



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Antonio Guimarães Sepulveda

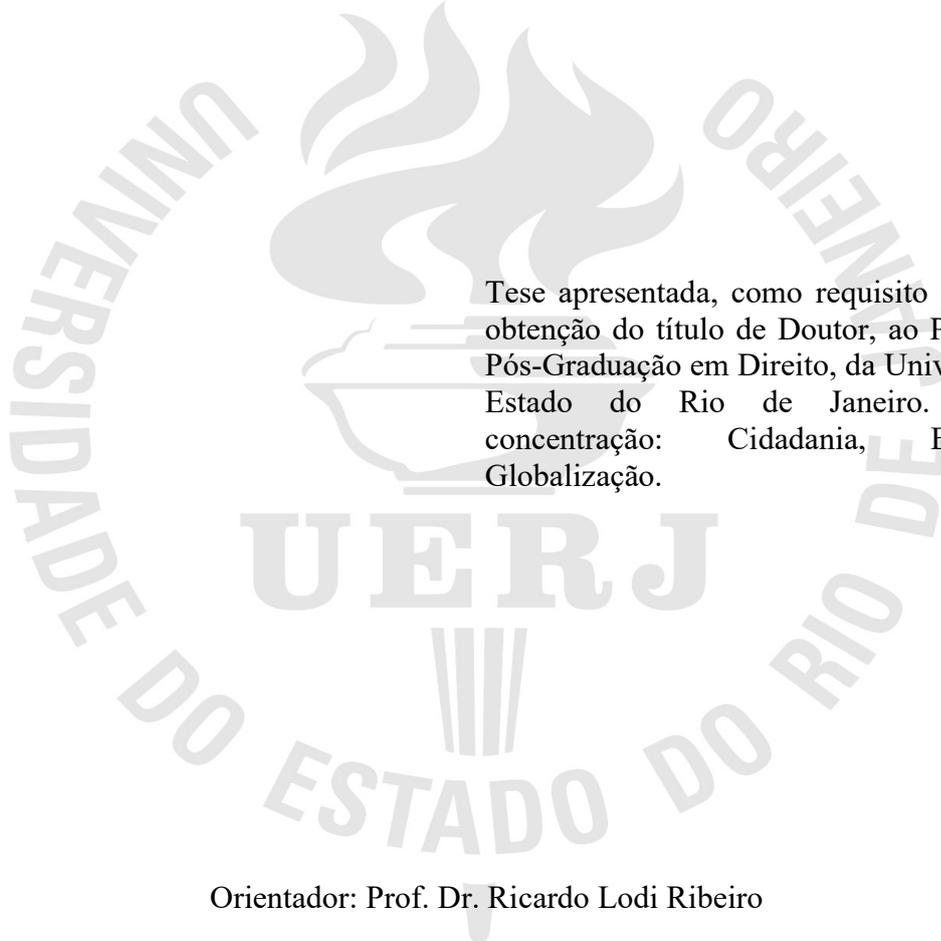
**Aspectos Institucionais do Processo Decisório dos Centros Judicantes da  
Secretaria da Receita Federal do Brasil**

Rio de Janeiro

2019

Antonio Guimarães Sepulveda

**Aspectos Institucionais do Processo Decisório dos Centros Judicantes da Secretaria da  
Receita Federal do Brasil**



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S479 Sepulveda, Antonio Guimarães.

Aspectos institucionais do processo decisório dos centros judicantes da secretaria da receita federal do Brasil / Antonio Guimarães Sepulveda. - 2019.

271 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1.Poder executivo - Teses. 2.Incentivos fiscais –Teses. 3.Interpretação – Teses. I.Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 342.51(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Antonio Guimarães Sepulveda

**Aspectos Institucionais do Processo Decisório dos Centros Judicantes da Secretaria da  
Receita Federal do Brasil**

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em: 29 de janeiro de 2019.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim

Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

---

Prof. Dr. Bianca Ramos Xavier

Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais

---

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira das Neves Bolonha

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2019

## DEDICATÓRIA

A Deus, por tudo e acima de tudo.

Aos meus saudosos avós, Hélio e Dalila, pela conduta exemplar, imenso amor e inestimável auxílio.

À minha mãe, Déa, por sua esmerada dedicação, enorme renúncia e por me ensinar a valorizar o conhecimento desde minha tenra infância.

À minha amada Claudia, guerreira sempre presente, pelo apoio incondicional, mesmo nos momentos mais difíceis de nossa trajetória familiar.

Aos meus amados filhos, Gabriel e Guilherme, meus grandes e doces incentivadores, pela energia e entusiasmo de viver.

Aos meus irmãos, pela companhia, ainda que distante, e amor fraternal.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus eternos Mestres, Profs. Drs. Ricardo Lodi Ribeiro, Luís Cesar Souza de Queiroz, Adilson Rodrigues Pires, Fábio Zambitte Ibrahim, Marcus Abraham e Gustavo da Gama Vital de Oliveira, meus sinceros agradecimentos pelos valiosos e profundos ensinamentos. Para mim, foi uma honra, nesses últimos quatro anos, poder compartilhar com tantos valorosos professores informações e conhecimentos tão caros ao Direito, à Economia e às Finanças Públicas.

Ao Prof. Dr<sup>o</sup> Ricardo Lodi Ribeiro, por possibilitar e motivar o enfrentamento de tema tão desafiador e pouco explorado na Academia brasileira. Professor Ricardo Lodi merece todo meu respeito e admiração em razão de sua atenção, generosidade, paciência e extrema qualificação acadêmico-profissional. Faltam-me palavras para traduzir o quanto me sinto grato por seu apoio.

Aos colegas que o Direito, a Universidade do Estado do Rio de Janeiro e a Universidade Federal do Rio de Janeiro me apresentaram, e que de alguma maneira contribuíram para a realização desta pesquisa, saibam que o companheirismo e o aprendizado recíproco foram contributos fundamentais tanto para minha formação quanto para o desenvolvimento desta tese.

Agradeço à Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pela oportunidade acadêmica de estudar entre os melhores professores, pesquisadores e alunos do País. Ainda que as adversidades sejam muitas, a Excelência no ensino, na extensão e na pesquisa se mantém incólume, uma vez que a alta qualidade acadêmica é característica marcante dessa renomada Instituição.

À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, pelo importante apoio institucional no desenvolvimento da pesquisa.

Meus agradecimentos especiais ao amigo e grande Professor Dr<sup>o</sup> Carlos Bolonha, aos colegas letacianos e aos inestimáveis Pesquisadores e Professores Alexandre Fadel, Flávio Franco, Henrique Rangel, Igor de Lazari e Roberto Kayat, por compartilharem diuturnamente ideias, artigos, livros e proveitosas experiências acadêmicas. Estejam certos que nossos debates há muito animam o desenvolvimento de meu trabalho acadêmico.

E, por fim, mas não menos importante, agradeço aos meus caríssimos amigos de jornada, Humberto Alves e Jaciari Spinnelli, por me estimularem a desenvolver o autoconhecimento, tão ou mais valioso quanto o próprio conhecimento científico, e renovarem minha fé.

*“A objeção, de que Justiça não é uma categoria econômica, que as Ciências Econômicas são ciências do ser, não do dever ser ou do que devia ser, por isso os economistas não são competentes para as questões de Justiça, é meramente formal. O que importa decisivamente é a competência objetiva. Se filósofos e juristas se limitam predominantemente a reprovar aos economistas a transgressão de fronteiras, mas, eles mesmos nada ou pouco fazem, é isto de todo insuficiente”.*

*(Klaus Tipke)*

## RESUMO

SEPULVEDA, Antonio Guimarães. **Aspectos Institucionais do Processo Decisório dos Centros Judicantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. 2019. 271f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

O desenho institucional da Secretaria da Receita Federal do Brasil influencia, em grande medida, a liberdade interpretativa de todos aqueles que estejam sob a esfera de atuação dos mecanismos institucionais instalados em sua estrutura. Compreendidas como variáveis explicativas dos processos e dos resultados produzidos, os centros judicantes são descritos ao longo desta tese, sob perspectiva institucional, de modo a oferecer melhores esclarecimentos a respeito do modo de agir dos julgadores administrativos submetidos ao seu influxo.

Palavras-chave: Poder Executivo. Desenho Institucional. Incentivos. Interpretação.

## ABSTRACT

SEPULVEDA, Antonio Guimarães. **Institutional Aspects of the Decisional Process of the Department of Federal Revenue of Brazil Adjudication Panels**. 2019. 271f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The institutional design of the Department of Federal Revenue of Brazil (RFB) influences, to a great extent, the interpretative freedom of all agents who are subject to the institutional mechanisms of its structure. The RFB Adjudication Panels, as explanatory variables of the processes and results produced by the RFB, are described throughout this thesis from an institutional perspective, in order to offer a better understanding of the way of acting of the administrative judges of those Panels.

Keywords: Executive Branch. Institutional Design. Incentives. Interpretation.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Organograma da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil .....	202
--	-----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise de Votos Centrada nas Premissas.....	161
Tabela 2 - Análise de Votos Centrada nos Resultados.....	162
Tabela 3 - Distribuição de Votos da ADI nº 2.588/DF .....	170
Tabela 4 - Comparativo entre Lotação Ideal e Real de Auditores Fiscais .....	179
Tabela 5 - Distribuição de Cargos Comissionados.....	212

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFRFB	Auditor Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
Apps	<i>Applications</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Conselho de Contribuintes
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
Cocaj	Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cogep	Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Direção e Assessoramento Superiores
DCOMP	Declaração de Compensação
Dileg	Divisão de Controle Documental e do Processo Legislativo
DJ	Diário de Justiça
DL	Decreto-Lei
DOU	Diário Oficial da União
DRF	Delegacia da Receita Federal do Brasil
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
Enap	Escola Nacional de Administração Pública
Esaf	Escola de Administração Fazendária
Esocial	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
Extr.	Extradição
FCPE	Função Comissionada do Poder Executivo
FG	Função Gratificada
GPS	<i>Global Positioning System</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE	Imposto sobre Exportações de produtos nacionais ou nacionalizados
II	Imposto sobre Importações de produtos estrangeiros
IN	Instrução Normativa
Internet	<i>Internacional-Networking</i>
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio ou Seguro
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRF	Inspetoria da Receita Federal do Brasil
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
Lcp	Lei Complementar
ME	Ministério da Economia
MEI	Microempreendedor Individual
Min	Ministro
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PDI	Programa de Desenvolvimento Individual
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
PROCAD	Programa de Capacitação e Desenvolvimento
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
RE	Recurso Extraordinário
Resp	Recurso Especial
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RIPi	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SN	Saldo Negativo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Sutri	Subsecretaria de Tributação e Julgamento

TCU Tribunal de Contas da União

TJ Tribunal de Justiça

# SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1	<b>PODER EXECUTIVO: “UMA ÚNICA VOZ”</b> .....	40
1.1	<b>O Poder Executivo e o “poder de dizer o Direito”</b> .....	42
1.2	<b>Poder Executivo: um distinto cenário</b> .....	70
1.2.1	<u>Quanto à Forma</u> .....	71
1.2.2	<u>Quanto ao Momento do Pronunciamento</u> .....	72
1.2.3	<u>Quanto à Espécie do Regramento Processual</u> .....	73
1.2.4	<u>Quanto à Temporalidade</u> .....	74
1.2.5	<u>Quanto à transparência do método</u> .....	75
1.3	<b>Um Caso “Peculiar”</b> .....	77
2	<b>A TEORIA INSTITUCIONAL</b> .....	82
2.1	<b>O Institucionalismo e os Centros Judicantes da RFB</b> .....	97
2.2	<b>Mecanismos Institucionais</b> .....	108
2.2.1	<u>Nudges</u> .....	117
2.2.2	<u>Mecanismos de Segunda Opinião</u> .....	122
2.2.3	<u>Sistema de Votação Aberto, Secreto e Híbrido</u> .....	129
3	<b>AS DIFERENTES ESTRATÉGIAS INTERPRETATIVAS</b> .....	132
3.1	<b>As Estratégias Interpretativas Maximizadora, Otimizadora ou Satisfatória</b> .	134
3.2	<b>A Estratégia Maximizadora</b> .....	135
3.3	<b>A Estratégia Otimizadora</b> .....	138
3.4	<b>A Estratégia Satisfatória</b> .....	140
3.5	<b>Crítica à Estratégia Maximizadora da Doutrina Nacional</b> .....	143
3.6	<b>Outra Perspectiva de Análise</b> .....	147

4	<b>DECISÕES COLETIVAS</b> .....	149
4.1	<b>Grupos Estatísticos e Grupos Deliberativos</b> .....	151
4.2	<b>Fatores Nocivos à Deliberação</b> .....	157
4.3	<b>Paradoxo Doutrinal ou Dilema Discursivo</b> .....	160
4.4	<b>Efeito Emergente ou Efeito Sistêmico</b> .....	164
4.5	<b>ADI nº 2588/DF: o caso em que algumas questões ficaram por decidir</b> .....	169
5	<b>PRINCIPAIS ASPECTOS DO DESENHO INSTITUCIONAL DOS CENTROS JUDICANTES DA RFB</b> .....	172
5.1	<b>O Julgador da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil</b> .....	172
5.1.1	<u>Cursos e Treinamentos</u> .....	175
5.2	<b>Desempenho e Produtividade: ação institucionalmente controlada</b> .....	178
5.3	<b>As Garantias Constitucionais e o Duplo Grau de Jurisdição Administrativa</b> .	183
5.4	<b>Primeiras Linhas dos Centros Judicantes da RFB</b> .....	189
5.5	<b>Posição dos Centros Judicantes na RFB e a Influência dos Órgãos Centrais</b> .	197
5.6	<b>Importantes Decisões: Agregação de Opiniões</b> .....	202
5.6.1	<u>Segunda Opinião: apenas Auditores Fiscais</u> .....	207
5.6.2	<u>Cargos de Confiança</u> .....	210
5.6.3	<u>Voto de Qualidade</u> .....	214
5.6.4	<u>Sessões Secretas</u> .....	216
5.7	<b>A Palavra Oficial: vinculação, diversidade e profusão</b> .....	222
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	226
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	231

## INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, instituições<sup>1</sup>, de um modo em geral, têm recebido uma nova atenção dos pesquisadores e estudiosos da área do Direito. No campo jurídico, especificamente em face da centralidade e do papel de destaque assumido pelo Poder Judiciário na nova ordem jurídica nacional, inaugurada a partir da publicação da Constituição Republicana de 1988<sup>2</sup>, é dedicado maior esforço investigativo às instituições diretamente relacionadas a esse Poder, se cotejado com a preocupação dispensada às instituições vinculadas aos demais Poderes.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Conforme Adrian Vermeule, a informação é um fundamental ponto de apoio para o projeto de mecanismos [democráticos], porque as instituições são, entre outras coisas, sistemas de manejo de informação. Instituições agregam informações mantidas pelos indivíduos e tentam reduzir a incerteza a fim de promover as metas (coletivas) dos membros da instituição [...] Instituições são sistemas informacionais, o desenho pode, em geral, realizar uma de duas funções: tanto melhorar ou deliberadamente frustrar os arranjos institucionais de manejo da informação (VERMEULE, 2007, p. 9). Reflexivamente, a informação faz promover a transparência na governança. A propósito, cumpre citar o artigo 10 da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção que estabelece que cada Estado Parte, em conformidade com os princípios fundamentais de seu ordenamento jurídico, adotará medidas que sejam necessárias para aumentar a transparência em sua administração pública, inclusive no relativo a sua organização, funcionamento e processos de adoção de decisões, quando proceder. Confira o Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

<sup>2</sup> A centralidade assumida pelo Poder Judiciário é tema cuja abordagem é recorrente nos estudos do professor Luís Roberto Barroso (2009, p. 1).

<sup>3</sup> Trata-se, a propósito, de tendência contemporânea: *It has become fashionable in modern times, as it was among some opponents of the Constitution's adoption, to point the finger ominously at the Supreme Court as the true lawgiver: an unelected, unaccountable, elite cabal of life-tenured lawyers who enjoy complete power to run the nation by virtue of their supreme power to interpret the Constitution, treaties, and laws of the nation. Even as far back as 1962, well before judicial activism reached full flower with the late Warren and early Burger courts.* (PAULSEN, 1994, p. 220). Vivenciamos a tão propalada “juristocracia” (HIRSCHL, 2004) ou, em termos nacionais, a “supremocracia” (VIEIRA, 2007), em que - por omissão, dentre outros fatores, dos demais Poderes - a intervenção do Poder Judiciário - por vezes, imprescindível em determinados casos - deixa marcas aparentes de sua hegemonia. A propósito, a concepção federalista originária da Separação de Poderes sugere, no íterim norte-americano, que, entre os três Poderes do governo, o poder efetivo do Executivo de interpretar as leis é amplamente maior e mais efetivo, *ex vi* da extensão dos objetos submetidos às prerrogativas executivas (a todas às matérias pertinentes à governança nacional e execução das leis), dos poderes do Executivo que podem ser usados para implementar e forçar a aderência de suas interpretações das leis (vetos, nomeações execução das leis, política externa, *commander-in-chief*), e a estratégica posição do Executivo de agir comumente primeiro, e tipicamente por último, em determinada querela legalmente controversa. Legislaturas e cortes, então, estão continuamente atrás do ritmo dos eventos no Estado Administrativo; exercem um papel essencialmente reativo e marginal, modificando e ocasionalmente bloqueando iniciativas da política executiva, mas raramente assumindo a liderança. E em crises, o Executivo governa quase sozinho. Afinal, *the executive not only dispenses the honors, but holds the sword of the community.* Se o Judiciário é o “Poder menos perigoso”, então, pelo mesmo critério, o Executivo é, adversamente, o Poder mais perigoso. É necessário compreender, entretanto, que federalistas preceituaram a coordenação de Poderes. A preterição retórica das prerrogativas judiciais e, eventualmente, legislativas, objetivou a preservação do desenho constitucional (especialmente a tripartição e correlatos *checks and balances*). Isto é, Madison depreciou o Poder Judiciário, “*the least dangerous branch*”, e festejou o Poder Executivo para, terminantemente, preservar as prerrogativas, quiçá a existência, do primeiro. Portanto, a supressão da coordenação de Poderes atenta à concepção federalista originária. A Supremacia Executiva é, portanto, distorção constitucional que tem amparo paradoxal na constituição norte-americana - prerrogativas constitucionais que predispõem a supremacia - porém é exteriorizada nas hipóteses de crise e calamidade.

Apesar de o cenário nacional revelar maior ênfase no estudo de instituições conectadas ao Poder Judiciário, a compreensão da realidade institucional brasileira pressupõe, no plano ideal, um melhor equilíbrio na distribuição de pesquisas voltadas para o contexto dos Poderes de Estado, porquanto, sob essa ótica, todos Poderes republicanos são igualmente merecedores da mesma deferência investigativa. Pressupõe-se que o Estado Democrático de Direito brasileiro se tornará mais inteligível à medida que suas partes constituintes forem melhor compreendidas.

A eleição do objeto desta pesquisa se alinha a essa perspectiva ao explorar o desenho de relevante instituição brasileira situada no âmbito do Poder Executivo Federal. Com base nesse ponto de vista, a atenção investigativa volta-se à análise dos centros decisórios e respectivas deliberações administrativas pronunciadas em sede de julgamento no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)<sup>4</sup>, pois a promoção do interesse público não se esgota na eleição da melhor política, mas envolve também a compreensão do comportamento institucional.<sup>5</sup>

Tendo em mira o estudo de uma parcela da realidade institucional brasileira até então pouco explorada, segundo o prisma da Teoria Institucional, almeja-se alcançar uma melhor compreensão e talvez oferecer novas contribuições à compreensão e aperfeiçoamento do delineamento dos centros decisórios da RFB e de suas deliberações administrativas.<sup>6</sup> Estimulado pelos ensinamentos do professor Manuel Atienza e combinando a teoria com a empiria, esta investigação objetiva descrever, explicar e, sabe-se lá, “melhorar as práticas jurídicas e, com isso, as instituições sociais” (ATIENZA, 2005, p. 129).

Embora a pesquisa se direcione a um órgão do Poder Executivo Federal, desviando-se da tendência concentradora de investigações sobre instituições e categorias jurídicas diretamente ligadas ao Poder Judiciário, não há como deixar de destacar o fato de que, ao se escolher analisar os julgamentos realizados por centros decisórios desse importante órgão administrativo (RFB), mantém-se ainda certa proximidade com a inclinação atual de se perscrutar instituições promotoras de julgamentos, ainda que sob lógica decisória diversa e

---

<sup>4</sup> O artigo 57 da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, por meio de seu inciso XI, transformou a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

<sup>5</sup> [...] *in a government that seeks to advance the public interest, each organ has a special competence or expertise. The key to good government is not just figuring out the best policy, but also identifying which institutions should be making which decisions and how the different institutions can collaborate most productively* (ESKRIDGE; FRICKEY, 1993, p. 2033).

<sup>6</sup> *Indeed, when scholars undertake to understand how societies are governed, they often do so by investigating how laws, organizational routines, and administrators affect what agencies do* (CUÉLLAR, 2016, p. 2).

distinto contexto institucional, sem, entretanto, olvidar das garantias e dos princípios constitucionais pertinentes ao processo<sup>7</sup>, como, por exemplo, o devido processo legal e o duplo grau de jurisdição.<sup>8</sup>

No tocante aos centros judicantes da RFB, sabe-se que a ordem jurídica nacional garante ao sujeito passivo<sup>9</sup> da obrigação tributária<sup>10</sup> o direito subjetivo de tanto conhecer a interpretação institucional da RFB (v.g., por meio da formulação de consulta tributária<sup>11</sup>) como a ela se opor, quer por intermédio de impugnação, em razão de formalização de lançamento tributário<sup>12</sup> contra ele constituído, quer por via de manifestação de inconformidade, em decorrência de decisão administrativa denegatória de determinada solicitação.<sup>13</sup> Tal direito subjetivo decorre do princípio do devido processo legal e representa uma garantia constitucional, inerente a todo Estado Democrático de Direito, de que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.<sup>14</sup>

A apreciação de requerimentos e declarações bem como o julgamento de impugnações<sup>15</sup>, manifestações de inconformidade<sup>16</sup> e recursos administrativos<sup>17</sup>, isto é, de

---

<sup>7</sup> *The powers are all involved in the rule-of-law project. They are committed to realizing principles that are constitutional or fundamental* (DYZENHAUS, 2013, p. 5). *Agencies, no less than courts, are, inescapably, foruns of principle* (VERMEULE, 2016, p. 4).

<sup>8</sup> Devido processo legal e duplo grau de jurisdição serão abordados superficialmente, pois a perspectiva teórica assumida – institucionalismo - difere radicalmente de outras bases teóricas.

<sup>9</sup> *O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo* (NASCIMENTO et al., 1997, p. 281)

<sup>10</sup> Obrigação tributária designa o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito (AMARO, 2002, p.237).

<sup>11</sup> Em se tratando a interpretação oficial da Administração integrante do espectro informacional público, a consulta tributária é, também, modalidade de exercício do direito de acesso à informação, que, a propósito, *é uma das pedras angulares da democracia representativa. Em um sistema representativo de governo, os representantes devem responder ao povo que lhes confiou sua representação e a autoridade para tomar decisões sobre assuntos públicos. É ao indivíduo que delegou a administração dos assuntos públicos a seu representante que pertence o direito à informação. Informação esta que o Estado usa e produz com o dinheiro dos contribuintes* (OEA, 1999, p. 24). Neste sentido, decidiu a Corte Interamericana de Direitos Humanos (1985, p. 8-9), conforme §30 do Parecer Consultivo OC-5/85: *para o cidadão comum, é igualmente importante conhecer as opiniões dos outros e ter acesso à informação em termos gerais assim como o é o próprio direito de transmitir sua própria opinião.*

<sup>12</sup> Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), lançamento tributário *é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

<sup>13</sup> Como, por exemplo, o indeferimento de pedidos de restituição ou ressarcimento.

<sup>14</sup> Confira inciso LIV do artigo 5º da Constituição Republicana de 5 de outubro de 1988.

<sup>15</sup> Impugnação é o ato processual, apresentado no curso do processo administrativo fiscal federal, regulado pelo Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, que desafia o lançamento tributário formalizado por autoridade fiscal via auto de infração ou notificação de lançamento. Em outras palavras, é dizer que a impugnação é o meio processual adequado de contestação da exigência fiscal.

<sup>16</sup> Manifestações de inconformidade são peças processuais por meio das quais os sujeitos passivos da obrigação tributária desafiam despachos decisórios relativos a temas relacionados com restituição, ressarcimento,

reclamações veiculadas por sujeitos passivos da obrigação tributária, exigiram a criação e a manutenção de vários centros judicantes (v.g., turmas de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e grupos constituído em conformidade com o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor) no âmbito da Administração Tributária Federal, a fim de que deliberações administrativas concretizem a interpretação institucional, seja em decorrência de pedidos, seja em virtude de reclamações, as quais ensejam aferição da legalidade e adequação de lançamentos tributários, despachos decisórios e decisões administrativas.<sup>18</sup>

Em sede revisional, o processo administrativo fiscal (PAF), regulado pelo Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, conta, atual e estruturalmente, com 135 (cento e trinta e cinco) especializados centros decisórios, denominados turmas de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ)<sup>19</sup>, às quais compete conhecer e julgar, em primeira instância e de forma colegiada, as reclamações administrativas (v.g., impugnações e manifestações de inconformidade).<sup>20</sup> Embora o processo administrativo fiscal, regulado por legislação própria, seja o tradicional meio de resolução de litígios perante a Administração Tributária Federal, o contencioso administrativo nele não se esgota. Paralelamente ao processo administrativo fiscal, a ordem jurídica prevê outros meios de processamento de inconformismos, tanto de natureza específica (v.g., Decreto-Lei nº. 1.455, de 7 de abril 1976<sup>21</sup>) quanto de caráter geral (v.g., Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>22</sup>), e que

---

compensação tributária, dentre outras matérias discutidas no curso do processo administrativo fiscal. Nesse particular, confira a regulamentação estatuída pela IN RFB nº. 1.717, de 17 de julho de 2017.

<sup>17</sup> De acordo com o artigo 56 combinado com o artigo 69, ambos da Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito*, aplicando-se integralmente esta lei, desde que a matéria controversa não esteja regulada por lei própria (v.g., Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972).

<sup>18</sup> *Aliás, embora seja certo que a função administrativa não se resume, para usar a velha fórmula chiovendiana, à 'declaração e atuação da vontade da lei no caso concreto' (como é próprio da função jurisdicional), não é também menos certo que, no Estado, falando de modo geral -, certamente, mais ainda no Estado de Direito, em que, como é sabido, toda atuação dos órgãos do Poder Público há de estar direta ou indiretamente regulada por uma norma jurídica -, parte considerável desse ingente atividade, a habitual e impropriamente denominada 'atividade jurídica' da Administração, consiste, tanto quanto a atividade jurisdicional, em aplicação, e, por conseguinte, necessariamente, interpretação do direito* (NOVELLI, 2001, p. 257).

<sup>19</sup> *As 14 Delegacias de Julgamento (DRJs), que constituem a 1ª instância dos processos administrativos fiscais, julgaram pouco mais de 77 mil casos de 2017, que totalizam R\$ 227 bilhões em crédito tributário. O valor é 87% maior que o montante correspondente às mais de 35 mil decisões proferidas no ano anterior. Quanto aos julgamentos de 2017, 84,4% do crédito tributário foi mantido e 15,6% foi exonerado. Os dados constam no relatório de gestão entregue pelo Ministério da Fazenda ao Tribunal de Contas da União (TCU) em abril de 2018* (RACANICCI, 2018c).

<sup>20</sup> Vide parágrafos 1º e 2º artigo 7º e Anexo IV da Portaria MF nº. 203, de 14 de maio de 2012.

<sup>21</sup> O Decreto-Lei nº. 1.455, de 7 de abril de 1976, trata do processo de aplicação da pena de perdimento de mercadoria e de veículo.

<sup>22</sup> A Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Trata-se, portanto, de regramento de natureza geral. No âmbito da RFB, é aplicável apenas às matérias que não possuam processo administrativo específico, ou seja, matérias não reguladas por lei própria.

igualmente exigem significativo número de conjuntos ou grupos de pareceristas, revisores e decisores especializados para conhecer e realizar julgamentos de matérias fiscais de competência da RFB.<sup>23</sup>

“Quase todas as instituições coletivas se valem de regras formais ou informais de coleta de opiniões ou práticas consensuais projetadas com a finalidade de que a instituição profira uma só voz”.<sup>24</sup> Independentemente do tipo de decisão administrativa, do nível hierárquico do centro judicante - seja de primeiro grau, seja de segundo grau - ou do processo administrativo aplicável ao caso em disputa - quer o regramento geral, instituído pela Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, quer um dos processos administrativos específicos aplicáveis à matéria sob julgamento - dez características marcantes emergem do desenho institucional que delinea os centros deliberativos situados na esfera de atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Uma vez que a emissão de palavras oficiais divergentes, por parte dos diversos centros decisórios da RFB, espalhados pelo território nacional, poderia causar grave desorientação no expressivo universo de sujeitos passivos da obrigação tributária que diariamente se valem da interpretação oficial como guia para suas decisões, o que poderia agudizar ainda mais a situação nacional de incerteza<sup>25</sup> quanto ao Direito aplicável<sup>26</sup>, parece

---

<sup>23</sup> *Pode parecer estranho que o contribuinte, dispondo da via judicial para a defesa de suas pretensões concernentes à tributação, vá a Juízo para defender seu direito a uma decisão administrativa sobre as mesmas. Quem militou na defesa de contribuintes na via administrativa, porém, sabe que muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que maioria dos Juizes. Quando o deslinde do caso depende da aplicação de princípios jurídicos, depende de uma visão mais geral e sistêmica do Direito, evidentemente o Juiz será melhor julgador do que a autoridade administrativa. Mas quando o adequado deslinde do caso depende apenas do conhecimento específico de certas normas da legislação tributária, ou do conhecimento do que rotineiramente ocorre na atividade empresarial, seguramente o contrário acontece (MACHADO, 2003, p.274).*

<sup>24</sup> *Almost all multimember institutions use formal or informal voting rules or practices of consensus designed to ensure that the institution 'speaks with one voice' (VERMEULE, 2011a, p.1444).*

<sup>25</sup> As pessoas apresentam aversão à incerteza, tanto de forma geral quanto no tocante à conformidade fiscal. Pesquisa apontou que contribuintes norte-americanos possuem tanta aversão à incerteza que: *when low fines were combined with vague information about the probability of audits, the average percentage of reported income was quite close to that obtained when high fines were employed (FRIEDLAND, 1982, p. 54).* Ou seja, multas leves aliadas a um cenário de incerteza, vale dizer, dissuadem a sonegação tanto quanto o simples anúncio de previsão de multas pesadas (LAWSKY, 2013, p. 243).

<sup>26</sup> O aspecto da incerteza quanto ao Direito aplicável é de caráter global: *Es necesario estar persuadidos de que es muy difícil, por no decir imposible, aproximarse mínimamente a un grado de certeza deseable en la aplicación del Derecho, si no se parte de dos premisas imprescindibles. La primera consiste en tener un conocimiento suficientemente preciso de las normas vigentes en cada momento. La segunda, dando por supuesto esse conocimiento, exige poder entender el contenido de las normas vigentes [...] (GONZÁLEZ, 2001, p. 43).* Lawsky (2013, p. 243) compartilha do mesmo pensamento: *[taxpayer] does not know whether he will be audited by the Internal Revenue Service (IRS), and perhaps he does not even know whether his tax position is correct as a matter of law. And he also does not know the chance that he will be audited, or the chance that his position is correct (LAWSKY, 2013, p. 243).*

que o “arquiteto de escolhas”<sup>27</sup>, a fim de conferir relativa uniformidade interpretativa na aplicação da legislação tributária federal, projetou desenho institucional de modo a impingir as seguintes notas aos atos e procedimentos administrativos oriundos dos diversos centros decisórios da RFB, pois, em regra:

- (i) os centros judicantes, localizados em órgão estruturado hierarquicamente, externam rotineiramente, como prioridade máxima e independentemente do entendimento pessoal do julgador administrativo, a interpretação institucional, ainda que não vinculante;<sup>28</sup>
- (ii) os resultados interpretativos decorrem de peculiar protocolo decisório, mediante o qual a interpretação se inicia a partir das normas complementares<sup>29</sup> (inversão da pirâmide normativa), ou seja, normas complementares servem de pontos de partida assim como de parâmetros valorativos e interpretativos;<sup>30</sup>
- (iii) o resultado interpretativo é fortemente determinado pela utilização do método literal, em razão da ativa participação do Poder Executivo no processo legislativo e regulamentador, dos incentivos institucionais à utilização desse método em diversas temáticas (v.g., benefícios fiscais, isenções), da formação de seus membros e em função da estratégia

---

<sup>27</sup> *A choice architect has the responsibility for organizing the context in which people make decisions.* (THALER, SUNSTEIN, 2008, p. 3).

<sup>28</sup> *One key finding is that we are overwhelmingly creatures of the present, and only through exercises of our limited pool of willpower can we force ourselves to take sufficient account of the future. Relatedly, we tend to focus our attention on facts that are readily available to us or on item in plain sight, reacting automatically and emotionally to those immediate stimuli. Only with some effort do we turn our attention to the distant and the hidden, and engage our reasoning powers to reach better decisions.* (GALLE, 2013b, p. 9).

<sup>29</sup> *Os auxiliares imediatos do chefe do Poder Executivo, isto é, Ministros de Estado, os Secretários de Estado, os Secretários das Prefeituras mais organizadas, que superintendem setores da administração, expedem atos para exata e fiel execução das leis e regulamentos. Ainda que não sejam formalmente atos legislativos, eles se revestem de caráter normativo na medida em que se conformam com as leis e regulamentos. São designados como portarias, instruções, circulares, ordens de serviço, recomendações e, no passado, “avisos”. Esta última denominação era usual no Império, mas ainda foi empregada depois da República* (BALEEIRO, 1999, p. 647).

<sup>30</sup> *Esse efeito é chamado de “starting point effect” ou “anchoring”: we ‘anchor’ on information we’ve already received, and interpret new data selectively to fit with what we already know or want to be true. In all of these areas evidence suggests that individuals vary considerably in their susceptibility to the behavior* (GALLE, 2013a, p.15).

decisória de redução de erros e custos.<sup>31</sup> A técnica da ponderação, por sua vez, é raramente utilizada no âmbito institucional;<sup>32</sup>

- (iv) as decisões administrativas não são tomadas de forma monocrática, havendo nítida proeminência pelo sistema de agregação de opiniões<sup>33</sup>, quer na modalidade de coleta sincrônica de opiniões (modelo de turmas de julgadores reunidos em sessões de julgamento), quer na modalidade de coleta serial de opiniões (protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor, em que a decisão coletiva é elaborada de forma linear, sequencial e diacronicamente);<sup>34</sup>
- (v) as decisões procedem do princípio da colegialidade<sup>35</sup>, a partir do qual a interpretação do coletivo prevalece sobre o entendimento individual, ocasionando, em várias oportunidades, ajustes de entendimentos;
- (vi) os resultados exegéticos originam-se de votos exarados por julgadores administrativos que, embora especializados na legislação tributária, não necessariamente possuem formação acadêmica na área jurídica;<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Os custos cognitivos (v.g., relacionados com questões tecnicamente difíceis e/ou problemáticas) ou emocionais (v.g., atinentes a questões dolorosas moralmente ou geradoras de aborrecimentos) de decidir podem superar os benefícios que emergem de um processo decisório que almeja uma escolha ótima. Em circunstâncias em que as questões geram altos custos decisórios, o decisor pode preferir não escolher enquanto não possuir suficiente tempo para reflexão, energia para pensar sobre o assunto ou os necessários conhecimentos e informações. O intérprete pode não se sentir inteiramente capacitado para o enfrentamento de uma intrincada e complexa questão. Se a incerteza for predominante, a previsão de um resultado ruim pode inibir a decisão, a escolha. Em tal quadro, não decidir (isto é, não escolher) pode parecer a melhor opção, ainda que a chance de obtenção de resultados subótimos cresça tipicamente com o decorrer do tempo (BJORN; URS, 2012). Especificamente quanto ao ponto, Sunstein é esclarecedor: *[t]his inquiry—into judicial confidence about potential default rules—can be understood as a simple way of asking a more systematic question, about how to reduce the costs of decision and the costs of errors. (We should not be too reductionistic here; decision costs and error costs differ from one another, and they include costs of qualitatively diverse kinds). Decision costs can be understood as the costs of finding out what the law is—a cost faced by courts (attempting to discern the legal role while deciding the case) and by ordinary citizens (having to invest resources in figuring out the content of law). Error costs involve both the number of mistakes and the magnitude of mistakes* (SUNSTEIN, 1999b, p.13).

<sup>32</sup> De acordo com Luís Roberto Barroso (2009, p. 334), a técnica da ponderação consiste em uma técnica de decisão jurídica, aplicável a casos difíceis, em relação aos quais a subsunção se mostrou insuficiente. A insuficiência se deve ao fato de existirem normas de mesma hierarquia indicando soluções diferenciadas.

<sup>33</sup> Por meio da agregação de opiniões, almeja-se converter julgamentos privados em decisões coletivas.

<sup>34</sup> A maioria das questões, principalmente as complexas ou de alto valor, normalmente são tratadas no âmbito da RFB por instituições coletivas, ainda que o procedimento esteja na fase inquisitória. Esse foi um dos motivos que levou o auditor fiscal da RFB a declarar que: *[p]or segurança institucional, a autuação tem que ser vista, revista e assinada por dois ou três auditores, de forma colegiada* (RACANICCI, 2018a).

<sup>35</sup> *First, group members tend to become far more confident of their judgments after they speak with one another [...] Second, deliberation usually reduces variance. After talking together, group members tend to come into accord with one another.* (SUNSTEIN, HASTIE, 2015, p. 27).

<sup>36</sup> *O processo administrativo pode eventualmente apresentar, é certo, algumas desvantagens em relação ao processo judicial. A autoridade julgadora, além de não possuir independência e a imparcialidade que, em tese,*

- (vii) a interpretação resulta de decisão exarada por julgadores administrativos, que não gozam de independência, vitaliciedade, inamovibilidade ou de alto grau de imparcialidade;
- (viii) a decisão administrativa é fruto da diversidade de opiniões, em que cada julgador administrativo é potencial contribuinte de informação privada, tendendo assim a reduzir os efeitos negativos da disparidade informacional e cognitiva<sup>37</sup>;
- (ix) a decisão individual pode se submeter ao crivo de, pelo menos, uma segunda opinião<sup>38</sup>; e
- (x) os julgadores administrativos sofrem forte influência da combinação de diversos mecanismos institucionais, quer formais quer informais<sup>39</sup>.

Mediante tais intrigantes constatações e considerando a missão da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o foco investigativo volta-se, primordialmente, sobre o estudo dos centros judicantes<sup>40</sup>, mais especificamente sobre os mecanismos institucionais que influenciam a cotidiana ação interpretativa levada a efeito pelos julgadores administrativos, permitindo assim que se verifique de que modo e intensidade as interações entre os agentes públicos ocorrem. Afinal, o desenho da RFB, além de preservar minimamente os valores

---

*os juízes têm, não goza da competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Além disso, como não é requerido o bacharelado em direito para o exercício da função de julgamento na esfera administrativa, os órgãos julgadores algumas vezes têm uma visão pouco sistêmica do Direito, faltando-lhes ainda o domínio de conceitos da teoria geral do direito e da hermenêutica jurídica* (MACHADO SEGUNDO, 2010, p.116). Quanto ao último aspecto citado, vale citar interessante exemplo sobre classificação fiscal. A 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no dia 25 de maio de 2018, cancelou, por unanimidade, autuação fiscal em que se cobrava Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) baseada fundamentalmente em artigo da Wikipédia (MENDES, 2018).

<sup>37</sup> *Many of us, even trained experts, make decisions based on only fraction of the information available to us, choosing poor investments and neglecting 'hidden' costs that in actuality are easily calculable.* (GALLE, 2013b, p. 9).

<sup>38</sup> *a second opinion may provide extra legitimacy to the decision or raise the decision maker's certainty that it is correct – at least so long as the second opinion coincides with the first.* (VERMEULE, 2014, p. 156).

<sup>39</sup> Como mecanismos formais, cite-se os incentivos formalizados mediante normas complementares, ao passo que treinamentos, palestras e seminários servem de exemplo de mecanismos informais. A propósito, tipicamente, *the designer has several mechanisms for assuring that the agent performs according to the design. Recruitment and retention policies may select agents who have the requisite aims or preferences. Promotion and pay policies may provide an agent with incentives to act appropriately* (KORNHAUSER, 2013, p. 2).

<sup>40</sup> Haverá de se distinguir, pelo menos, dois tipos diferentes de centros decisórios: turmas de delegacias de julgamento e grupos de pareceristas, revisor(es), se houver, e decisor.

democráticos da imparcialidade, da responsividade, da deliberação e da transparência<sup>41</sup>, deve prever mecanismos institucionais (v.g., (des)incentivos<sup>42</sup>, *nudges*<sup>43</sup>, controles, supervisão e monitoramento) que os motivem a perseguir conjuntamente o interesse público, que habitualmente se manifesta por intermédio de atos administrativos (v.g., soluções de consulta, despachos decisórios, acórdãos) mediante os quais os resultados interpretativos defendidos pela Administração Tributária restam plasmados.

A fim de que a arquitetura institucional se revele apropriada nesse desiderato, duas pressuposições negativas devem ser, desde logo, estabelecidas:

- (i) que os agentes não persigam invariavelmente o interesse público (adequadamente identificado) espontaneamente (intitulada presunção do realismo virtuoso); e
- (ii) que os dispositivos institucionais então projetados não minem nenhuma motivação pública que possa surgir (intitulada presunção *ceteris paribus*).<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> *I will propose mechanisms that advance four core values of democratic constitutionalism: impartiality, accountability, transparency, and deliberation. These values, I suggest, form something like the common ground among democrats of differing stripes* (VERMEULE, 2007, p. 4).

<sup>42</sup> Incentivos, segundo Vermeule (2011b, p. 11), são *regras ou políticas que afetam o comportamento humano ao alterar os custos e os benefícios de viáveis ações*. Michael Sandel (2014b, p. 52) afirma que, *em grande medida, as relações sociais foram reconfiguradas nas últimas décadas à imagem das relações de mercado. Uma medida dessa transformação é o crescente uso de incentivos monetários para resolver problemas sociais*. E, quanto ao ponto, acresce que os incentivos, em contraste, são *intervenções que o economista (ou o gestor público) concebe, arquiteta e impõe ao mundo. São maneiras de conseguir que as pessoas percam peso, trabalhem mais ou poluam menos* (SANDEL, 2014b, p. 86). Mankiw (2011, p. 7). O filósofo norte-americano caracteriza incentivo nos seguintes termos: *something that induces a person to act, such as the prospect of a punishment or a reward*.

<sup>43</sup> Incitar pode ser a tradução do termo *nudge*. De acordo com o Cass Sunstein, *nudges são iniciativas privadas ou públicas que procuram governar as pessoas em específicas direções, mas que também permitem que se movam de acordo com os seus próprios caminhos. Nudges preservam a liberdade e mantêm a capacidade de ação do agente. São exemplos de nudges: lembretes (v.g. teor calórico de um alimento, risco de consumo de determinado produto, redutores de velocidade), regra default, que inscreva automaticamente uma pessoa em algum programa. A partir de informes, avisos e alertas, as pessoas, munidas de adequadas informações, podem melhor decidir. Nudges não-educativos, como a arquitetura de exposição de produtos de uma cafeteria ou confeitaria, podem também influenciar a escolha - irrefletida, automática e rápida - de uma refeição mais saudável, embora as pessoas estejam livres para optar pelo o que lhes bem aprouver, inclusive alimentos gordurosos. Por outro lado, cabe mencionar que tributos, subsídios, súmulas vinculantes, multas e condenações judiciais não são nudges. Para qualificar-se como *nudge*, a iniciativa não deve impor significativo (des)incentivo material. Em resumo, *nudge* é qualquer componente da arquitetura de escolha que altere o comportamento humano de um modo previsível, sem proibição de qualquer opção ou mudança significativa nos incentivos econômicos*. (SUNSTEIN, 2017, p. 2).

<sup>44</sup> *For this method not to be inappropriate, two assumptions only seem to be required: first, that agents do not invariably pursue the public interest (properly identified) for its own sake (call this the “virtue realism” assumption – VR); and second, that the institutional device so designed do not undermine any public-interest motivations, that may be in place (call this the “ceteris paribus” assumption – CP)* (BRENNAN, 1998, p. 257).

O problema, entretanto, é que a simples previsão normativa de regras e princípios jurídicos (normas jurídicas) pode se revelar insuficiente na tentativa de moldar a conduta do julgador administrativo. Em tal hipótese, ainda que expressamente previstas, as normas jurídicas podem se mostrar incapazes de constranger e, efetivamente, orientar o comportamento dos julgadores administrativos no sentido de manifestar o interesse público, por meio da interpretação institucional, expressada a partir de suas decisões. Vê-se, assim, que a presunção nomocrática do *rule of law* parece falhar em pressupor a submissão das instituições, dos centros judicantes e dos julgadores administrativos às normas jurídicas que delineiam parte do desenho institucional.<sup>45</sup> Parece, então, que a presunção do legalismo (*rule of law*) frustra a presunção da total submissão dos agentes decisores às normas jurídicas que delineiam grande parte do desenho institucional<sup>46</sup>, dado que, embora o *rule of law* exerça relativo “constrangimento à ação dos Poderes, crises, emergências e conveniências constitucionais (v.g., delegações, convivência), submetem a interpretação constitucional à discricção do hermeneuta, seja que Poder for” (SEPULVEDA, 2016, p. 1352). “Crises são apenas casos limites de rapidíssimas mudanças do ambiente político que exacerbam a inabilidade do Direito em constranger o Executivo, mas também a subjacente dinâmica que opera em tempos normais” (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 5). Embora a integridade do Direito possa moldar em alguma medida a conduta do agente, o nível de constrangimento é insuficiente ou baixo. Tudo leva a crer que a persecução do interesse público não pode se realizar apenas por meio da simples imposição de regras e princípios jurídicos<sup>47</sup>, pois podem se revelar meras “barreiras de pergaminho”.<sup>48</sup> Parece que outros mecanismos – por hipótese,

---

<sup>45</sup>Apreciação da submissão do Executivo ao *rule of law* demonstra que *liberal legalism has proven unable to generate meaningful constraints on the executive*. (POSNER; VERMEULE, 2011, p.7). Ademais, *[l]iberal legalism fails when it assumes that the executive will submit to the rule of law. In the case of the American Administrative State, party politics and public opinion clearly play decisive roles in constraining the executive branch. The Brazilian "State of Convenience", however, has not yet fully overcome its nearly two-hundred-year-old authoritarian and interventionist tradition. Even after the adoption of the 1988 Constitution, both the legislature and the judiciary as well as, in some ways, the executive, fail to undertake their minimum required institutional roles. Moreover, the Brazilian public is apathetic, with no well-defined public opinion, and rarely intervenes in governmental dynamics*. (SEPULVEDA et. al., 2013, p. 2).

<sup>46</sup> Diz-se *grande parte do desenho institucional*, pois há convenções – vale dizer, regras não jurídicas - que estimulam ou desincentivam determinadas condutas.

<sup>47</sup> No cenário nacional, o professor Humberto Ávila, em recente colóquio, manifestou sua perplexidade com a crise das regras jurídicas: *[o] julgador não gosta da regra? Azar da regra! Sabe-se lá com que critério. Se não reabilitarmos as regras para limitar a participação do intérprete e para controlar o poder, vamos eliminar o caráter normativo do direito* (ÁVILA apud MACIEL, 2018).

<sup>48</sup> Expressão usada por James Madison quando abordou a necessidade de utilização de “cautelais auxiliares” (*auxiliary precautions*) para controlar a ação humana: *Bill of rights, he and many others Framers originally thought, were mere “parchment barriers”*. Confira, em tradução livre, The Federalist No. 48 (James Madison): *uma mera demarcação em pergaminho dos limites constitucionais dos vários poderes não é uma guarda suficiente contra invasões que conduzem a uma concentração tirânica de todos os poderes do governo nas*

apresentação ou sonegação de informações, estruturação de escolhas, treinamentos, capacitação, mensagens internas, avisos, lembretes<sup>49</sup>, entre outros tantos instrumentos – atuam e influenciam os julgadores administrativos em direção a resultados institucionalmente desejados, dado que invariavelmente “instituições perseguirão ‘seus’ interesses” (VERMEULE, 2012, p. 415).

Se o legalismo falha na tentativa de moldar a conduta do aplicador do Direito, cogita-se que a Hermenêutica Jurídica, por sua vez, também não contribui decisivamente, por meio de suas técnicas, métodos e cânones de interpretação<sup>50</sup>, em prol da compreensão da fenomenologia em apreço. Isso porque, entre outros aspectos, a Hermenêutica Jurídica:

- (i) centra esforços primordialmente sobre o intérprete, considerando-o plenamente capaz e detentor de todos necessários instrumentos e cabedal de conhecimentos;<sup>51</sup>
- (ii) desconsidera que nem sempre a conduta humana se pauta sobre a plena racionalidade<sup>52</sup>. Filósofos alertam que a razão não é

---

*mesmas mãos.* A propósito, *The Federalist* (ou *The Federalist Papers*) congrega escritos publicados durante os anos de 1787 e 1788, em vários jornais do Estado de Nova York, para persuadir os eleitores deste Estado a ratificar a Constituição proposta. Os autores dos ensaios publicados são Alexander Hamilton, James Madison e John Jay.

<sup>49</sup> Pesquisas revelam que *viver em uma cultura que nos cerca com lembretes [...] pode moldar nosso comportamento e nossas atitudes de maneira a respeito das quais não temos consciência e das quais talvez não nos orgulhemos. Algumas culturas fornecem lembretes frequentes de respeito, outras, lembram seus membros frequentemente de Deus, e algumas sociedades estimulam obediência com imagens gigantes do Querido Líder. Será que pode restar ainda alguma dúvida de que os ubíquos retratos do líder nacional nas sociedades ditatoriais não só transmitem a sensação de que o “Grande Irmão está Olhando” como também levam a uma redução efetiva do pensamento espontâneo e da ação independente?* (KAHNEMAN, 2012, p. 74).

<sup>50</sup> *Cânones de interpretação são presunções, generalizações da experiência, que julgadores utilizam para obter o significado de enunciados normativos. Podem ser divididos em dois grupos: cânones semânticos ou textuais e cânones substantivos ou normativos. Por serem tão venerados, constantemente são referidos em latim - v.g., in pari materia: similares enunciados normativos devem ser similarmente interpretados* (WALKER, 2015, p. 1021).

<sup>51</sup> Muitos *nudges* são desenvolvidos em referência a sérios e abalizados estudos empíricos que demonstram que as pessoas nem sempre se comportam racionalmente. Pessoas possuem limitada racionalidade. Algumas regras *default* funcionam, porque pessoas se recusam a decidir, seja por causa da carência de conhecimentos ou informações, seja porque decidiram não decidir. Alertas e lembretes são necessários e efetivos em parte, porque as pessoas possuem limitada atenção. A informação terá o poder de influenciar o comportamento se for apresentada de modo a atrair a atenção das pessoas. Embora a seguinte afirmação tenha sido dirigida às pessoas em geral, é aplicável também ao cenário de atuação de agentes públicos: *a great deal of nudging is inevitable. So long as government has offices and websites, it will be nudging* (SUNSTEIN, 2017, p. 24).

<sup>52</sup> *The most rational man I ever met, whom I shall call Ysidro, determined his own ... preference[s] ... When told that he did not satisfy all of the ... axioms [of game theory], he replied that he thought it more rational to satisfy his preferences and let the axioms satisfy themselves* (SAMUELSON, 1950, p. 169).

necessariamente o móvel da conduta humana.<sup>53</sup> Pesquisas contemporâneas indicam que as pessoas tendem a decidir irrefletidamente, de maneira tendenciosa<sup>54</sup>, usam modelos mentais<sup>55</sup>, compartilham lógicas de pensamento<sup>56</sup>, apresentam preferências contraditórias, têm dificuldades de manter o autocontrole, tomam diferentes decisões conforme a disposição do problema (*framing effect*<sup>57</sup>) bem como utilizam processos heurísticos<sup>58</sup> que as levam cometer erros sistemáticos (SUNSTEIN; THALER, 2003, p. 1159).<sup>59</sup> Em suma, as falhas nas escolhas individuais apontadas por tais pesquisas demonstram que a racionalidade humana não é plena<sup>60</sup>, mas sim limitada (JONES, 1999, p. 297);<sup>61</sup>

---

<sup>53</sup> *Não somos apenas seres sencientes, que obedecem aos estímulos de prazer e dor que recebemos dos nossos sentidos; somos também seres racionais, capazes de pensar. E, se a razão determina minha vontade, então a vontade torna-se o poder de escolher independentemente dos ditames da natureza ou da inclinação (Note-se que Kant não afirma que a razão sempre governa a vontade; ele apenas diz que, na medida que sou capaz de agir livremente, de acordo com uma lei que eu mesmo me outorguei, a razão deve poder, então, governar minha vontade)* (SANDEL, 2014a, p. 150).

<sup>54</sup> *You might well be vulnerable to egocentric bias, thinking that if you like something, other people are going to like it too. People tend to ignore the long term; to be unduly afraid of losses; to display unrealistic optimism; to make self-serving judgments (“what’s fair is what’s best for me”); and to deal poorly with risks. For these reasons, and many others, each of us – as individuals – can get into a lot of trouble* (SUNSTEIN; HASTIE, 2015, p. 1). Ademais, *it is now well-known that most people tend to be risk optimists, in the sense that they believe themselves to be relatively immune from risks that are faced by similarly situated others* (MEADOW; SUNSTEIN, 2000, p. 2).

<sup>55</sup> Confira relatório disponível em: <[www.live.worldbank.org/global-insights-iniciative](http://www.live.worldbank.org/global-insights-iniciative)>. Acesso em: 3 out. 2017.

<sup>56</sup> De acordo com Bryan Kaplan (2007, p. 2), *despite their lack of knowledge, voters are not humble agnostics, they confidently embrace a long list of misconceptions. E acrescenta: people do not grasp the “invisible hand” of the market and its ability to harmonize private greed and the public interest. I call this anti-market bias. They underestimate the benefits of interaction with foreigners. I call this anti-foreign bias. They equate prosperity not with production, but with employment. I call this make-work bias. Lastly, they overly prone to think that economic conditions are bad and getting worse. I call this pessimistic bias* (KAPLAN, 2007, p. 4).

<sup>57</sup> Confira THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. New Haven: Yale University Press, 2008.

<sup>58</sup> *A definição técnica de heurística é um procedimento simples que ajuda a encontrar respostas adequadas, ainda que geralmente imperfeitas, para perguntas difíceis. A palavra vem da mesma raiz de heureka [...] A substituição de uma pergunta por outra pode ser uma boa estratégia para resolver problemas difíceis* (KAHNEMAN, 2012, p. 127). Heurísticas intuitivas e de julgamento são bastante úteis, todavia, por vezes, levam a erros graves e sistemáticos.

<sup>59</sup> *contrary to the usual understanding of rational choice theory by law-and-economics practitioners, persons subject to the legal system are seldom ruthless optimizers of their utility; rather, they often rely on a range of decision-making shortcuts and heuristics* (KOROBKIN; ULEN, 2000, p. 1.059).

<sup>60</sup> *In order to understand how deliberation may attenuate the effects of bounded rationality, the same excerpt from Sieyès may again be useful, but with the emphasis added in a different place: “When we get together, it is to deliberate, to know the opinions of each other, to benefit from reciprocal enlightenment [...] When problems are complex, individual ideas, even if shared, may not lead to an optimal decision. What is needed is an intense*

- (iii) dota idealmente o intérprete de total autonomia, isento de interferências em sua ação interpretativa.<sup>62</sup> Reputa o resultado interpretativo reflexo de um livre processo mental;
- (iv) apresenta vários métodos, elementos ou critérios interpretativos sem, no entanto, sistematizá-los, valendo citar que todas as tentativas de organização, hierarquização e procedimentalização de métodos se mostraram, na prática, infrutíferas;<sup>63</sup>

---

*Exchange of arguments, a “reciprocal enlightenment”, so that new ideas may emerge* (DA SILVA, 2013, p. 562).

<sup>61</sup> Diversas pesquisas promovidas por credenciadas instituições têm enfrentado tal temática. Nesse sentido, aponta-se, a título ilustrativo, o artigo intitulado por *Epistemic Spillovers: Learning Other’s Political Views Reduces the Ability to Assess and Use Their Expertise in Nonpolitical Domains* por meio do qual foram apresentadas as seguintes conclusões da investigação: *The current study offers central findings. The first is that people choose to hear from other who are politically like-minded on topic that have nothing to do with politics (like geometric shapes) than from those who excel at the task but have different political views. The second is that all else is being equal, people are more influenced by politically like-minded others on nonpolitical issues such as shape categorization. The third is that people are biased to believe that others who share their political opinions are better at tasks that have nothing to do with politics, even when they have all the information they need to make an accurate assessment about who is the expert in the room. Our mediation analysis suggests that it is this illusion that leads participants to seek and use information from politically like-minded others* (MARKS et al., 2018, p. 17). Nesse aspecto, Cuéllar (2016, p. 6) reforça o argumento: *That human cognition fails to reflect the properties of optimal decision-making, then, is a proposition that inspires virtually no controversy among scholars today. Social psychologists, economists, political scientists, and even policymakers routinely acknowledge the limitations of how humans tend to consider probabilities or otherwise weigh the consequences of particular decisions. Decision-makers may exhibit racial or gender biases, may over – or under-weigh the importance of a particular piece of information, may naively assume their own wisdom or truculently insist on the naiveté of rivals.*

<sup>62</sup> As instituições sofrem limitações e incapacidades. O modelo perfeccionista do *first-best*, por trabalhar no plano ideal, comumente desconsidera os limites além dos quais as consequências se tornam mais graves para a própria instituição e à coletividade. Quando o ponto ótimo é impossível de ser atingido, cogita-se de uma alternativa que suporte o modelo *second-best*. Tal noção, que parte das limitações institucionais em busca da solução mais próxima do ponto ótimo, almejando alcançar a menor distância entre o ideal e o institucionalmente possível, decorre da aplicação de uma lógica econômica ao Direito (VERMEULE, SUNSTEIN, 2002, pp. 22-23). *The theory [of second best] holds that where it is not possible to satisfy all the conditions necessary for an economic system to reach an overall optimum, it is not generally desirable to satisfy as many of those conditions as possible. Rather, the failure to satisfy optimality conditions on one variable means that other variables must take on suboptimal values as well, in order to compensate for the initial failure. The idea can apply to a part or sector of the economic system as well as to the whole* (VERMEULE, 2011b, p. 29). Vermeule (2009a, p. 4) exemplifica: *[i]t is desirable that the mining industry be both competitive and nonpolluting, but if excessive pollution is inevitable, then a monopoly might be best; competition would merely increase the number of mining firms and make pollution even worse.*

<sup>63</sup> [...] *the general idea of interpretation is compatible with a range of different approaches, and among them, none is mandatory, in the sense of having some unique or privileged connection with the general idea. Any particular approach must be defended on the ground that it would make our constitutional order better rather than worse [...]* Among the reasonable alternatives, no approach to constitutional interpretation is mandatory (SUNSTEIN, 2014a, p. 1).

- (v) não concede importância à influência do contexto institucional sobre o intérprete<sup>64</sup> (v.g., influência do revisor e do decisor sobre o parecerista ou dos demais membros do colegiado sobre o relator; atuação estratégica<sup>65</sup>; caráter coletivo dos centros judicantes<sup>66</sup>);
- (vi) desconsidera os custos decisórios - tais como limitação temporal<sup>67</sup>, estoque de processos<sup>68</sup>, energia<sup>69</sup>, capacitação, treinamento, pesquisa<sup>70</sup> e sistema de avaliação para fins de promoção e progressão na carreira funcional<sup>71</sup> – e os custos de erros, pois “[s]ervidores podem cometer grandes e danosos erros; são, a final de contas, humanos; realizam errôneas análises de custo-benefício ou as omitem completamente”<sup>72</sup>; e
- (vii) não considera as diferentes estratégias interpretativas.<sup>73</sup>

<sup>64</sup> Considerar o contexto institucional não significa defender uma postura contextualista, quer dizer, não significa dizer que as normas jurídicas devam ser compreendidas em conformidade com as circunstâncias nas quais foram utilizadas (SABEL; SIMON, 2017, p.3).

<sup>65</sup> *A strategic voter considers not only the signal she received, but also the distribution of signal that others might have received and for which she would be the pivotal voter* (KORNHAUSER, 2013, p. 5).

<sup>66</sup> Em geral, os argumentos da teorias interpretativas: *commits the fundamental mistake of overlooking the collective character of judicial institutions – of overlooking that the judiciary, like Congress, is a ‘they’, not an ‘it’* (VERMEULE, 2003, p. 1).

<sup>67</sup> *Uma das maiores delegacias do Brasil, a DRJ no Rio de Janeiro proferiu em 2017 quase 15 mil decisões referentes a R\$ 70 bilhões em crédito tributário. O valor representa 30,8% do total julgado pelas 14 DRJs no ano passado. Composta por 21 turmas e cerca de 100 julgadores, a DRJ-RJ também reduziu o tempo médio para julgar um processo prioritário. Em 2013 a média era de 400 dias e, no ano passado, caiu para 110* (RACANICCI, 2018c).

<sup>68</sup> Notícia veiculada no jornal Valor Econômico dá conta que, ao final de 2017, havia aproximadamente 250.000 (duzentos e cinquenta mil) processos administrativos em estoque que envolveriam a expressiva soma de cento e vinte bilhões de reais (PUPO; OLIVON, 2018, E1). Aliado a isso, deve-se acrescentar que, embora a lei tenha estabelecido um quadro de 20.420 auditores fiscais, atualmente há em torno de 50% (cinquenta por cento) desse valor em exercício na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

<sup>69</sup> A força de trabalho dos auditores fiscais tem sido dirigida para processos administrativos que envolvam maior complexidade e significativos valores. Aos processos menos expressivos, a RFB tem aplicado soluções digitais (PUPO, OLIVON, 2018, E1).

<sup>70</sup> *Many debates over interpretive practices are debates over the decision procedures interpreters should use. These debates include important questions about how much information interpreters should collect, what set of possible interpretations to consider, and what stopping rules they should use as constraints on further search for information* (VERMEULE, 2004, p. 7).

<sup>71</sup> O Programa de Desenvolvimento Individual (PDI), os sistemas de avaliação de desempenho individual, a progressão funcional e a promoção dos servidores públicos exercentes do cargo de Auditor Fiscal consideram, entre outros aspectos: a capacidade técnica, o comprometimento com o trabalho, a conduta no desempenho das atribuições no cargo e a aptidão para trabalhar em equipe. Confirma Decreto nº 9.366, de 8 de maio de 2018.

<sup>72</sup> *Officials can make big and damaging mistakes; they are humans after all, so they may get the cost-benefit analysis wrong, or skip it altogether* (THALER, 2017).

<sup>73</sup> Confirma o artigo *As Diferentes Estratégias Interpretativas e a Influência Institucional sobre o Intérprete*, publicado na Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica (SEPULVEDA, 2017).

A falha da presunção do legalismo e a insuficiência explicativa da Hermenêutica Jurídica são alguns dos fatores que motivam, com auxílio daqueles quatro valores democráticos (frise-se, imparcialidade, responsividade, deliberação e transparência), a análise dos centros decisórios da RFB, visto que os estudos até então desenvolvidos no País não foram capazes de oferecer uma melhor compreensão acerca do agir interpretativo do julgador administrativo situado na esfera de influência da RFB.

Diferentemente do que defende parte da doutrina nacional e estrangeira<sup>74</sup>, ao enunciar, pautada principalmente sobre a Hermenêutica Jurídica, como os decisores deveriam levar a cabo a interpretação, sugere-se, com base na Teoria Institucional, que o desenho institucional dos centros decisores da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, elaborado pelas mãos dos projetistas constitucional, legal e, principalmente, regulamentar, procura, na maior medida possível, moldar a rotineira ação interpretativa do julgador administrativo, a fim de que observe, de forma direta e menos custosa, as diretivas institucionais, os pronunciamentos oficiais, ainda que não vinculantes, em ordem a assegurar relativa uniformidade interpretativa. Afinal, “autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas”<sup>75</sup>, pois manter a unidade de critério jurídico no interior da Administração Tributária para assegurar que todos os agentes públicos acolham, em termos gerais, a mesma linha interpretativa sobre um determinado problema jurídico, “permite estabelecer regras claras de manejo das relações com os contribuintes, evitando que as atuações do ente oficial, como um só órgão que é, se apoiem em distintas opiniões e critérios jurídicos” (FUENTES BERNAL, 2011, p. 119).

Com o fito de limitar as escolhas do intérprete, controlar o exercício do poder, alcançar a relativa uniformidade interpretativa e reduzir a insegurança jurídica, que mina os valores fundamentais que regem a vida em sociedade, parece lícito supor que mecanismos institucionais se alinhem de modo a constranger a autonomia interpretativa do intérprete<sup>76</sup>,

---

<sup>74</sup> *Legal academics have tended to focus their theories on the position of the judge confronting a hard case, one in which there are reasonable arguments on both sides of a contested legal issue. The pre-eminent response have emphasized either interpretation or policy engineering. Interpretativists offer techniques by which the ambiguities of pertinent authority can be resolved analytically* (SABEL; SIMON, 2017, p. 9).

<sup>75</sup> Confirma artigo 30 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro).

<sup>76</sup> Com a publicação da Solução de Consulta Cosit nº 38, de 30 de abril de 2018, alguns profissionais do Direito assim se manifestaram: *[p]rovavelmente, em razão de decisões do Carf [Conselho Administrativo de Recursos Fiscais], favoráveis aos contribuintes, a Receita esteja se rendendo e reconhecendo a isenção nas operações em que há usufruto dos direitos econômicos e [c]om essa solução de consulta, agora há um posicionamento claro*

condicionando-o, na maior medida possível, ou alertando-o<sup>77</sup> a observar as orientações institucionais que devam governar ou guiar a atividade judicante.<sup>78</sup> Por meio de uma postura interventiva focada no direcionamento, no incitamento, na indução ou na proibição, sugere-se que a Administração Tributária Federal, lançando mão de incentivos, *nudges*, sanções (punitivas ou premiais) e filtros, conduz os julgadores administrativos a escolher, sob determinadas “regras de jogo”, a opção interpretativa que, embora possa transcender os limites do querer individual, promova a realização de atos institucionalmente desejáveis. Em razão de as regras do jogo não serem arbitrárias (SANDEL, 2013, p. 54), mas especificamente projetadas para destacar e enaltecer determinadas virtudes e características, a nota da institucionalidade parece preponderar, em grande parte dos casos, sobre a individualidade. Em inúmeras oportunidades, o livre convencimento do julgador cede à influência institucional, ainda que a palavra oficial não tenha sido formalmente proferida. Supõe-se assim que o grau de autonomia interpretativa é limitado e dependente do contexto institucional em que o intérprete se insere. Consequentemente, é razoável a princípio representar o grau de autonomia interpretativa por meio de uma função multidimensional, cujas variáveis são, entre outras, o nível de normatividade vinculante, o grau de controle e supervisão institucional, o conhecimento técnico-jurídico sobre determinada matéria (*expertise*), a carga de trabalho<sup>79</sup>, a temporalidade e a energia individual disponível. Cogita-se também que o desenho institucional dos centros judicantes da RFB atende, ainda que minimamente, aos valores democráticos da imparcialidade, responsividade, deliberação e transparência.<sup>80</sup>

Por meio do marco teórico institucional, visa-se mapear alguns aspectos do contexto institucional e apurar a dinâmica dos centros judicantes da RFB, em ordem a revelar a forma e o *modus operandi* das turmas de julgadores das DRJ e dos grupos deliberativos, constituídos segundo protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor e autantes na esfera da Administração Tributária Ativa, quando, no desempenho de suas atribuições, realizam a função

---

*do Fisco e que vai afastar a insegurança jurídica criada por autuações fiscais que vinham insistindo na tributação do beneficiário do usufruto* (PIMENTEL, 2018).

<sup>77</sup> Embora a seguinte afirmação tenha sido dirigida às pessoas em geral, é aplicável também ao cenário de atuação de agentes públicos: *a great deal of nudging is inevitable. So long as government has offices and websites, it will be nudging* (SUNSTEIN, 2017, p. 25).

<sup>78</sup> *good choice architecture requires thoughtful design of everything that might influence decision making, for good or bad* (THALER, 2017).

<sup>79</sup> *Uma das descobertas significativas dos psicólogos cognitivos em décadas recentes é que passar de uma tarefa a outra é trabalhoso, sobretudo sob a pressão do tempo* (KAHNEMAN, 2012, p. 50).

<sup>80</sup> *The well-motivated executive might commit to transparency, as a way to reduce the costs to outsiders of monitoring his actions [...] The public will know that only a well-motivated executive would promise transparency in the first place, and the public can therefore draw an inference as to credibility* (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 145).

julgador para a qual foram projetados. Isso porque a Teoria Institucional atribui primazia analítica às instituições e igualmente as considera como variáveis explicativas dos processos e dos resultados, dotadas de uma lógica própria, e não como resultantes das forças sociais em conflito. Vale dizer, entre outros fatores, que “a arquitetura da escolha, a temporalidade e o contexto em que as opções são apresentadas” (GALLE, 2013a, p. 1) ao julgador administrativo importam sobremaneira.<sup>81</sup>

Ao assumir uma perspectiva institucional, afasta-se da pura análise dogmática tradicionalmente realizada na esfera jurídica, visto que aprecia, sob outro enfoque, a estrutura, a composição, as atribuições, as convenções<sup>82</sup>, os procedimentos e as funções. Mas não só. Analisa, também, as capacidades institucionais e potenciais efeitos sistêmicos.<sup>83</sup> Consequentemente, torna-se menos relevante saber como o Direito, a princípio, deve ser interpretado. Indagar “como certas instituições com suas distintas habilidades e limitações interpretam determinados enunciados normativos” converte-se em questão central.<sup>84</sup> Isso porque desconhecemos como certas instituições interpretam.

Pressupõe-se, portanto, que o estudo dos centros decisórios da RFB deva conciliar, pelo menos, duas perspectivas analíticas (análise estática): (i) perspectiva normativo-processual e a (ii) perspectiva institucional-sistêmica.

Da primeira, isto é, da perspectiva normativo-processual, identifica-se o posicionamento do centro decisor como órgão julgador no contencioso administrativo fiscal, a sua composição, as regras procedimentais, os filtros, as condicionantes e as competências

---

<sup>81</sup> *Economic theory makes many strong predictions about things that will not influence consumer choices. Examples include: the framing choice, the order in which choices are presented, the designation of default options, sunk costs, temptation, emotional states, etc. The standard theory says that none of this matter, but we know that they all do, as well as hundreds of other* (THALER, 2017, p. 3).

<sup>82</sup> Parafraseando Vermeule (2016, p. 1), convenções são normas obrigatórias, mas não escritas, que influenciam determinadamente a discricionariedade do decisor.

<sup>83</sup> A “capacidade institucional” a que se faz alusão encerra a determinação de qual instituição possui maior aptidão para proferir a melhor decisão sobre temas específicos, os quais envolvem aspectos técnicos, a exemplo da fixação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), ou científicos de extrema complexidade, como é o caso da avaliação da eficácia e segurança de determinados medicamentos. Afastando-se de uma exegese de alto grau de abstração, Sunstein e Vermeule (2002, p. 1) afirmam que não há como proceder a uma interpretação jurídica sem que sejam levadas em conta as considerações institucionais, isto é, as capacidades institucionais (*institutional capacities*) e os efeitos dinâmicos (*dynamics effects*) que possam decorrer da decisão. Segundo os autores, os efeitos sistêmicos ou dinâmicos traduzem as consequências passíveis de afetar, para além do caso concreto, tanto atores privados quanto públicos, sejam de que sorte forem (2002, p. 46).

<sup>84</sup> *Em se tratando de capacidades institucionais, pode-se compreender que existe a necessidade de serem firmados parâmetros para definir o nível de interpretação que deve ser empregado sobre o caso concreto [...] No que tange aos efeitos sistêmicos, preocupa-se com os resultados que podem recair sobre pessoas, instituições públicas e instituições privadas; o que exige do processo de deliberação um rigor maior na interpretação, discussão e decisão do caso concreto.* (BOLONHA et. al., 2011, p. 297).

processuais.<sup>85</sup> Da segunda, é notável a localização de tais centros na estrutura da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Apesar de idealmente possuírem por missão assegurar à sociedade a imparcialidade, a deliberação, a responsividade (*accountability*) e a transparência (VERMEULE, 2007)<sup>86</sup> em suas decisões, entre outros valores democráticos,<sup>87</sup> é de se notar que os centros judicantes, em sua dinâmica, cumprem seus encargos sob penetrante influência dos órgãos centrais, regionais e locais da RFB, os quais, coordenando, supervisionando e controlando as ações institucionais, são capazes de atuar sobre a ação dos julgadores administrativos. Sinteticamente, é dizer que “as pessoas reagem a incentivos” (MANKIWI, 2004, p.4), incentivos podem gerar comportamentos desejados.<sup>88</sup>

Sob visão amplíssima, é possível afirmar que a sobreposição daquelas duas perspectivas, aliada ao dinamismo das interações entre julgadores administrativos, pode gerar propriedades emergentes<sup>89</sup>, não inicialmente previstas pelo projetista institucional. Talvez, a estrita análise de enunciados normativos (e os respectivos mecanismos institucionais) não seja capaz de desvelar antecipadamente inesperados resultados (v.g., alinhamento de decisões de determinadas matérias) produzidos pelos centros judicantes situados na esfera de atuação da RFB. Nesse aspecto, a empiria assume fundamental papel, podendo ser utilizada para

---

<sup>85</sup> Frise-se que o contencioso administrativo pode ser regulado por diferentes regramentos processuais, tais como, Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, ou a Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

<sup>86</sup> *Private actors are presumptively entitled to privacy; public officials are not. Private actors generate “proprietary” information; the information produced by public agencies is “owned” by the public. Public actors must often give public reasons for their actions; private preference motivates markets. Hence, to the extent that public accountability depends upon transparency, contracting out to private parties would seem a retreat from accountability* (MASHAW, 2006, p. 137).

<sup>87</sup> *Nevertheless, values do have a central place in the theory of institutions. We need to know which values matter in the context at hand; how to build them into the organization’s culture and social structure; and in what ways they are weakened or subverted* (SELZNICK, 1996, p. 271).

<sup>88</sup> *Várias pesquisas têm demonstrado que nem sempre incentivos promovem determinados comportamentos. Cresce o número de pesquisas confirmando o que parece indicar o senso comum: os incentivos financeiros e outros mecanismos de mercados podem sair pela culatra ao descartar as normas alheias ao mercado* (SANDEL, 2014b, p. 113).

<sup>89</sup> Em tradução livre, o autor assim se refere em relação às propriedades emergentes: *em um global sistema de interação - tanto em um mercado econômico quanto em uma Constituição em que se garanta a separação dos poderes ou ainda em um julgamento criminal – podem emergir propriedades que realmente não caracterizem quaisquer atos realizados ou os atores que interajam na criação desse sistema. A propriedade do sistema não necessariamente corresponde a de suas partes. Os atores atuantes dentro do sistema não pretendem intencionalmente trazer à tona aquelas propriedades, ditas emergentes. As propriedades são fruto das interações dos atores* (VERMEULE, 2011b, p. 63).

confirmar ou não os prognósticos feitos pelo projetista. Portanto, propriedades emergentes podem frustrar expectativas normativas.<sup>90</sup>

O instrumental institucional se presta tanto para consecução da análise positiva dos centros judicantes da RFB (o que é, como os atuais mecanismos institucionais funcionam) quanto para a realização de análise normativa (o que deve ser, como deveriam operar novos mecanismos), com vistas a possibilitar inclusive a formulação de novo desenho institucional (redesenho institucional), em razão das potenciais vantagens da adoção do redesenho proposto.<sup>91</sup>

Além de propiciar eventual aperfeiçoamento institucional, a escolha desse objeto de pesquisa pode principiar um salutar diálogo entre os profissionais e estudiosos da área do Direito Tributário, os quais têm se revelado preocupados fundamentalmente com a estrutura, a localização e a atuação desses órgãos administrativos judicantes. O início desse debate seria cientificamente proveitoso, visto que, há anos, parcela da doutrina especializada na área tributária, ao estilo de um monólogo, tem investido críticas contra a estrutura e as decisões ditadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, podendo colocá-las em risco, uma vez que o manto da desconfiança é posicionado sobre suas atividades e resultados. Ainda que as críticas doutrinárias dirigidas à RFB não determinem o fio condutor desta pesquisa, mostram-se de interesse. Alguns questionamentos suscitados pela doutrina podem contribuir para o enriquecimento do desenvolvimento desta investigação, caso sejam explorados com maior rigor científico.

Sem erigir considerações minimamente substanciais a respeito do tema, há quem entenda que as decisões administrativas proferidas pelas delegacias especializadas em julgamento são “fruto de um corporativismo<sup>92</sup> visível” (PIRES, 2007, p. 34) ou que, pelo fato das delegacias especializadas em julgamento comporem o mesmo órgão em que estão

---

<sup>90</sup> *Ao que se compreende como uma virada institucional o problema da legitimidade constitucional não se resume mais e apenas à dimensão normativo-interpretativa, pautada em critérios de teorias sobre interpretação, deliberação e decisão de uma Corte Constitucional. É preciso, hoje, conceber que o desempenho da atividade institucional, como um todo, representa a possibilidade de configuração e de realização de um sistema de eficácia de direitos fundamentais e, conseqüentemente, garantir um novo patamar para a compreensão da legitimidade constitucional* (BOLONHA; ALMEIDA; RANGEL, 2013, p. 150).

<sup>91</sup> *The economic analysis of law, as it now not only in the United States but also in Europe, which has its own flourishing law and economics association, has both positive (that is, descriptive) and normative aspects. It tries to explain and predict the behavior of participants in and persons regulated by the law. It also tries to improve law by pointing out respects in which existing or proposed laws have unintended or undesirable consequences, whether on economic efficiency, or the distribution of income and wealth, or other values* (POSNER, 1998, p. 2).

<sup>92</sup> O termo “corporativismo” foi mencionado pelo autor, com conotação pejorativa e no sentido de identificar o termo a um tipo de forma associativa que procura assegurar privilégios ou interesses de grupo, protegendo os seus membros em detrimento do interesse público ou da coletividade.

localizados os agentes fiscais responsáveis pela lavratura de autos de infração ou de notificações de lançamento<sup>93</sup>, impere “um nefasto corporativismo”, a ponto de comprometer, até mesmo, “a busca conjunta do real objetivo do órgão do Executivo, que é a obtenção de melhores resultados possíveis no âmbito da arrecadação” (ALTOÉ, 2007, p. 30).

Mesmo na falta de maiores esclarecimentos doutrinários acerca do sentido da expressão “fruto de um corporativismo visível [e nefasto]”, a acepção transmitida pela proposição crítica sugere a presença de um prejudicial tipo de associativismo instituído entre os Auditores Fiscais competentes pela formalização de créditos tributários<sup>94</sup> e os órgãos administrativos especializados em julgamento, responsáveis pelo autocontrole de legalidade dos atos praticados pelos auditores em exercício no órgão fiscalizador, em consequência da apresentação de reclamações pelos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Apesar de parcela doutrinária não explicitar em profundidade as razões fundantes das críticas investidas contra as instâncias judicantes da RFB, é possível se especular no sentido de que talvez seus autores tenham chegado à conclusão de que as decisões das DRJ “são fruto de um corporativismo visível e [nefasto]”, em razão da percepção de que as reclamações – v.g., impugnações e manifestações de inconformidade - protocoladas pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), possuem reduzida, ou mesmo reduzidíssima, chance de sucesso perante os órgãos judicantes.<sup>95</sup> Essa é a percepção do advogado tributarista Luiz Gustavo Bichara que afirmou que a “Fazenda sempre ganha” (RODAS, 2018). Ou, talvez mesmo, em virtude de terem esquecido momentaneamente das prementes circunstâncias da atual sociedade imediatista, em que predominam a liquidez temporal e a fluidez das relações<sup>96</sup>, impelindo-nos, por vezes, a lançar mão inadvertidamente de premissas arbitrárias, isto é, desprovidas de confirmação, como meios de “atalho mental” (BRAFMAN, 2008, p. 50), a fim de tornar ágeis nossas opções de

<sup>93</sup> Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Em suma, o lançamento pode ser entendido como uma das formas de se constituir a exigência fiscal.

<sup>94</sup> Crédito tributário, segundo a professora Misabel Derzi, é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento [tributário] e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade (BALEIRO, 1999, p. 772).

<sup>95</sup> Nesse sentido, foi a declaração prestada pelo advogado Drº Sandro Machado dos Reis ao Jornal Valor Econômico, quando ao comentar a demora dos julgamentos pelas delegacias afirmou: *Não faz sentido a espera se, na maioria dos casos, não há expectativa de vitória* (Pupo; Olivon, 2018, E1).

<sup>96</sup> Em “Modernidade Líquida”, o autor explora uma nova visão sobre a modernidade, voltada à fluidez das relações e a liquidez temporal, em que o que conta é o tempo, mais do que o espaço que lhes toca ocupar; espaço que, afinal, preenchem apenas ‘por um momento’ (BAUMAN, 2001, p. 8).

vida.<sup>97</sup> Contudo, como ventilado, são simples especulações, posto que não afirmadas pelos críticos citados e nem cientificamente comprovadas.

O sentido conferido pelos críticos às deliberações proferidas no âmbito da RFB se enfraquece quando examinado detidamente, pois a pura afirmação de que as decisões dos centros judicantes são produtos de uma ação “corporativista”, desacompanhada de alicerçada argumentação e não consubstanciada em dados ou informações que, pelo menos, possam demonstrar a verossimilhança do que se afirma, é teoricamente insuficiente. A despeito de não explicitarem os fundamentos e não revelarem o modo pelo qual o citado “corporativismo” se hospeda no ambiente da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), as proposições críticas não perdem força a ponto de se tornarem desinteressantes. Qualificar as deliberações proferidas pelas instâncias administrativas como produto de um “corporativismo visível”, instalado no seio da RFB, conquanto não traga maiores subsídios de análise, não diminui o interesse investigativo na busca de melhores explicações e esclarecimentos. Se parcela da doutrina autorizada compartilha de mesma opinião, é porque seus adeptos acreditam e adotam alguma razão, ainda que oculta, que os tenha conduzido a idêntica conclusão.

A amplitude desta pesquisa oportuniza também a abordagem de outros questionamentos e temas referentes aos centros judicantes da RFB. É o que pode ocorrer, por exemplo, em relação à crítica aduzida por outra vertente doutrinária, a qual defende que os julgamentos colegiados somente se justificam caso seja assegurado o direito de sustentação oral ao impugnante (NUNES, 2010, p. 320). Como o estudo da lógica decisória dos centros judicantes integra o mapeamento exigido pela perspectiva analítica institucional, o enfrentamento da sistemática colegiada, que está na ordem do dia e oportunamente será arrostado, podendo revelar outras justificativas que conduziram o desenhista institucional a optar por essa sistemática decisória no projeto desses órgãos judicantes, uma vez que “a esfera potencial de regulação está limitada somente pelas imaginações dos reguladores” (VISCUSI, 1989, p. 70).

---

<sup>97</sup> Ao qualificarmos diferentemente situações idênticas, Ori Brafman e Rom Brafman (2008, p. 92) asseveram que, ao final, anuímos por distinções que verdadeiramente não existem. De igual modo, há tendência de nos inclinarmos a adotar como proposições, dados e informações arbitrárias, carentes de comprovação, como meio de “atalho mental”. Nesse cenário, inclinamo-nos a desconsiderar os dados e as informações que colocam em xeque o exame inicial da situação.

Esses são alguns exemplos de críticas e questionamentos doutrinários que podem ser melhor esclarecidos por meio da abordagem institucional, não valendo, por ora, a indicação de qualquer outra questão, visto que revelar-se-ia por demais enfadonho.

Sem se preocupar em rebater diretamente esse tipo de crítica, pois fugiria ao objetivo da pesquisa, tenciona-se alcançar explicações mais embasadas ao fenômeno descrito com base na perspectiva institucional. A investigação não se orienta em retorquir se há ou não uma forma de associativismo enraizado entre as autoridades fiscais da nomeada Administração Tributária Ativa<sup>98</sup> e os julgadores administrativos. Não, o caminho a ser trilhado será outro e ditado estritamente pelo institucionalismo, com vistas a oferecer esclarecimentos mais fundamentados, tanto em bases teóricas como, caso seja possível, empíricas.

O objeto de pesquisa corresponde, assim, à análise dos centros judicantes localizados no seio do desenho institucional da RFB (perspectiva estática) e suas decisões, dos efeitos deste desenho sobre o comportamento dos agentes decisores (perspectiva dinâmica) e da verificação de eventuais propriedades institucionais emergentes (perspectiva sistêmica).<sup>99</sup> Como se vê, o fio condutor da pesquisa não se altera, podendo o questionamento doutrinário ser indiretamente respondido ao longo desta investigação. A atenção analítica, portanto, dirige-se ao desenho, aos dispositivos institucionais, no intuito de verificar se os mesmos exercem influência e controle capaz de conformar a ação dos julgadores administrativos, impelindo-os a adotar uma “postura de obediência” aos propósitos e interesses institucionais.<sup>100</sup> Isso porque instituições devem perseguir os interesses e os objetivos para os quais foram projetadas (VERMEULE, 2012, p. 415). E, para a concretização desses objetivos, a ação institucional deve se traduzir num “exercício instrumentalmente racional” (MASHAW, 2007, p. 23), vale dizer, a interpretação dos objetivos estabelecidos pela lei deve conduzir a escolha de instrumentos eficientes que viabilizem o atingimento das metas legais.

---

<sup>98</sup> Administração Ativa constitui-se de *repartições e autoridades engajadas na arrecadação e fiscalização dos tributos* (TORRES, 2004, p. 343).

<sup>99</sup> Tomando por empréstimo a significativa expressão cunhada por William F. May e citada por Michael Sandel (2013, p. 59), poder-se-ia dizer que devemos estar preparados para “abertura para o inesperado”.

<sup>100</sup> Embora a matéria trate de nomeação de conselheiros para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ajusta-se à linha de raciocínio ora desenvolvida. Segundo o sítio eletrônico Jota, *a Receita Federal não renovou o mandato de quatro julgadores representantes do órgão no Carf [...] Fontes próximas ao tribunal administrativo avaliam que o fisco pretende afastar do Carf julgadores fazendários que, em alguns processos, votam de forma favorável ao contribuinte. De acordo com interlocutores, a Receita teria retirado Oliveira e Mendes porque os julgadores não defendiam suficientemente os interesses da Fazenda Nacional. Consultados, os conselheiros preferiram não se manifestar sobre o assunto* (RACANICCI, 2018b). Julgadores administrativos que não alcançam determinadas metas podem ter seus mandatos não renovados ou serem excluídos de alguns regimes laborais (v.g., trabalho remoto). A título de exemplo, vale indicar os artigos 18 da Portaria RFB nº 947, de 20 de abril de 2012, e o 19 da Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017, que preveem o desligamento da atividade de teletrabalho por aquele que não atingir as metas institucionais previamente fixadas.

Nas últimas décadas, o constitucionalismo contemporâneo, inclusive o nacional, ainda que incipientemente, apresenta uma nova perspectiva de estudo. A preocupação acadêmica se dirige para a atividade institucional do ponto de vista jurídico-político em seus momentos de deliberação, tanto por meio do desempenho de funções e competências institucionais<sup>101</sup>, quanto na relação dialógica inter e intra-institucional. Se por um lado, tal instrumental teórico vem se mostrando bastante denso frente aos problemas que se encontram no campo pragmático do exercício das atividades institucionais, por outro, a produção de significativos e proveitosos resultados tem servido de estímulo à sua progressiva utilização no mundo acadêmico.

Firmada fundamentalmente em teóricos institucionalistas, a pesquisa objetiva definir o contexto institucional dos centros judicantes da RFB, a fim de correlacioná-lo à conduta dos julgadores administrativos, os quais assumem papel de protagonistas, em ordem a avaliar os impactos causados pelos mecanismos institucionais sobre o agir desses atores sociais. Esta pesquisa, ao adotar o marco teórico institucional, enseja uma abordagem particular e permite a compreensão da fenomenologia jurídica por meio da introdução de instrumental investigativo próprio. Nessa linha, novas categorias centrais, tais como, “mecanismos institucionais”, “incentivos”, “*nudges*”, “capacidades institucionais”, “efeitos sistêmicos”<sup>102</sup>, “custos de transação”<sup>103</sup>, “custo marginal”, “desenhos institucionais”, “externalidades”<sup>104</sup>, “propriedades

---

<sup>101</sup> A Portaria RFB nº 925, de 28 de junho de 2018, inventaria as competências institucionais e individuais no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Define as primeiras competências como *as capacidades e atributos da instituição que a tornam eficaz, permitem que sejam atingidos seus objetivos e geram benefícios percebidos pela sociedade e usuários dos serviços prestados*. São elas: arrecadação, controle aduaneiro, conformidade tributária e aduaneira, participação na política tributária e aduaneira, relacionamento institucional e gestão organizacional.

<sup>102</sup> *This blindness to institutional considerations creates serious problems for the underlying theories. The problems are illustrated with discussions of many disputed issues, including the virtues and vices of formalism; the current debate over whether administrative agencies should have greater interpretive freedom than courts; and roles of text; philosophy, translation, and tradition in constitutional law. In many cases, an understanding of institutional capacities and dynamic effects should enable diverse people, with different views about ideal legal interpretation, to agree on what actual legal interpretation should entail* (VERMEULE; SUNSTEIN, 2002, p. 1).

<sup>103</sup> Custos de Transação podem ser conceituados como o custo em dinheiro ou tempo perdido que um comprador ou vendedor gastam no mercado além do preço ou custo de produção, tendo em vista as burocracias, a dificuldade de acesso às informações (assimetria), tributos, inseguranças e a falta de garantias. Custos de Transação são aqueles que os atores envolvidos incorrem para efetivação e cumprimento de obrigações, negócios e barganhas. Causam impacto sobre a oferta e a demanda de um mercado e prejudicam realizações de negócios, transações, empobrecendo a sociedade. Quando os custos de transação são altos, clientes e fornecedores tendem a reduzir as trocas. Nesse caso, há tendência à verticalização. É conceito de Coase (1937). No processo interpretativo, o custo de procura de informação acerca de determinado aspecto legislativo é um exemplo de custo de transação.

<sup>104</sup> As externalidades se referem ao impacto de uma decisão sobre aqueles que não participaram dela. Pode ser positiva (vg., obras de infraestrutura, benefícios fiscais) como negativas (vg., instalação de indústria poluente, aumento da alíquota de um determinado tributo). Logo, podem gerar respectivamente benefícios ou custos. Para

emergentes”, “ação estratégica”, dentre outras, orientarão este trabalho, que se desenvolverá de maneira positiva e analítica, acerca dos efeitos do desenho institucional do RFB sobre o comportamento dos julgadores administrativos e os resultados.

Cumprir observar, ainda nesta Introdução, que, embora a Teoria Institucional valorize a utilização de informações e dados empíricos, tais subsídios somente serão utilizados de forma incidental e ilustrativa, e desde que produzidos por pesquisas desenvolvidas por reconhecidas e credenciadas instituições, haja vista a dificuldade de obtenção direta de informações dessa natureza, inclusive perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Por essa razão, a presente investigação não tem a pretensão avançar ao ponto de propor redesenhos institucionais, pois a carência de instrumental técnico capaz de prospectar, de forma confiável, os valiosos dados estatísticos, necessários para o alcance desse desiderato, limitam sobremaneira a realização desse tipo de análise institucional relativamente aos centros judicantes da RFB. Em virtude desse fato, a apreciação quantitativa, por exemplo, do desempenho (*performance*) dos órgãos judicantes da RFB fica obstada até o momento a partir do qual fiquem disponibilizados instrumentos aptos a realizar a prospecção dos dados pertinentes. Por decorrência, impede-se também a detecção de alguns defeitos e falhas, apuráveis por essa diretriz empírica, os quais poderiam ser minorados ou equacionados por intermédio de medidas interventivas no atual desenho institucional. Em suma: a carência de dados coletáveis empiricamente reduz as possibilidades de revisão e aprimoramento do atual desenho dos centros judicantes. No tocante a apontada lacuna, cumpre evidenciar que somente a própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por deter competência e capacidade institucional, pode supri-la, em ordem a viabilizar a extração de tais dados e ensejar a apuração de índices específicos que permitam a avaliação da *performance* dessas instâncias julgadoras.

## 1. PODER EXECUTIVO: “uma única voz”

De que modo determinados órgãos (ou instituições) do Poder Executivo<sup>105</sup> interpretam as leis? Quais são as técnicas hermenêuticas, os cânones interpretativos e os métodos efetivamente aplicados pelos intérpretes administrativos quando procuram extrair o sentido e o alcance de um enunciado normativo? Sob que constrangimentos julgadores administrativos interpretam e decidem? Como interpretam, em que oportunidades e quais as formas e processos são adotados? Embora poucas perguntas sobre essa temática tenham sido até então formuladas em relação ao Poder Executivo, menos ainda foram as análises e respostas dirigidas a tais inquietantes indagações.<sup>106</sup>

A volumosa literatura sobre hermenêutica jurídica uniformiza o tema e não distingue a interpretação jurídica levada a efeito por órgãos ou agentes situados no campo externo ao Poder Judiciário. O magistrado, o cenário judicial e a relação Parlamento-Judiciário continuam a ser o foco central de atenção de pesquisas e análises no campo do Direito.<sup>107</sup> Órgãos e agentes do Poder Executivo praticamente permanecem fora do radar de observação e investigação de doutrinadores brasileiros e teóricos estrangeiros (MASHAW, 2003, p. 1). Pouquíssima atenção tem sido devotada à interpretação administrativa (STACK, 2012, p. 108<sup>357</sup>), tanto em termos de trabalhos teóricos quanto empíricos (WALKER, 2015, p. 1008).<sup>109</sup>

<sup>105</sup> A expressão Poder Executivo tem significado variado. Nela se confundem o Poder e o governo. Como anota José Afonso da Silva, ora ela exprime a função ou a atribuição de um Poder (CF, art. 2º), ora o órgão (cargo e ocupante, CF, art. 76). É recorrente na realidade política brasileira certa hiperpotencialização do executivo, centrado na figura do Presidente da República. Tem-se verificado, eventualmente, instantes históricos nos quais o Poder Executivo exerce certo predomínio na vida política nacional, o que é uma das características construídas em nosso modelo político (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 905).

<sup>106</sup> O professor Flávio Bauer Novelli (2001, p. 254), imerso na Dogmática Jurídica, revelou a mesma preocupação com relação a carência de enfrentamento de relevantes questões afetas ao modo de interpretação administrativa do Direito Tributário: *A questão envolve, a meu ver, tantas e tão importantes indagações, já não digo não respondidas ou não cabalmente respondidas, mas, na realidade, em certos casos, nem sequer claramente formuladas ou corretamente propostas, que talvez assim se justificasse cuidar, não, é claro, como num retrocesso, de um problema da particularidade ou peculiaridade da interpretação do direito tributário (há muito definitivamente superado, como já se viu), mas sim de um problema vivo, pouco tratado e ainda não resolvido: o da peculiaridade (peculiaridade, é claro, num outro plano e num outro sentido, como bem se entende) da interpretação administrativa do direito tributário.* (grifos nossos)

<sup>107</sup> *Judges face their own challenges. Though they typically have far more time, and hence less intense bandwidth issues, their information is partial and fragmentary, often a kind of cartoon. It is a product of the adversary process, run by lawyers, which can lead to distorted and wildly inadequate perspectives. Judges cannot possibly have an adequate sense of the full range of issues with which executive officials must deal. Judges will sometimes be presented with, and convinced by, a narrative of executive indifference or overreaching, even if that narrative has little or no resemblance to reality* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.610).

<sup>108</sup> *If is tempting, but mistaken, to draw an uncritical equivalence between judicial and administrative adjudication with respect to direction by the executive. The equivalence is problematic because all administrative adjudication is, from the standpoint of constitutional law, an exercise of executive power, not of judicial power* (SUNSTEIN; VERMEULE, 2017, p. 28).

Baseada em incorretas indicações, pistas e relações (GLUCK; BRESSMAN, 2013, p. 765)<sup>109</sup>, a doutrina tradicionalmente se debruça sobre o Poder Judiciário, especificamente sobre a atuação de magistrados, como paradigma para explorar o campo da hermenêutica jurídica. Sem realizar qualquer adaptação ou aproximação, compreende que suas explicações e conclusões são extrapoláveis aos demais hermeneutas, independentemente do Poder, ou melhor, em que contexto ou cenário estejam localizados. A doutrina usualmente compara a familiar interpretação judicial à desconhecida e pouco explorada interpretação administrativa como se semelhantes fossem.<sup>111</sup> Em razão do tratamento isomórfico, desconsidera que o intérprete administrativo não se sujeita às mesmas influências normativas e positivas<sup>112</sup> a que magistrados e legisladores se submetem. Em poucas palavras, a doutrina comumente menospreza a influxo contextual e, por isso, desconhece como se desencadeia a interpretação na esfera do Poder Executivo. Ainda que teóricos tenham aprofundado os estudos sobre o tema, não é exagero caracterizar a interpretação administrativa como verdadeira “caixa preta” (WALKER, 2015, 1003). À medida que o Congresso Nacional, as Cortes e os teóricos dispensarem maior atenção investigativa ao processo interpretativo realizado pelos órgãos e agentes públicos situados no Poder Executivo, a relação entre esses intérpretes e os demais Poderes poderá ser aperfeiçoada em termos de monitoramento e coordenação no harmonioso sistema inter-poderes (WALKER, 2015, 1000).

---

<sup>109</sup> *Many of the questions relevant to the choice of interpretive doctrines are “trans-scientific”- they are unanswerable, at least at an acceptable level of cost or within a useful period of time* (VERMEULE, 1999, p. 701).

<sup>110</sup> *In other words, the congressional drafters surveyed “saw their primary interpretive relationship as one with agencies, not courts” – suggesting that study of the relationship between Congress and federal agencies is just as important as, if not more so than, that of any relationship between Congress and the courts. That congressional drafters may view their relationship with federal agencies as more direct and personal than their relationship with courts is not too surprising* (WALKER, 2015, p. 1011).

<sup>111</sup> Embora sob perspectiva dogmática, é digna de nota a análise do professor Flávio Novelli (2001, p. 254): [...] *é fora de dúvida que, por este ou por aquele motivo, ainda permanece inexplicavelmente na sombra – ou, tentando evitar uma inexatidão, e, pior ainda, uma injustiça – quando assim não acontece pelo menos parece não ter encontrado, senão excepcionalmente, tratamento condizente com a sua extraordinária importância, um dos aspectos mais relevantes e mais delicados dessa questão, justamente o relativo à interpretação do direito tributário pela Administração Pública.*

<sup>112</sup> Se, por um lado, a análise normativa indaga quais normas (v.g., jurídicas, convencionais) o intérprete administrativo deveria observar quando engajado no processo interpretativo, por outro, a investigação positiva procura descrever a prática interpretativa quando agentes conscientemente cuidam de assuntos de interpretação jurídica.

## 1.1 O Poder Executivo e o “poder de dizer o Direito”

“O Estado de Direito depende não só do que está escrito nas leis, mas do comportamento daqueles que as interpretam e fazem aplicar as normas”<sup>113</sup> (KRUGMAN, 2018). No Estado Democrático de Direito brasileiro, diversas são as instituições republicanas localizadas no âmbito do Poder Executivo que, por autoridade ou necessidade, atuam autonomamente como intérpretes primários da legislação emanada do Poder Legislativo.<sup>114</sup> Por dever, interpretam de acordo com suas próprias práticas, capacidades, protocolos e sob influência de distintos constrangimentos, restrições e incentivos. Embora não afastem leis por vícios de juridicidade, operam em ambiente político influenciador em que se levantam inúmeras questões, inclusive sobre a constitucionalidade e a legalidade de normas jurídicas. Questões intrincadas sob visão do órgão administrativo revelam-se contextualmente diferentes da perspectiva judicial e legislativa, pois, apesar de serem muito permeáveis à influência política<sup>115</sup>, órgãos do Poder Executivo situam-se em estrutura hierarquizada e sob vigoroso controle da Administração.

Órgãos administrativos que exercem suas atribuições constitucionais e legais são admirados por realizarem suas atividades institucionais. Se falham por não emitirem valiosa diretriz interpretativa, se não reinterpretem oportunamente antigos enunciados normativos em face da emergência de nova conjuntura ou se deixam de regulamentar amplo campo legal serão provavelmente tachados por incompetentes, desidiosos ou inertes. Por isso, deveriam ter a predisposição de normatizar, tanto quanto possível e na medida apropriada, as leis diretamente conectadas às suas atribuições. Embora irrealista, a adoção de tal postura idealizante não só permitiria orientar as pessoas – quer físicas, quer jurídicas – afetadas pela normatização como também sinalizaria à sociedade o cumprimento de sua missão institucional.<sup>116</sup> Nesse sentido, a proatividade do intérprete administrativo pode conferir tanto

---

<sup>113</sup> Tradução livre, do seguinte trecho do artigo publicado recentemente por Paul Krugman (2018):[r]ule of law depends not just on what is written down, but also on the behavior of those who interpret and enforce that rule.

<sup>114</sup> Rather, the Constitution is replete with clues that underscore that the executive power to execute laws. These other provisions augment, refine, or constrain the president’s primary law enforcement function (PRAKASH, 2003, p. 704).

<sup>115</sup> A cúpula da Receita Federal foi criticada nos últimos meses pela queda na arrecadação de impostos. A ex-secretária da Receita [Lina Maria Vieira] criou atritos também com a Petrobrás por causa de divergência de critérios [interpretativos] na cobrança de tributos da maior estatal do governo. Senadores de oposição disseram que a empresa estaria fazendo uma manobra contábil para pagar menos impostos e abriram uma CPI para investigar a estatal (CONJUR, 2009).

<sup>116</sup> Embora o artigo 212 do Código Tributário Nacional preveja disposição normativa nesse sentido, é notório o total descumprimento por parte do Poder Executivo da regra jurídica encartada no mencionado artigo: Os

prestígio quanto credibilidade e legitimidade nos domínios do Poder Executivo, dado que a “eficácia é a métrica fundamental da legitimidade” (MASHAW, 2003, p. 13).<sup>117</sup>

Órgãos do Poder Executivo, enquanto intérpretes, são muito mais deferentes à legislação infraconstitucional do que o Poder Judiciário. Como a legislação persiste enquanto Presidentes e Parlamentos se alteram no decorrer do tempo, órgãos administrativos e seus agentes normalmente se portam como guardiães da legislação vigente. Enquanto Cortes devem, de alguma maneira, balancear sua posição como fieis intérpretes da Constituição e dos atos parlamentares, órgãos administrativos e seus agentes gozam de posição menos conflituosa em relação à juridicidade da produção legislativa. Em razão de não realizarem controle de constitucionalidade e legalidade, agentes administrativos são primordialmente intérpretes da legislação produzida pelo Parlamento.<sup>118</sup> Ainda que submetidos aos ditames constitucionais, em especial à Legalidade<sup>119</sup>, agentes administrativos, embora inovem esporadicamente na ordem jurídica, uma vez que não “correntes de transmissão” (STEWART,

---

*Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano. Apesar de a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil emitir inúmeras normas complementares no intuito de consolidar a legislação vigente – v.g., IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 - , ainda assim o artigo 212 recorrentemente resta descumprido pelo Poder Executivo.*

<sup>117</sup> Put differently, “institutional authority is something built by successful public engagement through the time. It neither arises nor disappears instantaneously” (WALKER, 2018, p. 17).

<sup>118</sup> Confira o artigo 59 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011: *Art. 59. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).*

<sup>119</sup> Não há como negar, portanto, que o Estado de Direito esteja construído sobre esse conceito de lei. O princípio da legalidade permanece insubstituível como garantia dos direitos e como fundamento e limite a todo funcionamento do Estado (MENDES; COELHO; BRANCO; 2015, p. 850).

1975, p. 1675) das diretivas legislativas<sup>120</sup>, e episodicamente sofram reprimendas judiciais<sup>121</sup>, devem se portar eminentemente como intérpretes e agentes executores da legislação.<sup>122</sup>

Diversamente do Poder Judiciário, órgãos administrativos colegiados dificilmente levantam questões relativas à metodologia interpretativa.<sup>123</sup> Controvérsias metodológicas normalmente emergem em painéis de magistrados (v.g., turmas, câmaras e plenários de tribunais) em que desembargadores e ministros contendem acerca do melhor método a ser aplicado no processo interpretativo. Embora não sejam isomórficos, órgãos administrativos localizados no Poder Executivo, em virtude da estrutura hierárquica e dos processos de gestão, diretivos, contínuos e assimétricos, normalmente proferem uma única voz.<sup>124</sup>

Por estar interessada no conteúdo das relações travadas entre agente subordinante e agente subordinado, a governança pública se vale da estrutura hierárquica e assimétrica, pois, embora as obrigações fluam de forma ascendente ou descendente na estrutura institucional, o conteúdo obrigacional difere substancialmente a depender do sentido. De um modo geral, cria-se uma definida linha de comando do topo em direção à base e, em sentido inverso, uma linha de responsabilidades que se inicia na base e se direciona ao topo. A fim de manter o

<sup>120</sup> *We do not know if federal agencies are familiar with, much less adhere to, the rules, customs, and practices that Congress and courts would expect an agent of Congress to follow. Nor do we know federal agencies distinguish circumstances in which Congress has delegated by ambiguity a measure of broader authority for agencies to pursue policies in the public interest from those in which it has delegated only narrower authority to enforce the law “as written” – to the extent there is even a meaningful difference between these two functions* (WALKER, 2015, p. 1003).

<sup>121</sup> Ilustrativamente, confira parte da ementa do Recurso Especial nº 1.213.082, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, decidido sob sistemática de julgamento de recursos repetitivos: *O art. 6º e parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal [...], extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição de compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo, inclusive sendo lícitos os procedimentos de concordância tácita e retenção previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 6º, do Decreto n. 2.138/97.*

<sup>122</sup> *Há pensadores do direito administrativo ainda hoje convencidos de que a vinculação ao Parlamento é o eixo central da engrenagem que assegura a submissão da Administração ao Direito. Isso se traduz numa desconfiança em princípio contra as competências administrativas que valorizam o papel dos administradores, que lhes deem a iniciativa e a concepção de soluções políticas e programas, que lhes deem espaço jurídico para a criação. Para esses pensadores, no Estado de Direito os administradores públicos só podem ser braços mais ou menos mecânicos do legislador* (SUNDFELD, 2012, p. 133). Na literatura norte-americana, Nuno Garoupa e Jud Mathews (2014, p. 5) salientam que *[t]he legislature would like the agency carry out its wishes faithfully, but ensuring the fidelity of the agency may be costly, if not impossible.*

<sup>123</sup> Órgãos colegiados com representação paritária excepciona a afirmação feita no texto. No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é possível que questões metodológicas sejam suscitadas, dado que a participação de conselheiros representantes dos contribuintes contribui para o aumento da diversidade epistêmica.

<sup>124</sup> Ilustrativamente, vale indicar o caso relativo ao discutível caráter indenizatório do auxílio-moradia percebido por membros do Poder Judiciário, do Ministério Público e por Conselheiros e Ministros dos Tribunais de Contas. A então Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir do Despacho do Consultor-Geral da União nº 00752/2018/GAB/CGU/AGU, aprovado pela Advogada-Geral da União, deixou de cobrar, ainda que temporariamente, o valor excedente ao efetivamente comprovado com o pagamento de alugueis e moradia.

controle institucional de maneira a garantir o pronunciamento de uma única voz, administrativamente, “autoridades superiores detêm a competência de não só sancionar voluntaristas medidas, mas refazer o ato administrativo, afastar o servidor público errante ou remodelar as estruturas decisórias” (MASHAW, 2006, p. 121). “O Presidente [ou a chefia competente] deve ser capaz de controlar os servidores públicos subordinados mediante mecanismos de remoção, invalidação e de aplicação de discricionariedade atribuída a eles por ele próprio” (CALABRESI; PRAKASH, 1994, p. 599).

Em regra<sup>125</sup>, decisões judiciais são aplicáveis a casos concretos e relacionadas, direta ou indiretamente<sup>126</sup>, a um demandante ou a um grupo restrito de demandantes. Nessas corriqueiras demandas judiciais, as decisões judiciais vinculam tecnicamente o Poder Executivo apenas ao caso concreto apreciado. Ainda que seja proferida decisão judicial contrária às pretensões da Administração e a depender do que foi decidido, o Poder Executivo permanece completamente livre para insistir na interpretação institucional até então oficialmente defendida.<sup>127</sup> Apesar de a decisão judicial contrariar ou divergir do entendimento oficial, a instituição pode continuar a defender e aplicar sua interpretação, não necessitando alterá-la em virtude da determinação judicial aplicada ao caso concreto.<sup>128</sup> Em termos interpretativos, não há que se falar em relação de hierarquia entre Parlamento, Cortes e órgãos

---

<sup>125</sup> Afirma-se ‘em regra’, pois o raciocínio desenvolvido excluiu, por óbvio, as decisões proferidas em controle abstrato de constitucionalidade e em repercussão geral assim como as súmulas vinculantes.

<sup>126</sup> *The judiciary can play a role in controlling administrative government in either of two ways: directly, by engaging in substantive review of agency decisions, or indirectly, by supporting, through various rules of procedure and process, other institutions and groups that can influence agency policymaking* (KAGAN, 2000, p. 2269).

<sup>127</sup> A dispensa de impugnação judicial e a desistência de cobrança administrativa do crédito tributário, em razão de firme pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ou do Supremo Tribunal Federal (STF), não implica concordância com a tese contrária aos interesses fazendários. Essa orientação é repetidamente afirmada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) mediante pareceres normativos. Confira: [...] *j) A adequação dos procedimentos administrativos relativos à dívida ativa da União não implica anuência da Fazenda Nacional à tese contrária, mas traduz a constatação de que, em razão dos fundamentos jurídicos explicitados, a PGFN deve realizar a conformação prática de suas atividades, porquanto insuscetíveis de defesa em juízo. Identifica-se, assim, um efeito impeditivo produzido pela dispensa de impugnação judicial sobre os procedimentos de inscrição e cobrança da dívida ativa da União, a perdurar enquanto vigente a referida dispensa. k) Os fundamentos jurídicos que demonstram a necessidade de harmonização entre as vertentes de atuação da PGFN referem-se especificamente à seara procedimental. Portanto, tais fundamentos não extravasam para o plano do direito material, de modo que não se evidencia remissão/extinção do crédito tributário e nem restam afetados os seus requisitos da certeza, liquidez e exigibilidade. Em consequência, na remota hipótese de reversão do entendimento anteriormente firmado pelo STF e pelo STJ nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, surge a necessidade de serem retomados os atos necessários à exigência do crédito fiscal, desde que não tenha sido alcançado pela prescrição.* Trecho extraído do Parecer PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011.

<sup>128</sup> *A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também ajuda a construir esse cenário de insegurança jurídica, destacou o advogado [Luiz Gustavo Bichara]. Isso porque o órgão não respeita nem decisões do Supremo Tribunal Federal contrárias aos seus interesses e segue tentando revertê-las, inclusive com a propositura de ações rescisórias* (RODAS, 2018).

administrativos<sup>129</sup>. Nessa temática, órgãos administrativos não são inferiores aos Parlamentos e às Cortes<sup>130</sup>, pois a divisão e distribuição de poderes independentes, harmônicos e iguais, em termos de *status* jurídico-constitucional, suporta a conclusão de que o poder de interpretar a Constituição da República, as leis e os tratados não pode estar concentrado numa só instituição ou pessoa<sup>131</sup>:

A coordenação dos três poderes do governo federal é um dos fundamentais axiomas políticos de nossa Constituição Federal. O Legislativo, o Executivo e o Judiciário são ‘co-ordenados’ no sentido que são todos ordenados pela mesma autoridade popular – e são, conseqüentemente, iguais em título e posição como representantes do povo. Nenhum é subordinado (o oposto de coordenado) a outro (PAULSEN, 1994, p. 228)

Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário são coordenados no sentido de que estão numa mesma ordem (“co-ordenados”), em termos de *status* jurídico-constitucional, por

---

<sup>129</sup> Posner e Vermeule criticam o “julgamento madisoniano” que supõe que o papel adequado dos tribunais, em controvérsias que envolvam a separação dos poderes e a estrutura de governo, deva ser o de impedir a invasão ou o engrandecimento de um poder sobre o outro. Para eles, os argumentos do “julgamento madisoniano” falham ao supor que os juízes estão fora do sistema. Partem do pressuposto que não há como o Judiciário ser o regulador da implacável concorrência entre os poderes políticos, uma vez que integra o jogo concertado interpoderes. Contrariamente, Posner e Vermeule dizem que o desafio do projetista constitucional é precisamente estabelecer, naturalmente, mecanismos institucionais de autorregulação, apoiado sobre os poderosos motivos de ambição e autointeresse, ao invés de se fundar sobre o fraco motivo de promoção do bem comum. Segundo esses estudiosos, o sistema de freios e contrapesos deve surgir endogenamente a partir da concorrência estrutural, ao invés de se apoiar sobre comandos exógenos de um regulador imparcial (POSNER; VERMEULE, 2013, p. 1751).

<sup>130</sup> Para Jean Leclair, o Poder Judiciário não detém a última palavra e, muito menos, está acima dos demais como um superpoder. Afirma que toda referência ao diálogo institucional – isto é, a capacidade de reação de um Poder frente às decisões dos demais, em especial, em temas de natureza constitucional – só é relevante se promover a participação cidadã nos processos de governança. De acordo com o Leclair, se a invocação dialógica serve apenas para legitimar o poder das autoridades públicas, sem levar em conta os interesses dos cidadãos, este é um conceito vazio, que não tem nenhum propósito (LECLAIR, 2003, pp. 381-382).

<sup>131</sup> Ainda que a tese da igualdade de poder interpretativo, elaborada pelo Michael Paulsen, não seja a prevalecente nos domínios judiciais norte-americanos, dada a relevância teórica, transcreve-se o seguinte excerto da obra desse teórico textualista: *The President has Will: In the hamiltonian sense that term, the President has power to make law; to determine the substance of rules “by which the duties and rights of every citizen are to be regulated”. He participates in the legislative process by making recommendations and presenting messages to Congress, as well as by exercising the formidable negative and agenda-shaping positive power of the veto. In the modern administrative state, he has substantial implicit and/or delegated legislative power to prescribe rules-laws, really-in the capacious interstices of broad statutory directives. Perhaps most important of all, the President has, as a logical incident of his textually specified and (sometimes) that he has had a hole in making. The power to interpret law – the power, in Marbury v. Madison famous words, “to say what the law is” is a superpower or, if you prefer, a “meta power”, that effectively determines the construction and scope of all other governmental powers and of individual rights”* (PAULSEN, 1994, pp. 219-220).

terem sido concebidos pela mesma fonte de autoridade de Poder: o povo.<sup>132</sup> Nesse sentido, coordenação nada tem a ver com quantidade de atribuições constitucionais. Coordenação, nessa linha de pensar, denota simplesmente a inexistência de subordinação entre os três departamentos estatais. Coordenação é termo que transmite sentido relacional entre os diversos ramos do Poder e não diz respeito à hierarquia, à competência ou ao escopo de poder de cada ramo.

Em razão da independência dos poderes constituídos, o Poder Executivo, em diversas situações, têm se recusado, embora observe o dispositivo sentencial que rege o caso julgado, a generalizar administrativamente o entendimento expressado em decisões judiciais.<sup>133</sup> Para manter a independência do Poder Executivo, assegurar a interpretação institucional, resguardar a segurança jurídica e, se for o caso, garantir a higidez de programas nacionais, órgãos administrativos localizados no Poder Executivo têm se valido de diferentes estratégias para lidar com o conflito de compreensões entre os dois Poderes até que a contenda seja resolvida terminantemente, pois a perspectiva sistêmica<sup>134</sup> “sugere que a autoridade hierárquico-normativa da Constituição só é preservada se todos os Poderes constituídos se investem na função de guardiães constitucionais. Não é à toa que a ‘Constituição é direcionada a todos, não apenas aos juízes’ (SUNSTEIN, 1993, p.10)” (SEPULVEDA, 2017, p. 1.367).

O sistema madisoniano de freios e contrapesos associa-se à independência dos Poderes. Segundo esse sistema, cada Poder deve ter vontade própria e atuar com independência, de modo a resistir às eventuais tentativas de usurpação de seus próprios poderes. Conseqüentemente, o esquema de controles recíprocos deve prover um poder constitucional de resistir à usurpação, a fim de que a independência, a igualdade e a harmonia entre os ramos, na prática, não sejam reduzidas. “A coordenação interpretativa decorre da

<sup>132</sup> Confirma o artigo 2º da Constituição Republicana, de 1988: *Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.*

<sup>133</sup> O jornal Valor Econômico (MENGARDO, 2014) noticiou que o CARF manteve autuação fiscal de contribuição previdenciária ao argumento de que se configurara relação empregatícia entre a contratante (pessoa jurídica autuada) e os prestadores de serviço (pessoas físicas), que formalmente se apresentavam, em desrespeito ao Direito do Trabalho, sob o manto de distintas pessoas jurídicas. Embora uma Vara da Justiça do Trabalho decidira inexistir relação de emprego entre a pessoa jurídica contratante e os prestadores de serviço, o CARF, defendendo interpretação divergente, não se curvou ao entendimento judicial.

<sup>134</sup> Vermeule utiliza o termo sistema para designar agregados cujas propriedades são determinadas pela interação de seus componentes – tais como, indivíduos, proposições legais e instituições. Esses componentes, em um primeiro nível, são os indivíduos, que se agregam para criar instituições (sistema institucional). E, em segundo nível, as instituições, ao se interagirem, constituem outro agregado, isto é, “agregados de agregados” (sistema constitucional global). É, em razão disso, que Vermeule afirma que as ordens constitucionais são “sistemas de sistemas” aninhados. As ordens jurídicas são sistemas de dois níveis que emergem a partir das interações estabelecidas entre as instituições para formar uma ordem global (VERMEULE, 2011b, p. 27).

igualdade de *status* jurídico-constitucional e da independência de um ramo em relação aos outros, bem como do efetivo compartilhamento do poder interpretativo e da vontade de exercê-lo com independência” (CORRÊA, 2015, p. 74).<sup>135</sup>

“O sistema de separação de poderes não apenas constrange o governo, mas também auxilia a energizá-lo, e torná-lo mais efetivo, ao criar uma saudável divisão de trabalho” (SUNSTEIN, 2018, p. 2). O Executivo, o Legislativo e o Judiciário não são apenas separados, segundo a concepção montesquiana<sup>136</sup>, mas são substancialmente distintos.<sup>137</sup> Embora possam compartilhar harmoniosamente alguns poderes para propiciar controles recíprocos, cada departamento estatal possui atribuições constitucionais próprias, as quais são exercidas de forma independente e coordenada, vale dizer, sob mútua dependência institucional. Por isso, cada um dos Poderes responde a diferentes perspectivas normativas e institucionais. Se Cortes e instituições do Poder Executivo realizam suas competências e atribuições, provavelmente discordarão sobre métodos interpretativos, se é que os métodos importam, e sobre significados normativos.

Em um mundo de extraordinárias complexidades administrativas e de numerosas responsabilidades presidenciais, nenhum Presidente pode ter a esperança, ainda que assistido por capacitados assistentes e auxiliares, de poder monitorar proximamente seus subordinados, de modo a substituir facilmente as preferências de seus subordinados pelas suas próprias. Politicamente, órgãos administrativos sofrem, de acordo com a concepção clássica da tripartição<sup>138</sup>, tripla influência.<sup>139</sup>, uma vez que o “controle presidencial coexiste e compete

---

<sup>135</sup> *Critics can point to such a constitutional meltdown as the inevitable consequence of my model of equal interpretive power. Unless the Supreme Court is entitled to step in and settle the matter at some point, chaos will reign. But the “meltdown scenario” is not a possibility unique to the power to interpret. It is the same scenario that could play out any time the President asserted any power in opposition to Congress and the courts. The situation of shared interpretive authority mirrors that which could arise in any situation of severe constitutional conflict* (PAULSEN, 1994, p. 324).

<sup>136</sup> A ideias lançadas no livro *O Espírito das Leis* (1748), de Charles Louis de Secondat, o barão de Montesquieu, serviu de inspiração para inúmeras constituições, especialmente em razão da máxima que afirma que os poderes devem ser separados a fim de que a liberdade possa florescer. A Separação de Poderes também foi objeto de abordagem por parte de James Madison (1788): *[t]he accumulation of all powers, legislative, executive, and judiciary, in the same hands, whether of one, a few, or many, and whether hereditary, selfappointed, or elective, may justly be pronounced the very definition of tyranny.*

<sup>137</sup> Em tradução livre: *Montesquieu, o ‘oráculo’ que, se não foi a fonte da máxima da Separação de Poderes, convenceu a humanidade a abraçá-la, depreciou a completa mistura dos poderes* (PRAKASH, 2003, p. 781).

<sup>138</sup> A visão clássica da tripartição dos poderes foi superada por diversos teóricos, tanto estrangeiros como nacionais. Alguns teóricos, por exemplo, ora inserem a burocracia ora dão destaque a partidos políticos no jogo interpoderes. Nesse sentido, cumpre indicar, por todos, a perspectiva assumida por Levinson e Pildes (2016, p.144), aplicável também, guardadas as proporções, ao cenário brasileiro em que presenciamos um sistema presidencialista de coalizão: *A separação de poderes, como os autores da Constituição entenderam e como o Direito Constitucional contemporâneo continua a entender, deixou de existir quase a partir do início da República americana. A forma institucional duradoura de competição política democrática acabou por não ser*

com outras formas de influência e controle sobre a Administração, exercida por outros atores dentro e fora do governo” (KAGAN, 2000, p. 2250).

Presidentes e Cortes procuram influenciar e impor controles sobre órgãos administrativos, restando a esses decidir se observam a orientação exegética ditada pelo Presidente (ou pelo chefe do órgão administrativo como por exemplo, Ministro<sup>140</sup> ou Secretário, nomeados e demissíveis *ad nutum*)<sup>141</sup> ou se aplicam diretrizes judiciais. Todavia, Presidentes e Cortes não são os únicos engajados em direcionar o sentido interpretativo. Além de procurar ditar a conduta dos agentes administrativos por meio dos ditames legais, na vã esperança de torná-los autômatos, o Poder Legislativo, por outros instrumentos, uma vez que raramente emite interpretações autênticas sobre disputadíssimos assuntos hermenêuticos, também supervisiona e procura influir na aplicação da lei.<sup>142</sup> Na tentativa de diminuir a flexibilidade institucional, parlamentos regulam genericamente determinados aspectos relacionados à operacionalidade de órgãos administrativos, especialmente no que tange à competência e aos processos.

Historicamente, o Congresso Nacional provou, em inúmeras oportunidades, ser incapaz, inábil ou pouco disposto a aprovar, na tentativa de moldar a ação da máquina pública, leis que contivessem detalhadas e limitadoras disposições normativas.<sup>143</sup> Em algumas situações, por falta de consenso parlamentar, dada a diversidade de interesses ou a influência de prementes restrições temporais. Em outras, agiu dessa maneira em razão de reconhecer, considerando as cambiantes circunstâncias, os limites de seu próprio conhecimento ou

---

*entre poderes, mas entre os partidos políticos [...] Se o sistema de freios e contrapesos entre os poderes continua ser uma aspiração vital, a falha de entendimento dos Fundadores da Constituição sobre a competição política aumenta o risco de uma incompatibilidade entre as estruturas constitucionais e os objetivos constitucionais.*

<sup>139</sup> Propugnando uma maior autonomia e independência da Receita Federal, o Presidente do Sindifisco Nacional (2009), sem considerar a influência do jogo político brasileiro e a ordem jurídica nacional, afirmou à época da demissão da Secretária Lina Vieira que: *[é] inadmissível para a sociedade brasileira que o Fisco Federal tenha sua ação condicionada à vontade política dos governantes.*

<sup>140</sup> *Todas as diretrizes adotadas durante sua gestão, tomadas em consonância com as orientações do ministro da Fazenda, Guido Mantega, continuarão a ser seguidas, afirmou o ministério em comunicado (GAZETA DO POVO, 2009).*

<sup>141</sup> *A nomeação de Lina Maria Vieira foi uma decisão do ministro da Fazenda para desalojar do poder o ex-secretário Jorge Rachid, que, segundo avaliação do governo, transformara a Receita Federal num enclave que não levava adiante as políticas defendidas por Mantega (FOLHA, 2009).*

<sup>142</sup> *Congressional and presidential preference may influence the choice of policies, given certain facts, but should not influence the factual component of agency decisionmaking (VERMEULE, 2009c, p. 4).*

<sup>143</sup> Na conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, os dispositivos normativos que veiculavam os procedimentos atinentes à regra geral antielisiva (artigo 116 do Código Tributário Nacional) foram rejeitados.

capacidade institucional.<sup>144</sup> Em decorrência dos altos custos políticos e após ponderar a conjuntura da época, determinadas deliberações foram conscientemente delegadas a outro Poder (KAGAN, 2000, p. 2255). Em outros momentos, lançou mão ainda de cláusulas gerais e conceitos indeterminados que ampliaram o espaço de atuação dos demais Poderes republicanos.

Embora não possa moldar a ação da máquina pública unicamente mediante o *rule of law* (v.g., modificando competências; alterando iniciativas normativas presidenciais ou superando decisões administrativas), o Congresso Nacional se vale de outros mecanismos de constrangimento.<sup>145</sup> Ministros, Secretários e outras autoridades públicas podem ser convocados a prestar esclarecimentos e justificativas perante o Parlamento acerca de algum aspecto legal<sup>146</sup> e serem, eventualmente, responsabilizados em razão de determinado pronunciamento oficial.<sup>147</sup> Embora raramente rejeite indicações presidenciais, seja por desinteresse, seja por falta de conhecimento, o Parlamento também possui a prerrogativa de obstar potencial nomeação presidencial.<sup>148</sup>

---

<sup>144</sup> *The knowledge of public officials is a product of their distinctive roles and accompanying constraints. Like judges, members of Congress are generalists, and even more than judges, the pressures on their time are enormous. An executive branch official can draw on the expertise of public servants who have spent years on the problem of climate change or the situation on Egypt. A member of Congress cannot easily do the same: congressional staffs, many of whom focus in significant part on politics and electoral considerations, are unlikely to have an equivalent stock of knowledge. Their knowledge might be impressively wide, but it is not usually deep* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.617).

<sup>145</sup> *A predominant reason for such responsiveness concerns the tools Congress has to affect agency behavior. Congress's legislative power to change the agency's statutory mandate, or at least the threat of such legislative action, is obviously one factor. But Congress's oversight powers also matter. As one agency official noted, when providing technical drafting assistance, "oversight is always in the back of four minds"* (WALKER, 2018, p. 7).

<sup>146</sup> Confira o artigo 50 da Constituição Republicana: *Art. 50. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado ou quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificativa adequada.*

<sup>147</sup> *O Secretário interino da Receita, Otacílio Cartaxo, afirmou nesta terça-feira, 11, em depoimento à CPI da Petrobrás, que não há um entendimento consensual dentro da Receita em torno do momento em que se pode fazer a opção pelo regime de contabilidade (regime de caixa ou competência) que será escolhido para a apuração do imposto devido pelas empresas. Também não há consenso sobre se essa opção é irrevogável [...] A Petrobrás alterou a forma de contabilidade durante o ano fiscal, quando já tinha feito uma opção. Com a mudança, a Petrobrás foi beneficiada pela queda do dólar, pois ela havia optado pelo regime de competência e trocou para o regime de caixa, evitando ter que pagar impostos sobre o ganho com a variação do dólar. Quando a Receita era chefiada por Lina Vieira, essa operação foi questionada, resultando numa crise política que culminou na CPI e que ajudou a derrubar Lina do posto de secretária. Em sua apresentação na CPI do Senado que investiga a Petrobrás, Cartaxo mencionou entendimento diferente de delegacias regionais da Receita Federal sobre o assunto e explicou que o tema não foi dirimido pelo órgão central, ou seja, pelo gabinete da Receita Federal* (GRANER; VERÍSSIMO, 2009).

<sup>148</sup> Confira inciso III do artigo 52 da Constituição Republicana, de 1988.

Por aspectos estruturais, Cortes e Legislaturas estão permanentemente atrasadas em relação às ações implementadas pelo responsivo<sup>149</sup> e ágil Poder Executivo<sup>150</sup>, ainda mais quando emergem os chamados *worst-case scenarios* (SUNSTEIN, 2007d) - tais como, crises, conflitos internos, guerras, terrorismo ou graves problemas relacionados com a saúde pública - que demandam céleres respostas executivas, as quais nem sempre encontram guarida no padrão legal de conduta (*first best*) criado pelo Poder Legislativo.<sup>151</sup> Em regra, Cortes e Legislaturas desempenham funções reativas<sup>152</sup> e marginais<sup>153</sup>, alterando ou ocasionalmente bloqueando iniciativas políticas do Poder Executivo. Todavia, raramente tomam a iniciativa para enfrentamento de questões prementes<sup>154</sup>, principalmente em momentos de crises e em emergências<sup>155</sup>, em que o Executivo praticamente governa sozinho.<sup>156</sup> Nessas situações

---

<sup>149</sup> *Political accountability regimes, the third genus of accountability regimes for public governance, are of two types. Perhaps the most visible form of political accountability is the election. In electoral regimes, elected officials are responsible to the electorate for their choices of public policies [...] But many non-electoral accountability regimes are also essentially political in terms of the subject matter (about what) of accountability, that is, their focus on approval or disapproval of public policy choice, and in terms of the standard (by what criteria) for judgment, that is, political acceptability. Top-level bureaucrats, for example, are responsible or accountable to an elected official [...]* (MASHAW, 2006, p. 121).

<sup>150</sup> *Multiple executives or a council with executive authority made it difficult to assign blame for poor decision making* (PRAKASH, 2003, p. 783).

<sup>151</sup> [...] *não se deve buscar algum tipo de solução ideal e recomendar que os órgãos decisores cheguem o mais próximo possível dela, mas sim que, comparando os custos associados a cada estado de coisas possível vinculado à implementação de diferentes alternativas em um dado cenário, busquem adotar a “segunda melhor” solução. Nesse sentido, nossa hipótese principal é a de que a chave para se compreender a especificidade e a relevância de um argumento baseado em capacidades institucionais reside na incorporação do que os economistas chamam de ‘second-best reasoning’ nos debates sobre a adequação de posturas institucionais e métodos decisórios* (ARGUELHES; LEAL, 2011, p. 11).

<sup>152</sup> [...] *Courts, by contrast, are inherently reactive institutions; they can intervene in society only to the extent that the particular case or controversy before them permits them do to so. Consequently, courts’ approval or disapproval of conduct generally comes only after the conduct is complete* (SCHERER, 2016, p. 387). A natureza reativa das Cortes também contribui para uma perspectiva reacionária em relação a novos riscos. Nesse sentido, Scherer (2016, p. 390) lança mão da pesquisa de Peter Huber: *[j]udges and juries, like most people unfamiliar with the quantitative aspects of risk, routinely assume that new and less familiar hazards are graver than they really are, and that older, more common ones are less severe.*

<sup>153</sup> *In both economic and security crises, courts are marginal participants. Here two Schmittian themes are relevant: that courts come too late to the crisis to make a real difference in many cases, and that courts have pragmatic and political incentives to defer to the executive, whatever the nominal standard of review. [...] courts possess legal authority but not robust political legitimacy. Legality and legitimacy diverge in crisis conditions, and the divergence causes courts to assume a restrained role* (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 52).

<sup>154</sup> *Courts generally have a diminished ability to act ex ante in comparison to legislatures and agencies. Courts cannot simply decide sua sponte to announce how the law will treat liability arising from new technologies. Instead, they must wait until litigants start filing claims* (SCHERER, 2016, p. 289).

<sup>155</sup> [...] *emergencies cannot realistically be governed by ex ante, highly specified rules, but at most by vague ex post standards; it is beyond the institutional capacity of lawmakers to specify and allocate emergency powers in all future contingencies; practically speaking, legislators in particular will feel enormous pressure to create vague standards and escape hatches – for emergencies and otherwise – in the code of legal procedure that governs the mine-run of ordinary cases in the administrative state, because legislators know they cannot subject the massively diverse body of administrative entities to tightly specified rules, and because they fear the consequences of lashing the executive too tightly to the mast in futures emergencies* (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 91).

emergenciais ou de urgência, os controles madisonianos têm falhado historicamente por razões institucionais.<sup>157</sup> Além disso, o Legislativo e o Judiciário laboram sob déficit informacional<sup>158</sup> que os controles madisonianos de supervisão e controle não são capazes de remediar, especialmente em temas que exijam alta *expertise* e amplo conjunto informacional, tais como, segurança nacional, política internacional e, de menor amplitude, cálculos estimativos do impacto orçamentário-financeiro decorrente de proposta que implique renúncia de receita na hipótese de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.<sup>159</sup> Sabe-se que muito, ou talvez a maior parte, da capacidade humana de produção é adquirida por meio da atividade laborativa. Geralmente quem faz adquire maiores conhecimentos, aprende a definir prioridades e procedimentos. Aprende com seus próprios erros e pode se capacitar a avaliar suas próprias habilidades. Aristóteles (1991), em *Ética a Nicômaco*, já anunciava, no Livro II, que “as coisas que temos de aprender antes de poder

---

<sup>156</sup> [...] *the executive itself expands its own power of unilateral action, exploiting broad and vague delegations, vague constitutional powers, and traditional pockets of discretion, such as power over prosecution and enforcement, in order to change policies without going to Congress for statutory authorization* (VERMEULE, 2015a, p. 684).

<sup>157</sup> Para Vermeule (2011b, pp. 39-43), Madison evidenciou, em *The Federalist* N° 51, que a melhor proteção contra a gradual concentração de poderes em um mesmo departamento consiste em dar àqueles que dirigem cada departamento os instrumentos constitucionais adequados e necessários para não sucumbir à usurpação por parte dos demais. Afirma que Madison, com essa noção, patenteia, para o domínio do desenho constitucional, uma perspectiva benigna do princípio da mão invisível para o sistema madisoniano de controle (sistema de freios e contrapesos), profundamente influenciada pelas teorias iluministas aplicadas no domínio da economia política. Conforme essa noção, assim como é uma falácia cogitar, no campo da economia política, que o mercado pode promover o interesse público se todos os participantes objetivam o interesse público, também é uma falácia pensar que o interesse público será alcançado, no sistema de separação de poderes, se cada um dos componentes institucionais pretender promover o interesse público. Pela perspectiva vermeuliana, Madison sugere, em substância, o segundo melhor (*the second-best*) argumento, pois o melhor (*the first best*) argumento seria o de admitir que todos os funcionários do governo estão motivados a perseguir o interesse público. Falhando este, o segundo melhor é o que concebe uma variedade de instituições, cada qual querendo promover suas próprias ambições. Para produzir um efeito que seria o desejável, como se todos os participantes atuassem de forma a promover o interesse público, a mão invisível do sistema de freios e contrapesos deve operar uma compensação entre as múltiplas ambições institucionais.

<sup>158</sup> Cabe referir a assimetria informacional entre o Executivo e os demais poderes constituídos (POSNER, VERMEULE, 2011, p. 25). A assimetria informacional opera em desfavor do Legislativo e do Judiciário, dificultando o controle dos atos do Poder Executivo. Ordinariamente, os comitês instalados no Parlamento e auxiliares judiciais são capazes de gerar informações necessárias à avaliação das ações executivas. Todavia, há certas áreas em que o Congresso e o Judiciário não dispõem de *expertise* e instrumental adequados para avaliar as medidas adotadas pelo Executivo. Cass Sunstein (2015a, p. 1.608) é categórico ao afirmar que: *[o]f the three branches of the national government, the Executive is by far the most knowledgeable, not only in foreign affairs but also in the domestic domain. While this informational advantage could not easily have been anticipated by the founding generation, it continues to grow every year. In particular, the disparity between the knowledge of the executive branch and the knowledge of Congress is increasing. But judges face a similar informational deficit, and they do not know what they do not know. The grotesquely distorting prism of litigation often makes that deficit in knowledge less than fully visible to judges, who are hearing from mere translators in the form of lawyers.* Em igual sentido, opina Terry Moe (2006, p. 22): *agent has expertise and other information – about his own diligence and aptitude, for example, or his actual behavior on the job – that are largely unavailable to the principal, and this asymmetry makes it difficult for the principal to ensure that his own interests are being faithfully pursued by the agent.*

<sup>159</sup> Confirma artigo 14 da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000.

fazê-las, aprendemo-las fazendo”.<sup>160</sup> Por isso, se alguns Poderes não desempenham determinadas atividades, dificilmente aprenderão a fazê-las.<sup>161</sup> A incapacidade em relação a algumas temáticas certamente traz severas consequências, como, por exemplo, a carência de informações sobre certos assuntos.<sup>162</sup> Quando as assimetrias informacionais se tornam agudas, aquele que detém a melhor informação tende a prevalecer em razão da vantagem que possui. Ainda que o monitoramento seja imperfeito, o indivíduo mais informado procura fornecer incentivo que induza o agente a responder com um nível de atividade relevante (ou esforço) que maximize a utilidade de cada parte num contexto onde os resultados podem possuir um componente aleatório (OATES, 2005, p. 357). A quantidade, a qualidade e os instrumentos de processamento de informações ditam o processo decisório<sup>163</sup>, podendo prevenir erros e viabilizar o estabelecimento de melhores estratégias competitivas.<sup>164</sup> A incapacidade e a impossibilidade de se habilitar, a tempo e a modo, em determinadas temáticas, sugere que certas decisões devam ser tomadas pela instituição mais capacitada, mais afeita à matéria sob

---

<sup>160</sup> *A line agency or bureaucrat, however, may possess tacit knowledge – practical know-how, acquired through learning-by-doing, that is costly or even conceptually impossible to transmit in abstract form to centralized bureaucratic superiors* (VERMEULE, 2013b, p. 13).

<sup>161</sup> [...] *judges should understand that they should not interfere with the workings of the administrative state. Not only do the judges come from an elite group that is likely to be opposed to the policies the administrative state seeks to implement but they are also generalists when it comes to the law, and thus ignorant of the highly specialized regimes of the administrative state* (DYZENHAUS, 2006, p. 122).

<sup>162</sup> *If courts had full information about the relevant empirical issues and unbounded ability to process that information accurately, the empirical character of institutional choice would pose few difficulties. But neither the condition of full information nor the condition of full comprehension plausibly describes the actual setting of interpretive choice. Rather, judges must make interpretative choices in the face of impoverished information, have only limited capacity to generate the needed information by postponing interpretative choices or by conducting experiments, and have limited capacity to accurately process the information they obtain* (VERMEULE, 2006, p. 157).

<sup>163</sup> *Information is valuable, as it allows people to increase the expected pay-offs of their decisions, but also costly. Operations aimed at acquiring it usually entail substantial costs [...] It must be noted that acquisition and utilization of information is heavily regulated, as these activities usually create substantial externalities. Indeed, sometimes individuals produce a positive effect on third parties when collecting or using information, so that the former do not have enough incentives to perform those activities as it would be socially optimal. In other instances, by contrast, individuals do not fully internalize the costs of processing information, which causes the level of that activity to be higher than socially desirable. These positive and negative externalities might well make regulation necessary. Data protection law is a example. “Processing” – i.e., search, collection, recording, organization, structuring, storage, adaptation, alteration, retrieval, consultation, disclosure, dissemination, alignment, combination, restriction, erasure, destruction, etc. – of personal data is heavily regulated in western legal systems, mainly because of the negative effects such operations impose on the individuals whose data are processed* (PASCUAL, 2018, p.1).

<sup>164</sup> *With respect to the acquisition of information, the executive branch is usually in a far better position than the legislative and judicial branches. It has a large stock of specialists, often operating in teams, and the teams often have a impressive degree of epistemic diversity. Some of those specialists have spent many years studying and working on the subject. Of course, the executive branch’s capacity to obtain information is far from perfect. But most of the time, the executive branch knows incalculably more than other branches, and when it does not know something, it is in an excellent position to find out* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.613).

apreciação. Embora o Legislativo<sup>165</sup> e o Judiciário<sup>166</sup> não tenham se apercebido da posição de desvantagem epistêmica que experimentam, na era moderna, o Poder Executivo está, em grande parte dos assuntos<sup>167</sup>, passos à frente, pois é detentor de amplo (e crescente) rol de informações, tanto no que tange a assuntos domésticos quanto no tocante à assuntos internacionais. Em razão disso, o Executivo é contemporaneamente tido como “o Poder mais informado” (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.607). Em razão disso, legisladores e magistrados são tidos por generalistas.<sup>168</sup> Precisam dar conta de cargas de trabalho que atravessam diversos setores econômicos e sociais, exigindo deles amplos conhecimentos. A especialização em um campo particular é rara, e a *expertise* é ainda mais rara por causa da imensa variedade de matérias que alcançam os gabinetes parlamentares e judiciais (SCHERER, 2016, p. 384).

Em virtude das diferentes visões e perspectivas de seus membros, tanto o Parlamento quanto o Poder Judiciário experimentam ainda problemas de ação coletiva e coordenação interna que a estrutura do Poder Executivo - hierarquizada, centrada na pessoa do Presidente de República e dotada de mecanismos de controle, supervisão e coordenação – pouco se ressentem.<sup>169</sup> O extenso espectro de assuntos sobre os quais o poder presidencial incide, as prerrogativas do Presidente e a submissão da eficácia legal e judicial a atos concretos do

---

<sup>165</sup> *Member of Congress must focus on election and reelection, and while they know a great deal about how to win elections, their knowledge of substantive issues is often shallow, and inevitably so. Often they must rely on “talking points” and short briefing materials, filled with bullet points. They might well be exceptionally quick studies, but most of the time, they cannot obtain even a small fraction of the information held by executive branch officials, who will sometimes have devoted weeks, months, or even years to a topic. They often have to depend on simple heuristics, typically rooted in the views of trusted others, many of which are interest groups. Sometimes members will offer serious accusations about a topic, pointing to what they see as incompetence, bias, or even corruption. Those accusations will be sincere and apparently plausible, even though they have no basis in reality (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.647).*

<sup>166</sup> *For their part, judges must rely on translators, in the form of lawyers, whose knowledge will inevitably be partial. This problem may not be serious where the question is genuinely and only one of law. In that event, no translation need be involved; we are speaking of a single language. But where the problem involves policy and fact, it might well be difficult for courts to obtain a full sense of underlying issues. Litigation will inevitably contain a kind of distorting mirror, turning the issues into a cartoon version of reality (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.647).*

<sup>167</sup> *It is true that the motives and competence of executive branch officials cannot always be trusted. The executive branch might itself be influenced by interested groups. Its own perspective might be skewed. It might fail to respect liberty. Group polarization might lead executive branch officials in unfortunate directions. There is a particular problem of “happy talk”, by which such officials, attempting to please or calm the President in particular, present a rosy view of situations in a way that produces erroneous decisions. It also true that not every executive branch, or every topic in every executive branch, is the same. Some issues may involve such partisan contestation, or such strong antecedent convictions, that the informational advantages of the executive branch are much less important (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.610).*

<sup>168</sup> *Because of the specialization and technical expertise of administrative agencies, as well as the “volume and repetition” of their caseload, the authority of agencies to take official notice of facts is far broader than the comparable judicial authority (WERHAN, 2014, p. 222).*

<sup>169</sup> *In private decisions the decision maker knows his own preferences. In public decisions the decision maker has to ascertain the preferences of those on whose behalf he is making the decision [...] Collective decision-making is difficult because different individuals have different views, for instance, about how much should be spent on public goods (STIGLITZ, 2000, p. 158).*

departamento Executivo são determinantes à afirmativa de que esse Poder exerce papel central na aplicação do Direito, sendo considerado o ramo mais perigoso (PAULSEN, 1994, p. 219) para a garantia e a efetividade dos direitos fundamentais.<sup>170</sup>

“Ainda que a burocracia goze de alguma autonomia, Presidentes podem frequentemente redirecionar as decisões administrativas por meio de órgãos subordinados ou, de outra forma, iludi-las por um custo inferior” (POSNER, VERMEULE, 2011, p. 7), se comparado ao que seria suportado pelo Poder Legislativo. Isso porque agentes públicos que exercem poderes estatais procuram alcançar seus objetivos a custos mais baixos, tanto quanto possível, como também buscam maximizar sua estabilidade e seu poder (MONDRAGÓN, 2000, p. 84).

Presidentes são chefes máximos do Poder Executivo e, além de deterem o poder de aplicar (executar) leis<sup>171</sup>, devem “exercer, com auxílio dos Ministros de Estado<sup>172</sup> e demais assessores (v.g., Secretários), a direção superior da administração federal”.<sup>173</sup> Ao Presidente da República, além de deter o poder de executar (aplicar) o Direito, incumbe administrar e controlar a burocracia – organizações públicas, tais como, órgãos e agências - que lhe é subalterna. Cumpre ao Presidente controlar a execução (aplicação) do Direito por parte de seus subordinados, uma vez que o governo contemporâneo é inegavelmente burocrático (VERMEULE, 2014).

Diversamente dos demais Poderes constituídos, a chefia do Poder Executivo é concentrada em um único agente político, pois, dessa maneira, pode atuar de forma expedita e energicamente com maior liberdade. Além disso, um Executivo unitário<sup>174</sup> pode ser “mais facilmente constrangido” (DE LOME, 1784) pelos demais Poderes constituídos. Caso o Poder

<sup>170</sup> Hamilton wrote [...] *the judiciary “will be least in capacity to annoy or injure” the rights of the people* [...] *It may truly be said to have neither Force nor Will, but merely judgment; and must ultimately depend upon the aid of the executive arm even for the efficacy of its judgments.* (PAULSEN, 1994, p. 219).

<sup>171</sup> Confira artigo 76 da Constituição Republicana: *Art. 76. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado.* Nesse sentido, cumpre citar o seguinte trecho da lavra do professor Alexandre de Moraes: [o] *Poder Executivo constitui órgão constitucional cuja função precípua é a prática dos atos de chefia de estado, de governo e de administração. A Chefia do Poder Executivo foi confiada pela Constituição Federal ao Presidente da República, a quem compete seu exercício, auxiliado pelos Ministros de Estado, compreendendo, ainda o braço civil da administração (burocracia) e o militar (Forças Armadas), consagrado mais uma vez o presidencialismo, concentrando na figura de uma única pessoa a chefia dos negócios do Estado e do Governo* (MORAES, 2001, p. 408).

<sup>172</sup> Confira o artigo 2º do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967: *Art. 2º O Presidente da República e os Ministros de Estado exercem as atribuições de sua competência constitucional, legal e regulamentar com o auxílio dos órgãos que compõem a Administração Federal.*

<sup>173</sup> Confira o inciso II do artigo 84 da Constituição Republicana.

<sup>174</sup> *‘unitary executive’ – otherwise put, a system in which all of what now counts as administrative activity is controllable by the President* (KAGAN, 2000, p. 2247).

Executivo estivesse sob controle de “diversas mãos, sujeitar-se-ia a muitas vontades[, e] muitas vontades podem criar fraqueza no governo” (BLACKSTONE, 1753). Essa é a razão que conduziu à afirmação de que há dois modos de se destruir o Poder Executivo: ou “investir a autoridade executiva em duas ou mais mãos, cada qual com igual dignidade; ou investir a autoridade executiva em apenas um homem sujeito à concorrência de um conselho”<sup>175</sup>. A unidade do Poder Executivo seria destruída se a vários executivos, dotados de autonomia, fossem distribuídas parcelas desse poder. Um Executivo dividido pode implicar descontrole e confusão. Um Executivo plural pode acarretar contínuas e violentas animosidades, e, até mesmo, conduzir ao caos.

Diferentemente dos parlamentares congressuais que devem agir coletivamente para exercer os poderes legislativos, o Presidente pode empregar o seu poder constitucional de modo individual. Diferentemente dos ministros do Supremo Tribunal Federal, que devem partilhar o poder judicial entre si e as demais cortes, o Presidente não compartilha suas atribuições constitucionais. O Presidente não divide o Poder Executivo e não precisa necessariamente se consultar com ninguém quando aplica o Direito<sup>176</sup> ou exerce a direção superior da Administração Pública. Por outro lado, se o Poder Executivo pretende ser efetivo, certamente deve ser assessorado e auxiliado por outras instituições e agentes públicos, caso contrário, a aplicação e a execução da ordem jurídica que lhe cabe seria quimérica. Ser unitário não significa que o Poder deva ser exercido por apenas o chefe do Executivo. Ao revés, ser unitário significa que o poder exige a participação de muitos servidores públicos subordinados, todos atuando como se fossem agentes do Presidente. A propósito, chefia concentrada em um único agente político permite que as ações dos agentes executores subordinados, os quais devem observar as orientações emitidas pelo Presidente e seus auxiliares e assessores, possam ser melhor controladas.<sup>177</sup> Ainda que sujeito a limitações constitucionais, o Presidente da República, livre do controle de uma autoridade ou de um conselho superior, visto que não foi criado para deliberar coletivamente, pode atuar de forma enérgica, expedita, regular, uniforme, rápida e responsivamente.<sup>178</sup> E, nessa empreitada, deve

---

<sup>175</sup> Confira *The Federalist No. 70 – The Executive Department Further Considered*, 1788.

<sup>176</sup> *Hence when the executive power abandons law execution, anarchy prevails, effectively dissolving the government* (PRAKASH, 2003, p. 744).

<sup>177</sup> *The ubiquity of delegation is due to the need for (a) authority and (b) division of labor, in any complex institution, whether public or private. All institutions must take direction from a person, or a small group of people, but the leader of an institution cannot possibly perform all of its tasks directly* (POSNER; VERMEULE, 2002, p. 1744).

<sup>178</sup> *Put in conventional terms, governance accountability is meant to reinforce democracy and the rule of law* (MASHAW, 2006, p. 153). *When American critics of delegation equate congressional accountability with*

se valer de ministros, assessores, instituições e agentes subordinados que o auxiliem no desempenho de sua nobre missão.<sup>179</sup>

No desempenho de sua missão constitucional, o Presidente deve ser instruído de informações, argumentos e opiniões a fim de que possa tomar abalizadas decisões.<sup>180</sup> Com o fito de manter o equilíbrio interpoderes e no intuito de evitar que o Chefe do Poder Executivo pudesse criar em seu próprio benefício uma obediente burocracia subalterna, a Constituição Republicana prevê que a lei “disporá sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública”<sup>181</sup>, os quais, sob orientação presidencial (ou ministerial ou, ainda, secretarial), executarão as atividades relacionadas com a competência dos ministérios aos quais integrarão. Embora o Congresso Nacional possa estruturar a relação entre o Presidente e a Administração Pública, inclusive no que tange à atribuição de determinadas atribuições<sup>182</sup>, o poder conferido constitucionalmente conferido não é ilimitado.

Considerando a distribuição do monumental conjunto de atribuições outorgadas ao Poder Executivo<sup>183</sup>, pode-se afirmar que o agente que imediata e rotineiramente interpreta o texto legal não é, por lhe faltar onipotência e onipresença, o Presidente da República, mas o servidor público que detém a incumbência de executar a atividade (v.g., autuação fiscal, julgamento de controvérsias) que lhe compete. A racionalidade técnica que pauta a

---

*democratic accountability more generally, they are covertly assuming that Congress somehow has democratic credentials superior to those of the President. The basis for this assumption is obscure. Congress is a summation of local majorities or pluralities; the President is usually elected by a national winner-take-all majority or plurality (putting aside the Electoral College, which does not usually determine outcomes, although it does shape campaign tactics). Is it not obvious, in the abstract, which form of democratic accountability is superior, and on what grounds one would make such a judgment. The point is not that presidential accountability is superior; it is that the critics of delegation offer no basis for assuming that the congressional form of accountability is preferable (VERMEULE, 2007, p. 77).*

<sup>179</sup> Elena Kagan (2000, p. 2263) lembra que boa parte dos teóricos não trata sobre os vícios administrativos, entre os quais destaca a inércia e o torpor: *[t]he standard rhetoric of administrative law, which talks of the need to control agency action, obscures this danger. If the perceived solution is control of administration, then surely the problem must be “out of control” agencies or “runaway” bureaucracy. But the need to control bureaucracy may be more a matter of providing direction and energy than of imposing constraints.*

<sup>180</sup> *Nonetheless, the informational advantages of the executive branch are an essential part of thinking about the contemporary system of checks and balances. These advantages were not clearly visible until relatively recently, and they bear directly on a wide range of questions involving the allocation of authority (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.611).*

<sup>181</sup> Confirma artigo 88 da Constituição Republicana, de 1988.

<sup>182</sup> Por exemplo, o artigo 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, atribui diretamente à autoridade fazendária competência para apreciar e conceder parcelamentos convencionais.

<sup>183</sup> Nesse aspecto, há uma relativa proximidade entre o Estado Administrativo norte-americano e a Administração Pública brasileira: *The administrative regime consolidates in one branch of government the powers that the Constitution allocates to different branches. Although existing scholarship recognizes aspects of this problem, it does so mostly in terms of the separation of powers. The threat to the separation of powers, however, is merely one element of a broader consolidation of power, which results from the exercise of power outside and above the law (HAMBURGER, 2014, p. 6).*

distribuição de competências pelas diversas áreas do Poder Executivo implica distribuição das atribuições de aplicar e normatizar entre os inúmeros órgãos e servidores públicos subordinados incumbidos de executar ativamente a legislação. Tal racionalidade propugna a descentralização das decisões do Poder Executivo para descongestionar o ápice desse Poder, entregando-as à competência e à *expertise* de órgãos administrativos e seus servidores especializados em assuntos constitucionalmente deferidos ao Executivo.<sup>184</sup>

“No Poder Executivo, energia é a principal característica na definição de um bom governo”.<sup>185</sup> Tornar viável a operacionalização do *rule of law*, salvaguardando a unidade, a consistência e a coerência do sistema, harmonizando a ação executiva com a ordem jurídica, traduz o especial propósito dos órgãos e agentes públicos do Poder Executivo. Um Poder Executivo enérgico e ágil é essencial para a firme aplicação do Direito, para a coordenação da burocracia subalterna e, principalmente, para servir de contraponto ao Poder Legislativo (PRAKASH, 2003, p. 710). Nem todo órgão administrativo é exclusivamente intérprete passivo, vale dizer, não é somente a partir de uma contestação específica que o entendimento oficial se manifesta. Há órgãos administrativos que, por estarem situados no Poder Executivo, não são inertes: foram desenhados para atuar energicamente e com superior velocidade. Há órgãos administrativos competentes para atuarem como intérpretes ativos, com capacidade de selecionarem os casos, escolherem o momento oportuno, estipularem a ordem de exposição e optarem pela forma mais adequada de apresentação de seus entendimentos normativos, quer dizer, alguns órgãos ou autoridades da Administração Pública possuem “poder de agenda interpretativa”.<sup>186</sup>

---

<sup>184</sup> *Let me offer two illustrations within contemporary administrative law: first, the combination of prosecutorial and adjudicative functions, and second, the combination of the Power to make law with the power to interpret law. A central topic of administrative law is the combination of functions in bureaucracies and agencies – the brute fact, which horrifies separation-of-powers traditionalists, that agencies quite often combine the powers to legislate binding rules, to enforce the rules through the prosecution of complaints, and to adjudicate whether the rules have been violated* (VERMEULE, 2015, p. 679)

<sup>185</sup> Confirma a famosa frase de Alexander Hamilton em *The Federalist No. 70 – The Executive Department Further Considered*, 1788.

<sup>186</sup> *The simplest point is that many minds might need a leader to accomplish anything. Without the leadership of the one or the few, many minds will simply stand mute. Machiavelli argued that “a multitude without a head is useless”; an undifferentiated mass of people cannot make their views known – even if they have common views – without speaking through a smaller subgroup or sole representative. Once that representative is appointed, a kind of epistemic slack arise; even if the leader shares the preferences of the group, she will inevitably filter the group’s common views or plans through her own, more limited understanding. Although this may distort the group’s views or plans, the tradeoff is that absent this distortion the group’s view may never be expressed at all and its plans may never result in action. Here a particular type of epistemic bottleneck becomes especially important: to coordinate on a group judgment or belief or view, many minds need an epistemic agenda-setter to help them sort between the possibilities. Just as with preference-based choices, so too with epistemic choices:*

A energia institucional canaliza-se não só para atividades estritamente interpretativas, mas também para atividades de regulamentação principalmente quando, por delegação legislativa, a normatização infralegal, dada a rapidez para sua edição e especificidade regulatória (VERMEULE, 2013a, p. 16), se faz necessária para implementar ditames constitucionais e legais. Leis que não sejam autoaplicáveis podem requerer regulamentação por parte do Poder Executivo.<sup>187</sup> Interpretação e normatização são notas peculiares a várias instituições do Poder Executivo que, via de regra, interpretam a legislação de acordo uma única voz.<sup>188</sup> Ao procurarem conformar o sentido e o alcance de determinada lei vigente, Presidentes<sup>189</sup>, por exemplo, emitem atos normativos (v.g., decretos, regulamentos<sup>190</sup>), mediante os quais procuram orientar e, por vezes, vincular órgãos administrativos subordinados e seus respectivos agentes públicos. Obviamente, o Chefe do Poder Executivo também emite, ainda que não dotado de força vinculante e curso obrigatório, pronunciamentos informais (v.g., declarações, orientações, mensagens) capazes de impactar a esfera de atuação de órgãos administrativos e seus servidores. Uma vez que oficiam em diferente contexto, igual vinculação não sofrem os magistrados, pois as orientações e as diretivas firmadas pelo Poder

---

*decisions may be sensitive to the order in which they are presented, and where they are, the outputs of many minds will be structured by the views of the few agenda-setters* (VERMEULE, 2008b, p. 26).

<sup>187</sup> A compensação tributária na esfera federal é exemplo do que se expõe. De acordo com o §14 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o legislador ordinário concedeu amplo campo para normatização do aludido instituto jurídico ao afirmar que a *Secretaria da Receita Federal – SRF disciplinará o disposto neste artigo*. Com base nessa delegação do Poder Legislativo, a Receita Federal instituiu o “Pedido de Habilitação de Crédito”, atualmente previsto no artigo 100 da Instrução Normativa nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Segundo Levinson e Pildes (2016, p. 115), *a delegação do Congresso pode simplesmente representar uma divisão eficiente do trabalho entre os poderes. O Congresso pode obter mais publicidade política para o seu orçamento de políticas públicas, dependendo pouco atividade legislativa e gastando pouco dos seus escassos recursos legislativos, enquanto conta com a expertise tecnocrática dos burocratas para tomar decisões de forma mais eficaz. Em vista desta situação, o Congresso delega, não para renunciar à responsabilidade de formulação de políticas, mas para maximizar a realização dos seus objetivos políticos. Na medida em que o Congresso se preocupa com os resultados das políticas públicas, ele estará muito mais disposto a delegar autoridade à formulação de políticas para um ator do Poder Executivo que compartilha ou pode ser mantido em conformidade com as suas preferências políticas. Isso leva à previsão de que o Congresso vai delegar mais autoridade ao Executivo quando o governo é unificado do que quando ele é dividido*.

<sup>188</sup> *Forçosamente, a Lei não pode governar ela própria senão recorrendo à colaboração (cada vez mais estreita e generalizada) dos regulamentos. Agradando ou não, sejam grandes ou não os riscos de uma norma secundária de tal natureza, a competência regulamentar da Administração é hoje absolutamente imprescindível* (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2014, p. 195).

<sup>189</sup> Ministros e Secretários, na maioria das vezes, substituem o Presidente na elaboração de normas jurídicas vinculantes. Ilustrativamente, cite-se a Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, por meio da qual o Ministro da Fazenda atribuiu efeito vinculante, em relação à Administração Tributária Federal, a dezenas de súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

<sup>190</sup> A Constituição Republicana estabelece que compete ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis. Nesse sentido, confira inciso IV, *in fine*, do artigo 84 da Constituição. Igualmente, a Constituição consagra que compete ao Presidente dispor, mediante decreto, sobre a organização e funcionamento da Administração Federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgão público, e sobre a extinção de funções e cargos públicos, quando vagos (Constituição Republicana, art. 84, inciso VI, alíneas a e b).

Executivo normativamente são, não em todos os casos<sup>191</sup>, mas numa parcela significativa<sup>192</sup>, irrelevantes no processo interpretativo judicial.

Em virtude de o Poder Executivo ser exercido singularmente, evitam-se problemas de ação coletiva e enseja-se o exercício do poder interpretativo independente, dado que o Executivo dispõe de poder para “dizer o que o Direito é”. Não é por outra razão que a Constituição prevê expressamente que o Presidente da República, investido no Poder Executivo, deve, como líder máximo, aplicar a legislação afeta à sua esfera de atuação e controlar a burocracia subalterna, no intuito de possibilitar a emissão de uma única palavra. Em razão de a Constituição Republicana estabelecer que o Presidente encarna, personifica, o Poder Executivo, a Lei Maior o autoriza a ser o chefe executor da legislação<sup>193</sup>, isto é, o agente político que dita a correta interpretação legal a ser adotada pela burocracia subalterna com vistas a propiciar relativa uniformidade interpretativa<sup>194</sup>, garantir a harmonia interpoderes e salvaguardar direitos e garantias individuais. Como o Presidente da República, com auxílio de seus assessores e auxiliares, exerce o Poder Executivo e a Constituição lhe confere o controle sobre a burocracia subalterna, os agentes subordinados tornam-se reprodutores de sua voz.<sup>195</sup>

---

<sup>191</sup> Por meio de julgamento de recurso especial repetitivo, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Resp. nº 1.709.029/MG, julgado em 28 de fevereiro de 2018, firmou, na relatoria do Min. Sebastião Reis Júnior, a compreensão de ser aplicável o princípio da insignificância aos débitos tributários até o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), conforme o disposto no artigo 20 da Lei nº 10.522, de 2002, atualizada pelas Portarias nº 75 e 130, ambas expedidas pelo Ministério da Fazenda.

<sup>192</sup> Há determinadas matérias que são constitucionais e exclusivamente atribuídas à esfera de competência do Chefe do Poder Executivo. Exemplificativamente, cite-se o tema da extradição. Nesse aspecto, o Presidente da República tem o direito de dar a última palavra sobre as extradições autorizadas pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com o que foi decidido pelo Tribunal, em conformidade com os artigos 84, inciso VII, e 90 da Constituição (Vide Extr. nº 1085/República Italiana, rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, DJ de 16/04/2010).

<sup>193</sup> Confirma artigo 78 da Constituição Republicana: *Art. 78. O Presidente e o Vice-Presidente da República tomarão posse em sessão do Congresso Nacional, prestando o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição, observar as leis, promover o bem geral do povo brasileiro, sustentar a união, a integridade e a independência do Brasil.*

<sup>194</sup> Uniformidade interpretativa não implica falta de deliberação no âmbito do Poder Executivo. Ainda que o Executivo procure constrições a ação de seus servidores, a heterogeneidade e os desacordos são marcas frequentes nos debates internos. Dada a extrema diversidade epistêmica de seus integrantes, os debates geram a troca de relevantes informações e conhecimentos para a tomada da decisão final que poderá servir de diretriz para toda a burocracia subalterna (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.621).

<sup>195</sup> *Because only the president has the executive power, others who execute the law derive their authority to execute not from the statutes that create their offices but from the president. This feature of the executive power reveals why the president is properly referred to as the chief executive. Other officials who execute the law are ‘executive’ officers by virtue of their law execution role and because they are the chief executive’s means of executing the law”* (PRAKASH, 2003, p. 702).

Nessa linha de ideias, nota-se assim que a autoridade dos agentes subordinados, em inúmeras situações, deriva imediatamente da palavra presidencial<sup>196</sup>, de seus ministros, assessores e demais autoridades públicas superiores (v.g., Secretários), e não diretamente da lei interpretada<sup>197</sup>, embora aquela decorra e encontre fundamento nesta (WERHAN, 2014, p. 282). Daí dizer-se que, na interpretação realizada no âmbito do Poder Executivo, verifica-se o fenômeno da inversão da pirâmide normativa, pois, no início do processo interpretativo, o agente público, em ordem a assegurar a relativa uniformidade interpretativa inerente ao Poder Executivo, deve verificar se há algum pronunciamento institucional que dite previamente o resultado exegético. Por essas razões, vê-se que Presidentes possuem vantagem relativa sobre o Parlamento que, comumente, apresenta-se fragmentado, vacilante e moroso em relação às suas ações e decisões.

Em razão de participar dialogicamente do processo legislativo, atuando ativamente da negociação política, o Poder Executivo, valendo-se da experiência e do conhecimento de instituições especializadas em certas matérias<sup>198</sup>, influi no processo legislativo com a intenção

---

<sup>196</sup> *Dentro da lógica da separação dos poderes, ao Parlamento, como veículo de expressão da vontade geral, caberia o primado na elaboração das normas jurídicas, que não só limitariam como preordenariam a atuação dos órgãos administrativos. A Administração restaria, assim, uma função meramente executiva, de cumprimento mecânico da vontade já manifestada pelo legislador. Surge, destarte, a ideia da legalidade como vinculação positiva à lei: se aos particulares, em prestígio e valorização de sua autonomia pública e privada, é permitido fazer tudo aquilo que não lhes for vedado pela lei, à Administração Pública cabe agir tão-somente de acordo com o que a lei prescreve ou faculta [...] Tal história seria esclarecedora, e até mesmo louvável, não fosse falsa. Descendo-se da superfície dos exemplos genéricos às profundezas dos detalhes, verifica-se que a história da origem e do desenvolvimento do direito administrativo é bem outra (BINENBOJM, 2005, p. 28).*

<sup>197</sup> Vale mencionar o caso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Mandado de Segurança nº 8.810/DF, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, DJ 6 out. 2003, impetrado com a finalidade de desconstituir decisão do Ministro da Fazenda, que conheceu recurso hierárquico interposto contra decisão unânime do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nessa decisão, o Tribunal da Cidadania assentou que o Ministro da Fazenda não possui competência para rever atos decididos contra decisão definitiva da última instância administrativa. O Superior Tribunal de Justiça fez ver que tais decisões administrativas fogem ao escopo do controle ministerial. Em outras palavras, é dizer que a interpretação ministerial não alcança as decisões terminativas proferidas pelo (atual) Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Eis a ementa do julgado: *EMENTA: ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA. I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II – O controle do Min. da Fazenda (arts. 19 e 20 do DL. 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio (Dec. 70.235/72, art. 45). IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva do Conselho de Contribuintes, o Min. da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.*

<sup>198</sup> Dispõem os artigos 21 e 104 do vigente Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017: *Art. 21. À Assessoria de Acompanhamento Legislativo (Asleg) compete gerenciar as atividades relativas: I - ao acompanhamento da tramitação de proposição legislativa que contenha matérias de competência da RFB no âmbito do Congresso Nacional e suas casas e à promoção, quando necessário, de sua divulgação interna; II - ao acompanhamento das atividades das comissões do Congresso e de suas casas que envolvam matérias de competência ou de interesse da RFB; III - ao*

de elaborar texto legal que ampare certo sentido e alcance normativo. Imerso no jogo político, o Executivo procura expressar determinada intencionalidade prescritiva na fase de produção legal, pois é “no terreno da elaboração legislativa que se atribui o sentido *prima facie* à prescrição normativa”.<sup>199</sup> Ao longo do processo legislativo, o Poder Executivo, seja quando submete propostas legais, seja quando atua no papel de assistente técnico congressional<sup>200</sup>, procura influenciar a elaboração de enunciados normativos com o propósito de que a letra legal possibilite interpretá-los em conformidade com as orientações políticas defendidas pelo governo. A coparticipação do Poder Executivo na produção legislativa, seja quando apresenta anteprojetos de lei<sup>201</sup>, seja quando edita medidas provisórias<sup>202</sup>, denota a tentativa de aprovar

---

*atendimento das demandas internas referentes a informações sobre a tramitação de proposições no Congresso Nacional e suas casas; IV - à articulação com as unidades internas para análise das proposições em tramitação no âmbito do Congresso Nacional e suas casas, ou remetidas à sanção, para subsidiar encaminhamentos e decisões sobre as matérias de competência ou de interesse da RFB; V - à articulação interna para o atendimento dos requerimentos de informação encaminhados pelo Ministério da Fazenda, e às respostas às solicitações do Poder Legislativo e do Poder Executivo, neste caso quando envolver matéria parlamentar; VI - ao assessoramento, coordenação e acompanhamento do relacionamento institucional da RFB com os membros do Congresso Nacional; e VII - à assistência ao Secretário, Secretário-Adjunto, Subsecretários e Coordenadores-Gerais na representação perante o Congresso Nacional [...] Art. 104. À Divisão de Controle Documental e do Processo Legislativo (Dileg) compete gerir e executar as atividades relativas:[...] II - à coordenação e à consolidação das análises das coordenações de área da Cosit sobre os projetos de atos legais e as propostas de anteprojeto de lei, de medida provisória, de decretos e de outros atos complementares de iniciativa do Poder Executivo, além de vetos a projetos de lei; e III - à elaboração e à consolidação em nota das análises de veto das coordenações de área da Cosit.*

<sup>199</sup> No trabalho de documentação do acordo que finaliza a negociação para a aprovação da prescrição legislativa destinada a viabilizar a fonte de custeio de um programa de despesas públicas, agentes políticos eleitos recorrem à instrumentalidade da lei escrita. Eles não abdicam do trabalho essencial de escolher as palavras para juntá-las no texto em certo arranjo, com a expectativa de que os termos selecionados e sua combinação transmitirão aos destinatários o sentido *prima facie* que foi concebido nas instâncias político-democráticas, tendo em vista os fins e os objetivos pretendidos, supostamente concretizáveis mediante a aplicação da norma jurídica. No plano específico da negociação congressional para a aprovação do texto da prescrição legislativa que veicula fins arrecadatórios, não se ratifica o acordo definidor desse texto sem a preocupação com as possibilidades interpretativas cujos efeitos se distanciem da intenção prescritivo-legislativa. Há de se considerar, nessa toada, que as palavras e a combinação com que estas serão reunidas no texto devem traduzir um potencial de arrecadação. A preocupação com a prevalência de eventual interpretação cujos efeitos discrepem da intenção prescritivo-legislativa reivindica as devidas cautelas com a escolha dos termos e com o modo com que estes estarão combinados, pois tal discrepância pode afetar os compromissos estatais com as políticas públicas que competem ao Executivo, participe da produção normativa (CORRÊA, 2015, p. 10).

<sup>200</sup> *Agencies both propose legislation that advances agency or presidential objectives and provide technical assistance on legislation drafted by Congress* (WALKER, 2018, p. 7).

<sup>201</sup> O artigo 6º da Lei nº 13.670, de 2018, fruto da aprovação, sem emendas, do Projeto de Lei nº 8.456, de 2017, apresentado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados, em 1º de setembro de 2017 e sancionado pela Presidência da República na data da publicação legal, alterou o inciso IX, do §3º, do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. a fim de vedar a compensação dos débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

<sup>202</sup> As Medidas Provisórias nº 66, de 29 de agosto de 2002, e 135, de 30 de outubro de 2003, instituíram a não cumulatividade na cobrança, respectivamente, da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

enunciados normativos que viabilizem o atingimento de determinados fins e objetivos, em suma, que suportem determinado alcance e sentido intencionado pelo governo.<sup>203</sup>

A *expertise* comparativa de órgãos administrativos e agências reguladoras em relação ao processo legislativo, à história, estrutura e objetivos legais não é característica institucional exclusivamente brasileira.<sup>204</sup> Nos Estados Unidos da América, o falecido *Justice* Antonin Scalia, décadas atrás, já observara que “os casos, antigos e novos, que admitam interpretação da Administração, frequentemente valem-se da *expertise* [dos órgãos] e das agências, de sua vigorosa familiaridade com a história e propósitos legislativos e do conhecimento prático de como serão melhor alcançados tais objetivos” (SCALIA, 1989, p. 511).<sup>205</sup>

Exemplo do que se afirma, entre outros tantos, é a Exposição de Motivos nº 00107/2017 - Ministério da Fazenda (MF), que recentemente acompanhou o Projeto de Lei nº 8.456, de 2017, apresentado pelo Poder Executivo, que, entre outras medidas, vedou a compensação de débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Por meio desse documento, é possível se verificar o papel desempenhado por um órgão administrativo assim como extrair os argumentos presidenciais que fundamentam a alteração normativa que culminou com a publicação, sem emendas, da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018.<sup>206</sup>

---

<sup>203</sup> Segundo Walker (2015, p. 1038), pesquisa realizada nos Estados Unidos da América concluiu que: *agencies play a significant role in the technical and substantive drafting of statutes and even some role in the creation of legislative history – though in many agencies different staffs may do the legislative and regulatory work.*

<sup>204</sup> *Agencies provide a way to place policymaking in the hands of professionals with expertise in the regulated industry. Ideally, this expertise has two components. First, the agency’s staff consists of individuals who have preexisting knowledge of the designated industry. Second, the agency itself is given a specific mission so that its staff is able to focus its work solely on matters relevant to its designated industry. The combination of these two features allows agencies to develop true expertise with respect to the relevant industry* (SCHERER, 2016, p. 383).

<sup>205</sup> *Within the executive branch, there are numerous specialists, many of whom have spent years or even decades engaged in concentrated work on particular subjects. On serious questions, such specialists bring their knowledge to bear. They work for political appointees, but they are not themselves political; they labor across administrations, sometimes for decades. Those within the executive branch also have managerial responsibilities, which similarly entail possession of a great deal of information. They are aware of an immense set of priorities and duties, and, at least when things are working well, they tend to see how various substantive areas and questions relate to one another, and which deserves attention first* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.609).

<sup>206</sup> Afirmou o Justice Breyer: *[t]he agency that enforces the statute may have had a hand in drafting its provisions. It may possess an internal history in the form of documents or ‘handed-down oral tradition’ that casts light on the meaning of a difficult phrase or provision. Regardless, its staff, in close contact with relevant legislators and staffs, likely understands current congressional views, which, in turn, may, through institutional history, reflect prior understandings. At a minimum, the agency staff understands the sorts of interpretations needed to ‘make the statute work’* (BREYER, 1986, p. 363).

Submeto à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Lei que altera a [...] Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...].

13. O projeto propõe alteração no §3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para incluir vedações à compensação, de modo a impedir perda da arrecadação e pedidos com créditos que não são tributários, o que apenas onera a administração em sua análise:

13.1. Assim, a proposta veda o pedido de compensação ou ressarcimento de débitos referentes às estimativas que constituem mera antecipação do imposto devido na declaração de ajuste das pessoas jurídicas, a fim de agilizar a cobrança dos débitos e **inibir a apresentação de compensações indevidas**.

13.1.1. É importante ressaltar que a **vedação para compensar estimativas não retira do sujeito passivo o direito ao crédito** que possui perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, já que esse direito pode ser requerido em restituição ou ressarcimento e, ainda, ser utilizado para compensar débitos de outros tributos.

13.1.2. Essa alteração é necessária e sua urgência decorre da **queda na arrecadação** para a qual as inúmeras compensações com estimativas contribuem. Isso porque **grande parte dessas compensações são indevidas** e até que sejam analisadas, e não homologadas pela administração tributária, **evitam o pagamento das estimativas**. Acrescente-se o fato de que a **estimativa compensada é deduzida do imposto devido na apuração anual antes mesmo de se confirmar a existência do crédito com ela compensado**. Com isso, recorrentemente, tais estimativas indevidamente compensadas geram falso saldo negativo do imposto que por sua vez também é indevidamente compensado com outros débitos, inclusive de outras estimativas, implicando o não pagamento sem fim do crédito tributário devido pelo contribuinte. Além disso, a compensação com estimativas desvirtua o objetivo para o qual elas foram criadas: **manter o fluxo de caixa no Tesouro Nacional** no decorrer do ano, evitando uma concentração de arrecadação no final do período, o que não é desejável para o Estado que precisa de recursos disponíveis para atingir suas funções nem para o contribuinte que seria onerado com o pagamento do imposto de uma só vez.

13.1.3. As declarações de compensação (DCOMP) de saldos negativos (documentos ativos) totalizam hoje R\$ 309,1 bilhões em créditos, com 643 mil documentos com demonstrativo de crédito. Destes, **169 mil documentos têm algum valor demonstrado de estimativa compensada, e representam 160,5 bilhões em créditos de SN (52%)**. Para os créditos apurados nos anos de 2014 e 2015 as DCOMP com algum valor de estimativa compensada totalizaram créditos de saldos negativos de 18 bilhões médio por ano.

[...]

14. A urgência e a relevância deste projeto de Lei justificam-se pela necessidade de recursos imediatos para redução do déficit previdenciário, aumento da arrecadação e equilíbrio da economia”. (grifos nossos)

Corrigir distorções existentes no desenho da compensação tributária, eliminar a grande quantidade de compensações realizada de forma indevida, restaurar o fluxo de pagamentos mensais das estimativas para o Tesouro Nacional, satisfazer a necessidade de recursos

públicos imediatos para redução do déficit previdenciário e equilibrar a economia são, além dos argumentos jurídicos indicados na própria Exposição de Motivos, os fundamentos que embasam a alteração legislativa proposta pelo Poder Executivo e que podem servir de diretriz interpretativa para a burocracia subalterna. Dada a proximidade e o envolvimento de determinados órgãos administrativos e agências do Executivo no processo legislativo, há quem faça alusão a estas instituições por “legisladores das sombras” (WALKER, 2017).<sup>207</sup>

Por meio da sanção e do veto presidencial<sup>208</sup>, o Chefe do Poder Executivo, após detida análise das possibilidades interpretativas (sentidos normativos) e dos efeitos dessas possíveis interpretações, da aferição da exequibilidade da norma jurídica, de seu alcance, coerência e completude, também procura manifestar sua compreensão acerca de determinado texto legal aprovado pelo Parlamento (CORRÊA, 2015, p. 117). Cogita-se, então, que manifestações e atos presidenciais, ainda que pronunciados antes do término da produção legislativa – quer anuindo (sanção presidencial), quer divergindo (veto presidencial) - podem servir de diretriz interpretativa para os agentes públicos incumbidos da execução do comando normativo que lhes cabe.

Sob perspectiva da burocracia interna ou do controle hierárquico de subordinados<sup>209</sup>, por meio de uma variada e expressiva gama de mecanismos institucionais, o chefe do Poder Executivo procura estruturar, na maior medida possível, o processo deliberativo dos órgãos administrativos de forma a moldar a discricionariedade interpretativa de milhares de agentes públicos.<sup>210</sup> A fim de conferir certo grau de consistência – leia-se, ausência de contradições -,

---

<sup>207</sup> *The agency may have helped to draft the statutory language, and was likely present and attentive throughout its legislative consideration. Its views about statutory meaning may have been shaped in the immediate wake of enactment, under the enacting Congress’s watchful eye* (STRAUSS, 2012, p. 6).

<sup>208</sup> *Anote-se que o projetista institucional não só atribuiu à RFB a função de explicitar a interpretação do produtor institucional, como também atribuiu ao Presidente da República, diante de proposta legislativa que lhe pareça contrariar o interesse público, o poder de vetar projetos parlamentares que, de sua perspectiva, poderiam redundar, se sancionados, em atos concretos divergentes dos conteúdos intencionais definidos e acordados em negociações que exigiram grande esforço institucional, voltado à elaboração e à sanção de uma estratégia normativa planejada para a concretização daqueles conteúdos. Portanto, o Presidente da República, com o veto à proposta de autorizar o CARF a emitir juízos de legalidade sobre atos infralegais, atuou de modo preventivo na defesa institucional do sentido prima facie que o ato infralegal da RFB possa vir a revelar, ante o risco de haver rejeição a este sentido, ao cabo do processo de concretização, em caráter definitivo* (CORRÊA, 2015, p. 53).

<sup>209</sup> Ao lado do controle e da coordenação, as atividades da Administração Federal devem obedecer também os princípios fundamentais do planejamento, da descentralização e da delegação de competência. No tocante ao primeiro princípio, a legislação federal estabelece que o controle deve ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos. Confira artigos 6º e 13 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

<sup>210</sup> *A interpretação administrativa é operação de um órgão ou de uma autoridade administrativa, operação essa que, necessariamente, precede e, em regra, tende à aplicação da norma jurídica no âmbito da Administração. Ora, tendo em vista que, como preleciona Zanobini, a ação de tais órgãos ou autoridades ‘precisa ser coordenada e dirigida para a consecução de um único fim, segundo critérios unitários’, impõe-se à*

principalmente no que tange aos programas de governo de âmbito nacional que atingem expressiva massa de administrados, o condicionamento da forma e do conteúdo das manifestações dos órgãos administrativos no desempenho de seus deveres institucionais, revela-se de importância para a manutenção da relativa uniformidade interpretativa e convergência de decisões.<sup>211</sup> Em outras palavras, significa dizer que se almeja regular a interpretação do órgão e de seus agentes, condicionando o agir interpretativo administrativo do Direito Tributário mediante a força do poder hierárquico, de modo que os julgamentos administrativos se realizem consistentemente em uma ou outra direção. Complementarmente à criação desses mecanismos institucionais, instituem-se sistemas de monitoração e controle em ordem a verificar a observância das diretrizes presidenciais - ou então, ministeriais ou secretarias - e, em caso de inobservância, prover eventuais correções.

Com variados conhecimentos e distintas perspectivas, inúmeros especialistas e tecnocratas laboram nos mais diversos órgãos administrativos e decidem importantíssimas questões ao longo de diferentes administrações presidenciais. Distanciados, mas não imunes, do jogo eleitoral, político ou da pressão de grupos privados, servidores públicos situam-se em contexto em que práticas institucionais constroem a ação individual e coletiva. No âmbito institucional, significativas mudanças não são comumente toleradas, é dizer: certas tarefas sempre devem ser feitas de uma determinada maneira. Servidores públicos, inclusive Auditores Fiscais, sofrem do viés do *status quo* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.620). Exitosas práticas interpretativas passadas, ainda que não amparadas pelos demais Poderes constituídos, sustentam a confiança e tendem a ser repetidas pelos agentes executores subordinados. Assim, órgãos administrativos e seus agentes informam suas interpretações pautados na dinâmica do ambiente político, deixando marcas de tais fatores em segundo plano de suas decisões. Em regra, órgãos administrativos observam as orientações do Chefe do Poder Executivo, uma vez que, dada a autoridade presidencial, em assim o fazendo, reduzem drasticamente os custos e

---

*Administração um certo tipo de ordem ou organização, exclusivamente próprio (na esfera estatal) da Administração Pública, a hierarquia, cujo 'principio essencial – diz o mesmo Zanobini – reside na subordinação dos órgãos inferiores aos superiores' [...] Pode-se dizer até mesmo que a interpretação administrativa, e mais especialmente, a interpretação administrativa do direito tributário, está, em boa parte, se não em sua maior parte, ordinariamente configurada e condicionada pela subordinação hierárquica e, assim, pelo poder ordenatório e pelo poder normativo (tanto externo quanto interno) da Administração (NOVELLI, 2001, p. 261).*

<sup>211</sup> O anti-federalista Richard Henry Lee declarou, em 1788, que: *[r]eason, and the experience of enlightened nations, seem justly to assign the business of making laws to numerous assemblies; and the execution of them, principally, to the direction and care of one man [...] [A] single man [the president] seems to be peculiarly well circumstanced to superintend the execution of laws with discernment and decision, with promptitude and uniformity (FEDERAL FARMER, 1981).*

os erros decisórios assim como minoram a responsabilidade política do órgão e de seus agentes.<sup>212</sup>

Nesse aspecto, ilustrativos são os casos em que decretos presidenciais majoram, com eficácia imediata e, portanto, em afronta à Constituição Republicana, alíquotas de determinados tributos que se submetem ou à Anterioridade Nonagesimal ou a Noventena Constitucional.<sup>213</sup> Afastando a regra da noventena constitucional e, portanto, autorizando a cobrança imediata do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em conformidade com as alíquotas majoradas, o Poder Executivo, em mais de uma oportunidade – v.g., Decreto nº 7.567, de 15 de setembro de 2011, e Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016<sup>214</sup> – procurou mobilizar toda burocracia subalterna a agir consoante sua interpretação e normatização, ainda que inconstitucionais. Ao autorizar a cobrança imediata, o Chefe do Poder Executivo esqueceu que a regra da noventena constitucional representa uma garantia estabelecida em favor do sujeito passivo da obrigação tributária perante o Poder Público e que objetiva preservar a segurança jurídica e possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias. Em ambos casos, as ações presidenciais sofreram reprimendas por parte do Poder Judiciário.<sup>215</sup>

---

<sup>212</sup> *But experts, no less than other people, are subject to predictable biases. Their judgments about probability are affected by the same heuristics and biases to which most people are subject, even if (and this is a disputed question) expertise tends to reduce the most serious errors* (MEADOW; SUNSTEIN, 2000, p. 1).

<sup>213</sup> Professor Ricardo Lodi Ribeiro distingue a anterioridade prevista no §6º do artigo 195 da Carta Constitucional, a qual nomeia por Anterioridade Nonagesimal, da anterioridade introduzida pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, intitulada por Noventena Constitucional. Quanto a esta expõe que: [a] *regra da noventena, assim como a da Anterioridade anual ou clássica, também tem suas exceções constitucionais, estabelecidas na nova redação dada pela EC nº 42/03 ao §1º do art. 150. Assim, não são submetidos a sua disciplina: o II, o IE, o IR, o IOF, o IEG, o Empréstimo Compulsório previsto no inciso I do art. 148 (guerra externa e calamidade pública), nem a fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU. É de se estranhar que nessa regra tenha sido excepcionado o IR, e não o IPI, uma vez que as razões vinculadas à extrafiscalidade deste último, que levaram o legislador constitucional originário a excepcioná-lo em relação à Anterioridade clássica, e que também fundamentam a exceção ao novo dispositivo constitucional em relação ao II, IE e IOF, também se fazem aqui presentes* (RIBEIRO, 2010, p. 126).

<sup>214</sup> Cite-se também a alteração promovida pelo Decreto nº 8.395, de 28 de janeiro de 2015, editado com fundamento no §5º do artigo 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que diminuiu, sem observar a Anterioridade Nonagesimal, os coeficientes de redução das alíquotas das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). No Recurso Extraordinário nº 1.081.068/PR, o Ministro relator, Dias Toffoli, pontuou que: [o] *simples fato da contribuição do PIS e da COFINS serem majoradas pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que isso se mostra possível, não afasta a incidência do art. 195, §6º, da Constituição. Afinal, se a lei que majora essas exações quer elas tenham ou não função extrafiscal é obrigada a observar a anterioridade nonagesimal, com igual razão é obrigado a respeitá-la o regulamento autorizado que aumenta o valor desses tributos*. Confirma STF, Recurso Extraordinário nº 1.081.068/PR, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 26/10/2017, DJ-e 30/10/2017.

<sup>215</sup> No tocante ao primeiro Decreto, o relator Ministro Marco Aurélio, acompanhado por todos os demais presentes na sessão, ao afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Republicana, assentou que: [a] *ssim, o artigo 16 do Decreto nº 7.567, de 2011, ao prever a imediata entrada em vigor de norma que*

“Se fossemos levar mais a sério as virtudes de uma burocracia independente, poderíamos facilmente imaginar modificações institucionais que criassem maior isolamento político” (LEVINSON; PILDES, 2016, p.137). Longos mandatos ou mesmo vitaliciedade para altas autoridades administrativas são exemplos óbvios que tendem a minorar as pressões políticas. Na ausência de mecanismos institucionais dessa natureza, deve-se esperar que órgãos administrativos interpretem as leis no sentido indicado pelo Presidente ou seus assessores. Órgãos administrativos do Poder Executivo não devem ignorar as legítimas manifestações e pronunciamentos presidenciais, sob pena de malferirem a ordem jurídica brasileira. O Presidente da República não é somente um supervisor da burocracia subalterna<sup>216</sup>, é também decisor, intérprete do Direito. Em poucas palavras: é o *executivo*, o agente político, que, auxiliado por seus ministros e assessorado por instituições e agentes públicos do Poder Executivo, dinamiza e dá vida ao texto legal produzido pelo Parlamento. Na hipótese de inexistência de um máximo Executor Constitucional<sup>217</sup>, “o governo seria um cadáver, as leis seriam letras mortas e o Legislativo e o Judiciário meras ostentações” (PRAKASH, 2003, p. 789). Quando as leis não são aplicadas, é como se não houvesse leis, e o Governo sem leis é inconcebível. “Leis não são feitas para si mesmas, mas para serem executadas dentro dos limites da sociedade”, uma vez que o governo pode ser dissolvido quando “o Poder Executivo supremo negligencia e abandona o seu cargo, impedindo assim a execução das leis já existentes” (LOCKE, 1994, p. 95), pois, a partir daí, certamente a anarquia prevalecerá e o governo poderá ser dissolvido em meio ao caos. É desnecessário e inconveniente que o Poder Legislativo esteja sempre reunido em assembleia, contudo é absolutamente necessário que o Poder Executivo seja permanente, pois nem sempre se faz preciso elaborar novas leis, mas a necessidade de executar as leis existentes é constante. Quanto a isso, Montesquieu (1996, p. 32) já nos alertava: “quando num governo popular as leis tiverem cessado de ser executadas, como isto só pode vir da corrupção da República, o Estado já estará perdido”.

---

*implicou aumento da alíquota de Imposto sobre Produtos Industrializados contrariou, a mais não poder, o artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República. Com relação ao segundo Decreto, a magistrada responsável pela decisão judicial declarou, por sua vez, que: [i]nexecutorável, portanto, concluir-se que, tendo em vista que o Decreto nº 8.950 foi publicado em 29 de dezembro de 2016, o prazo de 90 dias se encerra em 29 de março de 2017, momento a partir do qual poderá ser exigido o IPI incidente (AGUIAR, 2017).*

<sup>216</sup> *Bureaucracies operate through centrally promulgated stable and hierarchical rules (SABEL; SIMON, 2017, p. 5).*

<sup>217</sup> *Expressão referida por Alexander Hamilton, sob alcunha de Pacificus Nº I, de 29 de junho de 1793, in verbis: [t]he president is the constitutional Executor of the Laws. Our Treaties and the laws of Nations form a part of the law of land. He who is to execute the laws must first judge for himself of their meaning.*

Não é necessário se filiar à versão teórica que defende um Poder Executivo unitário<sup>218</sup> a fim de justificar o controle político sobre Administração Pública por parte de um político eleito<sup>219</sup>, pois essa é uma característica fundamental de nossa ordem constitucional democrática.<sup>220</sup> Conciliar as preferências da Presidência e do Congresso Nacional na busca de maior capital político é tarefa das mais difíceis no jogo concertado interpoderes, principalmente quando a política corrente procura guiar tanto a agenda interpretativa quanto o conteúdo da própria interpretação.

Além da influência dos atos do Poder Executivo e do Legislativo, órgãos administrativos também devem observar as regras e os princípios constitucionais. Certamente, vinculam-se ao que a Constituição Republicana determina e, portanto, devem aplicá-la. Órgãos administrativos judicantes, por exemplo, devem observar, entre outros, o princípio do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da eficiência. Cotidianamente, as regras e os princípios constitucionais informam e fundamentam as decisões administrativas tomadas na esfera de atuação do Poder Executivo. Apesar disso, órgãos administrativos, por não deterem competência, não exercem controle de constitucionalidade e legalidade de leis.<sup>221</sup> Nem poderiam, pois, caso contrário, invadiriam ortodoxamente a esfera de competência do Poder Judiciário e desafiariam a autoridade presidencial, que no curso do devido processo legislativo sancionou a lei. Exceto se autorizado pelo Presidente da República<sup>222</sup>, o afastamento de lei vigente por parte de órgão judicante do Poder Executivo sob o fundamento

---

<sup>218</sup> *There would be no councils to hide behind: there would be no plural, divided executive that might lead to chaos. Instead, one responsible person would superintend the administration of federal law* (PRAKASH, 2003, p. 783). Vale anotar também a crítica de Elena Kagan (2001, p. 2247): [b]ecause Congress has deprived (or, in view of the “Unitarians”, unconstitutionally purported to deprive) the President of such plenary authority in one obvious respect – by creating the so-called independent agencies, whose heads the President may not remove at will – the common ground of this debate is that the current system of administration is not strongly unitary.

<sup>219</sup> Há corrente teórica que se opõe à Teoria Unitária do Executivo: [t]he main criticism is that this rationale depends on a unitary executive model of presidential control that - whatever its theoretical benefits or normative force – does not and likely cannot exist in reality (BARNETT; BOYD; WALKER, 2018, p. 18).

<sup>220</sup> Constituição Republicana, de 1988: Art. 76. *O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado e Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] II – exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal.*

<sup>221</sup> O Presidente da República, por meio de veto a dispositivo do Projeto de Lei de Conversão nº 10, de 2003 (confira Mensagem nº 255/2003 ao Presidente do Senado), impediu que o CARF emitisse *livremente juízo de legalidade de atos infralegais nos quais se fundamentam os lançamentos tributários em julgamento*. Na oportunidade, disse o Presidente: *o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.*

<sup>222</sup> *O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário. Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais [...].* Confira STF, ADI nº 221 MC/DF, rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, data julgto 29 mar. 199, DJ 22 out. 1993, vol. 1722, p. 28.

de inconstitucionalidade e ilegalidade, além de padecer de déficit de legitimidade insuperável, não encontra amparo na ordem jurídica brasileira principalmente diante da competência exclusiva do Poder Judiciário e do desrespeito à autoridade dos agentes políticos eleitos, tanto do Legislativo quanto do Executivo, para produzir leis na arena político-legislativa. “Lícito concluir que a aplicação da lei tributária, possivelmente mais do que a de uma qualquer outra lei, está, em princípio, impreterivelmente ligada a uma prévia correspondente interpretação da norma constitucional” (NOVELLI, 2001, p. 254), motivo pelo qual levou o citado doutrinador a afirmar que o intérprete da lei tributária detém o “múnus de intérprete privilegiado (e não meramente ocasional ou episódico) da Constituição” (2001, p. 253).

O poder de interpretar é compartilhado entre os três Poderes constituídos. As autoridades que o detém, devem reconhecer que não possuem todo poder, conquanto estejam autorizadas a afirmar que o exercitam nos limites postos pela vigente Constituição Republicana. Inserido dentro de uma faixa de justaposição de atributos constitucionais, em um espaço de interseção de esferas de atuação dos três poderes republicanos, o poder de interpretar representa uma atribuição comum contemplada no projeto constitucional de controles recíprocos, ou seja, no sistema madisoniano de freios e contrapesos.<sup>223</sup> Afinal, o poder interpretativo do Poder Executivo é independente e igual, em *status* jurídico-constitucional, ao poder interpretativo dos departamentos do Poder Judiciário e do Poder Legislativo.

## 1.2 Poder Executivo: um distinto cenário

Diferentemente do Poder Judiciário, em que as interpretações são realizadas por meio de decisões preferidas no âmbito de demandas submetidas a específicos regramentos processuais, as interpretações administrativas, diversamente, podem assumir uma miríade de formas e se conformar a diversos tipos de processos, além de serem externadas a partir de uma gama de oportunidades e temporalidades. Ainda que dentro de um mesmo Poder, a variabilidade contextual é amplíssima.<sup>224</sup>

---

<sup>223</sup> *But the immense epistemic advantages of the executive branch are a central and insufficiently appreciated aspect of the real world of checks and balances* (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.648).

<sup>224</sup> [A]gencies may differ in respect of the tenure of their officials, the measure of their independence, their relationship to the courts, their powers to investigate and prosecute, and in a hundred and one other details (LANDIS, 1938, p. 22).

Ao aplicar leis ou princípios jurídicos, órgãos do Poder Executivo possuem assim uma superior vantagem institucional comparativa a Cortes ou Parlamentos, porque, a depender do órgão e da situação, podem, por exemplo, optar por aplicar o Direito a um só caso concreto ou a um conjunto de situações. Circunscrito em sua esfera de competência, órgãos administrativos, livre das amarras judiciais (v.g., análise de fatos de um caso específico, submissão ao relato das partes, apreciação de estritas questões jurídicas), podem realizar amplas investigações para colheita de provas e evidências, não se limitando a avaliar e julgar apenas a um caso por vez em conformidade com o direito aplicável àquela moldura fática (SCHERER, 2016, p. 382).<sup>225</sup>

### 1.2.1 Quanto à Forma

No tocante à forma, as interpretações administrativas realizadas no seio do Poder Executivo podem ser veiculadas por meio de decretos, portarias, instruções normativas, instruções normativas conjuntas, atos declaratórios interpretativos, atos declaratórios normativos, pareceres normativos, orientações normativas, soluções de consulta, soluções de consulta interna, soluções de divergência, manuais, notas técnicas, acórdãos, despachos decisórios, entre outros.<sup>226</sup>

Normatizar ou decidir casuisticamente apresentam prós e contras.

A grande vantagem da normatização é a eficiência. A edição de normas jurídicas, por meio de decretos, portarias, instruções normativas, por gozarem de certo grau de generalidade e de abstração, afasta a necessidade de constante atuação casuística. Além de anunciar, antecipada e transparentemente, alterações normativas às pessoas afetadas (físicas ou jurídicas), a regulamentação também promove a igualdade de tratamento e a consistência, uma vez que permite estabelecer regras jurídicas que regulam indistintamente a conduta das

---

<sup>225</sup> *There is another type of independence that agencies can enjoy: the ability to conduct independent investigations. In this regard, agencies differ from courts, where dispositions must be based on the record as developed by the parties* (SCHERER, 2016, p. 386).

<sup>226</sup> [...] *não podendo o Estado exigir os tributos senão em conformidade com a lei, toda providência da autoridade administrativa no lançamento dos impostos, assim como toda decisão no âmbito do contencioso administrativo que lhes seja concernente, em suma, qualquer um, dentre a incontável variedade de atos postos em prática pela Fazenda Pública, comporta, pois, em diferente medida e desigual relevo jurídico, mas, de qualquer maneira comporta uma interpretação (administrativa) de normas jurídicas e, é claro, especialmente das normas do direito tributário* (NOVELLI, 2001, p. 258).

peças afetadas.<sup>227</sup> Em contrapartida, a rigidez da regulamentação é uma desvantagem, posto que qualquer modificação sempre exigirá a promoção de alterações sobre o ato regulamentar que se tencione remodelar.

Por outro lado, há situações em que a edição de amplas regras jurídicas pode ser inadequada. Por vezes, a emissão de atos administrativos mais estreitos, pontuais, que tratem de um caso específico, podem se revelar mais oportunos (v.g., urgência de implementação de medida) ou apropriados em relação à situação enfrentada (v.g., desequilíbrio da relação concorrencial). Nesses casos, os custos, comparativamente à normatização, tendem a ser menores, enquanto que a flexibilidade, maior. Todavia, a atuação caso a caso também apresenta desvantagens. Inconsistência, imprevisibilidade e desigualdade são potenciais problemas que podem advir do uso intensivo da estratégia casuística (WERHAN, 2014, p. 193).

### 1.2.2 Quanto ao Momento do Pronunciamento

No que tange ao momento do pronunciamento da palavra do órgão administrativo, a oportunidade pode não se dar apenas a partir do surgimento de uma controvérsia na esfera administrativa, mas também por solicitações formuladas mediante requerimentos e pedidos protocolados por administrados, e em razão de imposições legais, provocações parlamentares, ordens judiciais, ofícios e memorandos. Pode ainda se dar pela própria ação autônoma da instituição, dado que o Executivo, “gigante complexo de instituições políticas nacionais”<sup>228</sup> (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 5), que desempenha inúmeras atividades e combina as funções administrativas (v.g., poder de polícia, controle, supervisão), normativas (v.g.,

<sup>227</sup> *They promote administrative consistency by instructing agency personnel on how to apply broad or ambiguous laws. They also enhance administrative transparency by notifying interested members of the public of administrative policies and legal interpretations before the agency acts on them* (WERHAN, 2014, p. 277).

<sup>228</sup> A referência ao Poder Executivo contempla atividades diversas e variadas, que envolvem atos típicos da Chefia do Estado (relações com Estados estrangeiros, celebração de tratados), e atos concernentes à Chefia do governo e da administração em geral, como a fixação de diretrizes políticas da administração e a disciplina das atividades administrativas (direção superior da Administração Federal), a iniciativa de projetos de lei e edição de medidas provisórias, a expedição de regulamentos para execução das leis etc. (CF, art. 84), a iniciativa quanto ao planejamento e controle orçamentários, bem como sobre o controle de despesas (CF, arts. 163-169) e a direção das Forças Armadas” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 905). *By the “executive”, we means the gigantic complex of national political institutions that are not part of either the legislative or the judicial branch. The scale of these institution dwarfs all competitors. The federal government has nearly 2 million civilian employees. Some 98 percent of these employees do not work for Congress or the Judiciary, relatively tiny institutions that perch precariously atop the Leviathan of the administrative state. So defined, the executive branch includes both the president and the presidential apparatus [...] (POSNER, VERMEULE, 2010, p. 5).*

expedição de regulamentos) e judicantes (v.g., julgamentos de controvérsias administrativas), por meio de um vasto leque de órgãos administrativos, diferentemente do Poder Judiciário, não é um poder inerte, mas detém a “espada e a vontade” (SEPULVEDA; BOLONHA; LAZARI, 2014, p. 12)<sup>229</sup> ou, mais precisamente, uma vez que retratam a monumentalidade do Poder Executivo, a “força, [a] vontade e [o] julgamento – [, em suma] o poder de interpretar a lei” (PAULSEN, 1994, p. 219).<sup>230</sup> Não sendo exclusividade do Poder Judiciário, o Executivo detém, igual e por força da Constituição Republicana, o poder de interpretar, quando provocado ou por vontade própria, com independência as leis cuja execução lhe cabe.<sup>231</sup>

### 1.2.3 Quanto à Espécie do Regramento Processual

Quanto ao regramento processual sob os quais as interpretações e decisões administrativas são levadas a efeito, há significativa variedade de regramentos processuais aplicáveis no âmbito administrativo (v.g., Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995, entre tantos outros).

---

<sup>229</sup> Confirma The Federalist N° 78: *the executive not only dispenses the honors, but holds the sword of the community.*

<sup>230</sup> [...] *depois de lembrar que as leis tributárias quase nunca são ‘simples e claras’, justamente observa Klaus Vogel, ‘para a administração financeira a interpretação pode dar-se em dois níveis: no da aplicação da norma de lei ao caso concreto, para fins de imposição fiscal em face de um determinado contribuinte; e, antes ainda, em nível preventivo e geral, no exercício do poder hierárquico e normativo interno’. Mas, ‘antes mesmo de chegar-se ao ponto da aplicação da lei ao caso singular – adita o ilustre mestre da Universidade de Munique – as autoridades financeiras já terão sido chamadas a ocupar-se com as questões que a interpretação da norma poderia vir a suscitar. Tais opções interpretativas assumem posteriormente caráter geral, enquanto, vinculando, como de fato vinculam, as autoridades subordinadas, condicionam as aplicações sucessivas daquela mesma norma* (NOVELLI, 2001, p. 262).

<sup>231</sup> O segundo Presidente dos Estados Unidos, Thomas Jefferson, em carta escrita à esposa de John Adams, Abigail Smith Adams, mostrou-se convicto no tocante ao poder interpretativo independente do Presidente. À época escreveu que: *[y]ou seem to think it devolved on the judges to decide on the validity of the sedition law. But nothing in the constitution has given them a right to decide for the executive, more than to the Executive to decide for them. Both magistracies are equally independent in the sphere of action assigned to them. The judges, believing the law constitutional, had a right to pass a sentence of fine and imprisonment; because that power was placed in their hands by the constitution. But the Executive, believing the law to be unconstitutional, was bound to remit the execution of it; because that power has been confided to him by the constitution. That instrument meant that it’s co-ordinate branches should be checks on each other. But the opinion which gives to the judges the right to decide what laws are constitutional, and what not, not only for themselves in their own sphere of action, but for the legislature & executive also in their spheres, would make the judiciary a despotic branch.*

### 1.2.4 Quanto à Temporalidade

Em termos temporais, vale evidenciar que o Poder Executivo foi projetado para agir com vigor, eficiência, celeridade e com expedição na aplicação (execução) do Direito<sup>232</sup>, para atuar atentamente no mundo real com a velocidade suficiente para dar conta tanto dos corriqueiros acontecimentos quanto de inesperados eventos, tais como, crises, emergências, guerras e insurreições.

Quando nos recordamos da natureza e do uso desse Poder, pensamos que ele deva ser conduzido com vigor e rapidez”, “[pois] se as leis não são obedecidas, o Poder Legislativo é vão e o Judiciário é mera ostentação [...] se leis permanecem em estado de latência por falha na aplicação por parte do Poder Executivo, violência e opressão levantarão cabeças que seguirão sem serem molestadas.”<sup>233</sup>

“É que essa atuação do Estado requer tomada de decisões com certa celeridade, e só o Executivo tem condições de atender tal exigência. Cabe ao Executivo governar; e governar, atualmente, não é só administrar. É enfrentar problemas políticos e sociais” (BASTOS, 2001, p. 379). Daí porque o Poder Executivo ocupa posição ímpar em relação dos demais poderes estatais. Por ser essencialmente ativo executor da lei e desempenhar papel fundamental na aplicação da legislação (PRAKASH, 2003, p. 704), o Executivo, por comumente atuar em primeiro lugar (e, em último lugar, pois executa as decisões finais do Poder Judiciário) e dar vida ao Direito<sup>234</sup>, é tido por intérprete primário da lei.<sup>235</sup>

<sup>232</sup> Richard Posner e Adrian Vermeule (2011, p.4) concordam com a visão schmittiana no sentido de que: *legislatures and courts, then, are continually behind the pace of events in the administrative state; they play an essentially reactive and marginal role, modifying and occasionally blocking executive policy initiatives, but rarely taking the lead. And in crises, the executive govern nearly alone, at least so far as law is concerned.*

<sup>233</sup> Excerto extraído dos debates travados na convenção realizada no Condado de Essex, em 1778, quando o projeto da Constituição de Massachusetts foi amplamente discutido. O resultado desse encontro, nomeado por *Essex Result*, consta da obra *American Political Writing During The Founding Era - 1760 1805*, editada por Charles S. Hyneman e Donald S. Lutz.

<sup>234</sup> *The executive power is properly the government; the laws are a dead letter until an administration begins to carry them into execution”. In modern times, we might say that without the executive power, the legislative power was no more useful than software without hardware* (PRAKASH, 2003, p. 756).

<sup>235</sup> Pesquisa realizada nos Estados Unidos da América revelou que a relação entre o Congresso Nacional e os órgãos e agências federais recebe especial atenção do projetista institucional, visto que essas instituições executivas revestem-se do papel de intérpretes primários da lei: *the agency rule drafters emphasized that federal agencies – not courts – are the primary interpreters of statutes of Congress has empowered them to administer. In other words, it is more appropriate to focus on the relationship between Congress and agencies, rather than on the relationship between Congress and the Courts* (WALKER, 2015, p. 1006).

Dada a significativa variação contextual, seria surpreendente se a estratégia e a metodologia interpretativa adotada pelo hermenauta, embora possível, se mantivesse invariável.<sup>236</sup> “Como”, “quando”, “o que” e “qual processo” enunciam considerações contextuais que podem afetar tanto o processo interpretativo quanto o resultado exegético. Embora tais necessárias considerações melhor contextualizem o cenário analítico, complicam consideravelmente a abordagem da matéria sob apreciação.

### 1.2.5 Quanto à transparência do método

Outra distinção marcante entre a interpretação judicial e a interpretação administrativa diz respeito à transparência do método. É possível, por meio da leitura e análise de opiniões judiciais (v.g., sentenças, votos e acórdãos), compreender o método utilizado na interpretação judicial. Mesmo que a explicação seja parcial, estratégica ou míope acerca do processo interpretativo realizado pelo magistrado, o método é, em grande medida, observável a partir da publicação das opiniões judiciais. Em contraparte, há atos normativos publicados por órgãos administrativos que tanto podem ser tão transparentes como são as decisões judiciais quanto opacos.

Intérpretes administrativos frequentemente não explicam, nem muito menos formalizam, preservam ou mantêm as fontes indicativas da metodologia interpretativa utilizada. Direcionadas às unidades subordinadas, Portarias, Instruções e Manuais, por exemplo, ao transmitirem pronunciamentos oficiais raramente divulgam concomitantemente esclarecedoras exposições de motivos, ou algo do gênero. Afastando-se de uma construção de índole normativa, de caráter mais abstrato e com alto grau de generalidade<sup>237</sup>, em outras situações, os entendimentos institucionais são transmitidos diretamente em linguagem

---

<sup>236</sup> *And the process through which interpretations are formulated vary with the occasion for interpretation and the form in which it will or must be rendered. It would be surprising for agency interpretive methodology to be invariant across these differing contexts (although it may be) (MASHAW, 2003, p. 19).*

<sup>237</sup> *O codificador utilizou as aspas em cima da expressão legislação tributária como a dizer que não desconhecia o significado desse nomen, nem tampouco descurava do arquiprincípio da legalidade da tributação. O que pretendia com as inusitadas aspas? Atos administrativos existem com alto grau de generalidade e abstração. É o caso dos decretos regulamentares (o Regulamento do Imposto de Renda ou RIR, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ou RIPI, os Regulamentos Aduaneiros, os Regulamentos do ICMS e assim por diante). Estes decretos regulamentares são densamente normativos e expandem o conteúdo material das leis fiscais, apresentando-se como verdadeiras ‘normas tributárias’ para contadores, economistas, funcionários públicos do estamento fiscal e contribuintes em geral. Por isso que indutores de comportamentos, quis o legislador do Código incluí-los, entre normativos que são, como partícipes das legislações sobre tributos (da União, dos Estados e dos Municípios) (COELHO, 2005, p. 654).*

operacional (v.g., Ordens de Serviço). Por meio desses tipos de atos administrativos, as autoridades superiores apontam uma determinada conduta, sem que explicitem transparentemente as razões do comportamento visado. É comum que as explicações de certos enunciados normativos elaborados pela Administração sejam apresentadas separadamente e sem a elaboração de qualquer registro. Cursos, treinamentos, eventos internos ou mensagens eletrônicas transmitidas internamente ao órgão são também bastante utilizados para veicular, informalmente, as explicações e as justificativas do comando normativo.

Tais justificativas, de qualquer forma, se perdem e impedem, dada a forma de divulgação, o conhecimento, por parte dos agentes executores e do público em geral das circunstâncias, dos motivos e dos argumentos que conduziram àquele resultado exegético. Por isso, nem sempre é possível descrever detalhadamente a prática interpretativa da Administração, tratando-se de tarefa de difícil realização. Ainda que a maior parte dos registros documentais dos atos publicados pela instituição estejam acessíveis para análise – por exemplo, conjunto de documentos que serviu de base para a publicação de uma Instrução Normativa que previamente foi submetida à consulta pública<sup>238</sup> – difíceis questões metodológicas podem ser levantadas a esse respeito.<sup>239</sup> Além disso, deve-se levar em conta ainda para a compreensão da interpretação administrativa o considerável número de órgãos componentes do Poder, a variedade de formas de pronunciamento oficial e o quantitativo de opiniões externadas anualmente. As dimensões a serem consideradas para a descrição da grandiosidade do Poder Executivo são inúmeras.<sup>240</sup>

---

<sup>238</sup> *The main mechanism is delegation from legislatures to “representative bureaucracy”, an idea drawn from the literature on public administration. Although representative bureaucracy come in a bewildering variety of shapes and sizes, on version of the idea is that administrative institutions may themselves build right into their structure and procedure a kind of representation that brings local knowledge into the regulatory enterprise (VERMEULE, 2013a, p.15),*

<sup>239</sup> *Where should investigation begin? What are the relevant axes of similarity or difference, task ou technique, context or jurisdiction, that would yield a reasonable sample? Should one take a random walk through Federal Register and the formal adjudicatory opinions of major regulatory agencies? Or should we look at examples of major interpretive controversies? The former risks focusing on the insignificant and unrevealing; the latter on interpretive utterances shaped by the selection bias of litigants and the strategic behavior of agencies in political and legal battles? What time period should be considered relevant? Last year? The last decade? (MASHAW, 2013, p. 21).*

<sup>240</sup> Esse é um dos motivos pelos quais esta pesquisa aborda apenas os centros judicantes localizados no seio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Em razão disso, atos administrativos de natureza normativa estão fora do objeto de estudo.

### 1.3 Um Caso “Peculiar”

No intuito de melhor esclarecer o que se expôs, vale citar ilustrativamente pronunciamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>241</sup>, órgão estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia<sup>242\_243</sup>, por meio do qual o resultado interpretativo foi vigorosamente ditado por fatores, de acordo com a perspectiva assumida por aquela Coordenação, de grande peso na aplicação do Direito, vale dizer: em primeiro plano, a administração de programas nacionais por parte da Administração Tributária Federal e, em segundo nível, as implicações causadas pelo determinismo tecnológico.

Em consulta tributária apreciada pela Administração Tributária Federal<sup>244</sup>, o contribuinte informou, em sua petição inaugural, que possuía dupla filiação perante o Regime de Geral de Previdência Social (RGPS). Na petição de consulta, qualificou-se como Microempreendedor Individual (MEI) e informou que era concomitantemente empregado de determinada empresa, a qual descontava mensalmente a contribuição previdenciária sobre o limite máximo do salário contribuição.<sup>245</sup> Após tecer considerações de ordem fático-jurídico, o sujeito passivo indagou objetivamente se poderia deduzir do valor do salário de contribuição, dado que já contribuía no limite máximo do RGPS, o montante recolhido a título de contribuição previdenciária paga na qualidade de contribuinte individual, posto que se revestia

---

<sup>241</sup> O artigo 57 da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, por meio de seu inciso XI, transformou a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

<sup>242</sup> Confira artigo 1º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007: *Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda e que tem por finalidade a administração tributária e aduaneira da União.*

<sup>243</sup> Evidencie-se que o artigo 57 da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, ao estabelecer a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, transformou o Ministério da Fazenda; o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e o Ministério do Trabalho no Ministério da Economia.

<sup>244</sup> Confira Solução de Consulta nº 258 – Cosit, de 26 de maio de 2017.

<sup>245</sup> Confira Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: *Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela [...] Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição [...] § 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

da qualificação de Microempreendedor Individual (MEI).<sup>246</sup> Em resposta à consulta tributária formulada, a Administração Tributária Federal observou, na fundamentação da Solução, que:

- (i) o limite máximo do salário contribuição é aplicável ao Microempreendedor Individual;
- (ii) o procedimento sugerido pelo contribuinte-consultante, qual seja, a possibilidade de deduzir a contribuição previdenciária paga como contribuinte individual, regulamentado por meio de Instrução Normativa<sup>247</sup>, não lhe é aplicável, pois sua *situação tributária é peculiar*; e, por fim, que
- (iii) *até que seja implementado um procedimento específico, o mais adequado para que seja observado o limite máximo do salário de contribuição, na situação em que o MEI exerce, concomitantemente, atividade como empregado, é o pedido de restituição da contribuição previdenciária recolhida como segurado contribuinte individual MEI.*<sup>248</sup>

<sup>246</sup> Confira Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006: *Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo [...] V – o MEI, com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), recolherá, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal correspondente à soma das seguintes parcelas. a) R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), a título da contribuição prevista no inciso IV deste parágrafo; b) R\$ 1,00 (um real), a título do imposto referido no inciso VII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ICMS; e c) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do caput do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ISS [...]*

<sup>247</sup> Quanto ao ponto, confira a regulamentação da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009: *Art. 67. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário-de-contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação [...] Art. 78. A empresa é responsável: I - pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 72; [...] §2º A apuração da contribuição descontada do segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que presta serviços remunerados a mais de uma empresa será efetuada da seguinte forma: I - tratando-se apenas de serviços prestados como segurado empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso [...] b) quando a remuneração global for superior ao limite máximo do salário-de-contribuição, o segurado poderá eleger qual a fonte pagadora que primeiro efetuará o desconto, cabendo às que se sucederem efetuar o desconto sobre a parcela do salário-de-contribuição complementar até o limite máximo do salário-de-contribuição, observada a alíquota determinada de acordo com a faixa salarial correspondente à soma de todas as remunerações recebidas no mês; [...] II - tratando-se de serviços prestados exclusivamente na condição de contribuinte individual [...] b) se ultrapassado o limite máximo do salário-de-contribuição, a empresa, onde esse fato ocorrer, efetuará o desconto da contribuição prevista nas alíneas "a" ou "b" do inciso II do art. 65, conforme o caso, sobre o valor correspondente à diferença entre o limite e o total das remunerações sobre as quais já foram efetuados os descontos; [...]*

<sup>248</sup> Confira página 8 da Confira Solução de Consulta nº 258 – Cosit, de 26 de maio de 2017.

À vista das conclusões do órgão fazendário federal, percebe-se que a administração de programas nacionais - e o MEI é exemplo pertinente, em que o uso intensivo de tecnologia é determinante para a boa gestão e controle de expressiva massa de informações relativas a significativo número de sujeitos passivos espalhados por todo território nacional - é fator influente na interpretação administrativa. Em programas nacionais, tal como é o MEI, a política pública é de amplo espectro e nesse sentido visa alcançar inúmeros pequenos empreendimentos. Cuida-se de programa nacional que envolve a inclusão social e previdenciária de vários trabalhadores brasileiros. Sabe-se que programas nacionais são projetados para gerir, por meio de complexos e custosos sistemas eletrônicos de informação, massiva coleção de dados. Adoção de soluções casuísticas, nesse tipo de caso, é de difícil implementação após a construção dos úteis e necessários sistemas informacionais.

Embora a interpretação defendida pelo consultante encontre amparo no Direito vigente e, de certa forma, tenha sido reconhecida, ainda que implicitamente, na fundamentação da Solução de Consulta proferida pela Coordenação-Geral de Tributação, ela não foi oficialmente adotada, porque os sistemas internos de informação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não estariam preparados para exercer o controle administrativo das deduções pretendidas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Em razão da carência de “procedimento específico”, isto é, de adequado ferramental tecnológico que viabilize a regulamentação do controle administrativo sobre inúmeras e potenciais deduções que poderiam vir a ser feitas por sujeitos passivos que se encontrem em situação similar à exposta na consulta tributária, foi imposto ao administrado a via penosa do *solve et repete*, ainda que tal princípio seja, acertada e constantemente, criticado tanto por nossa doutrina quanto por nossa jurisprudência.<sup>249</sup> Nesse caso, a falta de implementação tecnológica adequada – vale dizer, o *determinismo ou a dependência tecnológica*<sup>250</sup> e, por via de consequência, a carência de regulamentação que ampare a dedução pretendida - definiu o resultado exegético em sentido oposto ao pretendido pelo consultante.<sup>251</sup>

---

<sup>249</sup> De acordo com o “regime da regra *solve et repete*”, o contribuinte deverá pagar e depois acionar a União para anulação do débito e repetição do tributo indevidamente pago (BALEEIRO, 1999, p. 879).

<sup>250</sup> *Path dependence arises because infrastructure is costly to replace and habituates people to make decisions in a particular way. Organized interests tend to defend the resulting status quo, and organizations often develop internal political dynamics favoring continuity over change* (CUÉLLAR, 2016, p. 19).

<sup>251</sup> Com a implementação de nova solução tecnológica, o artigo Lei nº 13.670, de 2018, passou a estabelecer recentemente a possibilidade de compensação de contribuições previdenciárias, por meio de apresentação de Declaração de Compensação. Nesse caso, trata-se de inovação tecnológica que motiva alteração legal, pois o controle administrativo sobre as numerosas compensações de créditos e débitos fazendários e previdenciários estará assegurado. Todavia, apenas os sujeitos passivos que utilizem o Sistema de Escrituração Digital das

Se a Administração ou seus servidores não executam certa atividade ou não implementam um determinado sistema de processamento de dados, a inação administrativa pode ser, no mínimo, abstratamente objetável. Todavia, a falta de iniciativa pode não ser fruto da negligência ou da incúria, mas sim da carência de recursos, da exiguidade temporal ou da crença que outras atividades ou sistemas deveriam ter sido priorizados. Alguns problemas que para a grande maioria das pessoas, inclusive parlamentares e magistrados, parecem ser preocupantes ou de alto risco, para o Poder Executivo podem não merecer prioridade alguma para enfrentamento. Em determinadas circunstâncias, ao Poder Executivo deve ser dada a permissão de dizer “agora não!” (SUNSTEIN, 2015a, p. 1.629). Resolvê-los, de imediato, poderia inclusive acarretar indesejáveis consequências. Governantes enfrentam constantemente “problemas de banda larga”, gerenciam, simultânea e diariamente, múltiplos problemas. Observadores míopes ou mal informados, que focalizam apenas um dos vários aspectos do problema, por outro lado, sofrem da “negligência da banda larga” (*bandwidth neglect*). A avaliação contextual dos aspectos influentes que incidem sobre a decisão cumpre a quem operacionaliza o Direito e, em boa parte das situações, somente o Poder Executivo está em posição de avaliá-los e definir a melhor solução, tendo em vista as prementes circunstâncias.

É provável que a questão apreciada pela Cosit, caso fosse (ou, venha a ser) apreciada pelo Poder Judiciário, suscite resultado diverso, pois o fator influente da decisão administrativa, talvez, não revele a mesma carga persuasiva no contexto judicial<sup>252</sup>, principalmente porque o Poder Judiciário, na maioria esmagadora dos casos, pauta-se sobre razões de primeira ordem na fundamentação de suas decisões.<sup>253</sup> Além disso, no processo judicial há chance de que nem todas as peculiaridades e informações que embasaram a decisão

---

Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) poderão compensar as contribuições previdenciárias e de terceiros previstas nos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, segundo a sistemática do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

<sup>252</sup> *The court's basic error [...] is to think that first-order reasons [...] are the only sort of reasons that administrative law can recognize. Nothing in the Act, in the conceptual framework of administrative law, or in the theory of rational decisionmaking requires this exclusion of second-order reasons* (VERMEULE, 2009c, p. 17).

<sup>253</sup> *By a first-order reason, I mean a reason that justifies the choice relative to other choices within the agency feasible set. A second-order reason is a reason to make some choice or other within a feasible set, even if no first-order can be given. In situations of uncertainty, agencies will often have perfectly valid second-order reasons even when no first-order reason is possible* (VERMEULE, 2013c, p. 6). *First-order reasons are reasons for thinking that a particular claim of fact, causation or prediction is correct. Second-order reasons are reasons for thinking that the epistemic capacities of (a group of) experts are such that their first-order views are more or less likely to be correct, compared to the agency's first-order views* (VERMEULE, 2009c, p. 2).

originalmente tomada sejam apresentadas ao magistrado (v.g., conhecimento tácito<sup>254</sup>). Às vezes, Cortes não conseguem examinar todos os aspectos da ação executiva (JOHNSEN, 2007, 1587). Como se vê, a alteração do contexto decisório, por inúmeros fatores, pode implicar solução jurídica diversa.<sup>255</sup>

Tanto o determinismo tecnológico quanto o emprego de novas tecnologias (v.g., inteligência artificial<sup>256</sup>), isto é, de tecnologias que não existiam à época da elaboração da legislação relacionada com a matéria (v.g., setor de comunicações, engenharia genética), podem afetar, de várias formas, a interpretação jurídica.<sup>257</sup> A alteração promovida no contexto factual circundante em razão do emprego de novas tecnologias pode suscitar novas questões, quer fáticas quer jurídicas, sobre a maneira de se aplicar a legislação vigente àquele modificado cenário (FETZER; YOO, 2013, p. 1).<sup>258</sup>

---

<sup>254</sup> *Among other things, they point out that regulators often legitimately rely on “tacit knowledge” that they cannot document for benefit of courts; that regulators must make tradeoffs between speed and accuracy that cannot be quantified; that they face subtle questions about how to value risk; and most of all, that regulators must make decisions in the face of extreme uncertainty where the risks cannot be reliably quantified* (MASUR, POSNER, 2014, 2018, p. 15).

<sup>255</sup> Outro exemplo, é a falta de previsão do instituto da sucessão trabalhista no âmbito do sistema eSocial. No caso, por exemplo, de morte do empregador doméstico, o eSocial não possui uma funcionalidade específica que permita a transferência da titularidade do empregador. Por enquanto, a orientação oficial é no sentido de manter o vínculo atual em aberto e realizar, mediante novo cadastramento, a regularização do novo empregador.

<sup>256</sup> *Agencies may be affected by ever more sophisticated computer programs – sometimes described as examples of “artificial intelligence” – that officials could use to make or support decisions, and that could therefore assume an increasingly prominent role in the administrative state. In the coming years, computing power and storage will almost certainly become even cheaper, surveillance more pervasive, software architecture more flexible and capable of learning and self-modification, and the limitations of human decision-makers increasingly salient* (CUÉLLAR, 2016, p. 2).

<sup>257</sup> *New technologies can cause courts to rethink the way that constitutional law applies to existing technologies* (FETZER; YOO, 2013, p. 2).

<sup>258</sup> Em *Kyllo v United States* (533 US 27, pp. 33-34, 2001), o Justice Scalia afirmou que: *[i]t would be foolish to contend that the degree of privacy secured to citizens by the Fourth Amendment has been entirely unaffected by the advance of technology*. E mais: *[t]he question we confront today is what limits there are upon this power of technology to shrink the realm of guaranteed privacy*. Neste caso, a polícia do Oregon, desamparada de mandado judicial, se valeu de um aparelho de medição de calor (*heat-seeking device*) para verificar se réu, Danny Kyllo of Florence, plantava maconha no interior de sua residência. Pelo voto da maioria (5-4), a Suprema Corte dos Estados Unidos decidiu que: (i) a imagem térmica constitui, ainda que sem a presença física de investigadores no interior da propriedade privada, uma busca policial que (ii) requer mandado judicial específico.

## 2. A TEORIA INSTITUCIONAL

A assunção quase inflexível de uma postura conservadora por parte da doutrina nacional impediu, por muitos anos, que determinados temas jurídicos fossem (re)analisados sob outros pontos de vista, implicando o estreitamento do campo de visão científico. Abrir mão do emprego de variados ferramentais teóricos e empíricos utilizados em outros campos do saber significou renunciar, por várias décadas, à possibilidade de expansão da compreensão e do alcance do Direito, como, por exemplo, dos fenômenos jurídicos afetos à análise de centros judicantes.<sup>259</sup> Daí por que se perscrutar o atual desenho dos centros judicantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil sob a perspectiva oferecida pelo institucionalismo, uma vez que esse marco teórico possui instrumental adequado à investigação respeitante ao papel desempenhado pelos centros decisórios situados no seio da RFB e talvez, ao final, possa oferecer melhores esclarecimentos acerca das razões que levaram os desenhistas institucionais a adotar a atual estrutura, localização, composição, funcionamento e procedimentos.

Ao invés de se pautar unicamente no mundo do *dever ser*, o institucionalismo explora, com maior vigor, a realidade, o *mundo do ser*, o mundo de pessoas reais e de instituições vigentes. Constitui-se num exercício muito mais concreto, prático e problemático, de viés explicativo, prescritivo e prognóstico. Além de alinhar a teoria à prática, afastando-se do viés extremamente abstrato, generalista e dogmático, tradicionalmente utilizado na área jurídica, lança-se mão, inovadoramente, de mecanismos institucionais analíticos<sup>260</sup>, de pouca utilização no cenário nacional, os quais auxiliam na compreensão dos fatos sociais e na avaliação das consequências das ações dos atores envolvidos. Do ponto de vista epistemológico, essa é uma das maiores contribuições que o institucionalismo pode oferecer.

Tendo em conta que o Direito não possui uma teoria sobre o comportamento humano<sup>261</sup>, os instrumentos analíticos importados do institucionalismo suprem esta carência e

---

<sup>259</sup> *Of course we should use all the tools of social Science, including traditional neoclassical economics, to address societal problems. Indeed, I know no one who disagrees with this view* (THALER, 2017, p. 7).

<sup>260</sup> A título de exemplo, citam-se como espécies de mecanismos institucionais analíticos: as penas, os prêmios, as recompensas e os filtros.

<sup>261</sup> *Ultimamente, contudo, muitos economistas abraçaram um projeto mais ambicioso, porque a economia oferece, sustentam eles, não apenas um conjunto de percepções sobre a produção e o consumo de bens materiais, mas também uma ciência do comportamento humano. No cerne dessa ciência está uma ideia simples mas de grande alcance: em todas as esferas da vida, o comportamento humano pode ser explicado partindo-se do princípio de que as pessoas decidem o que fazer sopesando os custos e benefícios das opções à sua frente e*

auxiliam na explicação, sob outra ótica, da própria razão de existência de determinada categoria jurídica, ensejando ademais a identificação, a previsão e a mensuração das consequências normativas produzidas pelo impacto institucional. Pautado sobre o ferramental econômico, a Teoria Institucional viabiliza também a aferição da eficiência de determinados arranjos institucionais<sup>262</sup>, pois a “economia é, acima de tudo, uma ciência feita para medir. Possui um conjunto incrivelmente eficiente e flexível de ferramentas capaz de acessar de maneira confiável uma variedade de informações a fim de identificar o efeito de qualquer fator isolado ou mesmo o efeito integral” (LEVITT; DUBNER, 2012, p. 25).<sup>263</sup> Em uma linha, é dizer que possibilita a compreensão dos fatos sociais e a avaliação de suas consequências.<sup>264</sup>

A ênfase conferida ao estudo analítico das instituições relaciona-se contemporaneamente a uma escola conhecida como novo institucionalismo ou neoinstitucionalismo, a qual revigorou a tradição mais antiga conhecida atualmente como institucionalismo clássico. Quanto a isso, Goodin esclarece que:

[...] cada uma das diversas disciplinas que conformam coletivamente as ciências sociais possui uma **tradição institucionalista mais antiga**. Em cada um dos casos, essa tradição tem surgido recentemente com **alguma virada**.

---

*escolhendo aquela que acreditam ser capaz de lhes proporcionar maior bem-estar ou que tenha maior utilidade* (SANDEL, 2014b, p. 50).

<sup>262</sup> *It is a matter of common knowledge that economic analysis of the type Posner's book exemplifies is growing ever more popular among legal scholars* (LEFF, 1974, p.452).

<sup>263</sup> *O Direito Administrativo não se preocupava com quaisquer raciocínios econômicos quando de sua aplicação. A economia e as finanças eram assuntos para economistas, financistas e contadores – mantidos do lado de fora do positivismo jurídico. Felizmente, hoje se sabe que tais questões precisam ser motivo de preocupações jurídicas. Afinal de contas, a economia trata da administração de recursos (escassos), em vista das necessidades humanas (ilimitadas). Demais disso, todos nós nos comportamos economicamente: ao sermos remunerados (ou não) para trabalhar; ao gastarmos o salário em um carro novo ou poupá-lo para a aposentadoria; ao jogarmos na loteria ou comprarmos um sorvete – atitudes que revelam escolhas (conscientes ou não) relativas à alocação de recursos escassos e à satisfação de necessidades. Por outro lado, é certo que são escassos os recursos de que dispõe a Administração Pública (e cada vez maiores demandas). Se o Estado pudesse fazer tudo e agradar a todos, ele provavelmente o faria, mas o fato é que o mundo das receitas públicas ilimitadas não existe. A Administração precisa tomar decisões reciprocamente excludentes quanto à alocação de recursos[...] Assim e muito embora nem sempre nos conscientizemos disso, é fácil constatar que o relacionamento entre o Direito Administrativo e a economia é usual no nosso cotidiano. O que significa que as escolhas administrativas precisam levar a sério a economia e as finanças* (MOREIRA, 2016, p. 89).

<sup>264</sup> No plano normativo, a propósito, vale mencionar a crescente preocupação do legislador no tocante à apreciação das consequências práticas, jurídicas e administrativas. Nesse sentido, reproduz-se dois dispositivos recentemente incorporados à Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942: Art. 20. *Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão [...] Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas.*

Da mesma maneira que o institucionalismo, dentro de cada disciplina, se ocupava de determinados aspectos ligeiramente distintos do fenômeno e considerava as instituições sociais como soluções aos problemas que cada respectiva disciplina sustentava como centrais, o novo institucionalismo tem um significado levemente diferente no contexto de cada uma dessas disciplinas alternativas. (grifos nossos) (GOODIN, 2003, p. 14)

Usando os instrumentos de pesquisa postos à disposição pela ciência<sup>265</sup>, o neoinstitucionalismo conferiu à sua tradição institucionalista mais antiga um novo significado, suavemente distinto daquele dado pelo institucionalismo dito clássico. Peres (2008, p. 65), com percuciência, explica que:

[...] a relevância dos modelos constitucionais [ou instituições] como objetos de investigação voltou à cena, mas não mais com aquele casaco puido e empoeirado do teórico que só estuda os textos das constituições e deduz da razão abstrata qual o melhor modelo [...] Vestidos com seus “aventais de cientistas” e munidos de todas as “ferramentas” – ou, como já se disse, “as peças e as engrenagens” da **ciência** – das **pesquisas empíricas** [...], os neoinstitucionalistas, agora, investigam, de **maneira positiva e analítica, os efeitos dos desenhos institucionais sobre o comportamento dos atores e sobre os resultados** [...] (grifos nossos)

Por meio de seus modelos e princípios, o novo institucionalismo ou neoinstitucionalismo, ao oferecer um renovado foco analítico, vai além, avança sobre a perspectiva puramente abstrata, prescritiva, formalista e especulativa, à qual o antigo institucionalismo tanto se apegava. Da mesma forma que sua tradição institucionalista mais antiga, o neoinstitucionalismo se debruça sobre as instituições, embora preocupado com a acuidade científica. Nessa perspectiva, os neoinstitucionalistas têm em mira, para estudo do fenômeno jurídico, as condutas dos atores sociais e os resultados produzidos, valendo-se, para

---

<sup>265</sup> *Political scientists were the first social scientists to study judicial behavior; economists, and academic lawyers influenced by economic are Johnny-come-latelies. Although some of the political science literature now borrow from economics, we'll see that economics can further enrich political science by relating political behavior by judges to incentives and constraints, in the spirit of economic analysis of rational behavior* (EPSTEIN; LANDES; POSNER, 2013, p. 30).

tanto, de análises qualitativas e quantitativas. Quanto ao ponto, faz-se necessário ressaltar que pesquisas empíricas se mostram de grande relevância para os institucionalistas.

As instituições assumem papel de destaque porque, de acordo com a concepção institucional, são tidas como fatores de restrição e de moldagem das ações dos atores sociais, pois restringem o curso de ação ao estabelecerem uma escala de racionalidades entre os agentes sociais. Com isso não se quer dizer que institucionalistas entendam que a relação entre a racionalidade da conduta e os resultados aferidos se opere segundo o princípio da causalidade. Não. Estão cientes de que a relação que se estabelece não é estritamente de causa e efeito, como ocorrente nas leis naturais, mas sim de provável implicação, em que os agentes sociais, diante de alternativas excludentes, se conduzem de forma a maximizar as utilidades acessíveis. Explicam que a influência das instituições atua sobre as preferências dos atores sociais, de modo a alterar a ordem das preferências individuais.<sup>266</sup> Sob forma de restrição das decisões que favoreceriam os objetos que ocupariam o primeiro lugar da escala de preferências, a influência das instituições provoca uma nova acomodação na escala de preferências. Com o deslocamento sucessivo de todas as preferências inicialmente constantes da “escala de utilidades”, em direção a posições inferiores, favorece-se, em primeiro lugar, a preferência eleita institucionalmente.

O indivíduo – o agente, o servidor público, ou como se tenciona nesta pesquisa, o julgador administrativo - não é tomado como um agente dotado de total autonomia e poder ou, ao revés, como um ator social passivo, totalmente submetido às estruturas sociais que restringem e condicionam amplamente suas possibilidades de ação. Os institucionalistas relativizam essas posturas extremas e, a partir de uma relação bidimensional, procuram explicar a ação humana (e os resultados), não de forma isolada, mas a partir da íntima combinação com as instituições (perspectiva sistêmica), sem que qualquer dessas variáveis assumam valor absoluto. Nessa diretriz, demonstra a necessidade de alinhamento ou combinação das estruturas institucionais e as capacidades individual<sup>267</sup> (leia-se, do julgador

---

<sup>266</sup> Segundo a Economia, o sistema de preços distribui os bens de acordo com as preferências de cada um; mas não avalia se essas preferências são dignas, admiráveis ou adequadas às circunstâncias. Apesar dos protestos, contudo, os economistas cada vez mais se vêem envolvidos em questões morais. Isso acontece por dois motivos: um deles reflete uma mudança que vem ocorrendo no mundo; o outro, uma mudança na maneira como os economistas encaram sua atividade (SANDEL, 2014b, p.49).

<sup>267</sup> A Portaria RFB nº 925, de 28 de junho de 2018, inventaria as competências individuais necessárias para o desempenho de funções e desenvolvimento dos objetivos estratégicos da instituição. Divide-as em competências fundamentais, gerenciais, administrativas e específicas. Ilustrativamente, cite-se, em relação às competências específicas os seguintes atributos: gestão de políticas tributária e aduaneira, gestão do crédito tributário, fiscalização tributária e combate a ilícitos, controle aduaneiro, prevenção e solução de litígios tributários e

administrativo) e coletiva (turma de julgadores administrativos ou grupo devparecerista, revisor(es), se houver, e decisor) como força de transformação, posto que os adeptos institucionais reconhecem o impacto que os arranjos institucionais exercem tanto, de forma imediata sobre a ação humana, quanto mediatamente sobre os resultados – vale dizer, sobre o resultado interpretativo.

Contrários às posturas extremas de absolutizar qualquer das duas variáveis relacionais, os institucionalistas se apegam à noção de que a ação do ator social (v.g., julgador administrativo) é condicionada em decorrência da vigorosa influência causada pelos mecanismos institucionais (GOODIN, 2003, p. 94). Por isso, o agir coletivo não é meramente ditado pelo somatório das preferências dos atores sociais envolvidos institucionalmente ou simplesmente pela influência determinista dos dispositivos instalados na zona de influência da instituição.

A amplitude institucional, adaptável a diferentes realidades, é uma das notas peculiares desse marco teórico que provavelmente tem seduzido os investigadores das mais diversas áreas do saber, inclusive da área jurídica. A utilização desse abrangente instrumental teórico tem servido para aclarar questões e solucionar problemas em todos os setores jurídicos, principalmente nos Estados Unidos da América e no Canadá, inclusive em setores jurídicos, em que, a uma primeira vista, não seriam passíveis desse tipo de análise.

O impacto causado pelo desenho institucional (v.g., desenho dos centros judicantes da RFB), como fator influenciador da ação do agente (v.g., julgador administrativo), afasta terminantemente a possibilidade de se cogitar que a conduta do julgador administrativo possa ocorrer no “vazio institucional” (LECOURS, 2005), ou, dito de melhor forma, no vácuo institucional. Nesse sentido, os institucionalistas procuram demonstrar a necessidade de alinhamento ou combinação das estruturas e a capacidade individual (e coletiva) de transformação estrutural, uma vez que reconhecem o impacto que os incentivos, as restrições institucionais (*constraints*), as sanções, os *nudges* e os filtros exercem tanto sobre a ação humana quanto sobre os resultados.<sup>268</sup> Ao mesmo tempo que o institucionalismo reconhece a

---

aduaneiros, relacionamento com sociedade, governos e organismos nacionais e internacionais, gestão e desenvolvimento organizacional, gestão de conformidade institucional, gestão orçamentária e financeira, gestão de pessoas, governança de tecnologia da informação e gestão de materiais e logística.

<sup>268</sup> *It is argued that government decision makers tend to underinvest in information acquisition [...], since they need to carry out with that regard. For that reason, the legal system provides for a wide arrange of rules aimed at incentivizing those operations. For instance, when making certain decisions, administrative agencies must give a hearing to insterested parties, use notice and comment procedures, conduct cost-benefit analysis, etc. In other instances, by contrast, public agents produce external costs when gathering or using information within the*

força que os arranjos institucionais exercem sobre os agentes, proclama nota de repúdio à total neutralidade de um desenho institucional (THALER, 2008, p. 3).

Segundo essa concepção, caso se queira compreender o motivo pelo qual um sistema legal falha, frustrando as expectativas e os ideais nele depositados, deve-se analisar os incentivos (e desincentivos) disponíveis, aos quais os atores foram submetidos, e direcionar o foco sobre as instituições que estruturam as interações sociais, uma vez que influenciam, imediatamente, a abrangência e a sequência das opções, e mediatamente, os resultados sociais decorrentes. A imprevisibilidade ou a aleatoriedade não dominam a conduta humana. O comportamento humano é passível de prognosticação, uma vez que a ação pode ser modelada mediante uso de incentivos. Não é por outra razão que se diz que “incentivos são a pedra de toque da vida moderna”<sup>269</sup> e “a economia é, basicamente, o estudo dos incentivos” (LEVITT; DUBNER, 2012, p. 26).

Apesar de a Teoria Institucional atribuir primazia analítica às instituições, como herança do antigo institucionalismo, e as considerar como variáveis explicativas dos processos e dos resultados, dotadas de uma lógica própria, e não como resultantes das forças sociais em conflito, a perspectiva institucional está longe de representar uma unidade, um todo coerente.<sup>270</sup> Daí a dificuldade de se alcançar não só uma unificadora definição de instituição como também de outras categorias a partir de contextos específicos.

A despeito dos objetivos e metas comuns das vertentes do paradigma institucional - isto é, a pretensão de produzir explicações racionais; o oferecimento de fundamento teórico e,

---

*framework of some legal proceedings. This is for example the case where prosecutors or administrative authorities exercise their power to restrict the freedom of other individuals in order to obtain that information, namely by means of: seizures, searches, detentions, imposing upon these individuals the obligation to give testimony, disclose documents, etc. In order to prevent these powers from being overused, legal systems establish several rules. Searches and detentions, for instance, usually require a judicial warrant, which can only be granted for some purposes and under certain conditions* (PASCUAL, 2018, p. 2).

<sup>269</sup> Há exemplos caricatos que não envolvem alocação econômica, mas religiosa. Scott Thorp comenta em sua obra que um dos meios utilizados para expansão do império islâmico foi a tributação: *[o] Califa não obrigava seus súditos a serem muçulmanos, mas os adeptos do Islã pagavam impostos mais baixos. Milhões tornaram verdadeiros súditos* (THORPE, 2000, p.85). Todavia, deve-se evidenciar que nem sempre a regulação alcançará o resultado esperado. Galle (2013b, p. 12) exemplifica hipoteticamente situação em que a tributação cria uma perda bruta (*deadweight loss*) e concomitantemente não carrega aos cofres públicos as receitas estimadas: *Deadweight loss” in this context is simply the lost of utility resulting from government-driven changes in behavior. Maybe I like oranges better than grapefruit. If Massachussets imposes a new tax on orange things but not pink ones, I may switch to grapefruit. The state collects no new revenue from me, but I am still unhappier. That shift in my satisfaction is deadweight loss.*

<sup>270</sup> Segundo Hall (1996, p.1), *uma grande parte da confusão que cerca o neo-institucionalismo desaparece quando se admite que ele não constitui uma corrente de pensamento unificada. Ao contrário, pelo menos três métodos de análise diferentes, todos reivindicando o título de ‘neo-institucionalismo’, apareceram de 1980 em diante. Designaremos essas três escolas de pensamento como institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico.*

por último, a adoção da instituição como única, central e mais importante variável explicativa (GOODIN, 2003, p. 35) -, a diversidade de vertentes dentro do paradigma institucional resulta, no intento de descrever explicativamente suas práticas, na adoção de várias definições ao termo instituição, com distintas tonalidades. Uma explicação aceitável acerca da variedade de definições ao termo instituição é dada por Goodin (2003, p. 37), quando afirma que a “diversidade nas definições é, sem embargo, quase exclusivamente, o efeito da inclinação por buscar uma definição do termo que seja interna, isto é, embebida de uma teoria e baseada em uma disciplina em particular”.

Com o fito de definir o termo instituição, de forma mais precisa e unificadora, Goodin propõe que se adote uma conceituação que derive de uma posição “externa”<sup>271</sup> – não só do que seja instituição, mas também do que elas fazem –, uma vez que, dessa maneira, é mais fácil alcançar uma definição acerca do mencionado conceito. Conferindo excessivo grau de generalidade, como meio de alcançar uma definição de instituição capaz de atender às mais variadas esferas – v.g., econômica, política, jurídica e cultural, dentre outras –, Goodin (2003, p. 37) assevera que, do “ponto de vista externo, uma instituição social não é mais que um ‘padrão de conduta recorrente, valioso e estável’, em sua caracterização mais geral”.

A definição de instituição tecida por Goodin torna as características centrais definidoras do fenômeno da institucionalização claramente distinguíveis, sendo em número de três os caracteres distintivos que evidenciam as notas institucionais peculiares. A repetição, a recorrência<sup>272</sup> e a relativa estabilidade são os atributos que conferem importância às organizações e aos procedimentos institucionais, porque transmitem as noções de solidez, apesar de revisáveis por meio de intervenções do desenhista; de adaptabilidade, para enfrentamento às novas situações; e de equilíbrio institucional, que enseja a realização dos processos e as consequentes tomadas de decisão.<sup>273</sup> O institucionalismo se preocupa com as organizações e os procedimentos, em razão de nos inclinarmos decisivamente em favor dos valores que os impregnam<sup>274</sup>, uma vez que as instituições possibilitam a criação de condições

<sup>271</sup> Fundamentais para métodos descritivos empíricos, HART (1972, p. 65 e 108) evidenciou que há dois pontos de vista de aproximação ao Direito: ponto de vista externo (observador) e ponto de vista interno (participante).

<sup>272</sup> De acordo com FUNG (2004, p. 181), recorrência é a característica que se relaciona com a frequência das ocorrências, a denotar íntima relação com a nota da repetição.

<sup>273</sup> [I]nstitutions sometimes change slowly because their structure is enshrined in law and etched into the public imagination (CUÉLLAR, 2016, p. 4).

<sup>274</sup> A ideia de que a economia é uma ciência livre de qualquer valoração e independente da moral e da filosofia política sempre foi questionável. Mas a desmedida ambição da economia hoje em dia torna particularmente difícil defender essa posição. Quanto mais os mercados aumentam sua penetração nas esferas não econômicas da vida, mais se envolvem em questões morais (SANDEL, 2014b, p 88). E mais: [a]ssim, quando a lógica de

favoráveis ao estabelecimento de compromissos e acordos críveis. Valores possuem posição central na teoria institucional. Quando uma organização está institucionalizada, ela tende a assumir um caráter especial e alcança uma distintiva competência ou, talvez, uma “treinada incapacidade” (SELZNICK, 1996, p. 270).

No seio social, a importância das instituições jurídicas, a exemplo das leis, dos contratos e do contencioso administrativo fiscal, se explica em razão das noções de segurança e estabilidade que a todos transmitem, sendo certo, neste último caso, por exemplo, que vínculos jurídicos, a se estabelecerem no futuro, decorrerão seguramente da apreciação de controvérsias fiscais federais, em primeira instância, pelas centos judicantes da RFB.

López (2010, p. 1), enaltecendo o valor das instituições, chama atenção, em sua coletânea, para o fato de que todos – leia-se: juízes, julgadores administrativos, sujeitos passivos, advogados, jurados, policiais, analistas judiciários ou servidores públicos, em geral (ou seja, as “pessoas comuns como o resto de nós”) - respondem à influência de incentivos, quando inseridos na relação instituição-agente<sup>275</sup>. Julgadores são pessoas de carne e osso que, quando apreciam controvérsias jurídicas, se submetem às mesmas emoções e fraquezas que afetam outras pessoas.<sup>276</sup> Julgadores sujeitam-se à mesma “combinação de incentivos, experiências e vieses cognitivos que conduzem o resto de nós” (BARTON, 2007, p. 5). E é com base nessa visão que se afirma que os atores sociais (v.g., julgadores administrativos e as turmas de julgadores) exercem suas ações (v.g., funções judicantes) num contexto que se encontra institucionalmente restringido (*constraints*), seja em razão de condicionantes formais e informais, seja em função de restrições normativas, estruturais e funcionais.<sup>277</sup>

---

*mercado vai além do terreno dos bens materiais, terá de “lidar com a moralidade”, a menos que pretenda maximizar cegamente a utilidade social, sem qualquer consideração do valor moral das preferências que atende* (SANDEL, 2014b, p. 89).

<sup>275</sup> HARFORD (2008, p. 9), entre muitos outros neoinstitucionalistas, comunga da mesma opinião. Em seus estudos, afirma recorrentemente que pessoas racionais comumente respondem a incentivos. Acresce que, quando alguma conduta tende a tornar-se mais custosa, sob ângulo que for, pecuniário ou não, é factível que o ator social busque outras opções que julgue mais vantajosas.

<sup>276</sup> *Judges are human and experience emotion when hearing cases. Judges regularly are angered by misbehaving lawyers and litigants. They routinely encounter disturbing evidence that can provoke not just anger but disgust [...] But judges also experience more pleasant emotions. They may feel joy when a needy child is placed with a family, or hope when a drug court defendant completes treatment and promises to turn his life around. Even crafting a tightly reasoned, well-written opinion can generate feelings of pride* (MARONEY, 2011, p. 1.483).

<sup>277</sup> *What judges prefer to do and what they think they ought to do are not necessarily compatible with what they are encouraged or allowed to do [...] Judge's decisions are a function of what they prefer to do, tempered by what they think to do, but constrained by what they perceive is feasible to do. Individuals make decisions, but they do so within the context of group, institutional, and environmental constraints* (GIBSON, 1983, p. 27).

A Teoria Institucional é uma teoria posicional de decisão<sup>278</sup>, uma vez que considera o contexto em que o julgador está situado.<sup>279</sup> Os elementos estruturais e a prática institucional, por variarem ao longo do sistema, impõem diferentes incentivos e constrangimentos sobre os julgadores. Teorias não posicionais de decisão são plausíveis nos sistemas não estruturados e indiferenciados, em que cada julgador, detentor de função comum e partilhando mesmos fundamentos jurídicos e lógica de decisão, decide o caso dentro de um mesmo contexto.<sup>280</sup> Todavia, como os sistemas não são, em sua grande maioria, indiferenciados e não estruturados, a posição do julgador dentro de um determinado sistema influencia determinantemente sobre seu comportamento e decisões.

A Teoria Institucional põe em foco as estruturas dos dispositivos institucionais instalados em determinado contexto (v.g., contexto dos centros judicantes da RFB) assim como as potenciais consequências acarretadas por tais estímulos institucionais (v.g., comportamento do julgador administrativo e deliberações administrativas). O institucionalismo e, em particular, o marco teórico dos desenhos institucionais, é que descortina a importância da influência dos mecanismos institucionais sobre a ação dos indivíduos.

---

<sup>278</sup> Discorre Lewis Kornhauser (2016, p. 145) sobre teorias não posicionais: *[t]eóricos contemporâneos têm oferecido teorias gerais de decisão. Essas teorias possuem dois componentes: (1) uma teoria (doutrinal) da lei que identifica os fundamentos da lei e (2) uma teoria da argumentação jurídica que determina como se decide a partir dos fundamentos da lei para que se sustentem direitos e obrigações das partes perante um Tribunal. Essas teorias são teorias não posicionais, uma vez que elas não fazem qualquer referência às instituições no âmbito do qual ocorre a decisão ou fazem menção ao sistema político em que a instituição que possui competência para julgar está situada.*

<sup>279</sup> Pesquisas na área da psicologia também atribuem relevância ao ambiente em que situado o indivíduo: *pensamentos e comportamento podem ser influenciados por estímulos nos quais você não presta a menor atenção, e mesmo por estímulos dos quais não tem a menor consciência. A moral principal da pesquisa de priming é que nossos pensamentos e nosso comportamento são influenciados muito mais do que sabemos ou queremos pelo ambiente do momento* (KAHNEMAN, 2012, p. 163).

<sup>280</sup> *[A]s teorias normativas de decisão devem ser vistas como teorias parciais, imperfeitas ou inadequadas do desenho das instituições com competências para produzir decisões [...] a teoria de Dworkin, na melhor das possibilidades, apenas caracteriza a obrigação judicial nos sistemas jurídicos anglo-americanos de forma incompleta. Como irei argumentar, os juízes em tribunais colegiados não devem agir como se fossem Hércules, o juiz protótipo de Dworkin. Hércules julga sozinho; juízes de apelação nos sistemas anglo-americanos julgam de forma colegiada e fazem um julgamento como um tribunal* (KORNHAUSER, 2016, p. 149). Sunstein (2007e, p. 2.868), igualmente, em tom crítico, afirma que: *[o]r consider perfectionism: the view that the Constitution should be construed in a way that makes it best, and in that sense perfects it. Imagine a society - proudly called Olympus - in which the original public meaning of the document does not adequately protect rights, properly understood. Imagine that the text is general enough to be read to provide that protection. Imagine finally that Olympian courts, loosened from Thayerian structures, or from the original understanding, or from minimalism, would generate a far better account of rights and institutions, creating the preconditions for both democracy and autonomy. In Olympus, a perfectionist approach to the Constitution would be entirely appropriate.*

A noção central propugnada pelos institucionalistas diz que os arranjos institucionais, relativamente estáveis e rotineiros, estruturam, moldam, em grande medida<sup>281</sup>, não só o comportamento dos atores sociais (v.g., julgadores administrativos), mas também a conduta de todos aqueles - v.g., servidores públicos e sujeitos passivos da obrigação tributária - que estejam situados sob o influxo dos mecanismos institucionais instalados no contexto dos centros decisórios. A ideia defendida é que a ação individual (e coletiva) é forjada e circunscrita pela influência exercida pela instituição, uma vez que o controle das ações e o monitoramento dos indivíduos não é algo que se obtenha a partir da espontaneidade individual (ou coletiva). Por isso, os pais-fundadores (*framers*)<sup>282</sup> dos Estados Unidos da América, além de preverem macromecanismos - tais como, a separação de poderes entre diferentes departamentos e níveis de governo, em ordem a evitar a concentração e, em última instância, a tirania, e o princípio de freios e contrapesos - inclinaram-se pela proposta madisoniana, em razão da insuficiente eficácia das macroestruturas<sup>283</sup>, de adoção de “cautelares auxiliares”, todo e qualquer mecanismo que possibilite o controle dos governados pelos governantes (DORF, 2009, p. 1.642)<sup>284</sup>. Não foi outro motivo que levou o constitucionalista James Madison a afirmar que se “os homens fossem anjos, nenhum governo seria necessário. Se os anjos governassem os homens, seriam desnecessários tanto controles governamentais externos quanto os internos”<sup>285</sup>, tendo em vista que “às vezes, a busca do interesse próprio do

---

<sup>281</sup> Afirma-se “em grande medida”, pois, em diversas situações, nem sempre a introdução de incentivos é capaz de modificar a atitude das pessoas e desalojar valores alheios à instituição. Nem sempre as motivações intrínsecas (v.g., convicção moral, interesse pessoal) são superadas por incentivos marcados pela lógica economicista. *Desse modo, para explicar o mundo, os economistas precisam saber se o estabelecimento de um preço para determinada atividade vai desalojar as normas alheias ao mercado. Para isso, devem investigar as perspectivas morais que informam determinada prática e descobrir se a mercantilização dessa prática (pelo estabelecimento de um incentivo ou desincentivo) poderá interferir nelas*” (SANDEL, 2014b, p. 90). O fenômeno do sobrepujamento traz sérias consequências: [p]ode-se considerar que o ‘efeito de sobrepujamento’ é uma das mais importantes anomalias da economia, pois aponta na direção oposta da mais fundamental das ‘leis’ econômicas, aquela segundo a qual a elevação dos incentivos monetários aumenta a oferta. Se o efeito de sobrepujamento se aplica, o aumento dos incentivos monetários antes reduz do que aumenta a oferta (FREY; JEGEN, 2001, p. 590).

<sup>282</sup> *Framers* denomina o grupo de homens que escreveu os artigos da Constituição estadunidense, em 1787.

<sup>283</sup> De acordo com *The Federalist* nº 48, Madison e outros pais-fundadores originalmente cogitaram que o Bill of Rights se tornasse meras “barreiras de pergaminho” (*parchment barriers*).

<sup>284</sup> No tocante ao sistema de separação de poderes, Sunstein (2018, p. 3): [s]o long as it is understood that no branch of government is actually “the people,” a system of separation of powers can allow the citizenry to monitor and constrain their inevitably imperfect agents.

<sup>285</sup> Quanto ao ponto, as palavras de James Madison são oportunas: *If men were angels, no government would be necessary. If angels were to govern men, neither external nor internal controls on government would be necessary. In framing a government which is to be administered by men over men, the great difficulty lies in this: you must first enable the government to control the governed; and in the next place oblige it to control itself. A dependence on the people is, no doubt, the primary control on the government; but experience has taught mankind the necessity of auxiliary precautions.* Confirma *The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances Between the Different Departments*, *The Federalist* nº. 51.

indivíduo, em vez de promover o interesse da sociedade como um todo, pode, na verdade, causar dano à sociedade” (KRUGMAN, 2007, p.3).

Na perspectiva institucional, o Direito é compreendido como resultado de uma opção humana e não como uma ordem imutável e universal. A concepção institucional idealiza o Direito como um dos instrumentos capazes de alterar as estruturas sociais, um mecanismo de mudança social. Ao conceber a instituição como ponto cêntrico, ou mais precisamente, como variável explicativa central<sup>286</sup> da relação bidimensional instituição-ator social (ou seja, RFB-julgador administrativo), o institucionalismo anuncia a importância da influência dos mecanismos institucionais sobre os processos e resultados.

Por outro lado, revela também a extensão de seu o campo de trabalho, já que, além de exigir um intenso esforço descritivo, para ultimar, na maior precisão possível, o esboço da estrutura, da composição, das atribuições, dos procedimentos e das funções institucionais; impõe igualmente a descrição dos atores sociais, de forma a viabilizar a correlação do contexto institucional descrito com as condutas praticadas.

Diante dessa noção é que se origina a necessidade de delineamento do contexto institucional - concebido a várias mãos, principalmente pelo trabalho dos desenhistas constitucional, legislativo, regulamentador e, da mesma forma, pelas instâncias judicial e administrativa – e a realização da descrição dos agentes, de forma a possibilitar a correlação da influência dos mecanismos instalados no desenho institucional sob análise e os comportamentos praticados pelos atores sociais. A partir do estabelecimento da correlação entre o contexto institucional (v.g., Direito e convenções<sup>287</sup>) e o agir individual (jugador administrativo), visa-se aferir se os resultados alcançados (v.g., deliberações administrativas) corroboram ou não as expectativas teóricas previamente projetadas da relação contexto-agente, pois, de acordo com essa ótica, os resultados são considerados embaraçosos quando não seguem a lógica do comportamento (limitadamente) racional<sup>288</sup> ou, o que dá no mesmo, quando não confirmam os prognósticos inicialmente estimados.<sup>289</sup>

---

<sup>286</sup> *The new institutionalism in organization theory and sociology comprises a rejection of rational-actor models, an interest in institutions as independent variables, a turn toward cognitive and cultural explanations, and an interest in properties of supra-individual units of analysis that cannot be reduced to aggregations or direct consequences of individuals' attributes or motives* (DIMAGGIO, POWEL, 1991, p.8).

<sup>287</sup> Convenção denota norma ou costume não escrito que é observável no âmbito de uma determinada instituição.

<sup>288</sup> *People in organizations live with (and welcome) bounded rationality, and they cope with uncertainty by relying on routines, which may become rituals. These and other insight help us look closely at organizational processes, thereby identifying very specific ways of thinking and acting. As we do so, we gain a better*

Na correlação do contexto institucional com as condutas dos atores sociais, sobressai não só a importância do elemento qualitativo, mas também do quantitativo, uma vez que a consideração de resultados reais, isto é, de resultados efetivamente produzidos, permite consubstanciar, com maior concreção, a conexão da influência promovida pelos mecanismos institucionais com as condutas realizadas pelos agentes envolvidos. A partir da confrontação do diagnóstico (análise positiva) com os resultados produzidos (análise empírica), é possível se verificar se as instituições promovem um nível de resultados que possa ser considerado minimamente satisfatório. Os resultados produzidos são de relevância, uma vez que a permanência da instituição é dependente das vantagens efetivamente oferecidas.

A abordagem institucional lança mão de modelos que preconizam as microestratégias da conduta individual e coletiva. Valendo-se desse método, olha-se para um determinado cenário (v.g., julgadores administrativos e centros judicantes) e nota-se um conjunto coerente de estratégias<sup>290</sup> adotadas por parte dos atores (v.g., julgadores) que atuam dentro de um bem definido contexto onde as escolhas são claramente identificáveis e relativamente transparentes. Para definição do contexto (nível macro), parte-se de suas peças elementares (nível micro), da identificação de cada mecanismo institucional integrante do cenário institucional. Pelo método dedutivo assumido pela perspectiva institucional, o delineamento do contexto, a caracterização dos atores e a explicação de resultados produzidos são de fundamental importância para tentativa de produção de generalizações.

Institucionalistas sustentam que o desenho institucional (v.g., desenho dos centros judicantes da RFB) não é neutro, pois os incentivos, os *nudges*, os filtros e as sanções são

---

*understanding of how minds are formed in organizational contexts, with significant consequences for interaction and decision making* (SELZNICK, 1996, p. 274).

<sup>289</sup> A conduta do agente é fortemente influenciada pelo contexto circundante. Embora procedendo análise macroinstitucional, as afirmações feitas por Jenna Bednar (2012, p. 26) são também aplicáveis neste contexto: *[w]hen subjects play two simple games simultaneously, they behave differently in each game than a control group of subjects who play each game in isolation. Behavior is context dependent. Although agents are free to treat each game independent of the other, agent's decisions are affected by the presence of another game. Agents tend to play similar strategies in each game, although they receive no additional rewards for doing so.*

<sup>290</sup> O comportamento é dito estratégico quando o agente atua levando em conta o modo com que os demais atores envolvidos agiriam na mesma situação ou contexto. Há situações em que um agente decide sobre suas ações somente após tomar conhecimento das ações dos demais atores envolvidos. São situações ocorrentes nos intitulados jogos sequenciais. Nestes jogos, o valor estratégico de ser o primeiro a jogar pode ser de relevância e os próprios jogadores podem instituir dispositivos para orientar a ordem dos movimentos. Problemas de ação coletiva podem surgir em instituições coletivas nas quais o foco se direciona para a agregação de perspectivas. Nesse aspecto, o problema é o caronismo. A propósito, *each deliberator may speak strategically, taking the sincerity of others as a parameter while hoping to nudge outcomes in the direction of his own interests. The others, however, may of course reason likewise. As against Aristotle's metaphor in which "a feast to which may contribute is better than a dinner provided out of a single purse", many diners who know they will split the check pro rata will often order more than they would if paying the full price, hoping to externalize part of the cost onto others (and perhaps failing to realize that others will do the same)* (VERMEULE, 2008b, p. 22).

fatores influenciadores do comportamento dos atores sociais (v.g., julgadores administrativos). Por meio de seus mecanismos institucionais, o contexto imposto pelo desenho dos órgãos judicantes concorre na estruturação das escolhas e no condicionamento das informações de que dispõem os agentes (v.g., julgadores) submetidos à esfera de relativo controle e monitoramento institucional. Se instituições são sistemas de manejo de informações, o desenho institucional pode tanto prover mecanismos que forneçam quanto deliberadamente frustrem o conhecimento de determinadas informações por parte de integrantes de um órgão coletivo (VERMEULE, 2007, p. 9). Quer dizer, instituições interferem nas escolhas, nos recursos disponíveis, nas preferências bem como promovem o aumento de poder de alguns em detrimento de outros (PIERSON, 2006, p.143). Inseridas na lógica das consequências, as instituições moldam as interações sociais, restringindo o curso de ação individual (e coletivo), com a finalidade de obter resultados potencialmente melhores.

Em suave contraste ao velho institucionalismo, que em muito se preocupava com a criação e a extinção institucional<sup>291</sup>, os institucionalistas contemporâneos interessam-se também pelos procedimentos, pelas funções e pelas vantagens proporcionadas pelas instituições, dado que a continuidade dessas últimas é definida em virtude do balanço favorável das vantagens sobre as desvantagens.

Sob a lente da eficiência, a teoria econômica fornece um modelo de avaliação dos impactos sociais, de modo a possibilitar a análise das instituições em suas diversas fases. Pormenorizadamente, é dizer que o exame institucional pode ser levado a efeito desde a criação (ou fundação) até a extinção dos acordos sociais estabelecidos, ressaltando, uma vez mais, a maior preocupação dos teóricos com a função institucional. Tudo sob a orientação de determinados princípios<sup>292</sup> afetos à perspectiva do desenho institucional, os quais permitem

---

<sup>291</sup> Afirma Maurice Hauriou (2009, p. 20), importante representante do antigo ou velho institucionalismo: *[a]s instituições nascem, vivem e morrem juridicamente; elas nascem por meio de operações de fundação que lhes fornecem um fundamento jurídico ao prolongarem-se; elas vivem uma vida ao mesmo tempo objetiva e subjetiva, graças a operações jurídicas de governo e de administração repetidas e, aliás, ligadas por procedimentos; enfim, elas morrem por meio de operações jurídicas de dissolução ou ab-rogação. Assim, elas ocupam juridicamente a duração e sua cadeia sólida se cruza com a trama mais ligeira das relações jurídicas passageiras.*

<sup>292</sup> Goodin (2003, p. 61) superficialmente indica alguns princípios, os quais recomenda com severas reservas: princípio da possibilidade de revisão das instituições, que aponta para a possibilidade de conformação da instituição às novas circunstâncias e experiências; princípio da solidez, a par da adaptabilidade institucional, pelo qual as novas situações não devem fragilizar as instituições a ponto de levá-las à destruição; princípio da sensibilidade a complexidade motivacional, que revela a importância dos incentivos que mobilizam a grande maioria dos indivíduos; e o princípio, dito central, da variabilidade, o qual alimenta a experimentação de estruturas diversas sob variadas situações e que incentiva a reflexão acerca das lições extraídas por terceiros.

eventuais intervenções no desenho projetado, caso não se vislumbre a possibilidade de ocorrência de um acréscimo do custo marginal.

Sustenta-se assim, a hipótese institucional, ou seja, instituições importam (ACEMOGLU et. al., 2001, p. 1.369), instituições, em grande medida, moldam tanto o comportamento de indivíduos quanto influenciam outras instituições<sup>293</sup>. Sociedades que possuem boas instituições<sup>294</sup> encorajam investimentos, aperfeiçoam o capital humano e desenvolvem melhores tecnologias, conseqüentemente, Estados detentores de boas instituições tendem a alcançar a prosperidade (ACEMOGLU, 2003, p. 27). Reconhecer a importância das instituições e seu constante aperfeiçoamento é o primeiro passo. Se quer compreender o cenário socioeconômico de determinado país, deve-se olhar com mais ênfase para as instituições que estruturam determinado Estado do que para sua geografia, clima ou localização global (ACEMOGLU, 2003, p. 29).

A expressão “intervenção institucional” denota o conjunto de medidas necessárias, avaliadas conscientemente, para redefinição intencional de certo desenho, na busca de resultados potencialmente melhores. A partir da verificação de disfunções ou produção de resultados subótimos apurados a partir da análise interna do desenho institucional previamente estabelecido, almeja-se, por meio da intervenção institucional, o delineamento de novo desenho (redesenho institucional), com vistas à obtenção de certo prognóstico, ou seja, de resultados melhores.<sup>295</sup> A ocorrência de mudanças circunstanciais significativas, que tornem a regulação normativa defasada e anacrônica, enseja a intervenção do desenhista institucional, no intuito de substituir os mecanismos institucionais que não mais produzem os resultados desejados (SUNSTEIN, 1990, p. 91). Não é difícil conceber ou mesmo detectar incompatibilidades entre o plano formal-normativo (dimensão jurídica) e o plano de

---

<sup>293</sup> Para Lopez (2010, p. 1), instituições são tidas como mediadoras para o cálculo estratégico dos agentes, visto que estes decidem, ou melhor, escolhem racionalmente, sob o peso das “regras do jogo”.

<sup>294</sup> *Good institutions have three key characteristics: enforcement of property rights for a broad cross section of society, so that a variety of individuals have incentives to invest and take part in economic life; constraints on the actions of elites, politicians, and other powerful groups, so that these people cannot expropriate the incomes and investments of others or create a highly uneven playing field; and some degree of equal opportunity for broad segments of society, so that individuals can make investments, especially in human capital, and participate in productive economic activities. These good institutions contrast with conditions in many societies of the world, throughout history and today, where the rule of law is applied selectively; property rights are nonexistent for the vast majority of the population; the elites have unlimited political and economic power; and only a small fraction of citizens have access to education, credit, and production opportunities* (ACEMOGLU, 2003, p. 27).

<sup>295</sup> A modificação introduzida pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, na forma de julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que deixaram de decidir monocraticamente e passaram a julgar de forma coletiva, mediante turmas de julgadores, é bom exemplo de “intervenção institucional” a partir da qual se buscou alcançar, quando menos, melhores resultados, no que tange aos julgamentos realizados na esfera administrativa fiscal federal.

desempenho institucional (dimensão política), pois “as instituições nem sempre conciliam, com grau de responsabilidade e transparência necessário, as previsões legais e as expectativas democráticas” (BOLONHA; ALMEIDA; RANGEL, 2013, p. 153). Nessa empreitada, o saldo apurado do balanço, apurado do confronto de vantagens e desvantagens do modelo, à moda da teoria econômica<sup>296</sup>, é dos melhores conselheiros para tomada de decisão quanto à redefinição do desenho institucional.<sup>297</sup>

Tais intervenções podem se efetivar sobre os mais variados acordos sociais que coordenam a conduta dos indivíduos dentro da sociedade. Mais especificamente no campo jurídico, é possível o direcionamento do foco analítico às instituições jurídicas - constitucionais, legais ou regulamentares -, desde que consideradas as circunstâncias contemporâneas à implementação do redesenho, as possíveis variações posteriores à intervenção (adaptabilidade) assim como os resultados potencialmente visados (prognósticos). A depender da situação, deverão ainda ser levados em linha de consideração as correspondentes “capacidades institucionais e aos efeitos sistêmicos” (SUNSTEIN, 2002), servindo de parâmetros os “limites de sua *expertise* e [a] experiência” (BINENBOJM, 2006, p. 41) do órgão, e perscrutados os potenciais “efeitos dinâmicos<sup>298</sup>” da decisão adotada.<sup>299</sup> A propósito, “a falha em reconhecer efeitos sistêmicos leva a falácias de divisão e composição, em que o observador erroneamente assume que é aquilo que é verdade para o grupo é também

---

<sup>296</sup> Michael Sandel (2014b, p.16) questiona a invasão da lógica de mercado a outras áreas: [é] *um debate que não ocorreu durante a era do triunfalismo de mercado. Em consequência, sem que nos dêsemos conta, sem mesmo chegar a tomar uma decisão a respeito, fomos resvalando da situação de ter uma economia de mercado para a de ser uma sociedade de mercado. A diferença é esta: uma economia de mercado é uma ferramenta – valiosa e eficaz – de organização de uma atividade produtiva. Uma sociedade de mercado é um modo de vida em que os valores de mercado permeiam cada aspecto da atividade humana. É um lugar em que as relações sociais são reformatadas à imagem do mercado.* E indaga: [q]ueremos uma economia de mercado ou uma sociedade de mercado?

<sup>297</sup> *All policies that alter behaviour have to confront the possibility that these mis-matches will occur, and ideally some kind of cost benefit analysis is done to evaluate whether the program should be modified (or eliminated)* (THALER, 2017).

<sup>298</sup> A “capacidade institucional” a que se faz alusão encerra a determinação de qual Poder possui maior aptidão para proferir a melhor decisão sobre temas específicos, os quais envolvem aspectos técnicos, a exemplo da fixação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), ou científicos de extrema complexidade, como é o caso da avaliação da eficácia e segurança de determinados medicamentos. Afastando-se de uma exegese de alto grau de abstração, Sunstein e Vermeule (2002, p. 1) afirmam que não há como proceder a uma interpretação jurídica sem que sejam levadas em conta as considerações institucionais, isto é, as capacidades institucionais (*institutional capacities*) e os efeitos dinâmicos (*dynamic effects*) que possam decorrer da decisão. Segundo os autores, os efeitos sistêmicos ou dinâmicos traduzem as consequências passíveis de afetar, para além do caso concreto, tanto atores privados como públicos, sejam de que sorte forem (2002, p. 46).

<sup>299</sup> *The central question is not “how, in principle, should a text be interpreted?” The question instead is “how should certain institutions, with their distinctive abilities and limitations interpret certain texts?”* (VERMEULE; SUNSTEIN, 2002, p. 2).

verídico para seus membros, ou que aquilo que é verídico para membros é também verídico para seu grupo”.<sup>300</sup>

Nesse sentido, os teóricos dessa corrente<sup>301</sup>, quando posicionados nos domínios do institucionalismo, oferecem tanto base teórica para o exame e redefinição dos desenhos institucionais<sup>302</sup> já estabelecidos, como também fornecem fundamentos para produção de novos desenhos institucionais, embora em menor grau de interesse, dado que a criação institucional é tida, por essa vertente teórica, como um processo estritamente intencional. Encontram-se mais à vontade para explicar a continuidade do que a mudança, porque a lógica analítica foca mais a reprodução e o desenvolvimento do que a transformação institucional.

## 2.1 O Institucionalismo e os Centros Judicantes da RFB

Os incentivos e desincentivos institucionais a que submetem os julgadores administrativos podem assumir a forma de atos jurídicos (vg., leis, instruções normativas, portarias), padrões organizados (vg., costume administrativo), papéis socialmente construídos (vg., servidor probo), assim como condutas socialmente prescritas (vg., o julgador no decorrer das sessões deve se conduzir educadamente e de modo urbano) que se esperam daqueles que desempenham tais papéis, os quais são criados e recriados com o decorrer do tempo. Por mais rigorosos que sejam esses incentivos e desincentivos (vg., vinculação a pareceres normativos e súmulas vinculantes; concurso de seleção; metas de produção mensal; sistemas informacionais), resultam, no entanto, vantajosas em muitos outros aspectos para os julgadores administrativos e, em última análise, às turmas e grupos de julgadores, na

---

<sup>300</sup> *The failure to recognize system effects leads to fallacies of division and composition, in which the analyst mistakenly assumes that what is true of the aggregate must also be true of the members, or that what is true of the members must also be true of the aggregate. Examples are (1) the fallacious assumption that if the overall constitutional order is to be democratic, each of its component institutions must be democratic, taken one by one; (2) the fallacious assumption that if judges are politically biased, courts will issue politically biased rulings. In these cases and many others I will discuss, system effects are an indispensable analytic tool for legal theory.* (VERMEULE, 2009b, p. 1).

<sup>301</sup> Segundo Pettit, a Teoria da Eleição Racional equivale, conforme suas palavras, “às ciências sociais por meios economicistas” (GOODIN, 2003, p. 75) e é capaz de oferecer determinados princípios de desenho institucional, os quais provavelmente resultam de interesse aos teóricos dos mais variados campos do saber. *Grosso modo*, a Teoria da Eleição Racional se vale de todo instrumental da teoria econômica – v. g., métodos e modelos – para fins de utilização nas ciências sociais.

<sup>302</sup> Goodin (2003, p. 49), adotando a definição de Bobrow y Dryzek, em razão de sua utilidade, conceitua que *o desenho consiste na criação de uma forma de promover resultados valiosos em um contexto particular que sirva de base para a ação*. Esclarece ainda que o conceito fundamental do desenho se refere à harmonia, à “justa correspondência”, estética ou funcional, do objeto desenhado ou construído com seu entorno – considerado em termos amplos, isto é, interna e externamente –, no qual se insere (2003, p. 52, 56 e 59).

consecução de suas próprias funções judicantes, porquanto conferem, dentre outras vantagens, maior segurança, estabilidade, uniformidade e especialização no exercício das atividades profissionais. Por outro lado, tais mecanismos podem encarnar, preservar, conferir e ampliar diferentes recursos de poder (vg., recondução à função de julgador; nomeação para cargo de confiança; escolha de auditor para o desempenho da função de revisor de pareceres; atribuição de voto minerva a determinada autoridade fiscal) relativamente aos julgadores administrativos, às turmas de julgadores de delegacias especializadas em julgamento e aos grupos de julgadores constituídos sob protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor.

Os mecanismos instalados formalmente (v.g., leis, portarias, instruções normativas) ou informalmente (v.g., serviço interno de correio eletrônico; programas de capacitação e treinamento; palestras e seminários) no desenho institucional dos centros judicantes da RFB, além de conferirem estabilidade, estruturarem e condicionarem o processo de tomada de deliberação, também influenciam o próprio resultado dos julgamentos administrativos. Os mesmos fatores contextuais que restringem as ações do julgador administrativo, da turma e grupos de julgadores podem moldar também os desejos, as preferências e as motivações desses mesmos agentes individuais e coletivos, de forma a atender os propósitos e interesses fixados institucionalmente, em detrimento dos interesses pessoais ou coletivos. Isso porque “[i]nstituições atribuem funções ou tarefas individuais, a fim de realizar algum objetivo institucional” (KORNHAUSER, 2016, p. 154).

Tais restrições têm distintas raízes históricas, como artefatos residuais das ações e escolhas do passado (v.g., introdução do julgamento colegiado no âmbito das DRJ pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993) e que hoje podem ou não assumir eficiente função no desenho institucional instalado.

Ao longo do tempo, as instituições tendem a moldar cada vez mais as preferências e os desejos, uma vez que intensificam o processo de interiorização de suas regras pelos julgadores, turmas e grupos de julgamento.<sup>303</sup> A plena institucionalização somente é alcançada, quando a interiorização do sentido institucional, como curso possível de ação, promove efetivamente a estruturação das preferências individuais e coletivas. Em razão da limitação dos possíveis cursos de ação, a institucionalização constrange a conduta a partir de

---

<sup>303</sup> Desejos podem afetar julgamentos, julgadores podem favorecer certos resultados ou podem se portar de forma autoprotetiva (SUNSTEIN, 2007a, p. 21). O viés da confirmação é um pertinente exemplo sobre a influência do desejo sobre nossas decisões. Julgamentos sobre o que é verdadeiro podem ser influenciados pelo próprio desejo do decisor em ver confirmada sua própria crença (O'BRIEN; ELLSWORTH, 2006).

dois principais modos: “ao trazê-la para o interior da ordem normativa e por torná-la refém de sua própria história” (SELZNICK, 1992, p. 232).

A ação individual do julgador administrativo e, em última instância, do corpo coletivo, por mais restringida pelo contexto e socialmente moldada que esteja, na esfera de influência institucional no curso do contencioso administrativo fiscal federal, constitui a força motriz que guia a vida dos julgadores administrativos e que mediatamente repercute, por meio das decisões administrativas, sobre a esfera de interesses dos sujeitos passivos da obrigação tributária. A ação individual (e coletiva) é forjada, moldada e constrangida pela influência exercida pela instituição, por meio dos mais variados mecanismos, uma vez que o controle das ações e o monitoramento dos indivíduos não é algo que se obtenha espontaneamente. Caso se queira verificar o porquê de um determinado padrão de conduta ou de resultado, torna-se necessário avaliar o impacto com que as instituições circundantes (v.g., regimentos internos; regras processuais; convenções) afetam os agentes submetidos às respectivas esferas de atuação. Afinal, pessoas gostam de padrões, mas, por vezes, não os encontram e ao invés os cria (SUNSTEIN, 2015b, p. 3) na ânsia de conferir alguma coerência.<sup>304</sup>

Como as instituições moldam e condicionam os julgadores administrativos e os centros judicantes a seguirem determinada maneira de agir, o institucionalismo é capaz de explicar, em grande parte, o que deriva da dinâmica própria dos grupos de julgadores. Daí porque se investigar o comportamento dos julgadores administrativos e a ação dos grupos de julgadores, mediante estudo e análise de instituições localizadas no seio do órgão responsável pelo planejamento, execução, acompanhamento e avaliação de atividades relativas à tributação<sup>305</sup>, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento de tributos federais.<sup>306</sup> Com a atenção

---

<sup>304</sup> *My major theme shall be the immense role of serendipity, accident, and happenstance in the creative imagination, certainly in single-authored works, and even more in multi-authored ones extending over time. Serendipity imposes serious demands on the search for coherence in both literature and law (and history and life as well). That search leads some people (like Lucas) to become “originalists” of one or another kind, pointing to some sort of Journal of the Whills and misdescribing the nature of their own creativity and authorship. The misdescription appears to respond to a serious human need, even a craving (in both literature and law), but it is a significant obstacle to understanding and critical reflection (SUNSTEIN, 2015b, p. 3).*

<sup>305</sup> *É precisamente a possibilidade de restrição da renda e da propriedade pessoais, reduzindo o consumo e a acumulação de riqueza individuais, que coloca a tributação no patamar de poderes estatais tão fortes como o da manutenção interna e o da declaração de guerra externa, bem assim como o da possibilidade de aplicar punição contra os próprios súditos. Entretanto, talvez se possa dizer que, dentre todos os poderes que emanam do Estado, a tributação seja o mais essencial, ou ao menos o mais primordial, pois que sem ela não haveria como exercer os demais (VIOL, 2005, p.1).*

<sup>306</sup> *Through its key role as the tie binds the ruler and the ruled, taxation supports representation, accountability, and state capacity. Yet taxation and revenue are rarely mentioned as democracy and governance issues in developing countries. A concern with taxation should be at core of developments efforts, yet it is not (BRAUTIGAM, 2002, p.10).*

dirigida para o cenário institucional, ou seja, para a estrutura, a competência, a capacidade, a composição e o funcionamento dos centros judicantes integrantes do Poder Executivo, delineia-se o desenho institucional do órgão responsável pela resolução, em primeira linha, de controvérsias fiscais federais para o fim de correlacioná-lo às condutas dos julgadores administrativos.

Os institucionalistas defendem a importância das instituições, em razão da influência que exercem sobre os comportamentos e as decisões individuais e coletivas, levando em conta os potenciais resultados. Representando um contexto para a ação, as instituições são tidas como mediadoras para o cálculo estratégico dos agentes, visto que estes decidem, ou melhor, escolhem racionalmente, sob o peso das “regras do jogo” (LÓPEZ, 2010, p. 1). Embora concorde com Pettit (2003, p.89), ao reafirmar que a conduta resulta racional sempre que o agente promova a satisfação de seus desejos, melhor que qualquer das alternativas, segundo sua maneira de ver as coisas, Tim Hartford (2008, p. 17) acrescenta que as opções pretensamente racionais somente podem ser obtidas por pessoas mais “experimentadas” (*experts*, ou melhor, Auditores Fiscais) na matéria objeto de análise, contribuindo para o incremento da racionalidade da ação, a maior quantidade e qualidade de informações e de estudos afins (HARFORD, 2008, p. 28).

A divisão de trabalho, os procedimentos, a especialização, a jurisdição e o monitoramento são estratégias postas aos desenhistas como formas de melhor aproveitar o capital humano.<sup>307</sup> A incidência dos efeitos dessas estratégias, provocada pela zona de influência do desenho dos centros decisórios sobre os julgadores administrativos, tem por consequência torná-los mais capacitados e mais especializados. À medida que a especialização numa tarefa reduz a demanda de energia (KAHNEMAN, 2012, p. 48), uma maior consistência<sup>308</sup> de informações sobre o objeto de trabalho pode redundar em melhores resultados, produzidos de forma mais eficiente.

---

<sup>307</sup> Geralmente, os agentes que ocupam papéis diferentes realizam diferentes tarefas. Em sistemas judiciais complexos, por exemplo, tribunais de primeira instância geralmente se concentram na apuração de fatos; tribunais de recurso intermediários, pelo contrário, geralmente corrigem erros de questões de direito; e o tribunal de apelação mais alto, muitas vezes se dedica ao esforço substancial para o desenvolvimento da lei. O tribunal em que um juiz se encontra determina, assim, a natureza e o alcance de suas obrigações. A diferenciação do trabalho cria, assim, obrigações distintas para os indivíduos situados de forma diferente e que executam tarefas diferentes (KORNHAUSER, 2016, p. 155).

<sup>308</sup> É a consistência da informação que importa e não sua completude. Em várias situações, saber pouco torna mais fácil ajustar tudo que se sabe em um padrão coerente (KAHNEMAN, 2012, p. 114).

Da perspectiva eminentemente racional<sup>309</sup>, em que os atores sociais são considerados calculistas e egoístas, o processo metodológico adotado por parte do institucionalismo é o dedutivo, em que os resultados alcançados são tidos por embaraçosos quando não parecem refletir a lógica da conduta racional, ou seja, quando não confirmam as expectativas teóricas. Ou seja, dão preferência à conexão dos resultados às condutas em detrimento à análise pautada apenas em resultados ou tão só em condutas.

Esse é o significado de uma ideia já lançada, quando se fez ver que os institucionalistas compreendem que as instituições são tidas como medianeiras da racionalidade da conduta e dos resultados, sendo irrelevante o processo de formação das preferências. A abordagem direciona o foco em direção ao processo de tomada de decisão, num contexto em que as preferências já estão condicionadas e restringidas por determinado tipo de desenho institucional. O argumento subjacente a esse entendimento funda-se na explicação de que os resultados podem ser justificados em termos do comportamento [limitadamente] racional<sup>310</sup>, caso se reconheça que as instituições efetivamente impactam o cálculo estratégico dos atores envolvidos.

O exemplo de Friedman, reavivado por López (2010, p.4) em sua coletânea, ilustra a perspectiva analítica sob a qual um institucionalista pode sugerir um novo desenho institucional (redesenho):

[Suponha que você] viva em um Estado onde a maioria das penas dos crimes severos é a prisão perpétua. Propõe-se que o roubo seja tido como um crime severo, devendo ser punido com a pena de prisão perpétua. Um constitucionalista questionaria se isso está em conformidade com a proibição de punição cruel e excepcional. Um filósofo do Direito questionaria se isto é justo. Um economista, chamando atenção para o fato de que a pena aplicável para o roubo é a mesma para o latrocínio – vale dizer, a punição adicional, nesse último caso, pela morte de vítima seria

---

<sup>309</sup> Comportamento eminentemente racional corresponde a um processo de decisão baseado nas escolhas que resultam nos melhores benefícios ou utilidades para o indivíduo. Grande parte das teorias econômicas convencionais são criadas e utilizadas sob a presunção de todos os indivíduos que participam destes processos estão agindo, em grande medida, racionalmente.

<sup>310</sup> *Real-world decisionmakers, including judges, have limited capacity to understand and use even the information they do have. The problem of bounded information is amplified by bounded decisionmaking capacity. Bounded rationality, however, is also relevant in a more pointed sense. Judges, like other decisionmakers, are never fully rational. Like other decisionmakers, they are prey to cognitive failings, including the use of heuristics that misfire in particular cases, producing cognitive biases* (VERMEULE, 2006, p. 155).

zero –, questionaria se é realmente desse modo que se quer tratar o interesse dos criminosos em assassinar suas vítimas.<sup>311</sup>

“Nas últimas décadas, os mercados e a lógica de mercado invadiram esferas da vida tradicionalmente governadas por outras normas. Cada vez mais, estamos atribuindo preço a bens não econômicos” (SANDEL, 2014b, p. 49). Adotando por empréstimo o raciocínio econômico, esse exemplo demonstra como a falha do desenho institucional de uma norma jurídica pode ser examinada em termos não estritamente jurídicos, pois afirmar que um bem não pecuniário “não é comensurável monetariamente em sentido moral, não quer dizer que pessoas tenham que evitar alguma forma de monetização” (SUNSTEIN, 2008, p. 14). Ciente de que a ponderação de custos e benefícios é um atributo humano<sup>312</sup>, derivado de sua racionalidade (HARFORD, 2008, p. 8), é demonstrável, por meio da utilização de uma estrutura comparativa, como as penas – instituições legais – podem atuar como “preços implícitos” ou “custos não pecuniários” nos processos de tomada de decisão.<sup>313</sup> Embora a abordagem da economia forneça útil ferramenta para a compreensão do comportamento humano (v.g., juízes, julgadores administrativos), não se está aqui a sugerir que economistas sejam profissionais mais importantes (BECKER, 1976, p. 14) que juristas, principalmente porque a apreciação das fontes, das estruturas e categorias jurídicas e a análise da evolução do sistema legal exige habilidades e conhecimentos que os economistas não possuem (STIGLER, 1992, p. 467).

---

<sup>311</sup> *Glaeser's point echoes a much older debate over the most efficient form of punishment for crimes. Becker, and later Polinsky and Shavell, have argued that in many situations fine are superior to imprisonment. Both reduce the utility of the offender. The fines, though, can be used to transfer that loss to someone else, resulting in greater overall social welfare* (GALLE, 2013b, p. 13). Para Vermeule (1999, p. 701), questões trans-científicas não são passíveis de respostas categóricas: *[t]rans-scientific questions abound not only on hard sciences but also (and especially) in the social sciences, where the number of variables and difficult of collecting data often mean that empirical questions never achieve closure, despite seemingly endless study. A familiar example is the superficially simple question whether the death penalty deters crime. “No issue of criminal justice has been subjected to greater empirical study than whether the death penalty in a effective deterrent, and on none evidence more ambiguous or conflicting”.*

<sup>312</sup> [...] *a judge conceive of as participant in a labor market can be understood as being motivated and constrained, as others workers are, by costs and benefits both pecuniary and nonpecuniary, but mainly the later: nonpecuniary costs such as effort, criticism, and workplace tensions, nonpecuniary benefits such as leisure, esteem, influence, self-expression, celebrity (that is, being a public figure), and opportunities for appointment to a higher court; and constrained also by professional and institutional rules and expectations and by a ‘production function’ the tools and methods that the worker uses in his job and how he uses them* (EPSTEIN; LANDES, POSNER, 2013, p. 5).

<sup>313</sup> *Se essa ideia [dos economistas] estiver correta, tudo tem seu preço. O preço pode ser explícito, como no caso dos carros, das torradeiras e da carne de porco. Ou será implícito [ou, segundo Gary Becker, “preços da sombra”], como no caso do sexo, do casamento, dos filhos, da educação, das atividades criminosas, da discriminação racial, da participação política, da proteção ambiental e até da vida humana* (SANDEL, 2013, p. 50).

É aceitável a alegação de que a avaliação de custos não pecuniários ou, até mesmo, de benefícios de mesma natureza respondem de forma análoga ao cálculo de ganhos ou perdas comumente realizado no campo econômico. Não só a Economia é área fecunda para a ponderação da relação custo-benefício (e tempo). Esta igualmente tem lugar, numa avaliação prospectiva, em outras esferas inconfundíveis ao campo econômico.<sup>314</sup> A variável “custo marginal”<sup>315</sup> traduz essa relação quando tomada em linha de consideração por agentes [limitadamente] racionais na adoção de suas escolhas.

O exemplo mencionado é ilustrativo para análise do potencial impacto social do desenho institucional sob enfoque do custo marginal. De acordo com esse ponto de vista, poder-se-ia dizer que, caso certa alteração legislativa implique redução do custo marginal do crime de latrocínio, provavelmente ter-se-á um aumento da taxa de criminalidade desse tipo de crime. Ao revés, caso ocorra um aumento no custo marginal do crime de latrocínio, a probabilidade, contrariamente à primeira situação, será de redução da taxa correspondente, pois, a partir desse ponto, não valeria mais a pena “correr o risco de ser pego” por esse tipo de delito. Além disso, este exemplo evidencia ainda como a regulação normativa é tão importante, mesmo diante de condutas racionais, porquanto a racionalidade humana não conduz, necessariamente, a um resultado benigno<sup>316</sup> ou salutar<sup>317</sup>. Como visto, até criminosos podem agir segundo a ponderação custo-benefício (-tempo). Sob a perspectiva do desenhista institucional, o exemplo de Friedman, embora ilustrativo, corresponde a uma análise muito simplificada, pois o regramento legal não atua isoladamente sem interferência de regimes concorrentes.

Normalmente, as regras legais ou concordam ou se rivalizam com outras normas pertencentes a distintos regimes (v.g., ético, político, burocrático). Agentes atuam dentro de cenários em que regimes sobrepostos operam concomitantemente, ora reforçando determinada

---

<sup>314</sup> *Cheguei a conclusão de que a abordagem econômica tem um caráter abrangente que a torna aplicável a todos os comportamentos humanos, envolvam preços monetários ou virtuais, decisões reiteradas ou raras, grandes ou pequenas, finalidades emocionais ou mecânicas, pessoas ricas ou pobres, homens ou mulheres, adultos ou crianças [...]* (BECKER, 1976, p. 3).

<sup>315</sup> “Custo marginal” pode ser definido como a alteração do custo total de produção oriundo da variação em uma unidade da quantidade produzida. Em outras palavras, admite-se que o “custo marginal” signifique o aumento do custo total pela produção de mais uma unidade. Pode-se, sinteticamente, dizer-se ainda que o “custo marginal” corresponde ao custo de produção de mais uma unidade, tida como a última.

<sup>316</sup> Consoante Harford (2008, p.29), o *mundo racional não é necessariamente bonito*.

<sup>317</sup> Sunstein e Thaler (2008, p.3) sustentam que os incentivos devem respeitar as opções individuais, ainda que sejam prejudiciais (v.g., fumar, beber) à saúde, embora, concomitantemente, devam ser promovidos todos meios para que a escolha mais adequada (v.g., propagandas anti-fumo ou contra o consumo de bebidas alcoólicas) seja eleita.

conduta ora criando tensões entre diferentes regimes.<sup>318</sup> Se o regime legal falha, por falta de previsão de um dispositivo ou por ineficácia de um mecanismo institucional<sup>319</sup>, talvez outro regime possa influenciar positivamente a promoção da conduta desejada. Os distintos regimes não são apenas potencialmente competitivos ou concordantes, apresentam também suas próprias fraquezas e virtudes. Da perspectiva de um desenhista institucional, a detecção de uma fraqueza de um certo regime que conduza a uma indesejada conduta não necessariamente significa que tal regime tenha que ser reforçado a fim de que se alcance a conduta esperada. Em razão de as escolhas serem feitas diante de alternativas imperfeitas, talvez seja mais efetivo tentar enfraquecer a influência do regime rival ou amplificar os efeitos de um outro regime concorrente. O controle governamental realizado mediante exclusiva imposição de regras jurídicas, sem considerar a influência de outros regimes, estabelecendo, por exemplo, processos regulares e distribuição de competências, é certamente incompleto (MASHAW, 2006, p. 131), pois, normalmente, as escolhas do projetista institucional são feitas diante imperfeitas alternativas. Em razão da dificuldade de avaliação contextual, é bom registrar que a elaboração de desenhos institucionais envolve invariavelmente análises comparativas que nem sempre descortinam com precisão todos fatores influentes sobre a atuação do agente. Diferentemente dos processos de engenharia, não há desenho institucional terminado, acabado, perfeito, pois a multiplicidade de fatores influentes e as cambiantes circunstâncias impõem constante aferição e possível adequação dos atuantes mecanismos institucionais.<sup>320</sup>

---

<sup>318</sup> *On this understanding, the official design is created within a received and constructed framework of culture and constraint. Therefore it is not merely supplemented (as I have sometimes put it) by more informal and spontaneous practices, attitudes, relationships, and commitments. Rather, the formal structure must itself be seen as an adaptive product, responsive to environmental influences, including cultural definitions of propriety and legitimacy* (SELZNICK, 1996, p.274).

<sup>319</sup> *Control of government through “hard” law – “rights” to the franchise, institutional checks and balances, procedural regularity, and compulsory judicial jurisdiction - is surely complete. Moreover, it may miss much of action. The accountability demanded by hard law techniques is often an accountability for prior actions to external controllers. But ex post sanctioning is likely to be evidence of a poorly functioning accountability mechanism, not a successful one – just a widespread bankruptcy might suggest a poorly functioning market system. The crucial purpose of accountability is really forward-looking or prophylactic* (MASHAW, 2006, p. 132).

<sup>320</sup> Em contrariedade à Lógica da Ação Coletiva que afirma que, na ausência de mecanismos impostos externamente (v.g., maximização da riqueza individual), dificilmente os indivíduos se interessarão em contribuir com bens ou serviços em prol da coletividade e atuarão como caronistas das contribuições que os outros membros propiciarem ao grupo, a Lógica da Reciprocidade, ao revés, assevera que indivíduos não adotarão materialmente uma postura calculista. Para os adeptos da Lógica da Reciprocidade, indivíduos adotarão uma postura de reciprocidade. Explica-se. Quando se percebe que os outros integrantes do grupo estão se comportando de forma cooperativa, a honra, o altruísmo ou outro sentimento qualquer orienta a conduta do indivíduo, que tende a contribuir em favor da coletividade, ainda que na ausência de incentivos externos. Por outro lado, quando se nota que os outros componentes da coletividade estão iludindo ou tirando indevido proveito em determinada situação, o indivíduo, movido pelo ressentimento ou pelo orgulho, retalia e deixa de contribuir. A distinção entre as duas Lógicas centra-se no seguinte aspecto: enquanto a Lógica da Ação Coletiva aconselha a criação de adequados incentivos externos, a Lógica da Reciprocidade sugere a importância de se

Nesse sentido, a experimentação, complementada com controles de aferição e prontas medidas de aperfeiçoamento, assume papel fundamental no empreendimento institucional. A fim de reduzir os riscos em caso de insucesso, experimentos incrementais podem ser realizados rapidamente, de forma pontual e a baixo custo sobre programas existentes.

Ao apreciar novéis dispositivos normativos trazidos pela recente reforma trabalhista<sup>321</sup>, o Ministro Luís Roberto Barroso, na qualidade de relator de ação direta de inconstitucionalidade, realizou análise do Direito sob perspectiva econômica. Na oportunidade, disse não verificar qualquer problema, no intuito de combater o problema de excesso de judicialização por parte dos empregados, na instituição legal de pagamento de custas processuais e honorários advocatícios e periciais de sucumbência ao empregado-demandante, ainda que seja parte beneficiária de justiça gratuita. Segundo o Ministro, “temos um sistema cuja estrutura dava excessivos incentivos à litigância. As pessoas na vida, como regra, fazem escolhas racionais e se movem por incentivos e riscos. A mesma lógica se aplica aos litígios judiciais”. Na ocasião, aproveitou ainda para afirmar que: “se no caso de litigância de insucesso tiver algum tipo de ônus, de perda, o indivíduo fará avaliação mais séria antes de demandar o sistema” (POMPEU, 2018). De acordo com o entendimento do Ministro Barroso, a legislação trabalhista brasileira, antes da reforma, criava um mecanismo de seleção adversa, pois se, por um lado, o sobrecarregado sistema desestimulava o litigante de boa fé a demandar em razão da morosidade judicial, por outro, incentivava o empregado aventureiro e o empregador desleal que se beneficiavam cada qual do seu modo.

No curso do contencioso administrativo, a ponderação da relação custo-benefício (e, - tempo) também tem seu lugar, tanto sob a perspectiva do sujeito passivo da obrigação tributária, apesar de não ser a perspectiva principal assumida nesta tese, como também sob viés do julgador administrativo.<sup>322</sup>

---

fomentar a confiança entre os membros do grupo (KAHAN, 2003, p. 2): *[i]f most other individuals seem to be paying their taxes, then evasion will provoke either guilt, shame, or both in the reciprocator who covets the respect of others and of himself. If, in contrast, most individuals appear to be evading, then complying won't make her feel guilty or ashamed at all; it will make her feel like a sucker* (KAHAN, 2003, p. 12).

<sup>321</sup> Confira Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017.

<sup>322</sup> *Rational judges pursue instrumental and consumption goals of the same general kind and in the same general way that private persons do. There is no mystery as to what they maximize. They maximize a utility function whose principal components are readily observable in the behavior of such familiar participants in the social enterprise as nonprofit firms, voters, and theatergoers. Judges can be viewed as a composite of these other social actors, and when they are so viewed it becomes possible to analyse a number of features of their behavior with the aid of the standard tools of economic analysis* (POSNER, 1993, p. 25).

Em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, a título de ilustração, tal avaliação é passível de ocorrência quando o autuado, em razão da lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, pondera, por um lado, se apresenta, tempestivamente, a peça impugnatória, em ordem a dar início ao moroso contencioso administrativo fiscal, todavia sem se valer da possibilidade de fruição de qualquer redução dos acréscimos legais<sup>323</sup>; ou se, por outro lado, efetua o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário e acréscimos legais, com benefício da redução da multa lançada de ofício em, respectivamente, cinquenta e quarenta por cento.<sup>324</sup> A opção pelo parcelamento pode-se revelar muito atrativa, especialmente porque ao longo dos últimos 20 (vinte) anos aproximadamente, foram criados quase 40 (quarenta) programas de parcelamentos especiais, com significativas reduções nos valores dos encargos legais cobrados, além de prazos de quitação extremamente longos (FERNANDES, 2018).<sup>325</sup> Na avaliação da relação custo-benefício, pode-se ainda agregar a variável “tempo” como terceira dimensão a ser levada em linha de consideração. A estimativa do tempo de duração de eventual litígio, no campo do processo administrativo fiscal, pode influenciar decisivamente o equacionamento da alternativa de apresentar reclamação administrativa ou realizar o pagamento do crédito tributário. Correlacionando o tempo estimado à expectativa de sucesso da defesa ou, até mesmo, às promessas políticas de concessão de novos benefícios fiscais, ainda mais vantajosos que os vigentes, a exemplo do que se viu nos últimos parcelamentos especiais previstos na legislação tributária federal, a introdução dessa nova variável talvez possa entremostrear novas opções no processo de tomada de decisão dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Igual raciocínio é também aplicável ao sujeito passivo da obrigação tributária diante da alternativa de, por um lado, apresentar recurso administrativo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou, por outro, proceder à extinção do crédito tributário com as reduções legais pertinentes.

No que tange ao julgador administrativo, o dever de cumprimento dos atos normativos de observância vinculante e de curso obrigatório acompanha diuturnamente a atividade

---

<sup>323</sup> Acréscimos legais devem ser entendidos como o resultado da soma da multa lançada de ofício com os juros moratórios.

<sup>324</sup> Confirma Decreto nº 7.574, de 2011, artigos 52 e 53.

<sup>325</sup> Atenta ao valor confiança, a Lógica da Reciprocidade assevera que as multas e as penalidades (mecanismos externos), em determinadas situações, pouco explicam o comportamento humano. Indica que indivíduos tendem a (in)observar suas obrigações tributárias caso acreditem que os demais sujeitos passivos (não) estão cumprindo-as. Para essa vertente teórica, a percepção individual da dimensão da evasão fiscal é poderoso indicador do comportamento do sujeito passivo no que tange à observância da legislação tributária, isto é, quanto maior a crença de que a taxa de sonegação é elevada, maior será a probabilidade de descumprimento das obrigações tributárias. Quanto maior a percepção de que poderá ser “condenado” por seus pares, maior a chance de refrear práticas evasivas (KAHAN, 2003, p.11).

judicante, dado que os custos decorrentes de um casual descumprimento podem ser de elevada monta para o servidor público desviante (v.g., negativa de recondução à função de julgador; reprovabilidade social). Se há falta de confiança em relação a uma interpretação inovadora, a postura pragmática recomenda a manutenção da operante decisão administrativa, uma vez que a superação da palavra oficial em curso, pautada em meros ganhos conjecturais, pode sacrificar a certeza, a segurança e a estabilidade das relações jurídicas. Em tal cenário, se por um lado, os benefícios de superação da decisão administrativa adotada institucionalmente são incertos, por outro lado, os custos decisórios podem ser de provável ocorrência e de elevadíssima expressão. Em termos de custo-benefício, enquanto os benefícios marginais decorrentes de uma possível interpretação superadora tendem a ser diminutos e altamente conjunturais, os custos são certos e amplos, independentemente da teoria de valor que se sustente (VERMEULE, 2006, p. 186).

A “lei do menor esforço”, que tanto vale para o esforço físico quanto para o esforço cognitivo, também explica o comportamento do julgador administrativo que opta por aderir ao entendimento oficial.<sup>326</sup> “Se há vários modos de atingir um mesmo objetivo, as pessoas acabarão por tender ao curso de ação menos exigente. Na economia da ação, esforço é um custo, e a aquisição de habilidade é impulsionada pelo equilíbrio de benefícios e custos” (KAHNEMAN, 2012, p. 48). Diante do monumental e intrincado arcabouço jurídico, o conhecimento e a reprodução do entendimento oficial sobre determinada matéria tributária, propicia ainda, por liberar memória de trabalho, o aumento da capacidade de pensar de cada julgador (KAHNEMAN, 2012, p. 40).

Esses são alguns dos motivos pelos quais os institucionalistas defendem a possibilidade de aplicação da teoria econômica ao estudo e investigação em outros campos, distintos do econômico. De acordo com López (2010, p. 4), “a teoria econômica fornece um modelo de análise do Direito que, por sua vez, se revela campo fértil para teste e desenvolvimento da própria teoria econômica”.

Para os adeptos da Teoria Institucional, quando experimentados agentes (v.g., auditores fiscais na função de julgadores administrativos) atuam de forma racional, os mecanismos institucionais (v.g., incentivos e desincentivos) a que são submetidos representam matéria chave para os desenhistas. Nessa linha de pensamento, algumas questões referentes à

---

<sup>326</sup> *For reasons of laziness, fear, and distraction, many people will take whatever option requires the least effort, or the path of least resistance* (THALER; SUNSTEIN; BALZ, 2010, p. 4).

avaliação de certa instituição podem ser convenientemente levantadas para fins de investigação: Como os julgadores administrativos respondem aos incentivos a que estão sujeitos? Em que medida os incentivos e as restrições circundantes são fatores influenciadores de suas decisões administrativas no curso do processo administrativo fiscal? Os incentivos e as restrições presentes no contexto institucional dos centros judicantes são capazes de impor certo padrão ou estes agentes possuem liberdade para decidir conforme seu livre convencimento? Há alguma diferença entre se decidir de forma coletiva ou de modo monocrático? Que tipo de redesenho poderia ser potencialmente mais benéfico para o cumprimento de determinado papel ou função institucional?

## 2.2 Mecanismos Institucionais

Os institucionalistas sustentam que os atores sociais ou, especificamente, os julgadores administrativos desenvolvem sua atividade judicante, sob a influência de incentivos, desincentivos ou restrições estratégicas.

O economista em geral acredita que o mundo ainda não inventou um problema que ele não seja capaz de resolver se tiver liberdade para conceber o necessário **esquema de incentivos**. Sua solução nem sempre será agradável – pode envolver coerção, penalidades exorbitantes ou a violação de direitos civis – mas não resta dúvida de que o problema original será resolvido. Um incentivo é um projétil, uma alavanca, uma chave: um objeto não raro minúsculo com uma impressionante capacidade de mudar determinada situação (LEVITT; DUBNER, 2006, p. 16). (grifos nossos)

Sob tal enfoque e compartilhando da noção de que incentivos, em sua maioria não ocorrem de maneira orgânica, mas “precisam ser inventados por alguém, um economista, um político ou um genitor” (LEVITT; DUBNER, 2006, p. 17), Pettit (GOODIN, 2003, p. 77) identifica três premissas vinculadas com o projeto de um desenho institucional:

- a. A conduta dos indivíduos na sociedade, sua conduta individual – isto é, sua conduta enquanto agentes de corporações ou no exercício de funções

sociais – é **sensível a oportunidades e incentivos**, aos quais estão submetidos por efeito de sua situação social. Mas não só. Igualmente encontram-se sensíveis a outros fatores, como, por exemplo, a valores e a representações adquiridas;

b. As **oportunidades e incentivos** associados à determinada situação social, com frequência, podem ser **modificados**, podem ser **institucionalmente desenhados**, de maneira tal que se produza uma **variação na conduta agregada dos indivíduos**;

c. Existem alguns critérios de avaliação, de aceitação relativamente ampla, para determinar que **certos padrões agregados de conduta** resultam mais desejáveis que outros e que, por conseguinte, podem revelar maior atrativo em sua promoção mediante a modificação das oportunidades ou incentivos para os agentes envolvidos. Ou seja, têm por objetivo o projeto de um desenho institucional que **estabeleça determinado padrão**. (grifos nossos)

Diante dessas premissas, é possível entrever que, por meio dos centros judicantes da RFB, procura-se construir um modelo regular de comportamento, um padrão agregado de conduta, que os julgadores administrativos provavelmente irão adotar, consideradas as mútuas expectativas, nos seus respectivos cursos de ação.<sup>327</sup> É dito “provavelmente”, pois há forte tendência de adequação das condutas individuais (e coletivas) a esses modelos de comportamento porque, diante do balanço de ganhos e perdas, vislumbram mais perdas ao evitá-los do que ganhos ao aderir a eles. Quanto mais a instituição concorre para dar solução aos dilemas relativos à ação individual (ou coletiva), mais ela torna possível os ganhos resultantes das trocas, mais ela se torna robusta, sólida e estável. Nessa situação, os julgadores titubearão em mudar as “regras do jogo”, pois, ainda que uma reforma pudesse permitir-lhes um ganho imediato ligado ao contexto premente, enfrentariam ainda extraordinárias incertezas atinentes ao impacto das novas regras sobre os imprevisíveis resultados. Ou seja, por intermédio das instituições, por meio dos centros judicantes da RFB, intenta-se alcançar certa estabilidade, solidez e equilíbrio.

---

<sup>327</sup> *Somos ávidos por padrões, temos fé em um mundo coerente, em que as regularidades [...] não aparece[m] por acidente, mas como resultado de uma causalidade mecânica ou da intenção de alguém. Não esperamos ver a regularidade produzida por um processo aleatório, e quando detectamos o que parece ser a regra, rapidamente rejeitamos a ideia de que o processo seja verdadeiramente aleatório* (KAHNEMAN, 2012, p. 147).

Nesse sentido, ganha destaque o papel exercido pelas sanções<sup>328</sup>, uma vez que podem influir, positiva (v.g., recompensas) ou negativamente (v.g., penas), sobre o conjunto de opções disponíveis ao agente, isto é, ao julgador administrativo<sup>329</sup>.

De acordo com o sentido amplo apresentado, as sanções podem estar ou não interiorizadas pelos julgadores administrativos em seu processo deliberativo. No primeiro caso, a parte envolvida pode adotar uma conduta que evite a sanção<sup>330</sup> ou que a leve à recompensa, evitando assim a punição prevista pela norma sancionadora. Seria o caso daquele julgador administrativo que se mantém fiel à legislação tributária, em especial aos atos administrativos normativos editados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e é cumpridor de suas obrigações profissionais. Ou seja, não há nada que o desabone, muito pelo contrário. Nessa situação, além de evitar a imputação de qualquer sanção, garante ainda sua recondução ou manutenção na função de julgador administrativo.

Há um outro tipo de sanção que se baseia no juízo de aprovação da conduta do agente por seus pares. Esta espécie sancionatória tem a propensão de manter na linha qualquer um que tencione se afastar da “conduta devida”<sup>331</sup>, sob pena de perder a aceitação dos demais. Sua aplicabilidade é muito comum e ganha maior eficácia em painéis multimembros, haja vista a pressão imposta por provável desaprovação de seus pares. A desaprovação dos demais integrantes do painel, por exemplo, em razão de uma decisão tomada apressadamente, sem um mínimo capricho; ou pelo uso de insubsistente argumentação; ou, ainda, por deficiente justificação, tende, na maioria das situações, a propiciar uma maior motivação do julgador relapso a produzir de melhores resultados.

<sup>328</sup> Kelsen (2009, p. 28) afirma, não exclusivamente, que: *[v]istos de um ângulo sociopsicológico, o prêmio e a pena são estabelecidos a fim de transformar o desejo do prêmio e o receio da pena em motivo da conduta socialmente desejada.*

<sup>329</sup> Sob perspectiva objetivista-normativista, Kelsen (2009, p. 26) igualmente compartilha desse entendimento: *[...] Também [a ordem social] pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (Vergeltung). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal [...] a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa.*

<sup>330</sup> Confirma artigo 28 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942: *O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.*

<sup>331</sup> Kelsen (2009, p. 7) adverte sobre a ambiguidade da expressão “conduta devida”. Eis suas palavras: *[...] a conduta estatuída na norma como devida (como devendo ser), e que constitui o conteúdo da norma, pode ser comparada com a conduta de fato e, portanto, pode ser julgada como correspondendo ou não correspondendo à norma (isto é, ao conteúdo da norma). A conduta devida e que constitui o conteúdo da norma não pode, no entanto, ser a conduta de fato correspondente à norma. Apesar de tudo também costuma designar-se esta conduta correspondente à norma e, portanto, uma conduta que é (da ordem do ser), como uma conduta devida (que deve ser) – e com isso pretende significar-se que ela é como dever ser. A expressão “conduta devida” é ambígua [...].*

Em menor grau, o mecanismo de revisão, utilizado em alguns desenhos de centros judicantes, também pode ensejar esse tipo de sanção, visto que o parecerista, a fim de evitar a mesma espécie de desaprovação pelas autoridades revisoras e decisora, procura se valer primordialmente de argumentos institucionais<sup>332</sup> – tais como os “argumentos linguísticos e sistemáticos que se deixam reconduzir aos princípios inerentes ao Estado Democrático de Direito” (ÁVILA, 2003, p. 150) – em ordem a obter a aprovação e aceitação de seu(s) revisor(es) ante a argumentação expendida em bases institucionais.<sup>333</sup> Saber antecipadamente que o ato emitido ou a conduta realizada sofrerá crítica posterior, por um ou mais revisores e o decisor, estimula, em certa medida, uma atuação envolvida de maior esmero e dedicação.<sup>334</sup>

Quanto à segunda espécie, as sanções podem funcionar ainda quando não tenham sido consideradas por parte dos agentes potencialmente afetáveis ou, inclusive, nas situações em que nunca se venha a ter tal consciência. Nesse caso, os agentes elegem inicialmente a conduta tida como acertada por outros motivos, sem que tenham considerado a potencialidade da sanção aplicável. Somente quando passam a ser afetados por determinada sanção ou quando deixam de ganhar as recompensas comumente alcançadas, em razão da realização de certa conduta desviante, é que as sanções estabelecidas poderão forçar o regresso à opção original. Nessa última hipótese, as sanções servem como reforço a certa forma de conduta, ainda que não contribuam a produzi-la por si sós.

Outro importante instrumento de controle e monitoramento passível de utilização pelos desenhistas institucionais, embora não tão conhecido quanto o incentivo e a sanção, é o filtro ou a seleção. Embora o incentivo seja o principal e mais conhecido instrumento utilizado pelo desenhista institucional, um recente movimento de pesquisadores da ciência política e da economia tem se voltado para o filtro ou a seleção, mediante o qual o comportamento não é

---

<sup>332</sup> *Como consequência do princípio da separação dos poderes e do princípio democrático, é adequado afirmar que os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não institucionais. Os argumentos institucionais possuem como ponto de referência o próprio ordenamento jurídico. É precisamente o ordenamento jurídico que permite uma argumentação intersubjetivamente controlável. Os argumentos não institucionais, ao invés de permitirem um debate objetivamente concebível, apoiam-se exclusivamente em opiniões subjetivas e individuais, contrapondo-se, portanto, às exigências de racionalidade e de determinabilidade da argumentação, ínsitas ao Estado Democrático de Direito* (ÁVILA, 2003, p. 143 e 144).

<sup>333</sup> O protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor era o padrão adotado à época em que as decisões nas Delegacias de Julgamento, da então Secretaria da Receita Federal, eram proferidas de forma monocrática. Esse modelo impera nos centros decisórios da RFB quando a controvérsia é regulada, por exemplo, pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

<sup>334</sup> Observação similar foi feita por Oliver Ellsworth (1787), quando teceu considerações acerca do poder de veto presidencial: [i]f lawmakers in every instance, before their final decree, had the opinion of those who are to execute them, it would prevent a thousand absurd ordinances [...].

regulado por incentivos, mas pela escolha de indivíduos que possuam, sob o ponto de vista da seleção, certas preferências ou crenças (VERMEULE, 2011b, p. 11).

A distinção entre as referidas espécies pode ser traçada nos seguintes termos: enquanto as sanções incidem, conjuntamente, sobre os agentes e as opções e procuram influir sobre a eleição, ao modificar o interesse relativo das opções para os agentes, afetando seus incentivos (v.g., a multa por atraso na entrega da declaração anual de imposto de renda tende a incentivar a entrega no prazo estabelecido); os filtros ou seleções operam sobre o conjunto de agentes ou opções, influenciando sobre as oportunidades e não sobre os incentivos (v.g., seleção interna de candidatos às DRJ visa selecionar os Auditores Fiscais estáveis mais qualificados; as sabinas senatoriais de indicados presidenciais e o instituto processual da repercussão geral são instrumentos de filtragem que objetivam obstar a nomeação de agentes políticos e o seguimento de processos judiciais aos tribunais superiores).

Os filtros são comumente preferíveis às sanções em razão dos problemas que podem advir do estabelecimento de sanções em maior medida do que o necessário, especialmente, quando estas se revelam extremas ou excessivas. A ideia é selecionar, por meio de filtro, um conjunto de agentes, que se revele adequado ao resultado potencialmente esperado, sem que os envolvidos se motivem por deliberações egoísticas, senão inclinados a decidir de acordo com as opções ofertadas e segundo o interesse que resulte adequado à seleção em questão (v.g., concurso de seleção, instituto da recondução). Sincrônica e diacronicamente, seleções de agentes podem acarretar sensíveis alterações, quer qualitativas, quer quantitativas, no efetivo de uma instituição e afetar, ao longo do tempo, as propriedades e o comportamento da própria instituição (VERMEULE, 2011b, p. 11).

Na utilização de filtro, pode-se abordar de duas formas: ou se eliminam da lista de alternativas disponíveis as opções prejudiciais relacionadas a dado desenho institucional ou, a depender da escolha do projeto institucional, se inclui a lista de opções adequadas. Em qualquer das opções, não é conveniente que se lance mão, num primeiro momento, de qualquer tipo de sanção.

Assim como as sanções, os filtros podem ser positivos, ao incluir novos agentes ou opções (v.g., nomeação de presidente de turma de julgadores; um parecer normativo pode declarar o entendimento institucional acerca de determinada norma jurídica); ou negativos, ao excluí-los (v.g., auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, em estágio probatório, não podem se candidatar à função de julgador administrativo no âmbito das Delegacias da Receita

Federal do Brasil de Julgamento; um ato normativo interpretativo pode afastar determinada exegese).

Os filtros positivos podem, por exemplo, outorgar poder a indivíduos que previamente não estavam envolvidos em dada situação, oferecendo-lhes oportunidade para atuar na situação na qual não se encontravam anteriormente (v.g., concurso público, processo interno de seleção de julgadores administrativos). Este tipo de filtro é o mais conhecido e tem por propósito eliminar determinados indivíduos de um dado certame ou seleção. Outra espécie é aquela que visa outorgar poder a indivíduos que já se encontravam envolvidos, oferecendo-lhes uma nova opção em sua lista de alternativas (v.g., nomeação a cargo de Direção e Assessoramento Superior - DAS). Tem-se ainda espécie de filtro que opera com as opções disponíveis em lugar de se centrar sobre os agentes (vg., o estabelecimento de sessões coletivas sobre o manto do segredo afasta a possibilidade de utilização de sustentação oral pelo sujeito passivo). O desenho institucional ainda pode admitir determinadas opções que permitam o controle da conduta de autoridades públicas por meio de denúncias ou demandas (v.g., ouvidoria) ou que permitam o acesso a certas instâncias (v.g., o direito de se defender administrativamente da lavratura de auto de infração sem a necessidade de constituição de advogado).

Tanto no caso de utilização de mecanismos de filtro centrados nos agentes como nos instrumentos centrados nas opções, o recurso ao filtro minimiza a utilização de sanções.

Diante desses instrumentos de desenho institucional, aclara-se o argumento central dessa vertente, visto que os atores, ao perseguirem seus interesses, fazem suas respectivas escolhas sob restrições estratégicas. Sofrem a influência da “pressão institucional” (EPSTEIN; POSNER, 2015, p. 1) quando submetidos às “regras do jogo”. O impacto institucional sobre a ação humana, principalmente, em razão dos efeitos emergentes desses mecanismos de desenho institucional, é sensível a qualquer agente que esteja submetido ao contexto de influência da instituição. Não é por outra razão que os institucionalistas sustentam que as instituições representam antes um contexto para ação do que uma força independente, dotada de autonomia.

De acordo com a visão de Pettit (GOODIN, 2003, p. 95), abrem-se ao projetista institucional duas perspectivas. Pode o projetista ter por objetivo tanto a prevenção de dano como a promoção de uma finalidade ou certo bem. Instituições podem ser projetadas para favorecer o raciocínio formalista ou para moralizar o processo interpretativo do julgador

(KORNHAUSER, 2016, p. 149). Por meio de tais estratégias, pode-se ainda ter como propósito o controle de agentes individuais, coletivos ou corporativos, tudo a depender das circunstâncias concretas a serem consideradas quando da elaboração do projeto institucional. Sob essa linha de pensamento, deve o projetista institucional se valer tanto de sanções como de filtros, com a finalidade de reduzir a capacidade dos agentes, públicos ou privados, de causar um potencial dano<sup>335</sup> ou, por outro, de aumentar o poder, em potencial, de um indivíduo. É possível, outrossim, por intermédio do estabelecimento de filtros e sanções, que se promovam certos benefícios relacionados aos mais diversos setores, tais como, a promoção à cultura, à arte (v. g, por meio de incentivos fiscais), à saúde (v.g., doação de sangue), ao Direito (v.g., realização de processos em termos razoáveis de duração), entre outros. Embora seja equivocada a noção de que incentivos possam ser adicionados – vale dizer, não necessariamente dois incentivos são mais fortes do que um só<sup>336</sup> -, a combinação de mecanismos institucionais é estratégia aceitável de desenho, uma vez que sanções e filtros são tidos, segundo a concepção desse marco teórico, como complementares.

O marco teórico eleito oferece não só uma explicação para contextos assimiláveis ao mercado, em termos economicistas, mas coloca também o método das ciências econômicas à disposição de outras esferas não estritamente ligadas ao fenômeno econômico (v.g., Direito). O empréstimo metodológico se torna possível, em razão de o objeto da ciência econômica abarcar toda forma de conduta humana que requer tomada de decisão. A abordagem econômica, ora tratada, é um método de pesquisa sobre a conduta humana, uma técnica de raciocínio, que ajuda o investigador a tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas da ordem jurídica.

Não é difícil perceber que os teóricos institucionalistas se afastam das teorias abstratas da racionalidade, de alto grau de generalidade, uma vez que constitui um exercício muito mais concreto e problemático, de índole explicativa, descritiva e preditiva. Ocupa-se não de pessoas

---

<sup>335</sup> *Fortunately, the legal and regulatory institutions of the industrialized world provide a broad and deep toolkit offering many potential methods for influencing the development and operation of AI [Artificial Intelligence]. Even if an aspect of AI is not easily susceptible to direct ex ante regulation by an administrative agency, it might respond to the indirect ex post incentives provided by tort law. Legislatures, agencies, and courts each offer mechanisms that can help direct the development of AI in socially and economically beneficial ways* (SCHERER, 2016, p. 376).

<sup>336</sup> Michael Sandel relata interessante pesquisa, realizada por Frey e Oberholzer-GEE, em que a introdução de um segundo incentivo, de natureza monetária, sobrepujou o sentimento de dever cívico de populares de uma cidade Suíça que receberia um depósito de resíduos nucleares: *[n]os casos em que prevalece o espírito público, o uso de incentivos monetários para arregimentar apoio para a construção de instalações socialmente desejáveis, mas indesejáveis em nível local, tem um preço mais elevado do que o sugerido pela teoria econômica habitual, pois esses incentivos tendem a sobrepujar e descartar o dever cívico* (SANDEL, 2014b, p. 115).

ideais (v.g., juiz Hércules), mas sim de pessoas reais, falíveis, dentro de um mundo real. Tal postura afasta-se diametralmente de concepções generalistas ou idealizantes.<sup>337</sup> Propõe-se a explicar e prever a conduta das pessoas reais e não a ministrar lições sobre o que resulta racionalmente normativo para elas. Entre outras possibilidades, pode-se aventurar na investigação de quais seriam os melhores mecanismos institucionais capazes de aumentar o nível de satisfação dos consumidores ou a reduzir o prazo de duração de processos para níveis razoáveis<sup>338</sup> ou, ainda, a perscrutar o motivo pelo qual uma determinada instância julgadora da esfera administrativa fiscal federal se apegue a certo padrão decisório.

A noção defendida pelos institucionalistas diz que o interesse egoístico frequentemente aconselha uma conduta de descumprimento de regras institucionais. A conduta exigida pelo bem geral não é sempre uma espécie de conduta que promova o interesse egoístico individual, contrariamente, impõe certo grau de sacrifício. O cumprimento das normas institucionais não resulta inevitável a partir da espontaneidade individual, a observância não se efetiva voluntariamente, a menos que sofram a influência, potencial ou efetiva, de mecanismos institucionais de controle, supervisão, monitoramento e coordenação. Isso porque a racionalidade individual não produz necessariamente a racionalidade coletiva.<sup>339</sup> Bem por isso que já se disse que a “função de supervisão da execução das leis da União é a função da máxima importância”.<sup>340</sup>

Cogitar que o desenho institucional dos centros judicantes da RFB desempenha um papel central na vida dos julgadores administrativos equivale supor que estes não se

---

<sup>337</sup> Segundo Sunstein e Vermeule (2002, p. 46): [m]uitos autores respeitados exploraram as teorias de interpretação sem atentar para o fato de que tais teorias serão inevitavelmente usadas por pessoas falíveis e com prováveis efeitos dinâmicos que se estendem muito além do caso que se analisa. O segundo referido autor ainda assevera algo aplicável também aos colegiados judicantes administrativos: [...] *the collective structure of judicial institutions means that it is simply inadequate to theorize about interpretation as if the judiciary were a unitary institution, perhaps conceived as a single individual* [...] *the core problem is that the theorist has gone wrong by omitting essential institutional detail* (VERMEULE, 2003, p. 3).

<sup>338</sup> Matéria jornalística noticiou sensível redução do tempo médio de julgamento dos processos ditos prioritários nas DRJ: [a]lém disso, o tempo médio para apreciação de processos prioritários na 1ª instância caiu de 238 dias em 2016 para 112 em 2017. São prioridade para julgamento processos com valores superiores a 15 milhões, relativos a pessoas com mais de 60 anos, portadoras de doenças graves ou deficiências, casos com representação fiscal para fins penais e disputas de empresas optantes pelo Simples Nacional (RACANICCI, 2018c).

<sup>339</sup> Estudos de econométricos concluíram que potenciais multas, a serem aplicadas em caso de práticas evasivas, pouco explicam o comportamento dos indivíduos. Enquanto que pesquisas apontam a modesta correlação entre incumprimento de obrigações tributárias e percepção individual de potencial imposição de multa por sonegação fiscal, experimentos laboratoriais que simulam cenários de evasão tributária sugerem que a probabilidade e a gravidade de detecção de potenciais indivíduos desviantes podem influenciar as decisões individuais (KAHAN, 2003, p. 11).

<sup>340</sup> Extraído dos *Debates, Resolutions, and other Proceedings in Convention*, para adoção da Constituição Federal norte-americana (1787, p. 102): [t]he Office of superintending the execution of the laws of the Union is an office of the utmost importance.

encontram, em regra, inevitavelmente motivados a cumprir toda sorte de normas jurídicas e padrões socialmente organizados, relacionados com a atividade profissional, na ausência de restrições ou condicionantes, vale dizer, na inexistência de incentivos, filtros e sanções.

A localização e a configuração da estrutura das unidades julgadoras; a descrição objetiva das competências e das funções institucionais; a identificação dos incentivos e das condicionantes presentes no domínio dos centros decisórios da RFB; em suma, o delineamento do contexto institucional aliado à caracterização dos agentes é de extrema importância para a verificação do ambiente em que os julgadores administrativos estão situados e para aferição da maneira pela qual respondem aos fatores de influência quando decidem as controvérsias fiscais.

Constata-se que a teoria do desenho institucional é de caráter puramente instrumental, pois procura meios, mecanismos e instrumentos eficazes para concretizar as metas, os objetivos e os princípios identificados no *nível mais alto* das teorias da justiça e do projeto constitucional. Ainda que os fins institucionais sejam justos ou moralmente aceitáveis, o conteúdo moral da teoria da decisão a ser aplicada a cada litígio ou controvérsia permanece em aberto. Embora a teoria constitucional forneça descrições finais das diferentes instituições necessárias para a governança do Estado, projetos institucionais podem implementar qualquer teoria constitucional.

Por isso, “o meio adequado para alcançar a integridade (ou a justiça) é uma questão de *design*” (KORNHAUSER, 2016, p. 182), que delineará o projeto apropriado de decisão no âmbito de determinada estrutura; especificando as atribuições, os deveres e as obrigações de cada agente; os efeitos de cada decisão; os protocolos de interpretação, entre outros relevantes aspectos.

A partir desta perspectiva é que se sugere que a interpretação de um mesmo enunciado normativo por parte de dois intérpretes pode conduzir a resultados interpretativos diversos ou, até mesmo, contraditórios, se porventura estiverem sob influência de diferentes desenhos institucionais. Lícito supor, então, que o resultado interpretativo alcançado por um Auditor Fiscal, em exercício na Secretaria da Especial Receita Federal do Brasil e submetido cotidianamente à influência de amplo conjunto de mecanismos institucionais específicos – v.g., estrutura hierarquizada, supervisão administrativa, influência de mecanismos institucionais encartados em normas complementares vinculantes editadas pela Administração Tributária Federal e a influência próxima de revisor(es) que oferta(m) sugestões e comentários

acerca da minuta da decisão –, poderá ser substancialmente distinto em relação à interpretação alcançada por um acadêmico ou por um magistrado que apreciem a mesma *quaestio iuris*, uma vez que se sujeitam a diferentes contextos influentes.

### 2.2.1 *Nudges*

Os instrumentos utilizados para implementação de determinadas políticas podem variar estruturalmente de modo significativo. Algumas políticas, públicas ou privadas, no intuito de promover seus propósitos, podem adotar instrumentos de incentivos (v.g., sanções e filtros), proibições e *nudges*.<sup>341</sup>

A superlativa tributação sobre produtos supérfluos, como o cigarro e determinadas bebidas alcoólicas, exemplifica típico mecanismo de desincentivo ao consumo lícito de produtos nocivos à saúde humana. De forma cogente e sem conferir qualquer espaço de liberdade de escolha ao indivíduo, a lei, por outro lado, pode estipular proibições em relação a determinadas condutas. A lei penal e a tributária, por exemplo, associam sanções a certas condutas que visam desestimular. O roubo, a sonegação e a dedução de determinadas despesas na apuração da base de cálculo de certos tributos são comportamentos que tais leis visam combater mediante a fixação de punições.<sup>342</sup> A par desses instrumentos institucionais, há os *nudges* que, ao lado dos incentivos, têm sido amplamente estudado por projetistas institucionais em razão de influenciar, em grande medida, o comportamento individual e coletivo.

*Nudges* são preços que os indivíduos devem pagar a fim conduzirem suas vidas por si sós (GALLE, 2013b, p. 14). Embora não incorporem o elemento coerção em suas respectivas

---

<sup>341</sup> Nesta seção, deliberadamente não se adere à corrente que defende a classificação tripartida defendida por Guiseppe Dari-Mattiacci, Gerrit De Geest, Jonathan Baert Wiener e Brian Galle. Para fins ilustrativos, vale transcrever breve passagem desse último teórico: *I argue here that nudges can be evaluated using tools that are mostly already familiar in the price instrument literature. Prior authors, including this one, have debated government's choice between two others kinds of prices. On the one hand are **sticks**, which can include taxes and other kinds of subjective changes for the worse. On the other are **carrots**, which can include subsidies, or perhaps just relief from a currently-expect cost. Although these instruments usually have very similar marginal effects, they also can differ importantly from one another in their impact on actor's preferences, in their incentives for future behavior, in their distributive consequences, and in their politics. Choosing between the two often requires balancing between these considerations* (GALLE, 2013b, p. 5). (grifos nossos)

<sup>342</sup> *A subsidy is not a nudge; a tax is not a nudge; a fine or a jail sentence is not a nudge. To count as such, a nudge must preserve freedom of choice. If an intervention imposes significant material costs on choosers, it might of course be justified, but it is not a nudge. Some nudges work because they inform people; other nudges work because they make certain choices easier and more saliente; still other nudges work because of the power of inertia and procrastination* (SUNSTEIN, 2017, p. 1).

estruturas, os *nudges* promovem leves incitamentos. Por transmitirem informações, lembrarem ou alertarem as pessoas, propiciam mudanças comportamentais voluntárias, uma vez que o indivíduo estará em uma melhor posição para decidir por si só (SUNSTEIN, 2017, p. 2). Por isso, *nudges* devem compor a caixa de ferramentas de um projetista, uma vez que “uma boa arquitetura da escolha requer criterioso delineamento de tudo que possa influenciar o processo decisório, seja para bem, seja para mal” (THALER, 2017, p. 2).

No intuito de promover políticas, desenhistas, por vezes, lançam mão de *nudges*: mecanismos que procuram dirigir, mediante leves estímulos (“empurrõezinhos”), a conduta das pessoas em determinado sentido. *Nudges*, ainda que almejem orientar condutas, preservam a esfera de liberdade do indivíduo para o livre exercício de suas escolhas (SUNSTEIN, 2014b, p. 2). *Nudges* deixam os indivíduos livres para decidir, para desconsiderar o direcionamento que é incentivado pelo mecanismo. Diferentemente das ordens ou das obrigações, os indivíduos preservam sua liberdade de escolha, uma vez que o custo de superação de um *nudge* é baixíssimo (GALLE, 2013b, p. 11). A principal vantagem dos *nudges* em relação às proibições, é que a coerção não integra a sua estrutura.<sup>343</sup> Em determinados cenários, *nudges* podem ser mais adequados que os incentivos, uma vez que são menos custosos. O principal objetivo dos *nudges* é tornar a vida mais simples, mais segura ou mais fácil (v.g., *Applications - Apps e Global Positioning System – GPS*). Na categoria *nudge*, incluem-se (SUNSTEIN, 2014b, p. 4):

- a) **Regras *default*.** Os *nudges* tanto podem vincular previamente o indivíduo a determinado programa (adesão automática) quanto podem deixar a adesão ao programa a cargo do indivíduo (adesão voluntária) em um momento futuro. Na hipótese de adesão automática, o indivíduo, mediante opção *default*, é partícipe do programa independentemente de manifestação de vontade e a sua renúncia (*opt out*) só se materializa mediante declaração individual em sentido contrário. A opção *default* é opção a que o indivíduo se associa caso nada faça (THALER; SUNSTEIN; BALZ, 2010, p. 4). Diferentemente, no caso de adesão voluntária, a participação no programa fica condicionada ao exercício de uma ativa escolha (*opt in*). Em determinados cenários, regras de *default* são indispensáveis, seja porque

---

<sup>343</sup> *All policies that alter behaviour have to comfort the possibility that these mis-matches will occur, and ideally some kind of cost benefit analysis is done to evaluate whether the program should be modified (or eliminated). But when an action is mandated, rather than encouraged, the social planner has to be more confident that the choice is PREFERRED for nearly everyone, since citizens have no opportunity to opt out. It is usually difficult to have such confidence in a world with heterogeneous tastes and circumstances (THALER, 2017, p. 7).*

decidir não seja uma tarefa fácil, por implicar altos custos de tempo, energia, atenção, informação e conhecimento,<sup>344</sup> seja porque simplesmente não se quer decidir.<sup>345</sup> Pessoas podem decidir em favor da regra *default* e assim declinar de escolher. De acordo com tal abordagem, o indivíduo é instado a decidir entre o que dispõe a regra *default* e sua preferência e, nesse sentido, sua liberdade é totalmente preservada (SUNSTEIN, 2013c, p. 5). A regra que estipula que todo motorista veicular é um potencial doador de órgãos (regra padrão) até que manifeste formalmente vontade contrária (*opt out*) é típico exemplo de regra *default*.<sup>346</sup> Na hipótese de se manter silente, o condutor veicular submete-se à regra padrão, ou seja, qualifica-se como doador de órgãos (consentimento presumido). Somente na hipótese de manifestação de vontade contrária ao regime padrão é que o condutor se desqualifica como doador de órgãos;<sup>347</sup>

- b) **Simplificação de programas.** Como regra geral, programas não devem ser complexos, dado que podem promover confusão, aumento de custos e redução da participação de interessados. Muitos programas falham ou não são alcançam o

<sup>344</sup> *But if the area is complex, technical, and novel, there is a strong argument against active choosing, because that approach will increase decision costs and potentially error costs as well. Another question is whether people believe that choosing is intrinsically desirable or not. Often they do, but choosing not to choose is itself a form of choice, and perhaps an active one (and may be intrinsically desirable)* (SUNSTEIN, 2013c, p. 5).

<sup>345</sup> *In situations where decision-making is hard, a possible procedural preference arises: the decision-maker may wish for the decision to be taken away from herself. Her cognitive or emotional cost of deciding may outweigh the benefits that arise from making the optimal choice. For example, the decision-maker may prefer not to make a choice without having sufficient time and energy to think it through. Or, she may not feel entitled to make it. Or, she may anticipate a possible disappointment about her choice that can arise after a subsequent resolution of uncertainty. Waiving some or all of the decision right may seem desirable in such circumstances even though it typically increases the chance of a suboptimal outcome'* (DWENGER, KÜBLER, WEIZSÄCKER, 2013, p. 1).

<sup>346</sup> A literatura acadêmica da Economia Comportamental aponta o autocontrole (*present bias*) como o principal obstáculo para economia de suficientes recursos para a aposentadoria. Segundo Thaler (2017, p. 4), esse diagnóstico é muito simplista, pois apoia-se em apenas uma causa para justificar a reduzida poupança. Para esse autor, o problema é multidimensional, uma vez que envolve inúmeros fatores, tais como: a inércia, a procrastinação, a desatenção, o excesso de opções, os reduzidos recursos financeiros, a ignorância financeira, a pressão ao consumo, entre outros. E mais. Caso uma pessoa se predisponha a economizar, ainda terá que enfrentar várias e sérias dificuldades em como fazê-lo, uma vez que escolher um plano de aposentadoria complementar não é uma tarefa simples. Uma vez que os fatores contrários à economia para a aposentadoria são muitos, a boa solução não passa por uma solução fácil. Exige uma combinação de mecanismos comportamentais. Em razão disso, afirma Thaler: *[t]he package of behavioral modifications that have become the norm in a majority of large US defined contribution retirement plans are threefold: automatic enrollment, automatic escalation (or Save More Tomorrow (2004)), and well-designed default investment vehicles such as low-cost target data funds* (THALER, 2017, p. 4). Em complemento, afirma ainda: *Personally, I would prefer the 90% enrollment rate with the opportunity to opt out over a mandate. At least some of the people who opt out might have good reasons for not saving right now such as a short life expectancy or a desire to pay down student or credit card debits before starting on retirement saving* (THALER, 2017, p. 8).

<sup>347</sup> Interessante notar que a arquitetura da escolha poderia prever outro mecanismo. Ao invés de optar por uma regra *default* (sistema *opt out*), o projetista poderia condicionar a obtenção do licenciamento a uma ativa escolha (sistema *opt in*). Nessa hipótese, ao se privilegiar a liberdade de escolha, seria exigido que o candidato à motorista simplesmente declarasse ativamente ser ou não doador de órgãos (SUNSTEIN, 2014c, p. 2).

sucesso em razão da complexidade. Programas devem priorizar a fácil compreensão, simplificando as regulações e as formas de participação;

- c) **Uso de normas sociais.** Informar que a maioria das pessoas estão engajadas em certos comportamentos é uma forma de estimular comportamentos. O *nudge* será mais poderoso quanto mais específico e pontual for. Assim, anunciar que a maioria dos contribuintes paga em dia suas dívidas tributárias ou que a maior parte dos servidores públicos cumprem suas metas individuais pode trazer benefícios a toda coletividade;
- d) **Facilitação e Conveniência.** Como normalmente os indivíduos apresentam resistência em relação às opções difíceis, os programas devem facilitar a escolha e torná-la conveniente. Se o objetivo é encorajar certos comportamentos, as barreiras devem ser reduzidas ou alijadas do programa. Se as escolhas forem facilitadas, os indivíduos provavelmente não se omitirão, não decidirão não decidir, e optarão por fazer suas escolhas;<sup>348</sup>
- e) **Transparência.** Disse o *Justice* Louis Brandeis: - “a luz solar é o melhor desinfetante”. A divulgação de dados e informações podem tornar tanto os mercados quanto governos muito mais “limpos”. Por meio da divulgação de amplo rol de informações, instituições, públicas e privadas, e indivíduos podem auxiliar no controle de órgãos públicos e empresas em ordem a detectar erros, incompetências, negligências, desatenções e esquemas de corrupção;
- f) **Estratégias Pré-compromissadas.** Quando pessoas possuem certas metas e objetivos (v.g., emagrecer, economizar ou trabalhar coletivamente em prol de um resultado previamente fixado), mas não se comprometem com o projeto de vida ou profissional, há grande possibilidade de insucesso. Todavia, se indivíduos se comprometem, de início, a adotar um certo curso de ação (v.g., parar de fumar, especializar-se em determinada matéria), a chance de atuar em conformidade com

---

<sup>348</sup> *Regulation can not only correct “internalities” [costs that the deciding self inflicts on its temporal successors] but also make use of the mental processes that underlie them. If we know that individuals are slow to switch away from a default choice initially made for them, government can use defaults in place of commands. Similarly, minor obstacles such as having to fill out form or wait in a line can at times replace prescriptive regulation. To the extent that the framing and presentation of information influences how we choose, government can influence the public towards more desirable outcomes without the need for law enforcement (GALLE, 2013b, p. 10).*

suas metas (v.g., melhorar a saúde, atingir metas de produtividade) aumenta significativamente;

- g) **Motivando a implementação de intenções.** Indivíduos ficam mais propensos a se engajarem em determinadas atividades caso algo ou alguém os motivem a implementar suas intenções. Enfatizar identidades pode também ser muito efetivo (v.g., enaltecer os conhecimentos de alguém sobre determinado assunto pode motivá-lo a assumir determinada função ou cargo de confiança);
- h) **Mensagens e avisos (eletrônicos).** São instrumentos que permitem informar, por exemplo, os malefícios do tabaco, anunciar a publicação de uma recente e relevante decisão administrativa ou judicial, ou ainda apontar a edição de um novo parecer normativo. Servem também para divulgar regularmente o percentual de atingimento de determinada meta ou objetivo institucional previamente estabelecido;
- i) **Cartazes, placas informativas ou telas de abertura de sistemas computacionais.** Por meio de tais mecanismos, o órgão ou a empresa pode inculcar, silenciosa e cotidianamente, a missão, os valores, os princípios e a visão institucional. Mediante cartazes, placas ou telas de abertura, pode-se reforçar rotineiramente a observância de algum dever funcional, como por exemplo, o dever de guardar sigilo;<sup>349</sup>
- j) **Informes e Boletins (Eletrônicos).** Esses instrumentos podem promover a dissiminação de relevante conjunto de dados e informações de interesse de uma categoria ou classe de profissionais de uma determinada empresa ou órgão público (v.g., consolidação da jurisprudência administrativa ou judicial compreendida em um específico interregno)<sup>350</sup>;
- k) **Alarmes e Lembretes.** Possuem um grande impacto no dia a dia das pessoas, pois quando devidamente operantes permitem que indivíduos possam atuar de imediato.

---

<sup>349</sup> Sob perspectiva sociológica, vale a transcrição do seguinte excerto: [...] *a grande empresa capitalista obriga seus trabalhadores a aderir a todo um sistema de valores, uma ideologia, uma filosofia que incita as pessoas a se dedicarem de “corpo e alma” ao seu trabalho, a “vestirem a camisa” da organização. Essa adesão é fundamental para a manutenção do poder da empresa sobre seus funcionários e para a continuidade do seu sistema de alienação e dominação dos trabalhadores. Ela estabelece um sistema de crenças e valores, uma “moral de ação” apropriados para conseguir a adesão dos funcionários* (PAGÈS et. al., 1987, p. 75).

<sup>350</sup> Informes sobre o consumo de energia elétrica e análises comparativas entre consumidores vizinhos com perfis similares têm auxiliado inúmeras pessoas a reduzir desperdícios, aumentar a poupança e a minorar o consumo global de energia elétrica (SUNSTEIN, 2014b, p. 3).

Como atualmente as mentes das pessoas estão sobrecarregadas, algumas condutas (v.g., pagar contas, agendar de consulta médica, participar de reunião profissional ou reavaliar decisões tomadas<sup>351</sup>) podem, por uma série de fatores (v.g., inércia, procrastinação, obrigações concorrentes, simples esquecimento), não ocorrer. Assim, os alarmes e os lembretes servem para sinalizar datas, eventos ou compromissos profissionais ou particulares. São úteis também para indicar sobrepeso ou excesso de açúcar na corrente sanguínea, ou, então, para alertar a proximidade do fim de determinado prazo.

A forma de apresentação de certos documentos (v.g., mensagens, avisos, cartazes, telas de abertura de sistemas computacionais, informes e boletins) ou *websites* pode favorecer certas informações em detrimento de outras, apresentando as mais importantes em primeiro plano e de forma destacada. Em razão de a atenção ser um recurso humano escasso, o texto relativo às importantes informações deve privilegiar letras grandes, grafadas em cores vivas e realçadas em negrito.

### 2.2.2 Mecanismos de Segunda Opinião

O instrumento de segunda opinião é característico no Direito Público. Estruturas institucionais, regras jurídicas e práticas administrativas (v.g., bicameralismo, separação de poderes, processo legislativo, turmas de julgamento) são justificadas por mecanismos que exigem, requerem ou permitem que decisores, singulares (v.g., juízes, pareceristas, delegados e inspetores) ou coletivos (v.g., tribunais, turmas administrativas de julgamento)<sup>352</sup>, obtenham, pelo menos, uma segunda opinião acerca de suas decisões e deliberações (VERMEULE, 2011a, p. 1.435).

O instrumento de segunda opinião constitui mecanismo de controle de qualidade que encoraja aquele que em primeira linha aprecia o tema a proceder cuidadosamente, visto que a

---

<sup>351</sup> *In a large number of these cases the judges who issued the decisions might themselves condemn the decision, if reviewing it without constraints of time and information. But the feedback mechanism that might promote this form of learning are feeble in the extreme. Judges rarely have the leisure to reevaluate old decisions, unless higher court reverses the decision and send it back; even then, of course, the lower judge may attribute the reversal to principled disagreement or partisan biases, rather than acknowledge that his initial decision was mistake* (VERMEULE, 2003, p. 7).

<sup>352</sup> Importante esclarecer que, no segundo nível sistêmico, cada instituição emite uma única opinião, ainda que a decisão seja produto de um agregado de opiniões. As deliberações da Câmara de Deputados e do Senado Federal, por exemplo, correspondem a uma única opinião, embora sejam resultado da agregação de opiniões de seus parlamentares.

decisão tomada se sujeita ao crivo de uma segunda opinião que poderá apontar deslizes, falhas ou, até mesmo, graves erros. Trata-se do chamado efeito sentinela: a ciência antecipada sobre futura reapreciação da matéria em causa torna o primeiro opinante mais diligente e cauteloso. A ideia subjacente indica que opiniões adicionais podem produzir melhores respostas.<sup>353</sup> Se a primeira opinião foi emitida de modo apressado, no calor das paixões, em ambiente politicamente imoderado ou por um inexperiente opinante, um sóbrio segundo olhar pode ser capaz de corrigir as imprecisões e os erros cometidos pelo primeiro votante. Note que se a precisão da primeira opinião aumenta demasiadamente, os benefícios da segunda e das opiniões subsequentes tendem a diminuir drasticamente. Os benefícios marginais tendem a diminuir de modo significativo. Se a Câmara de Deputados e o Senado Federal aprovam leis em conformidade com à ordem jurídica e a vontade popular, o controle presidencial (poder de veto e sanção), pelo menos nos domínios em que o Direito admite respostas corretas, perde muito de importância. Ainda assim uma segunda (ou terceira) opinião tende a aumentar a acurácia e a legitimidade da deliberação, mesmo que o opinante inicial seja altamente capacitado e preciso, dado que a agregação de opiniões tende a eliminar, segundo a Lei dos Grandes Números<sup>354</sup>, os vieses e os erros aleatórios, desde que inexista correlação entre as visões dos opinantes.<sup>355</sup> A independência dos votos e a contraposição dos vieses tendem a ensejar a anulação das manifestações enviesadas, tendenciosas ou erradas (VERMEULE, 2008b, p. 3).

---

<sup>353</sup> *I will generally define a second-opinion mechanism as an institutional arrangement that either permits or requires two successive opinions on some issue of fact, causation, policy, or law from some decisionmaking body or bodies. On the dimensions given above, this definition focuses on (1) judgment aggregation through (2) sequential opinions* (VERMEULE, 2011a, p. 1.435).

<sup>354</sup> Suponha uma disputa eleitoral entre dois candidatos. Nessa eleição, o candidato A é mais preparado que o candidato B. Suponha também que 98% do eleitorado ignore as qualidades dos dois candidatos e que o restante (2%) conheça profundamente o perfil de cada candidato. Se os erros forem distribuídos adequadamente, se 49% do eleitorado votar aleatoriamente em A e os outros 49% votarem aleatoriamente em B, a eleição será definida em favor de A em razão dos votos de uma minoria (2%). De acordo com a Lei dos Grandes Números, à medida que o universo de eleitores aumenta, a probabilidade de ocorrência desse resultado igualmente aumenta. A propósito, *the estimation task merely illustrates a large point: where there is a right answer, somehow defined, the average of multiple independent estimates will tend to converge on the truth, for purely statistical reasons. The larger the number of independent estimates, the more likely it becomes that idiosyncratic estimates will be washed out. Some will err on the high side, some on the low side, and the average of the group of estimates will converge on the truth as the number of estimates increases. The statistical point underlies the Condorcet Jury Theorem, which holds, in its simplest form, that where a group votes on a binary choice, where each voter is even slightly more likely to be right than wrong, and where the voter's errors are uncorrelated (the votes are "independent"), then the majority of the group will be more likely to be correct than the individual voter, and the chance that the majority is correct converges on certainty as the size of the group increases* (VERMEULE, 2011a, p. 1.450).

<sup>355</sup> À medida que a correlação de erros entre os opinantes aumenta, o benefício de obtenção de opiniões adicionais diminui.

A diversidade epistêmica é outra justificção para a adoção do instrumento de segunda opinião, caso seja realizada por distintas pessoas. Sob essa perspectiva, não se considera que a segunda opinião (v.g., Senado Federal, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) seja deliberativamente superior à primeira (v.g., Câmara dos Deputados, Delegacias de Julgamento). Não. A segunda opinião é justificada em razão de as opiniões serem emitidas a partir de distintos ângulos e métodos, e diversas perspectivas e abordagens. As opiniões emitidas são epistemicamente valiosas, pois ensejam ao decisor triangular as opiniões com vistas a obtenção de uma solução final. Pessoas (v.g., coletivas ou singulares) que defendem distintas teorias (v.g., textualistas, intencionalistas, originalistas) tendem a alcançar, em caso de consensos, melhores soluções do que pessoas suportam a mesma teoria interpretativa (v.g., grupo formado apenas de textualistas). A diversidade epistêmica, entre outros aspectos:

- (i) previne a polarização, uma vez que indivíduos que compartilham as mesmas assunções empíricas e os mesmos compromissos normativos tendem a extremar seus posicionamentos;<sup>356</sup>
- (ii) modera as abordagens interpretativas e os resultados; e
- (iii) legitima a deliberação perante outros setores da sociedade (v.g., academia, demais poderes constituídos) (VERMEULE, 2003, p. 25).

Todavia, a eficácia de instrumentos de segunda opinião, por serem sensíveis a determinadas circunstâncias, pode sofrer sensível redução. O grau de correlação das opiniões é aspecto relevante nesse sentido, pois quanto maior correlação das opiniões – vale ressaltar, quanto menor a independência -, menor serão os benefícios advindos de opiniões adicionais, dado que os erros ou os vieses não serão eliminados. Especializações similares compartilhadas por integrantes do processo decisório é exemplo paradigmático do que se expõe. A íntima correlação de visões, devido ao mesmo tipo de treinamento e formação, em consequência da adoção de mesmas práticas e em virtude de conhecimento circunscrito à mesma base de informações, não garante a diversidade epistêmica.<sup>357</sup> Daí por que se cogitar e ser desejável, em alguns cenários, a diversificação do conjunto de opinantes mediante introdução de

---

<sup>356</sup> [...] *the well-established phenomenon of group polarization, by which members of a deliberating group end up adopting a more extreme version of the position toward which they tended before deliberation began* (SUNSTEIN, 2007b, p. 18).

<sup>357</sup> *One review of laboratory experiments on quantitative estimates finds that typically, three or six opinions exhaust the accuracy benefit that can be obtained from additional opinions. Importantly, that number does not take into account the direct costs and opportunity costs of obtaining further opinions, so the optimal number of opinions will typically be fewer* (VERMEULE, 2011a, p. 1.451).

profissionais com diferentes formações (v.g., órgãos com representação paritária). A fim de evitar a diminuição do benefício marginal das opiniões adicionais, dada a correlação das perspectivas dos integrantes do processo, a introdução de novos membros, detentores de independentes e diferentes visões, tende a incrementar o desempenho (*performance*), ainda que em prejuízo à média da capacidade dos membros.<sup>358</sup>

A importância de visões independentes também é sentida quando cascatas informacionais acometem o processo decisório.<sup>359</sup> Cascatas informacionais, reputacionais<sup>360</sup>, morais ou estritamente legais ocorrem não por causa dos membros compartilharem o mesmo tipo de treinamento, mas porque os membros do grupo copiam a opinião exarada por um de seus antecessores (SUNSTEIN, 2007a, p. 35). Cascatas informacionais normalmente acontecem quando o custo informacional é muito alto. Quando decisores ignoram suas próprias informações privadas ou, por inércia, não investem na colheita de informações, o caronismo pode se fazer presente. “Segue-se a multidão”, (COADY, 2006, p. 71) ao invés de seguir seus próprios conhecimentos e informações. Em situações em que membros, espontaneamente ou de forma induzida, copiam os votos ou os pareceres de seus pares, uma série de opiniões altamente correlacionadas e, portanto, nada confiáveis, é produzida. Com o fito de solucionar esse tipo de problema, o desenhista, a fim de proporcionar maior independência, pode optar, entre outras estratégias, por: (i) manter o subsequente decisor ignorante em relação a existência ou o conteúdo do voto de seu antecessor; (ii) revelar não só o voto ou o parecer, mas toda a informação que serviu de base para a manifestação de seu

---

<sup>358</sup> *Requeriments of this sort trade off some scientific competence, at the margin, for greater representation of affected interested and reduced correlation of error at the group level. Individual epistemic competence of the panel members is just one good, which should be optimized, not maximized; balanced panels of this sort can create overall gains by sacrificing some expertise for a reduced chance that the biases of any one affected interest will dominate* (VERMEULE, 2009c, p. 25).

<sup>359</sup> *A cascade is a process by which people influence one another, so much so that participants ignore their private knowledge and rely instead on the publicly stated judgments of others. There are two kinds of cascades: informational and reputational. In informational cascades, people silence themselves out of deference to the information conveyed by others. In reputational cascades, they silence themselves so as to avoid the opprobrium of others* (SUNSTEIN, 2007b, p. 13). Por outro lado, Vermeule (2009c, p. 26) ressalva que: [a]lthough various forms of groupthink are a real concern, there are two relevant cautions. First, the mere fact that some experts on a panel follow the views of other experts does not amount to groupthink, or necessarily reduce the overall epistemic competence of the group. If panel member defer to a highly competence opinion leader, group epistemic competence can increase overall. Equivalently, herding or information cascades cannot be inferred from the bare fact that some members of the panel copy the views of others. If the copying members have meta-expertise – if they are quite adept at figure out who among them are the best experts – then copying can actually improve the group’s overall performance. The copiers “may be poor meteorologists, but good judges of meteorologists” (VERMEULE, 2009c, p. 26).

<sup>360</sup> *In a reputational cascade, people think they know what is right, or what is likely to be right, but they nonetheless go along with the crowd in order to maintain the good opinion of others* (SUNSTEIN, 2007b, p. 16).

predecessor; ou, ainda, (iii) requerer que os votos ou os pareceres sejam apresentados simultaneamente por todos os integrantes do processo decisório.

O instrumento de segunda opinião pode também, infelizmente, induzir o primeiro opinante, apostando antecipadamente no criterioso trabalho de revisão de um competente revisor, a elaborar apressadamente um parecer de baixa qualidade. A despeito da atitude moralmente reprovável, é preciso notar que se o revisor não for capaz de detectar os erros cometidos ou se for substituído por outro profissional não tão qualificado, o sistema, ao exigir uma opinião adicional, pode criar mais erros do que os prevenir.

Embora o mecanismo de segunda opinião ofereça vantagens, desenhistas devem ficar atentos aos custos envolvidos, tais como, custos diretos (v.g., somatório de remunerações, subsídios, funções gratificadas) e custos de oportunidade (v.g., tempo de espera de deliberação). A otimização desse tipo de mecanismo envolve aferir os custos e o risco de indeterminação, caso as opiniões diverjam, pois a cada opinião adicional diminuem-se os benefícios marginais e aumentam-se os custos marginais. Nesse sentido, deve-se contrabalançar, de um lado, o benefício marginal de se consultar um outro opinante e, de outro, os custos marginais diretos e os custos de oportunidade de se obter uma opinião adicional.

Se os custos de oportunidade são muito altos, a exigência de uma segunda opinião é indesejável. Se o tempo, por exemplo, é fator determinante para adoção de uma medida urgente (*tempus fugit*), a requisição de uma segunda opinião pode ser um erro fatal. A razão de o Poder Executivo ser capitaneado por apenas um agente político é o principal argumento para aqueles que defendem a tese do executivo unitário, principalmente porque em tempos de crise e emergências não há espaço para a obtenção de uma segunda opinião.

Para a análise da indeterminação, há inúmeras abordagens que envolvem benefícios, custos adicionais e *tradeoffs*.<sup>361</sup> Nas situações em que as opiniões são estritamente consultivas, o problema da indeterminação não é saliente. O decisor simplesmente obtém as opiniões de seus consultores e as usa como *inputs* para seu julgamento. Neste caso, há várias estratégias para lidar com a indeterminação. Se opiniões divergem, o decisor pode: (i) simplesmente optar pela média, se as circunstâncias permitirem; (ii) avaliar as razões e ponderá-las segundo

---

<sup>361</sup> *Trade-off* ou *tradeoff*, *grosso modo*, pode ser traduzida como “ganha-e-perde”. É termo que caracteriza uma situação em que o decisor tem diante de si opções conflituosas (v.g., decidir conforme a jurisprudência da instância superior - judicial ou administrativo - ou esposar entendimento particular sobre certa questão jurídica?). Nesse cenário, o decisor deve ponderar os prós (benefícios) e os contras (custos) de cada opção. A escolha é feita a partir do balanceamento tanto dos aspectos benéficos quanto maléficis de determinada opção.

determinado método; (iii) lançar mão de considerações de segunda-ordem, decidindo, por exemplo, com base nas qualificações relativas de cada consultor; (iv) postergar a decisão, mantendo-se inerte até que se obtenha uma terceira opinião. Por outro lado, se as opiniões são vinculantes, regras *default* são o instrumento padrão para prevenir a indeterminação. Regras *default* tipicamente estabelecem a inação a menos que todos os opinantes (ou a maioria deles) compartilhem da mesma posição. O bicameralismo significa que leis são aprovadas desde que ambas as casas legislativas concordem com o teor do projeto de lei.

O instrumento de segunda opinião pode assumir diferentes configurações.

A segunda opinião pode se dar de forma simultânea (v.g., sessões conjuntas da Câmara Federal e do Senado Federal) ou sequencialmente (v.g., apreciação, pelo Senado, de indicação presidencial de agente político; revisão judicial de atos legislativos ou executivos; aprovação de minuta de parecer por um revisor). Da modalidade sequencial, há possibilidade de emergir um benefício e um risco. No tocante ao benefício, o(s) votante(s) seguintes(s) pode(m) aprender a partir da primeira opinião ou suscitar diferente posicionamento com relação à(s) questão(ões) enfrentadas coletivamente. No que tange ao risco, há chance de que o(s) opinante(s) apenas copie(m) a primeira opinião ou que emita(m) pronunciamento carente de suficiente independência, inibindo, dessa forma, a agregação de valor epistêmico ao processo decisório. Nessa segunda hipótese, decisões sequenciais podem ensejar várias formas de caronismo, cascatas informacionais e reputacionais, e efeitos manada.

Nada disso implica que decisões processadas sequencialmente sejam sempre piores, em termos epistêmicos, do que decisões tomadas de forma simultânea. Sob certas circunstâncias, podem ser superiores, especialmente se os últimos opinantes adquirirem úteis informações de seus predecessores. Entretanto, em situações de caronismo ou cascatas informacionais, decisões processadas sequencialmente podem se revelar ótimos terrenos para emergência de problemas nocivos à deliberação. “Algumas evidências experimentais confirmam a existência do problema, embora outras evidências apontem para os potenciais benefícios das decisões processadas sequencialmente” (VERMEULE, 2008b, p. 24). Dado o atual estado de arte e considerando que decisões sequenciais não necessariamente são piores, tudo dependerá o desenho estipulado.

A segunda opinião pode ser ainda integral ou parcial. Na primeira hipótese, a segunda opinião deve enfrentar todas as questões decididas, enquanto que, na apreciação parcial, apenas um subconjunto das questões apreciadas será passível de nova deliberação.

Em muitos casos, a segunda opinião é exarada antes da efetiva tomada de decisão (opinião *ex ante*), principalmente nos casos em que o custo de reversão decisório é muito alto. Nesse caso, a máxima “pense duas vezes” antes de adotar uma séria decisão pode ser uma boa conselheira. Em outros cenários, a segunda opinião denota uma reconsideração, ou seja, o segundo olhar é dado após a tomada da decisão (opinião *ex post*).<sup>362</sup>

Embora mecanismos de segunda opinião comumente prevejam diferente(s) indivíduo(s) ou instituição(ões) revisora(s), o desenhista pode estabelecer que a opiniões sejam emitidas pela mesma pessoa (indivíduo ou instituição). Na hipótese de a segunda opinião ser proferida pela mesma pessoa, o desenhista pode exigir o decurso de determinado prazo após a prolação da primeira opinião, a fim de que ocorram reflexões adicionais sobre o tema a ser decidido, ou estabelecer um distinto procedimento decisório (VERMEULE, 2011a, p. 1.446) como, por exemplo, fixar um sistema híbrido de votação<sup>363</sup> ou agregar novos membros ao colegiado para uma nova rodada de votação.<sup>364</sup> Na hipótese em que se exige o decurso de determinado prazo após a prolação da primeira opinião, intenta-se criar relativa independência entre as opiniões, de modo a minimizar eventual efeito ancoragem, uma vez que quanto maior a proximidade entre as manifestações, maior a tendência de a primeira opinião influenciar a segunda. A obtenção de duas opiniões, distanciadas temporalmente, de uma mesma pessoa pode incrementar a acurácia da decisão, ainda que o sentido da opinião inicialmente manifestada se mantenha inalterada.

A segunda opinião pode ser ainda classificada por obrigatória (v.g., recursos administrativos, seja nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, seja consoante a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) ou opcional. Ou ainda, revestir-se de caráter

---

<sup>362</sup> A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, prevê juízo de reconsideração a ser proferido pela mesma pessoa que decidiu em primeira linha. Confirma o §1º do artigo 56 da mencionada lei, *in verbis*: Art. 56. *Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito. §1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.* (grifos nossos)

<sup>363</sup> Sistema híbridos de votação encerram, pelo menos, duas rodadas de votação, sendo uma aberta e a outra secreta. A ordem, se aberta-secreta ou se secreta-aberta, é definida pelo desenhista e deve considerar o contexto em que a assembleia se reúne. Sistemas híbridos de votação podem oferecer úteis informações tanto para os votantes quanto para os agentes externos à assembleia.

<sup>364</sup> Exemplar é o seguinte dispositivo do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015: Art. 942. *Quando o resultado da apelação for não unânime, o julgamento terá prosseguimento em sessão a ser designada com a presença de outros julgadores, que serão convocados nos termos previamente definidos no regimento interno, em número suficiente para garantir a possibilidade de inversão do resultado inicial, assegurado às partes e a eventuais terceiros o direito de sustentar oralmente suas razões perante os novos julgadores. § 1º Sendo possível, o prosseguimento do julgamento dar-se-á na mesma sessão, colhendo-se os votos de outros julgadores que porventura componham o órgão colegiado. § 2º Os julgadores que já tiverem votado poderão rever seus votos por ocasião do prosseguimento do julgamento.*

vinculante ou não vinculante. Se a segunda opinião for obrigatória, ela pode assumir feição vinculante ou ostentar índole meramente consultiva. Nessa segunda hipótese, isto é, quando a regra é estabelecida no sentido de que o segundo olhar é obrigatório, mas sem carga vinculante, não se exige que o decisor observe o que foi dito pela segunda pessoa.

Importante notar que a presença de um mecanismo de segunda opinião em determinado desenho institucional pode alterar, conquanto altamente contingente e incerto, o comportamento de decisores. Abstratamente, contudo, é lícito afirmar que os benefícios advindos de mecanismos de segunda opinião pode potencializar determinadas condutas, na medida em que o efeito sentinela aumenta.

### 2.2.3 Sistema de Votação Aberto, Secreto e Híbrido

Cada um dos três sistemas apresentam suas virtudes e vícios, não sendo possível determinar abstratamente qual deles é superior. Obviamente, o projetista institucional deve avaliar os prós e os contras, os benefícios e os malefícios, e estimar os custos diretos e os custos de oportunidade a fim de determinar qual deles é o sistema mais adequado para implantação.

Ainda que a votação aberta possa induzir a falsificação do julgamento ou da preferência individual, a transparência impõe a assunção de determinado posicionamento, quer político, quer moral ou técnico. Permite-se, nesse caso, que o voto seja avaliado, no que tange à sua correção, tanto por seus pares quanto por terceiros. Em razão disso, o votante se orienta sob a pressão de seus observadores, uma vez que poderá ser responsabilizado em função do que decidir. Além disso, ao se lançar luz sobre o posicionamento de cada votante, dificulta-se a arquitetura de esquemas de corrupção entre votantes e entre votantes e terceiros, pois o controle social, pelo menos potencialmente, pode inibir comportamentos socialmente reprováveis.<sup>365</sup>

---

<sup>365</sup> [...] *republicanism includes an anticorruption principle. Corruption is the central enemy of republics, and it is a feature of both individuals and political systems. Corruption occurs when government officials lose their devotion to the public good and are no longer responsive to and dependent on public opinion. Then officials promote their private interest or the private interest of some elite faction or oligarchy over the public interest and the public good. To maintain a viable republic, one must prevent the corruption of the political process. However, the problem of corruption is ever-present. As time goes on, people disregard the common good, strive for power, attempt to preserve and extend their status, and in general, invent ever-new ways to dominate each other. Therefore, in order to preserve a republic, citizens must be eternally vigilant in discovering the emerging*

O sistema de votação secreto, por sua vez, libera o votante para perseguir seus interesses egoísticos ou facilita o estabelecimento de escusas barganhas político-partidárias, dado que o monitoramento público fica prejudicado. Em sistema secretos, o votante atua com maior autonomia se comparado ao sistema aberto.

Diferentemente do sistema aberto de votação, no sistema fechado, o votante subsequente não é afetado pelo(s) posicionamento(s) manifestado(s) por parte de seu(s) predecessor(es). Por desconhecer a orientação adotada por seus pares, o votante não é capaz de amealhar úteis informações, dado que a ocultação do(s) pronunciamento(s) anterior(es) impede a transmissão de valiosos conhecimentos. Votante, reconhecido por sua alta especialização em determinada matéria (*expertise*), ao se manifestar, pode indicar que o posicionamento de um colega está errado ou enviesado.<sup>366</sup> Se, por um lado, o efeito educativo do voto aberto é algo epistemicamente benéfico, por outro, o desenhista deve ter sempre em mente que a cascata informacional e a redução da independência dos votos são potenciais riscos ao sucesso do empreendimento institucional.<sup>367</sup>

Por vezes, o debate travado sobre transparência e segredo tende a incutir a noção de que tais conceitos são mutuamente exclusivos. A suposta dicotomia transparência-segredo é facilmente contornável. Sistemas de votação híbridos, além de serem teoricamente significantes, têm-se mostrado, na prática, extremamente úteis e promissores. Uma forma de

*sources of corruption within the political system and to nip them in the bud before they have a chance to undermine republican government. The best way to guard against corruption is to create institutions that will preserve and promote civic virtue and cause individuals to work for the common good* (BALKIN, 2016, p. 109).

<sup>366</sup> Um votante que nada sabe sobre preços de transferência, pode ser um excelente julgador (*meta-expertise*) sobre a competência e conhecimento de um colega de colegiado (regra de julgamento de segunda ordem). O votante, ignorante no assunto *sub judice*, mas bom julgador sobre o conhecimento e a especialização de outrem, ao copiar o voto de um especialista altamente qualificado em preços de transferência, tende a aumentar a competência epistêmica do grupo, uma vez que a correção do resultado final fica subordinada ao acerto do julgamento de segunda ordem. A clareza das palavras de Coady (2006, p. 71) são oportunas neste ponto: [s]uppose that Y is a non-discriminating reflector of X with respect to H, because Y knows or is justified in believing that H is within a domain in which X is an expert. Y believes H because X does, and would do so even if H were false, but Y's concurrence with X still provides the novice with evidence for H, because the novice rationally believes Y to be a reliable judge about whether X is a reliable judge about whether H is true. The novice's confidence in X's expertise concerning H is rationally increased by his or her confidence in Y's meta-expertise. Y's meta-expertise consists in Y's knowledge of (or justified belief about) the scope and extent of X's expertise. Hence, contrary to the non-independent principle, it may well be rational for a subject, who knows or is justified in believing that two or more opinion holders are totally non-independent of one another, to be swayed – perhaps quite a lot – by more than one of them.

<sup>367</sup> Copying may occur because of an “information cascade”, in which individual experts rationally use the views of other experts as the basis for forming their own views, thus reducing the number of independent opinions expressed by the group overall. Here there is a kind of epistemic free-riding or “cognitive loafing”, as some within the group benefit from the information provided by other's views without contributing information themselves. Copying may also occur because “reputational cascade”, in which experts follow the views of senior scientists or powerful figures in the field, for fear of being stamped as incompetent or odd (VERMEULE, 2009c, p. 15).

alcançar um ponto médio entre os extremos e demonstrar que os sistemas de votação aberto e secreto podem ser complementares, envolve o estabelecimento de um sistema em que se realiza duas (ou mais) rodadas de votação. Na primeira votação, os membros do colegiado votam de forma aberta, enquanto que, na segunda rodada, os votantes se manifestam secretamente (sistema de votação aberto-secreto). O sistema inverso (sistema de votação secreto-aberto), embora menos comum, é outra alternativa posta ao desenhista institucional (VERMEULE, 2011a, p. 1.463).

Sistemas híbridos de votação podem ser justificados sobre bases epistêmicas, uma vez que o mecanismo de segunda opinião fornece dois informativos julgamentos, produzidos, sob diferentes circunstâncias procedimentais, por um mesmo conjunto de votantes. A hipótese se baseia na ideia de que diferentes regras de transparência geram julgamentos coletivos sob duas diferentes perspectivas ou pontos de vista. Aposta-se que a combinação do sistema aberto, em que o votante atua responsabilmente (benefício da responsabilização), e o sistema secreto, em que o votante age com maior autonomia (liberdade em relação à influência externa), provará ser superior se comparado a cada sistema isoladamente considerado. Se a votação aberta e a fechada produzem similares ou diferentes resultados, em qualquer das duas hipóteses transmite-se instrutiva indicação tanto para os votantes quanto para a sociedade.

O custo direto e o custo de oportunidade, em sistemas híbridos, são maiores, pois, vota-se duas vezes a mesma matéria. Investe-se mais tempo sobre um mesmo assunto quando se poderia apreciar outros temas. Outro problema diz respeito à indeterminação de eventual deliberação.

Se em cada rodada de votação diferentes resultados forem obtidos, a indeterminação deliberativa emerge. Não haverá problema se os votos forem de índole consultiva, pois, nessa hipótese, a pessoa (v.g., singular ou coletiva) pode optar pelo resultado que julgar ser correto. Entretanto, se os votos forem de caráter vinculante, alguma regra *default* ou procedimento de desempate deve ser previsto a fim de determinar o resultado final da deliberação. Qual procedimento de desempate ou qual regra *default* é a melhor para determinada situação é algo a ser definido contextualmente, levando-se em conta a natureza da instituição e o assunto tratado (VERMEULE, 2011a, p. 1.464).

### 3. AS DIFERENTES ESTRATÉGIAS INTERPRETATIVAS

Grande parte da doutrina nacional contemporânea leva em conta primordialmente o fato, o valor e a norma como variáveis explicativas da interpretação. Se, por um lado, há injustificável redução da complexidade do processo interpretativo ao se trabalhar apenas com essa tridimensionalidade, uma vez que várias condicionantes e dimensões influentes sobre a interpretação são desconsideradas, por outro, os teóricos pátrios maximizam imotivadamente, ainda que de forma implícita, algumas das variáveis tidas por fundamentais no processo interpretativo<sup>368</sup>.

Sob essa estratégia (ou postura) maximizante<sup>369</sup> é que parece boa parte da doutrina nacional estar enquadrada<sup>370</sup>.

A adoção por parte dos doutrinadores nacionais de uma postura fortemente maximizadora e idealizante (*first order*<sup>371</sup>) é inapropriada, em termos práticos, pois limita

---

<sup>368</sup> Notável como parte da doutrina nacional, no que tange ao processo interpretativo, concede ao falível intérprete – um ser dotado de plena capacidade intelectual, isto é, um verdadeiro “juiz Hércules” (DWORKIN, 2002, p. 182) - todo tempo do mundo para aplicar o Direito a apenas um caso concreto, independentemente da teoria valorativa ou formalista que sustente o resultado hermenêutico alcançado. Ao mesmo tempo que a doutrina nacional maximiza no limite a variável tempo, tomando-o, comumente, por infinito, desconsidera que o intérprete contemporâneo tem diante de si um conjunto, uma série, de casos a ser decidido (v.g., estoque de processos) em determinado prazo. Essas variáveis comumente negligenciadas doutrinariamente – prazo, capacidade, cenário decisório coletivo, a energia humana a ser despendida na resolução do estoque de processos, por si sós, já denotam a insuficiência e a incompletude analítica de parte de nossa doutrina, visto que são indiciárias da desconsideração de influentes variáveis no equacionamento do fenômeno interpretativo.

<sup>369</sup> *Grosso modo*, a estratégia maximizadora é aquela em que o intérprete não leva em conta os custos relacionados com a decisão.

<sup>370</sup> Pode-se citar, por exemplo, ÁVILA (2005, p. 25): *daí dizer que interpretar é construir a partir de algo, por isso significa reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentido [...] A conclusão trivial é a de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado. Compreender “provisória” como permanente, “trinta dias” como mais de trinta dias [...] não é concretizar o texto constitucional.*

<sup>371</sup> Não se deve confundir o conceito de *first order* com o de *first best*. Neste, satisfaz-se as condições para obtenção de um resultado ótimo. A Teoria do *Second-Best* foi primeiramente desenvolvida, em 1956, por Richard Lipsey e Kelvin Lancaster, no artigo “The General Theory of the Second Best”. Esta Teoria estabelece que o ótimo *second-best* assim se define porque ele é alcançado sujeitando-o a algum constrangimento que, por definição, impede a obtenção do ótimo de Pareto. Quando impossível satisfazer todas as condições para obtenção de um resultado perfeito, em geral, não é desejável buscar tantas condições quanto necessárias. Quanto ao ponto, vale a transcrição de pequeno, mas esclarecedor excerto dos mencionados teóricos: [...] *the optimum situation finally attained may be termed a second best optimum because it is achieved subject to a constraint which, by definition, prevents the attainment of a Paretian optimum.* (LIPSEY; LANCASTER, 1956, p. 11). Este ótimo de Pareto (eficiência de Pareto), inspirado no italiano Vilfredo Pareto, ocorre quando não existe possibilidade de se alcançarem melhores resultados sem prejudicar qualquer outro agente econômico. Estes conceitos são absorvidos da ciência econômica. No tocante à noção de *first order*, cumpre, no momento, evidenciar que é noção que indica uma abordagem pontual, sem levar em conta o contexto decisório global. Vermeule (2009a, p. 4) aponta fato histórico a fim de exemplificar a Teoria Geral do Segundo Melhor: [t]o pick only one example from the history of

sobremaneira a capacidade teórica de oferecimento de respostas plausíveis requeridas pelo mundo fenomênico<sup>372</sup>. A insuficiência explicativa da postura maximizadora-idealizante tem revelado, ao longo dos anos, um considerável distanciamento entre a teoria e a realidade, uma vez que negligencia relevantes variáveis no equacionamento explicativo da interpretação<sup>373</sup> e denota a incapacidade de dar conta de determinados fenômenos jurídico-institucionais.<sup>374</sup>

Sob viés menos idealizante, relativiza-se a postura interpretativa maximizadora, para se afirmar, em termos teóricos e práticos, que o desenho institucional, em que está inserido o aplicador do Direito (contexto), influencia<sup>375</sup>, em grande parte, o agir interpretativo, vale dizer: impacta o processo e o resultado hermenêutico<sup>376</sup>.

*political thought, Bernard Mandeville suggested that the excessive mutability of the laws, which change at the same rate as fashions, compensates for the inability of legislators to anticipate the problems of the future. The first-best regime would have laws that are both perfectly farsighted and also enduring; given the inevitability limits of legislative foresight, however, the second-best regime both enacts myopic laws and quickly alters them.*

<sup>372</sup> Posturas dessa natureza deixam de oferecer questionamentos respeitantes ao quanto se deve investir na pesquisa por fontes de informações (v.g., textos legais principais e colaterais) e coleta de materiais (v.g., documentação pré-legislativa) para a tomada de decisão.

<sup>373</sup> Ilustrativamente, cite-se: o tempo, os custos relacionados à coleta de material (v.g., textos primários e textos colaterais) e de pesquisa de fontes informacionais (v.g., documentação pré-legislativa), a influência de revisores e orientadores técnicos, a transparência e o trabalho a realizar, que pode ser medido por meio do estoque de processos distribuído a um determinado julgador.

<sup>374</sup> Exemplos de fenômenos inexplicáveis por meio da doutrina pátria, relacionada com o tema da interpretação, diz respeito ao voto médio e à estratégica modificação ou ajuste do resultado interpretativo alcançado por parte de um julgador, por vezes simplesmente manifestado pela expressão “voto com o relator”, com vistas a tornar possível a deliberação dentro de um órgão colegiado. No tocante a esse aspecto, considerando o contexto da Suprema Corte norte-americana e tendo em vista as interações promovidas entre magistrados-votantes em uma instituição coletiva, Mark Tushnet menciona que a *posição preferente de um Justice acerca de apropriada interpretação de uma previsão constitucional pode ser alterada, ajustada, estrategicamente, de modo a permitir a adesão de outros membros da Corte* (2015, p. 4) no intuito de obter uma deliberação, isto é, um *processo de argumentação, no qual os participantes tentam persuadir os demais de que determinadas normas constitucionais são racionalmente mais aceitáveis do que outras alternativas, em termos objetivos sobre os quais todos concorda [...] A deliberação termina com o consenso sobre os princípios incorporados em específicas provisões*. De acordo com as palavras do professor de Harvard (TUSHNET, 2015, p. 2): *[s]ome scholars have described strategic interactions among U.S. Supreme Court justices. Those interactions are, in my view, examples of deliberation dominating bargaining. The most significant examples of strategic interactions are ones in which one Justice has a preferred position about a constitutional provision’s proper interpretation, but modifies that position to ensure that some other Justice will join his or her opinion*. No ponto, cumpre citar, por oportuna, as palavras do Ministro Celso de Melo, veiculada pelo Notícias STF, de 17 de abril de 2015, *in verbis: Embora mantendo respeitosa divergência quanto a essa orientação, devo ajustar-me, no entanto, em atenção ao princípio da colegialidade, ao entendimento prevalecente nesta Suprema Corte, a propósito do litígio em exame* (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2015). A propósito, o artigo “Efeitos Sistêmicos nas Decisões Jurisdicionais Colegiadas: Uma Abordagem a Partir de Estudos de Adrian Vermeule e Robert Jervis” (KAYAT, DE LAZARI, 2013) apresenta interessante estudo acerca do voto médio e efeitos emergentes em tribunais brasileiros.

<sup>375</sup> Normas institucionais podem afetar profundamente o comportamento dos atores sociais sob influência desses mecanismos (VERMEULE, 2007, p. 9).

<sup>376</sup> Nesse aspecto, vale relembrar a afirmação de Peres (2008, p. 65) quando destaca que: *[...] a relevância dos modelos constitucionais [ou instituições] como objetos de investigação voltou à tona, mas não mais com aquele casaco puído e empoeirado do teórico que só estuda os textos das constituições e deduz da razão abstrata qual o melhor modelo [...] Vestidos com seus “aventais de cientistas” e munidos de todas as “ferramentas” – ou, como já se disse, “as peças e as engrenagens” da ciência – das pesquisas empíricas [...], os neoinstitucionalistas,*

Antagonicamente à estratégia maximizadora, compreende-se que o processo interpretativo é melhor descrito e explicado a partir de uma perspectiva institucional e estratégica, quer de índole otimizadora, quer de caráter satisfativo (*second order*<sup>377</sup>).

É por isso que no ponto de vista ora adotado põem-se em foco as estratégias decisórias, as estruturas de incentivos atuantes no desenho institucional em que se insere o intérprete<sup>378</sup> e as potenciais consequências acarretadas por tais estímulos institucionais.

### 3.1 As Estratégias Interpretativas Maximizadora, Otimizadora ou Satisfatória

Pessoas adotam diferentes estratégias no momento de realizar suas escolhas. Ao escolher, a amplitude e a complexidade das opções disponíveis são fatores fundamentais na adoção da melhor estratégia. Quando as alternativas são poucas, inteligíveis e simples, a tendência é examiná-las integralmente. Todavia, quando as opções são muitas, intrincadas, incompreensíveis ou difíceis, estratégias alternativas devem ser empregadas, pois sérios problemas podem advir de uma má escolha (THALER; SUNSTEIN; BALZ, 2010, p. 12).

Na teoria institucional, identificam-se três principais tipos de estratégias – ou posturas - de decisão como estilos de interpretação<sup>379</sup>. Considerando que a interpretação jurídica é procedimento que almeja alcançar um resultado, uma decisão, é possível que o intérprete adote uma estratégia decisória de caráter maximizador, otimizador ou, ainda, opte por uma postura nomeada por satisfatória<sup>380</sup>. Apesar de cada qual se traduzir em distintas abordagens de decisão e auxiliarem na compreensão da fenomenologia interpretativa, todas servem,

---

*agora, investigam, de maneira positiva e analítica, os efeitos dos desenhos institucionais sobre o comportamento dos atores e sobre os resultados.*

<sup>377</sup> *By second-order decisions we refer to decisions about the appropriate strategy for reducing the problems associated with making a first-order decision. Second-order decisions thus involve the strategies that people use in order to avoid getting into an ordinary decision-making situation in the first instance.* (SUNSTEIN; ULLMANN-MARGALIT, 1999a, p. 3).

<sup>378</sup> Mark Tushnet (2015, p. 5) esclarece o quanto à diferenciação de papéis entre agentes sociais diversos (leia-se, também, intérpretes), imersos em distintos cenários, justifica inconfundíveis normas de governo comportamental.

<sup>379</sup> *We may distinguish three styles or strategies of decisionmaking* (VERMEULE, 2004, p.2). Em tradução livre, Vermeule afirma que “podemos distinguir três estilos ou estratégias decisórias”.

<sup>380</sup> Vermeule (2004, p. 3) evidencia que a escolha da estratégia decisória é completamente agnóstica em relação à teoria de valor que o intérprete sustenta em sua decisão. As palavras do teórico norte-americano de Harvard são relevantes para a compreensão do ponto: *The choice among decisionmaking strategies is utterly agnostic about the underlying value theory; whatever such theory the interpreter holds, there is always a separate question about which decision-procedures are best suited to promote the decisionmaker's aim.* Em tradução livre: [a] escolha entre estratégias decisórias é completamente agnóstica em relação à teoria de valor subjacente; qualquer teoria que o intérprete sustente há sempre uma questão separada sobre quais são os procedimentos decisórios mais adequados para promover os objetivos do decisor.

indistintamente, ainda que só para fins acadêmicos, de guia para o desenvolvimento da interpretação.

Embora a interpretação maximizadora seja imperfeita, em termos práticos, nem por isso a estratégia otimizadora e a postura satisfatória, de *per si*, são globalmente melhores. Cada um desses dois estilos se revela atrativo procedimento decisório, tudo a depender do contexto e das circunstâncias em que estiver inserido o intérprete.

De acordo com os estudos vermeulianos, são as seguintes notas que caracterizam cada uma das três espécies estratégicas interpretativas mencionadas.

### 3.2 A Estratégia Maximizadora

Ao contrário da estratégia otimizadora e satisfatória, a estratégia maximizadora de interpretação negligencia os custos decisórios<sup>381</sup> e os custos de oportunidade<sup>382</sup>. O intérprete maximizador não internaliza, não estima, os custos decorrentes de sua interpretação<sup>383</sup>. Em virtude disso, normalmente, extrapola os limites razoáveis de busca e pesquisa por

---

<sup>381</sup> Os custos cognitivos (v.g., relacionados com questões tecnicamente difíceis e/ou problemáticas) ou emocionais (v.g., atinentes a questões dolorosas moralmente ou geradoras de aborrecimentos) de decidir podem superar os benefícios que emergem de um processo decisório que almeja uma escolha ótima. Em circunstâncias em que as questões geram altos custos decisórios, o decisor pode preferir não escolher enquanto não possuir suficiente tempo para reflexão, energia para pensar sobre o assunto ou os necessários conhecimentos e informações. O intérprete pode não se sentir inteiramente capacitado para o enfrentamento de uma intrincada e complexa questão. Se a incerteza for predominante, a previsão de um resultado ruim pode inibir a decisão, a escolha. Em tal quadro, não decidir (isto é, não escolher) pode parecer a melhor opção, ainda que a chance de obtenção de resultados subótimos cresça tipicamente com o decorrer do tempo (BJORN; URS, 2012). Especificamente quanto ao ponto, Sunstein é esclarecedor: *This inquiry—into judicial confidence about potential default rules—can be understood as a simple way of asking a more systematic question, about how to reduce the costs of decision and the costs of errors. (We should not be too reductionistic here; decision costs and error costs differ from one another, and they include costs of qualitatively diverse kinds). Decision costs can be understood as the costs of finding out what the law is—a cost faced by courts (attempting to discern the legal role while deciding the case) and by ordinary citizens (having to invest resources in figuring out the content of law). Error costs involve both the number of mistakes and the magnitude of mistakes* (SUNSTEIN, 1999b, p.13).

<sup>382</sup> Custo de oportunidade representa o custo associado a uma determinada escolha medido em termos da melhor oportunidade perdida. Na Economia, essa expressão é usada para indicar o custo de algo em termos de uma oportunidade descartada. Essa expressão traduz o custo, pecuniário ou não, associado à renúncia feita pelo agente social bem como os benefícios que poderiam advir a partir da oportunidade descartada. Em outros termos, denota o valor que atribuímos à melhor opção de que prescindimos quando efetuamos a determinada escolha. O custo de oportunidade está, como visto, diretamente relacionado com o fato de vivermos num mundo de escassez.

<sup>383</sup> Ilustrativamente, considere um juiz que seja adepto do intencionalismo e que adote a estratégia maximizadora para a resolução de um caso concreto. Nessa situação, o juiz pesquisaria exaustivamente o material histórico e outras fontes, tanto principais quanto colaterais, a fim de coligir a maior quantidade possível de informações acerca da elaboração do texto legal interpretando. Certamente, tal postura implicaria altos custos (v.g, tempo, recursos pecuniários, pessoal, dentre outros) não só para o próprio julgador como também para as partes envolvidas no caso judicial e perante outros atores sociais (VERMEULE, 2015, p. 22).

informações<sup>384</sup> e evidências que tanto o intérprete otimizador quanto o adepto da postura satisfatória estipulam, de acordo com, respectivamente, cada estratégia eleita. Maximizar, assim, é realizar o melhor, levando em conta a totalidade das circunstâncias relevantes para o deslinde do caso concreto sob análise<sup>385</sup>. Todos os pontos de vista – v.g., legais, dogmáticos e jurisprudenciais (precedentes) - devem ser considerados na maior medida possível.

Sob a estratégia maximizadora, a procura por novas informações e opções interpretativas não sofre limitações específicas impostas pela própria estratégia eleita, isto é, não se submete a determinada regra de parada (*stopping rule*) que defina o momento oportuno em que o procedimento interpretativo deva ser abortado<sup>386</sup>. A determinação de uma regra de parada é injustificável e invisível sob a perspectiva assumida pelo intérprete maximizador, visto que considera, na plenitude, os aspectos relevantes para a resolução do caso concreto que se apresenta.

A adoção da estratégia maximizadora conduz o intérprete a empreender esforço máximo, energia hercúlea<sup>387</sup>, com o fito de obter o melhor resultado interpretativo, no intuito de produzir, tanto quanto possível, algum valor ou teoria que o intérprete sustente, tais como

---

<sup>384</sup> Informação é um bem com propriedades incomuns. O valor de uma informação só é aferível até que a possua. Vermeule (2007, p. 9) diz que a informação é um sustentáculo crucial para o projeto de mecanismos, pois instituições são, dentre outras coisas, sistemas de manejo de informações. Segundo essa perspectiva, as instituições acumulam informações mantidas por indivíduos e tentam reduzir as incertezas no intuito de promover os objetivos e metas públicas. Para ele, as instituições são “sistemas de informações”.

<sup>385</sup> Um intérprete intencionalista-maximizador procede à pesquisa tanto quanto mais ampla for possível no intuito de obter informações sobre as intenções legislativas da época da elaboração e publicação do texto legal. Realiza pesquisa expansiva por informações e alternativas interpretativas. Sob tal diretriz, não há regra invariável para descoberta da intenção legislativa, vale dizer, qualquer fonte é, em princípio, admissível e deve ser conferida a ela algum peso relativo no equacionamento das questões oferecidas ao intérprete.

<sup>386</sup> O exemplo mencionado por Vermeule (2004, p.6) é esclarecedor: *Here is an illustration of the three strategies. Three decision theorists—M, O, and S—enter the main university cafeteria, which holds no less than twenty separate stations, each of which offers a different type of cuisine. M is a simpleminded maximizer who seeks the most satisfying possible meal right now; M spends the next hour visiting each station, pondering possible choices, and so on. (By the time M is done choosing his meal, O and S have finished eating and are back in their offices working on papers). O is a second-order maximizer, who sees that maximizing her satisfaction from this particular meal is suboptimal from a overall perspective. O thus adopts a stopping rule that is calculated to optimize her satisfaction, taking into account decision costs and opportunity costs. Calculating the marginal costs and benefits, O decides to visit five randomly selected stations out of the possible twenty, and then to choose from within this set the station whose offering maximizes the satisfaction of O's tastes. S is also a second-order maximizer, but she employs a different stopping rule: S proceeds along the stations until he finds an offering that is good enough, and then stops searching. Although O and S may happen to light upon the same offering, there is no guarantee that they will do so; and although it is true that both O and S manage to avoid the plight of the obsessive and self-defeating M, they have used different strategies to that end.*

<sup>387</sup> A perspectiva maximizante ou perfeccionista é representada pela figura do juiz Hércules de Dworkin: *I must try to exhibit that complex structure of legal interpretation, and I shall use for that purpose an imaginary judge of superhuman intellectual power and patience who accept law as integrity. Call him Hercules* (DWORKIN, 1986, p. 239).

fidelidade à intenção do legislador, o textualismo ou o originalismo ou, ainda, à jurisprudência dos valores<sup>388</sup>.

Em regra, o intérprete maximizador consumirá maior quantidade de tempo, esforço e recursos materiais do que seria justificável do ponto de vista de uma estratégia de segunda ordem, isto é, de uma perspectiva globalmente maximizadora ao estilo otimizador ou satisfativo.

O intérprete, sob estratégia maximizadora, ao realizar uma extensa revisão das fontes principais e colaterais, tende, por exemplo, a produzir maior desperdício de recursos (v.g., tempo, energia<sup>389</sup>), mantendo constante a precisão da decisão que tencione alcançar, se comparado ao trabalho despendido por meio de levantamento de um conjunto mais restrito de fontes informacionais. Por outro lado, se mantidos constantes os custos da decisão, a pesquisa por inúmeras fontes pode mesmo reduzir a precisão da decisão, se porventura o intérprete maximizador possuir restrita capacidade<sup>390</sup> e limitado processo de informação, uma vez que

---

<sup>388</sup> Na estratégia maximizadora, o intérprete categoriza (ranqueia) os resultados de possíveis ações de acordo com alguma escala de valor e escolhe a ação maximizadora – a ação que produzirá o maior valor (VERMEULE, 2004, p. 4). Um originalista é aquele que acredita que o significado da Constituição não modifica ou evolui ao longo do tempo, mas, ao contrário, que o significado é estático e conhecido. Um originalista acredita que o conceito estático do texto deve ser o único para um juiz quando interpreta ou aplica uma provisão constitucional. O texto é a fonte primária do significado público ordinário, *todavia fontes extrínsecas de, especificamente, informações históricas podem também elucidar os princípios encartados no texto da Constituição* (WHITTINGTON, 2013, p. 3). O textualista é um originalista que atribui peso primário ao texto e estrutura da Constituição. O texto significa aquilo que se compreendia por uma pessoa ordinária ao tempo em que foi escrito. Textualista são geralmente céticos sobre a habilidade dos juízes para determinar a intenção coletiva. Nas sintéticas palavras de Posner e Vermeule, originalismo e textualismo são assim caracterizados: *[o]riginalism is the doctrine that courts should enforce the Constitution as it was understood at the founding, rather than as it has developed over time. Textualism is the doctrine that courts should interpret statutes as written, and not on the basis of legislative history* (POSNER; VERMEULE, 2013, p. 23). No tocante à utilização da teoria dos valores como diretriz interpretativa, Ribeiro (2009, p. 287) adverte que *a partir do afastamento do positivismo e da superação do corte entre Moral e Direito, a jurisprudência dos valores, não podendo prescindir desses para a resolução dos casos concretos, faz ressurgir o relacionamento entre Ética e o Direito, o que, com a virada kantiana, resgata a Teoria dos Direitos Fundamentais e a Teoria da Justiça*.

<sup>389</sup> *Although the nature of institutional energy is obscure, and different discussions seem to use the term to mean different things, a straightforward interpretation is that institutions and officials that at least partly control their own agendas may choose varying levels of activity or outputs, and that constitutional rules may shape and constrain such choices. The more institutional activity is desirable, the more costly are any rules that give institutional actors an incentive to do nothing rather than something* (VERMEULE, 2014, p. 125).

<sup>390</sup> Sob viés dogmático, vale apontar a visão de Eusébio González quanto ao tema mencionado: *[e]s necesario estar persuadidos de que es muy difícil, por no decir imposible, aproximarse mínimamente a un grado de certeza deseable en la aplicación del Derecho, si no se parte de dos premisas imprescindibles. La primera consiste en tener un conocimiento suficientemente preciso de las normas vigentes en cada momento. La segunda, dando por supuesto esse conocimiento, exige poder entender el contenido de las normas vigentes* (GONZÁLEZ, 2001, p. 43). Sobre o tema, é oportuno transcrever outra abordagem sobre o tema, desta vez, sob perspectiva institucional: *[e]m níveis teóricos, a estrutura judiciária de determinado Estado molda, gratuitamente, o estereótipo do juiz ideal, que não passa de uma utopia mas constitui objetivo infindo e inatingível de precisado tribunal. Isto é, em certa corte especializada, nenhum juiz é dotado de tamanha especialização a ponto de prever adequadamente todos os efeitos dinâmicos decorrentes de sua atividade discricionária [...]. Analogamente, nenhum juiz*

amplos conjuntos de informações podem prejudicar a compreensão do intérprete, deixando-o confuso, acerca das questões colocadas sob análise.

Se a postura maximizadora já não se revela adequada a casos singulares, o que pensar acerca da maximização sob uma perspectiva global. Caso se considere uma série de casos concretos a serem apreciados por determinado julgador, a estratégia maximizadora tende fortemente a exacerbar o custo de oportunidade, porquanto os recursos disponíveis não serão otimamente distribuídos entre cada caso concreto a julgar, significando dizer que provavelmente a precisão dos casos subsequentes a serem analisados será substancialmente reduzida.

Tendente a maximizar os aspectos influentes no processo interpretativo em busca do resultado ótimo<sup>391</sup>, idealiza a interpretação de forma pontual, em busca de um tipo de perfeccionismo. Em razão disso é que se diz que tal estratégia é de primeira ordem (*first order*), pois não assume ponto de vista de ordem superior, mais amplo. Desconsidera a perspectiva sistêmica, o ponto de vista institucional.<sup>392</sup> Em razão da má alocação dos recursos disponíveis na série de casos concretos a apreciar, o perfeccionismo pontual (ou local) pode implicar sistema interpretativo pior, em termos globais. De acordo com essa estratégia, vale frisar, os recursos são tidos praticamente por ilimitados para resolução de um único caso concreto.

### 3.3 A Estratégia Otimizadora

A estratégia otimizadora, por sua vez, considera os custos diretos e os custos de oportunidade na aquisição de informação e elaboração da decisão. Na otimização, restringe-se a busca por novas opções e informações<sup>393</sup>, valendo-se, nesse intento, de um amplo cálculo de

---

*generalista o é a ponto de envolver em seu círculo competente todo e qualquer caso de maneira unívoca, haja vista os limites periciais de que supostamente dispõe* (DE LAZARI; BOLONHA; RANGEL, 2013, p. 419).

<sup>391</sup> Quanto à perspectiva econômica de análise do Direito, interessante é a visão de Klaus Tipke: [a] *objeção, de que Justiça não é uma categoria econômica, que as Ciências Econômicas são ciências do ser, não do dever ser ou do que devia ser, por isso os economistas não são competentes para as questões de Justiça, é meramente formal. O que importa decisivamente é a competência objetiva. Se filósofos e juristas se limitam predominantemente a reprovar aos economistas a transgressão de fronteiras, mas, eles mesmos nada ou pouco fazem, é isto de todo insuficiente* (2012, p. 12).

<sup>392</sup> *Normative theories of adjudication typically consider a single judge, deciding alone [...] These theories thus implicitly suggest that a judge, sitting on a collegial court, should decide as she would decide were she sitting alone* (KORNHAUSER, 2013, p. 1).

<sup>393</sup> Em alguns cenários, especialmente quando se trabalha um conjunto de casos similares, decisores podem seguramente esperar que a próxima quantidade de informações possuirá limitado valor, mesmo que não se saiba,

custos frente a benefícios (análise de custo-benefício). Otimizar, na verdade, significa maximizar dentro dos limites e constrangimentos presentes em determinado contexto, segundo uma determinada regra de parada (*stopping rule*). Consiste em considerar a limitação dos recursos disponíveis em dado orçamento, em especial, o tempo, a energia de trabalho e recursos materiais (*second order*). Sob postura otimizadora, estipulam-se limites no *quantum* que se deseja investir na pesquisa de dados, informações, argumentos e alternativas interpretativas.

Assim como na estratégia satisfatória, a otimização apela para a ideia de que o decisor que leva em conta menos do que o completo conjunto de considerações na resolução de determinado caso concreto, que apoiam uma particular decisão, pode, por um conjunto de considerações, fazer melhor acerca de uma série inteira de decisões a serem tomadas. Embora não seja o antônimo da estratégia maximizadora, desta afasta-se, pois adota espectro mais amplo de análise: vislumbra-se uma maximização global, preocupa-se com o sistema.

Segundo a postura otimizadora, o processo interpretativo se encerra, quando os custos de pesquisa adicional se igualam ou excedem os benefícios esperados de informações adicionais ou novas opções interpretativas. Estipula-se uma regra de parada procedimental, ou seja, finaliza-se a pesquisa adicional por fontes informacionais e coleta de material, se os benefícios esperados de pesquisa são menores que os custos, computando-se, inclusive aí, os custos de decisão de pesquisa e a chance que novas fontes reduzirão a precisão da decisão, no caso de conduzir um intérprete falível<sup>394</sup> em indevida direção interpretativa, se comparado a um conjunto menor de fontes informacionais.<sup>395</sup>

A noção ínsita a esta estratégia denota que a regra de parada otimizadora restringe o rol de informações e de materiais a serem pesquisados e analisados pelo intérprete, o qual, para fazer melhor, deve considerar, em regra, um conjunto menor de fontes informacionais.

---

de antemão, que tipo e natureza de informação poderá advir da pesquisa adicional. A experiência supre prévias probabilidades das quais decisores podem gerar expectativas racionais sobre benefícios de futuras informações (VERMEULE, 2015, p. 19).

<sup>394</sup> Segundo Sunstein e Vermeule: [m]uitos autores respeitados exploraram as teorias de interpretação sem atentar para o fato de que tais teorias serão inevitavelmente usadas por pessoas falíveis e com prováveis efeitos dinâmicos que se estendem muito além do caso que se analisa (2002, p. 46).

<sup>395</sup> Em cenários de incerteza, estipular a regra de parada de colheita de informações torna-se problemática ou, até mesmo, arbitraria: *where the environment is so unfamiliar, or so complex, that the marginal benefit of acquiring further information is itself genuinely uncertain, there may be prohibitive costs to gathering the information needed to form an epistemically justified probability distribution over the value of information* (Elster, 2009). *An infinite regress looms: the decisionmaker must decide how much to invest in gathering information about the marginal benefit of further information-gathering, and so on* (VERMEULE, 2013c, p. 13).

### 3.4 A Estratégia Satisfatória

A opção por uma estratégia satisfatória<sup>396</sup> tem em mira evitar a procura desenfreada pela melhor interpretação, tendo em vista que esse agir normalmente resulta em um contraproducente empreendimento, sob perspectiva global. Ciente de que o processo interpretativo não é livre de constrangimentos, seleciona-se a interpretação que se julga boa suficiente, plausível, sob a luz da teoria que ampare o resultado hermenêutico, conservando tempo e outros recursos para serem despendidos em outros casos (*second order*).

A estratégia satisfatória surge quando o processo decisório é visto dinamicamente<sup>397</sup>. No mundo real, diversas decisões são tomadas, pelo menos em parte, a partir de um conjunto de opções que deriva, por si mesmo, do produto de decisões anteriores.

Algumas decisões interpretativas da Administração Tributária Federal são do tipo que se repetem frequentemente. Nessas hipóteses, a postura satisfatória a ser tomada pelo agente público é apropriada, uma vez que os pronunciamentos oficiais devem ser aplicados uniformemente em relação a todos sujeitos passivos que se enquadrem na mesma moldura fático-jurídica. Entre encampar a interpretação vinculante manifestada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o entendimento individual (ou coletivo de um grupo de julgadores), a respeito de determinada matéria, ou seja, “quando não há dúvida quanto qual seja a norma aplicável (quer dizer, temos uma norma de forma  $p \rightarrow q$ ), mas a norma em questão permite mais de uma leitura” (ATIENZA, 2006, p. 124), a dupla influência causada por mecanismos institucionais complementares de filtro e de sanção aconselham o julgador administrativo ou o Auditor Fiscal autuante, em seu cálculo estratégico, a decidir-se pela primeira opção, uma vez que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) é a detentora da competência para declarar a interpretação oficial da legislação tributária e aduaneira, editando, para tanto, atos normativos e as instruções necessárias a sua execução.<sup>398</sup>

---

<sup>396</sup> O termo satisfatória é a tradução da palavra inglesa *satisficing* cunhado pelo economista Herbert Simon (1956, p. 129).

<sup>397</sup> Em contextos estáticos, a superioridade da maximização sobre a postura satisfatória está conceitualmente atrelada à escala de valor que o decisor sustenta. Em cenários em que os conjuntos de ações ou opções viáveis já estão definidos, a noção satisfatória é incoerente. Em cenários estáticos, a melhor ação a ser adotada, em regra, é a maximizadora (VERMEULE, 2015, p. 4).

<sup>398</sup> Em termos epistêmicos, a opinião de um relevante grupo deve ser levada em linha de consideração quando o decisor não possui adequados recursos para investigar alguns importantes fatores decisoriais. A propósito, [j]udges lack good tools for investigating these questions. If there is a consensus within the a relevant community on a question of law, or on a question that bears on the right answer to a question of law, then judges might pay attention to that consensus (SUNSTEIN, 2007a, p. 40).

Formalmente, há inclusive normas complementares destinadas a reiterar os pronunciamentos oficiais vigentes. Exemplo do que se expõe são as Soluções de Consulta Vinculadas, previstas no artigo 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Nessa situação, os pronunciamentos da Administração Tributária federal atuam como regras *default*, uma vez que as escolhas ativas dos intérpretes são afastadas em favor do pronunciamento institucional. Além da aplicação uniforme do entendimento oficial, a decisão baseada em regra *default*, em detrimento da escolha individual, tende a otimizar o tempo, a reduzir os erros decisórios e a reafirmar, a cada decisão, a interpretação esposada pela Administração Tributária, ou seja, atua como mecanismo de instrução do efetivo em exercício na Instituição.

A postura satisfatória, assim, diminui os custos associados ao enfrentamento de diversos aspectos tormentosos vinculados à decisão que se tenciona adotar, tais como, a definição da extensão da coleta de material legislativo e jurídico, os custos de pesquisa e o *quantum* de informações necessárias, dentre outras. Render-se ao “canto da sereia” do perfeccionismo pontual (isto é, análise de único caso) redundaria em desempenho pior em termos mais amplos do que seria a firme disposição em tomar como bom a preferência de procurar o melhor (VERMEULE, 2015, p.17).

Enquanto que o otimizador encerra a pesquisa quando o benefício marginal de encontrar uma melhor opção, descontada a probabilidade de encontrar tal opção, é igual ou menor do que os custos de pesquisa adicional, o intérprete adepto à postura satisfatória finaliza a pesquisa no momento em que encontra uma opção que seja boa suficiente (VERMEULE, 2015, p. 6). Ao invés de pesquisar a melhor possível interpretação, ainda que sob constrangimentos e limitações, o intérprete adepto da estratégia satisfatória estabelece um limite de procura por fontes e materiais para aceitar a primeira interpretação que julgue que seja internamente consistente, ou seja, suficientemente boa<sup>399</sup>. Quando a interpretação se torna satisfatória, entra em cena específica regra de parada (*stopping rule*), uma entre outras tantas “regras do jogo” institucional<sup>400</sup>.

---

<sup>399</sup> Forçoso reconhecer que o ponto de partida e a ordem de pesquisa de fontes informacionais empregada pelo intérprete, sob a qual os materiais são apreciados, influenciam determinantemente o processo e o resultado interpretativo decorrente da adoção da estratégia satisfatória (VERMEULE, 2015, p.12). Dentro do nosso sistema legal, por convenção, o texto legal é comumente o ponto de partida, se bem que seja possível a eleição de outro qualquer.

<sup>400</sup> As instituições são tidas como mediadoras para o cálculo estratégico dos agentes, visto que estes decidem, ou melhor, escolhem racionalmente, sob o peso das “regras do jogo” (LÓPEZ, 2010, p. 1)

Apesar de a estratégia satisfatória apresentar distinta regra de parada, essa diversidade, em relação às demais estratégias decisórias, não necessariamente conduz a um diferente resultado interpretativo.

É lícito supor, então, que tanto a estratégia otimizadora quanto a postura satisfatória se fundam em um reconhecimento implícito que fazer o que é melhor com respeito a uma decisão particular - considerando uma série de casos a decidir, sob a responsabilidade de determinado intérprete - é fazer algo que possa não ser o melhor topicamente. Como resultado desse *trade off*<sup>401</sup>, os adeptos dessas duas estratégias conferem superioridade à alocação de recursos sobre a série de casos a apreciar (superioridade global) em detrimento de uma maximização pontual (inferioridade local). Assim como se estabelece na postura otimizadora, a estratégia satisfatória tem por premissa a noção de que é melhor alocar os recursos disponíveis sobre uma série de casos se comparada ao perfeccionismo local da postura maximizadora. Embora lance mão de uma distinta regra de parada para emissão da decisão, as posturas satisfatória e otimizadora assumem o mesmo objetivo, qual seja: a maximização da alocação de recursos, em termos globais.<sup>402</sup>

Ambas as estratégias – otimizadora e satisfatória – são posturas maximizadoras de segunda ordem (*second order*), ou seja, preferem maximizar globalmente, levando em conta os constrangimentos e respeitando regras de parada específicas de cada postura, a maximizar um único caso, ainda que nesse processo resultados subótimos sejam alcançados.

A motivação para adesão à estratégia satisfatória ou otimizadora traz a esperança de que a “inferioridade [do resultado] local provará ser globalmente superior através de um conjunto de decisões” (VERMEULE, 2015, p. 16).

Não há argumento final contra ou a favor da postura otimizadora ou satisfatória como estratégias decisórias. Ambas estratégias possuem virtudes e vícios que variam de acordo com o contexto. A escolha entre uma e outra é determinado em função das características específicas do contexto decisório. Nem otimizar ou satisfazer é universal ou acontextualmente melhor: a escolha entre cada qual variará de acordo com as características variantes do cenário interpretativo.

---

<sup>401</sup> *Of course people are willing to make trade-offs among qualitatively diverse goods, and they do so all the time* (SUNSTEIN, 2008, p. 13).

<sup>402</sup> *Our assessment of an institution rests on a pattern of decisions, not on each decision in isolation. An institution that strives for decision-by-decision rationality might succeed less well than one that acted in a more routinized less reflective manner. The institutional designer does better to require agents to act in a way that is not, on a decision-by-decision basis* (KORNHAUSER, 2013, p. 2).

### 3.5 Crítica à Estratégia Maximizadora da Doutrina Nacional

A doutrina pátria tem tratado a interpretação jurídica, segundo a estratégia maximizadora, com viés exclusivamente idealizante<sup>403</sup> e de maneira uniforme, como se ao decisor coubesse apenas uma forma de proceder à interpretação, desde que se valha dos critérios ou métodos clássicos de interpretação<sup>404</sup>, os quais podem ser manejados livremente sem qualquer preocupação de cunho metodológico<sup>405</sup>, e independentemente da consideração de outros aspectos relevantes, tais como a existência de outras e mais apropriadas estratégias de decisão, a presença de influentes incentivos e constrangimentos institucionais<sup>406</sup> e a assunção de distintos cenários decisórios, como, por exemplo, órgãos coletivos<sup>407</sup> e circunstâncias em que o intérprete deva decidir uma série de casos concretos.<sup>408</sup>

---

<sup>403</sup> *Nonideal interpretive theory is a different enterprise. It asks how nonideal interpreters of law should proceed, in light of widespread disagreement about competing ideal theories, and given the institutional constraints and political conditions that actually obtain in particular legal systems* (VERMEULE, 2003, p. 31).

<sup>404</sup> Até mesmo o número dos critérios clássicos é controvertido. Savigny distinguia quatro critérios interpretativos: [...] *é sabido que, desde SAVIGNY, a interpretação não se limita a examinar apenas o critério gramatical. Para completar a interpretação, é preciso prosseguir com os critérios lógico-sistemático, teleológico e histórico, que devem ser utilizados harmonicamente [...]* (CASSONE, 2013, p. 68). Por sua vez, Karl Larenz indica cinco critérios de interpretação, quais sejam: o sentido literal, o significado da lei segundo o contexto, as intenções e metas normativas do legislado ordinário, os critérios objetivo-teleológicos e o mandamento de interpretação conforme a Constituição (LARENZ, 2005, p. 450-484). Häberle não discrepa dos demais teóricos e acrescenta aos quatro métodos ou critérios clássicos um quinto método. Sua tese é a do: direito comparado. Para ele, a hierarquização, organização ou a procedimentalização dos métodos interpretativos é inconcebível (HÄBERLE, 2014, p. 563-569).

<sup>405</sup> *Mais importante do que o problema do número de cânones é o problema de sua ordem hierárquica. Cânones diferentes podem levar a resultados diferentes. Diante desse fato, só podem considerar adequadamente para fundamentar com segurança um resultado se é possível articular critérios escritos para sua ordenação hierárquica. No entanto, até hoje não se conseguiu fazer isso* (ALEXY, 2013, p. 21).

<sup>406</sup> *Implicitly, that is, they assume first that normative theories of adjudication are invariant across institutional structures [...] Attention to the detail of actual adjudicatory institutions reveals significant variation in the structures of decision among collegial courts. Each of these various structures suggests a different, implicit normative theory of adjudication.* Em tradução livre, é afirmado (KORNHAUSER, 2013, p. 18) que: *implicitamente, isto é, assumem primeiro que as teorias normativas de decisão são invariáveis em relação às estruturas institucionais [...] Atenção ao detalhe das reais instituições de decisão revela significativa variação na estrutura de decisão entre cortes colegiadas. Cada uma dessas estruturas sugerem uma diferente e implícita teoria normativa de decisão.* Interessante exemplo do que se expõe diz respeito aos *veto players* e *veto points*. George Tsebelis (2002) evidenciou, em seus estudos, a relação entre o número de *veto players* e a estabilidade institucional. Segundo ele, as instituições, ao criarem mais agentes ou regras bloqueadoras em um determinado sistema, tendem a reduzir a adaptabilidade institucional às novas circunstâncias. Se a mudança for necessária, tais mecanismos institucionais a obstruirão. Isto é, quanto maior for o número de *veto players* em determinado sistema, menos provável será a adaptação institucional às novas circunstâncias, podendo acarretar a estagnação ou, até mesmo, conduzir à destruição da instituição.

<sup>407</sup> Implícita e normalmente, teóricos assumem que cada intérprete deve decidir como se estivesse sempre sozinho. Ignoram os cenários em que os agentes devem decidir coletivamente. Em muitos contextos institucionais, um protocolo normativamente apropriado para decisão coletiva difere de um protocolo de decisão individual (KORNHAUSER, 2013, p.1). De acordo com Kornhauser (2013, p. 18), [...] *the normative theory of adjudication must acknowledge that judges deciding together must follow a different protocol than each would follow were she deciding alone.* Em tradução livre: *a teoria normativa da decisão deve reconhecer que juízes*

A cegueira em relação aos aspectos institucionais (e contextuais) é perversa e cria diversos problemas no equacionamento de relevantes questões relacionadas com a interpretação jurídica, principalmente porque temas afins são tratados exclusivamente sob alto nível de abstração.

Independentemente da teoria que o intérprete sustente particularmente, os teóricos nacionais idealizam o processo interpretativo, o perfil do exegeta e as circunstâncias sob as quais a interpretação jurídica é realizada e, como resultado, obtêm-se, por vezes, explicações

---

*decidindo conjuntamente devem seguir um diferente protocolo do que cada qual seguiria se estivesse decidindo sozinho.*

<sup>408</sup> Da doutrina nacional, colhem-se as seguintes explicações acerca do processo interpretativo. Da visão clássica, Maximiliano (2001, p. 1) define, sem levar em conta aspectos institucionais, que [...] *interpretar, isto é, determinar o sentido e alcance das expressões do Direito*. E, complementa: [...] *Interpretar é explicar, esclarecer; dar significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém* (MAXIMILIANO, 2001, p. 7). Contemporaneamente, seguem outros posicionamentos de cunho maximizador e acontextual. Com ênfase em posições doutrinárias de teóricos tributaristas brasileiros, alguns excertos exemplificativos sobre o que se discorre são logo a seguir transcritos: *Interpretar seria tão-somente 'descobrir' o sentido da lei, a norma, com vistas à sua aplicação ao caso concreto. Mas, fazer aflorar da lei, a norma jurídica, apreendê-la, mesmo em face de dispositivos expressos, é sempre um trabalho criativo [...] A rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, pois a norma é construída a partir dos sentidos possíveis da palavra. Dentro de um amplo universo, o texto e o contexto jurídico, o melhor sentido deve ser buscado, por meio dos princípios jurídicos, da natureza da coisa e de suas peculiaridades* (BALEEIRO, 1999, p. 674). *Interpretar uma lei significa extrair seu exato conteúdo, significado e alcance. No dizer de Savigny, [interpretar] é 'reconstruir o pensamento do legislador'* (CASSONE, 2014, p. 143). *Interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer esses planos [- sintático, semântico e pragmático -], compondo a significação adequada do produto legislado* (CARVALHO, 2011, p.133). *A experiência jurídica do Ocidente gerou duas escolas: a da lei e a da experiência. Pela primeira, a lei é a fonte por excelência do Direito. Mas é lei é genérica, abstrata, geral, não abarca toda a vida. O intérprete é obrigado a reduzi-la para cobrir toda a realidade, os casos ricos em minúcias [...] Interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados. A primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la a um caso concreto [...]* (COELHO, 2005, p. 684). *Interpretar significa captar o verdadeiro alcance e conteúdo da lei, por meio de regras próprias. Significa sistematizar os princípios destinados à atuação da lei visando a assegurar todos os seus fins sociais, econômicos e jurídicos. Como já o dissemos, interpretar é função da doutrina e dos tribunais, estes em caráter de decisão definitiva [...] Os métodos de interpretação em geral, lembrados pela doutrina, são: o gramatical ou literal; o lógico-sistemático; o teleológico; e o histórico* (HARADA, 2014, p. 532). *[I]nterpretar é a atividade de conhecimento do sistema jurídico, desenvolvida com o objetivo de resolver o caso concreto, seja pela aplicação de uma norma específica, seja pela aplicação de uma norma mais geral [...] Interpretação, em sentido estrito, é a busca do significado de uma norma* (MACHADO, 2002, p. 95). *A ação de interpretar tem como finalidade expressar um sentido recorrendo a signos diferentes dos usados para formulá-lo originalmente. Muitas vezes, o que necessitamos interpretar é um conjunto de signos articulados, cujo sentido depende não só do conhecimento de cada signo, mas do conhecimento das relações existentes entre os signos. As orações requerem, para ser entendidas ou interpretadas, o reconhecimento do seu léxico (as palavras empregadas) e das relações sintáticas em que se encontram articuladas. Mas não só, precisam de uma compreensão semântica, para identificar o conteúdo da norma, bem como uma colocação pragmática desses significados, em relação ao uso [...] Os métodos de interpretação, pois, servem para criar normas a partir de textos [...], no processo autopoiético de construção permanente do sistema jurídico, em expansão concêntrica* (TÓRRES, 2005, p. 289). Da doutrina estrangeira, extrai-se também a compreensão de Karl Larenz, teórico alemão muito referido no País: *A interpretação da lei é [...] um processo de duplo sentido, em cujo decurso se conforma a situação de facto definitiva enquanto enunciado, a partir da <<situação de fato em bruto>>, atendendo às proposições jurídicas potencialmente aplicáveis, e se precisa o conteúdo das normas a aplicar, atendendo mais uma vez à situação de facto, tanto quanto seja necessário. <<Interpretar>> é [...] <<uma atividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático>>* (LARENZ, 1991, p.439).

nada condizentes com a realidade: alcançam-se, assim, como produto final, teorias interpretativas incompletas<sup>409</sup>, em grande parte dissociadas da realidade. Em razão disso, é insuficiente dizer simplesmente que o Direito é marcado pela nota da tridimensionalidade.<sup>410</sup>

Em crítica à perspectiva de extrema abstração, Vermeule (2002, p. 2), em movimento de aproximação a uma dimensão mais concreta, assevera que os teóricos não devem questionar, como a maior parte da doutrina nacional faz, “como, em princípio, deve um texto ser interpretado”<sup>411</sup>, mas sim “como certas instituições [e, agentes], com suas distintivas capacidades e limitações, devem interpretar determinados textos legais”<sup>412</sup>.

O defeito essencial das doutrinas nacionais é que são inteiramente insensíveis à identidade, às capacidades e à falibilidade dos intérpretes<sup>413</sup>. Esquecem igualmente que as instituições emitem influentes pronunciamentos interpretativos, controlam, supervisionam e coordenam a ação de agentes. Tratam o hermeneuta, explicita ou implicitamente, de forma teórica ao invés de tomá-lo como um julgador situado em um mundo concreto e complexo, ou

---

<sup>409</sup> [...] *accounts of constitutional interpretation are incomplete without reference to institutional capacities* (VERMEULE, 2002, p. 36). Em tradução livre, é dizer: [...] *relatos sobre interpretação constitucional são incompletos sem a referência às capacidades institucionais*.

<sup>410</sup> *Nas últimas quatro décadas o problema da tridimensionalidade do Direito tem sido objeto de estudos sistemáticos, até culminar numa teoria, à qual penso ter dado uma feição nova, sobretudo pela demonstração de que: a) onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica etc.); um valor, que confere determinada significação a esse fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra uma daqueles elementos ao outro, o fato ao valor; b) tais elementos ou fatores (fato, valor ou norma) não existem separados um dos outros, mas coexistem num unidade concreta; c) mais ainda, esses elementos ou fatores não só se exigem reciprocamente, mas atuam como elos de um processo (já vimos que o Direito é uma realidade histórico-cultural) de tal modo que a vida do Direito resulta da interação dinâmica e dialética dos três elementos que a integram* (REALE, 1991, p. 64).

<sup>411</sup> *Interpretative theorists asks themselves ‘how would I decide this case, if I were a judge?’ - a question whose very form suppress the key consideration that the relevant interpretative rules are to be used by judges rather than theorists* (VERMEULE, 2002, p. 47).

<sup>412</sup> Nesse movimento de aproximação a uma dimensão de maior concretude, Cass Sunstein e Adrian Vermeule (2002, p. 2) apresentam duas categorias centrais que, aliadas aos métodos tradicionais de interpretação, auxiliariam o processo interpretativo. São elas: as capacidades institucionais (*institutional capacities*) e os efeitos sistêmicos (*dynamic effects*). A “capacidade institucional” a que se faz alusão encerra a determinação de qual Poder possui maior aptidão para proferir a melhor decisão sobre temas específicos, os quais envolvem aspectos técnicos, a exemplo da fixação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), ou científicos de extrema complexidade, como é o caso da avaliação da eficácia e segurança de determinados medicamentos. Afastando-se de uma exegese de alto grau de abstração e idealizante, Sunstein e Vermeule (2002, p. 1) afirmam que não há como proceder a uma interpretação jurídica sem que sejam levadas em conta as considerações institucionais, isto é, as capacidades institucionais (*institutional capacities*) e os efeitos dinâmicos (*dynamic effects*) que possam decorrer da decisão. Segundo os autores, os efeitos sistêmicos ou dinâmicos traduzem as consequências passíveis de afetar, para além do caso concreto, tanto atores privados como públicos, sejam de que sorte forem (2002, p. 46).

<sup>413</sup> [...] *specialists, such as legal academics, criticize the insufficiently nuanced opinions issued by generalist judges in particular cases, by attempting to emulate the specialists’ approach. Overall, the key question seems to be, ‘how would perfect judges decide cases?’ rather than ‘how should fallible judges proceed, in light of their fallibility and their place in a complex system of private and public ordering?’* (VERMEULE, 2002, p. 47).

melhor, imerso em determinado contexto – v.g. burocracia judicial ou administrativa, ambiente acadêmico – e constrangido, não só pelo texto legal ou valores e princípios dos quais compartilha<sup>414</sup>, mas também pelo tempo, pela própria *expertise*, pela limitada informação que detém, pelos processos de obtenção informacional e de decisão, por *vetoplayers* e *vetopoints*, entre outros tantos aspectos que aqui poderiam ser mencionados.

Por tratarem a interpretação de forma descontextualizada, tais teorias são incapazes de explicar a força influenciadora que os mecanismos institucionais, instalados em certo cenário, exercem sobre o intérprete.<sup>415</sup>

Embora deixem de considerar vários aspectos relevantes, as teorias pátrias da interpretação maximizam, ainda que implicitamente, os recursos envolvidos no desenvolvimento do processo interpretativo, isto é: consideram o tempo inesgotável, adotam como intérprete um ser dotado de plena capacidade e detentor de todas as informações necessárias para a resolução do caso sob análise e presumem que os processos de coleta de material e busca por fontes informacionais são eficientes.

Ao se desconsiderar as restrições orçamentárias, maximizam de modo simplista, ao conceber amplíssimos recursos para a resolução de um único caso concreto. Projeta-se situação ideal, de perfeccionismo pontual, em que não se leva em conta a relação entre os benefícios e os custos decisórios e de oportunidade. Sob perspectiva global, o resultado alcançado por um intérprete-maximizador tende a se situar em um nível muito além do ótimo, visto que maximiza pontualmente.

---

<sup>414</sup> O professor Ricardo Lobo Torres (2000, p. 205), como defensor do pluralismo metodológico e da interpretação orientada por valores, assevera categoricamente que a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico*. Segundo ele, inexistente a prevalência de um único método: [...] *O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam*. No mesmo sentido, RIBEIRO (2009, p. 275) pontua que a [...] *partir da adoção do pluralismo metodológico, se afasta a aplicação apriorística de qualquer dos métodos interpretativos, com a utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e inerentes à norma*". Segundo Peter Häberle, estava e continua em aberto a questão da "organização" da interação dos quatro elementos ou métodos de interpretação. Segundo ele, da necessidade de incerteza da interação dos elementos de interpretação pode surgir um ponto positivo: no caso concreto, o juiz pode fazer valer julgamentos mais precisos na experiência, no fundamento de justiça, em que se basear determinando como e porque deve ser imposto um método de interpretação sobre outro ou se devem ser utilizados vários métodos para alcançar um resultado (HÄBERLE, 2014, p. 564).

<sup>415</sup> Inegável que um Auditor Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ao decidir determinada *quaestio iuris*, submete-se a normas complementares vinculantes –v.g., pareceres normativos e instruções normativas -, expedidas pela Administração Tributária, que um magistrado pode se furtrar de aplicá-las. Em determinados cenários, o agir interpretativo dessa autoridade fiscal pode ainda ser impactado em razão de se sujeitar ao crivo de um revisor (que pode funcionar como um *vetoplayer*) ou de outras instâncias administrativas, ainda que não integre um órgão colegiado.

### 3.6 Outra Perspectiva de Análise

Sob perspectiva menos idealizante do que a comumente adotada pela doutrina nacional, é lícito supor que a interpretação não é governada exclusivamente pelas variáveis fato, valor e norma. Esta tridimensionalidade é insuficiente para a descrição e a explicação do processo interpretativo, porque outros aspectos influentes atuam no cenário em que está situado o intérprete e, conseqüentemente, afetam tanto o agir interpretativo quanto o resultado hermenêutico.

Na descrição e explicação da interpretação, grande parte da doutrina pátria presume a estratégia maximizadora como a melhor opção e não toma em linha de consideração a influência dos arranjos institucionais. Por um lado, não reconhece a força que os arranjos institucionais exercem sobre os agentes e, por outro, deixam de proclamar nota de repúdio à total neutralidade do desenho institucional. O impacto que os mecanismos instalados em determinado contexto causa sobre o agir interpretativo é desconsiderado, visto que reduz injustificadamente as variáveis influentes no equacionamento de tal fenômeno. Mas não só.

Embora seja persistentemente defendida tanto na teoria quanto na prática, a estratégia adotada por parte desses teóricos falha, pois elegem a postura maximizadora como a única estratégia passível de adoção por parte do intérprete. Em razão dessa postura inflexível, a doutrina nacional é incapaz de explicar determinados resultados interpretativos oriundos da assunção da estratégia decisora diversa da maximizadora<sup>416</sup>. Como exemplo, cabe citar a aplicação de súmula vinculante. Nesse caso, o resultado exegético não é alcançado por meio do *processo de olhar para frente e para trás, do esclarecimento recíproco*, que é conhecido pelo nome de círculo hermenêutico. O resultado hermenêutico já está previamente estabelecido pela súmula. Ainda que o intérprete discorde do teor do vinculante pronunciamento, deve aplicá-lo, como recomenda a estratégia satisfatória.

A opção por determinada estratégia decisória diversa à maximizadora - por representar uma escolha individual (ou coletiva), dependente do contexto e agnóstica em relação à teoria

---

<sup>416</sup> Como exemplo, cite-se a aplicação de súmula vinculante. O resultado exegético não é alcançado por meio do “processo de olhar para frente e para trás, do esclarecimento recíproco, que é conhecido pelo nome de <<círculo hermenêutico>>” (LARENZ, 1991, p. 452). Nesse caso, o resultado hermenêutico já está previamente estabelecido pela súmula. Ainda que o intérprete discorde do vinculante pronunciamento, em contraposição ao seu entendimento, deverá aplicá-lo. O voto médio é outro exemplo ilustrativo que demonstra a insuficiência e incompletude do poder explicativo da perspectiva assumida pela doutrina nacional.

que o intérprete sustente - indica que o estilo maximizador não é inevitável, nem a única opção estratégica.

Conceitual e previamente, não há como se estabelecer qual a estratégia é a melhor para cada tipo de caso. Embora a estratégia maximizadora seja inadequada globalmente, nem a otimizadora nem a satisfatória são universalmente melhores. Cada qual é um atrativo procedimento decisório dependente do contexto sob o qual o agir interpretativo se desenvolve. Nesse cenário, os aspectos empíricos entram em cena, devendo, assim, serem avaliados casuisticamente para fins de eleição da apropriada estratégia decisória.

Da assunção de um ponto de vista global-maximizador é que se assevera que o processo interpretativo, por se caracterizar pela multidimensionalidade, é melhor compreendido a partir de uma perspectiva institucional-otimizadora ou institucional-satisfatória (*second order*).

Como hermenutas comumente divergem sobre a melhor interpretação, após consultar suas fontes informacionais (v.g., textos normativos, pareceres legislativos, pronunciamentos das comissões parlamentares, súmulas), aplicar individualmente os valiosos métodos oferecidos pela hermenêutica e anunciar sua opinião, o arquiteto institucional necessita prever, em determinados cenários, mecanismos que resolvam os desacordos interpretativos, de modo a conferir maior segurança jurídica aos atores desse determinado contexto, visto que decisões não são tomadas no vácuo.<sup>417</sup> Em razão disso, desenhos institucionais podem prever arquiteturas coletivas, estimular a colegialidade e especificar sistemas de votação no intuito de resolver disputas interpretativas que emergem a partir da dinâmica institucional.

---

<sup>417</sup> *Decision makers do not make choices in a vacuum. They make them in an environment where many features, noticed or unnoticed, can influence their decisions. The person who creates that environment is, in our terminology, a choice architect* (THALER; SUNSTEIN, BALZ, 2010, p. 1).

#### 4. DECISÕES COLETIVAS

A humanidade sempre debateu e procurou decidir coletivamente. Desde simples decisões cotidianas sobre o que caçar, colher, pescar, cozinhar, cultivar e criar até os mais modernos sistemas de produção de conhecimento (como a ciência atual) e de deliberação (como as democracias contemporâneas), as pessoas sempre procuraram agregar seus recursos intelectuais na esperança de alcançar soluções que, pelo menos, na média, fossem melhores do que aquelas que seriam obtidas se acaso decidissem individualmente (ANDLER, 2014, p. 73). Na sociedade atual, indivíduos agrupam-se em sindicatos, organizações religiosas, órgãos públicos e entidades internacionais para decidir o que fazer. Em diversas instituições, públicas (v.g., tribunais, conselhos e turmas de julgadores) ou privadas (v.g., diretorias e conselhos de empresas), decisões coletivas são a regra<sup>418</sup>, porque presumimos que, a princípio, sejam qualificadas o suficiente para alcançar melhores resultados.

O saber convencional afirma que, em certas circunstâncias ou diante determinados problemas, instituições coletivas decidem melhor do que indivíduos. Em razão disso, é que popularmente se diz que “duas cabeças pensam melhor do que uma”. Deliberações colegiadas fundamentam-se na premissa aristotélica de *wisdom of the crowd*.<sup>419</sup> Presume-se que grupos de pessoas decidirão melhor do que indivíduos decidindo monocraticamente, por razões de agregação de opiniões, perspectivas e visões. Esta razão é definida como acurácia epistêmica no julgamento, ou, simplesmente, o “julgamento que procura a resposta acertada” (VERMEULE, 2008a, p. 2).<sup>420</sup>

Desde aqueles tempos remotos, Aristóteles já nos alertava para a importância da agregação de informações privadas que se encontram dispersas entre os indivíduos: como diferentes pessoas valorizam individualmente diferentes partes de um conjunto de informações, a interação dos membros de um grupo pode conduzi-los a apreciar coletivamente

---

<sup>418</sup> Como explicou James Surowiecki em seu best-seller *A sabedoria das multidões*, esse é o tipo de tarefa em que os indivíduos se saem muito mal, mas no qual um pool de pareceres individuais se sai notavelmente bem (KAHNEMAN, 2012, p. 110).

<sup>419</sup> A proeminente versão pode ser rastreada diretamente para Aristóteles, um early advocate of collective intelligence, who insisted that when people “all come together ... they may surpass – collectively and as a body, although not individually – the quality of the few best ... When there are many who contribute to the process of deliberation, each can bring his share of goodness and moral prudence; ... some appreciate one part, some another, and all together appreciate all (SUNSTEIN, HASTIE, 2015, p. 4).

<sup>420</sup> Significa dizer, fundado no Teorema de Condorcet, que grosseiramente: *assume a group of sincer voters – voters trying to get the right answer – whose competence is, on average, at least slightly better than random* (VERMEULE, 2009c, p. 9).

um rol mais extenso de informações (agregação perspectiva ou estatística).<sup>421</sup> Tendo em vista as limitações cognitivas do cérebro humano, indivíduos são incapazes de analisar de *per si* a maioria ou todas informações que estão ao seu dispor, especialmente quando enfrentam restrições temporais (SCHERER, 2016, p. 364). Além da agregação estatística<sup>422</sup>, decisões coletivas amparam-se também sobre a agregação de legitimidade, vale dizer, as opiniões que se agregam fornecem legitimidade extra à decisão ou aumentam a certeza de que o resultado final esteja correto, desde que as opiniões ou os votos sejam convergentes, desde que a segunda opinião concorde com a primeira (VERMEULE, 2014, p. 156). A ratificação por outrem aumenta a confiança do julgamento (SUNSTEIN, 2007b, p. 4). Quando duas casas legislativas (v.g., Câmara dos Deputados e Senado Federal), dois tribunais (v.g., Tribunal de Justiça e Superior Tribunal de Justiça) ou dois Poderes (v.g., Legislativo e Executivo), controlados por agentes políticos ou servidores públicos com vieses negativamente correlacionados, compartilham a mesma deliberação, os cidadãos podem acreditar confiantemente no resultado alcançado.<sup>423</sup> O argumento epistêmico se baseia na noção geral de que um grupo numeroso de pessoas está propenso ao acerto, se pelo menos a maioria de seus membros estiverem provavelmente certos.<sup>424</sup> Contudo, não se pode esquecer que a legitimidade é uma espada de duas lâminas: o desacordo entre opinantes pode tornar a deliberação menos legítima se comparada com aquela que seria alcançada com apenas o parecer de um dos opinantes.<sup>425</sup>

---

<sup>421</sup> *Fundamentally, in a system in which the knowledge of the relevant facts is dispersed among many people* (HAYEK, 1945, p. 519).

<sup>422</sup> *Statistical aggregation is standardly illustrated by the problem of estimating a given – fixed but unknown – quantity. In tasks of this sort, a decision procedure that averages multiple estimates produces clear epistemic benefits. Averaging is beneficial because of a statistical principle: the average error of two estimates will tend to be lower than the error of a single estimate, because averaging washes out random error* (VERMEULE, 2011a, p. 1.450).

<sup>423</sup> *Two implications are that the group's "competence" or chance of being correct can exceed that of the group's most competent members, and that a large enough number of fairly poor (but better than random) guessers can easily prove more competent than a small panel of highly competent experts. Hence recent suggestions that the Theorem models "the wisdom of crowds" or "smart mobs". A corollary is that diversity – here, the statistical independence of the guesses – makes a big difference in group performance, holding competence constant* (VERMEULE, 2008b, p. 3).

<sup>424</sup> *Suppose that members of some group are asked to resolve some question, and each member is at least more than 50% likely to be right. The [Condorcet Jury Theorem – CJT] says that as the size of the group expands, the likelihood that a majority of the group will be right approaches 100%. The CJT helps to explain the "wisdom of crowds", that is, the frequent and apparently magical correctness of large collections of people in making judgments of fact. If many people are asked some question of fact, with one right answer and on wrong answer, there is a strong likelihood that the majority will be right so long as all or most people are more than 50% likely to be right. Technical work shows that a similar result holds for plurality judgments about questions with more than two possible responses* (SUNSTEIN, 2007a, p. 29).

<sup>425</sup> Vermeule defende uma teoria não-ideal, que considere, por exemplo, os julgadores, homens de carne e osso, atuando em determinado contexto, dentro, se for o caso, de instituições decisórias coletivas. Afirma o teórico: [I] *suggest that interpretive theory based on first principles must be supplemented by nonideal interpretive theory.*

## 4.1 Grupos Estatísticos e Grupos Deliberativos

Decidir coletivamente é, em certas situações, transformar julgamentos individuais, tomados isoladamente, em deliberação do grupo, mediante a utilização de algum mecanismo que instrumentalize a agregação de opiniões emitidas por cada membro do conjunto (*statistical groups*<sup>426</sup>). Em grupos estatísticos, a interação entre os membros é praticamente nenhuma.

Todavia, em grupos deliberativos, decisões coletivas podem se originar de um labor dos membros do grupo, em que as decisões não são construídas a partir de julgamentos individuais, mas da participação e interação conjunta dos integrantes da instituição colegiada (*deliberating groups*). Se os membros do grupo dialogam, interagem e se comunicam, podem aprender e realizar melhores escolhas. No Direito assim como na Política, o embate de ideias e visões pode ser uma produtiva e criativa força que, ao revelar erros e apontar lacunas, move a discussão e os resultados em direção a melhores horizontes (SUNSTEIN, 2007c, p. 20). Os erros, eventualmente cometidos por poucos ou muitos, podem ser corrigidos. O processo deliberativo, ao permitir a troca de informações, conhecimentos e perspectivas, ainda que parciais, pode propiciar a correção dos erros individuais ao invés de propagá-los, uma vez que o resultado do julgamento tende a ultrapassar ou convergir em direção à solução que o melhor membro do grupo atingiria (SUNSTEIN, 2007b, p. 3).<sup>427</sup> Em tais espécies de agregados, o nível de participação e de interação dos membros é que determina o grau de deliberação do grupo.<sup>428</sup>

---

*Any account of constitutional and statutory interpretation should address interpretation as it actually occurs, in a collective judicial structure that produces intractable disagreement, doctrinal and methodological inconsistency over time, and partial compliance with shared norms* (VERMEULE, 2003, p. 4).

<sup>426</sup> Grupos estatísticos são aqueles constituídos por um significativo número de membros que se submetem a uma ou mais questões. Sem qualquer deliberação, as respostas de cada membro são oferecidas de forma independente e o resultado da coletividade é alcançado a partir de algum algoritmo (v.g., cálculo da média das estimativas feitas por cada membro). Grupos estatísticos apresentam excelentes desempenhos, principalmente se o número de membros é significativamente incrementado. Em *Wiser*, seus autores afirmam que: *statistical groups often do better than deliberating groups, because de former rigorously incorporate all the information that their members have* (SUNSTEIN; HASTIE, 2015, p. 33).

<sup>427</sup> [...] *an institutional designer might want to consider an informative protocol according to which each juror truthfully reveals her signal and then each jurors votes on the basis of all n signals rather than solely on the basis of her own signal* (KORNHAUSER, 2013, p. 4).

<sup>428</sup> *In order to understand how deliberation may attenuate the effects of bounded rationality, the same excerpt from Sieyès may again be useful, but with the emphasis added in a different place: “When we get together, it is to deliberate, to know the opinions of each other, to benefit from reciprocal enlightenment [...] When problems are complex, individual ideas, even if shared, may not lead to an optimal decision. What is needed is an intense*

Protocolos decisórios de painéis podem ser delineados entre dois extremos de uma escala imaginária em que se mede o grau de deliberação. Em um dos pontos extremos da escala, processos de decisão coletiva podem potencializar a participação dos membros, estimulando a comunicação, o diálogo, e a transmissão de informações privadas (agregação de informação). O compartilhamento de informações privadas, o estímulo à interação entre os integrantes, ensejando que cada participante possa formar e revisar suas compreensões, e a apreciação por parte do grupo das diversas opiniões, constituídas descentralizada e independentemente<sup>429</sup>, parece conduzir a um esquema em que a colegialidade se adensa (*deliberating groups*).

Quando indivíduos se sentem livres para expor o que sabem, de forma independente e sincera, e compartilham livremente seus conhecimentos, valiosas informações privadas que estavam dispersas não são perdidas. Se alguns membros ignoram certo assunto ou raciocinam de forma enviesada, tendenciosa ou erradamente, o grupo, ao invés de propagar, pode suprir ou corrigir a deficiência individual, dado que “é mais fácil reconhecer os enganos das outras pessoas do que os nossos” (KAHNEMAN, 2012, p. 39) próprios desacertos.

Grupos podem superar o desempenho de seus melhores membros. Instituições colegiadas podem possibilitar o compartilhamento de informações e conhecimentos que nenhum integrante possui individualmente.<sup>430</sup> Há questões complexas que só podem ser solucionadas mediante participação conjunta de peritos de diversas áreas do saber. Nesses casos, os conhecimentos individuais e as informações privadas e dispersas são compartilhadas coletivamente, tornando o colegiado experto em determinada matéria (sinergia<sup>431</sup>), embora, individualmente, nenhum integrante possua, de *per si*, a *expertise* necessária para a resolução da questão em causa.

*exchange of arguments, a “reciprocal enlightenment”, so that new ideas may emerge* (DA SILVA, 2013, p. 562).

<sup>429</sup> *O princípio de pareceres independentes (e erros decorrelacionados) encontra aplicações imediatas na condução de reuniões, atividade em que os executivos das organizações passam grande parte do dia quando estão trabalhando. Um regra simples pode ajudar: antes que uma questão seja discutida, deve-se cobrar de todos os participantes que escrevam um breve resumo de sua posição. Esse procedimento faz bom uso do valor da diversidade de conhecimento e opinião no grupo. A prática padronizada de discussão aberta dá muito peso às opiniões dos que falam primeiro e de modo assertivo, levando os demais a ir atrás do que disseram* (KAHNEMAN, 2012, p. 110).

<sup>430</sup> [...] *the benefits from discussion lie in the fact that even representative legislators are limited in knowledge and the ability to reason. No one of them knows everything the others know, or can make all the same inferences that they can draw in concert. Discussion is a way of combining information and enlarging the range of arguments* (RAWLS, 1971, p. 358).

<sup>431</sup> A sinergia ocorre quando o grupo supera a soma das partes e, mediante a troca de informações e perspectivas, conduz a criativas respostas e soluções (SUNSTEIN, 2007b, p. 3).

Deliberações colegiadas, embora suscetíveis a maiores custos<sup>432</sup> e nem sempre adequadas<sup>433</sup>, por um lado, ensejam a agregação de conhecimentos, a combinação de informações, a ampliação de argumentos, a correção de erros e, conseqüentemente, melhores decisões<sup>434</sup>. Por outro lado, podem impor alterações interpretativas por parte de determinado(s) julgador(es) (v.g., ajuste de voto); podem implicar atitudes diferenciadas (v.g., ação estratégica) ou, até mesmo, produzir, aparentemente, inconsistentes resultados individuais. Diante disso, deve-se indagar, então, se julgadores de uma instituição colegiada interpretam da mesma forma que o fariam caso decidissem de forma monocrática. O professor Lewis Kornhauser (2016, p. 158) responde tal inquietante questão de forma direta: “a maioria das teorias normativas de decisão não diferenciam a atribuição judicial [e, conseqüentemente, as condutas dos julgadores] entre os [juízos de primeiro grau e os] tribunais; em razão disso respondem a esta pergunta com um sim”. Para Kornhauser, essa não parece ser uma resposta acertada<sup>435</sup>, pois “em vários contextos, mas não em todos, um membro de órgão colegiado deve seguir um diferente protocolo decisório daquele que seguiria se decidisse sozinho” (KORNHAUSER, 2013, p. 1)<sup>436</sup>.

No extremo oposto da escala imaginária, situam-se processos em que os integrantes não deliberam conjuntamente, não trocam informações e nem muito menos apresentam seus próprios argumentos aos demais partícipes. Nesses tipos de processos, ofertam-se simplesmente suas próprias conclusões, que por intermédio de algum mecanismo de agregação (v.g., algoritmo) são transformadas em uma decisão coletiva (*statistical groups*).<sup>437</sup>

---

<sup>432</sup> Decisões podem ser avaliadas em razão dos custos decisórios e dos custos de erros. Decisões colegiadas, por envolverem um maior número de pessoas, normalmente apresentam maiores custos de decisão. Decisões colegiadas podem também majorar a gravidade e a quantidade de erros (custo de erros), uma vez que maiores desacertos podem ser alcançados (SUNSTEIN, HASTIE, 2015, p. 2).

<sup>433</sup> Em determinadas situações, a deliberação pode se revelar problemática, a ponto de ocasionar desacertos ou altos custos. Nessas situações, decisões pouco deliberativas seriam recomendáveis: [...] *deliberation can be useful when the court is heterogeneous, but will generally be either ineffectual [...] or counterproductive [...] when the court is relatively homogeneous* (IARYCZOWER; SHI; SHUM, 2015, p. 32). E mais: [...] *deliberation can be useful when judges tend to disagree ex ante and their private information is relatively imprecise; otherwise, it tends to reduce the effectiveness of the court* (IARYCZOWER; SHI; SHUM, 2015, p. 41).

<sup>434</sup> *The group may be more accurate than any of its individual members, not because there is a mysterious group-level mind, but simply because the aggregation of individual judgments washes out random error, and thus produces greater accuracy at level of the group – an emergent property* (VERMEULE, 2011b, p. 16).

<sup>435</sup> Como já se afirmou anteriormente, teorias da decisão se notabilizam por serem não posicionais, ou seja, teorias normativas da decisão não diferenciam o contexto de um julgador que decide singularmente do contexto de um julgador que integra uma instituição coletiva.

<sup>436</sup> De acordo com as palavras de Kornhauser (2013, p. 1): *[i]n many, but not all, contexts an individual member should follow a decision protocol different from the one she would follow were she deciding alone.*

<sup>437</sup> *The system effect here is that a majority group will, given the other conditions of the theorem, necessarily prove more competent than the average individual and perhaps even more competent than the average individual and perhaps even more competent than the most competent individual. The other edge of the sword is that if the group's average competence is lower than random, the same amplification occurs in the other direction, and the*

São processos que fornecem decisões coletivas mais estreitas, nada ou pouco deliberativas, se comparados com os processos localizados no outro extremo da escala. Grupos estatísticos podem se beneficiar do conhecido fenômeno do “milagre da agregação”, isto é, a escolha coletiva pode ser muito superior se comparada à maioria das escolhas individuais, se os erros de cada decisor forem adequadamente distribuídos.<sup>438</sup>

O milagre da agregação se baseia em um princípio estatístico, a Lei dos Grandes Números, ou seja, na medida em que a amostra aumenta, a frequência real e a frequência esperada de um evento tendem a convergir.<sup>439</sup> É dizer, em outras palavras, que “onde há uma resposta correta, de algum modo definido, a média das múltiplas estimativas independentes tenderá a convergir em direção da verdade” (VERMEULE, 2014, p. 154). Por razões estatísticas ou matemáticas, ainda que os componentes do grupo sejam todos ignorantes, a decisão coletiva não será necessariamente ignorante.<sup>440</sup>

Processos localizados em cada extremo distinguem-se principalmente pelo(a): (i) nível de participação e interação dos membros; (ii) (im)possibilidade dos partícipes, ao longo do processo, mudarem de opinião ou partirem da indecisão ou confusão de ideias para uma firme conclusão; e (iii) grau de influência sobre o processo de agregação de opiniões. Embora a precisa localização de um determinado protocolo decisório na escala imaginária seja de difícil realização, é possível supor que entre os dois extremos diversos tipos de desenhos possam ser situados. Eleições<sup>441</sup>, por exemplo, podem ser projetadas de forma a propiciar uma maior ou uma menor participação da coletividade. Se a eleição se resumir ao processo de votação, tal esquema certamente redundará num processo mais estreito se cotejado a um esquema eleitoral

*performance of the group tends downward. In either case, it is fallacious to assume that smart (dumb) groups must have equally smart (dumb) members. Group performance diverges from the performance of (average) individual (VERMEULE, 2011b, p. 21).*

<sup>438</sup> *The epistemic value of their collective effort – the many minds argument – is the intended result of their actions, although the group competence may of course differ from individual competence through the miracle of aggregation (VERMEULE, 2008b, p. 6).*

<sup>439</sup> *The Jury Theorem then shows that a majority vote of this group is increasingly likely to be correct as the size of the group increases, as the average competence of its members increases, or as its cognitive diversity increases, where diversity means that the biases of the group’s members are negatively correlated (VERMEULE, 2014, p. 167).*

<sup>440</sup> *As James Surowiecki in his engaging and illuminating book, “The Wisdom of Crowds”, the average answer, which we might describe as the answer of a statistical group, is often accurate, where accuracy is measured by reference to objective facts [...] In light of these findings, many groups might want to answer questions on through deliberation, but simply by consulting people and selecting the average response [...] For now, let us simply note that statistical groups often do better than deliberating groups, because the former rigorously incorporate all the information that their members have (SUNSTEIN; HASTIE, 2015, p. 32).*

<sup>441</sup> *Elections are far from perfect [...] Still, the election is a powerful mechanism for controlling agents, and this explain its ubiquity in business, universities, governments (in democracies), and countless other institutions. Presidents strive to maintain their popularity; they clearly do so with an eye toward the election at the end of their first term and, more uncertainly, toward their legacy of the future (POSNER; VERMEULE, 2011, p. 115).*

em que esteja previsto, além do voto, um período de campanha política para divulgação das ideias e propostas dos candidatos (ANDLER, 2014, p. 74).

Instituições multi-membros outorgam funções, atribuições ou tarefas individuais com o propósito de atingir alguma meta ou satisfazer algum interesse institucional. De um modo em geral, julgadores que ocupam posições ou papéis diferentes realizam distintas tarefas. A diferenciação de atribuições e tarefas, entretanto, não acarreta necessariamente que cada julgador de uma instituição coletiva deva decidir um caso de forma diferente daquela que decidiria sozinho. Quase todas instituições multi-membros adotam regras (in)formais de votação ou práticas consensuais projetadas para assegurar que a instituição se “expresse mediante uma única voz” (VERMEULE, 2011a, p. 1.444).<sup>442</sup>

Em algumas instituições coletivas, exige-se que cada julgador profira sua decisão isolada e independentemente, para, em seguida, realizar a agregação das opiniões emitidas mediante algum mecanismo (v.g., voto médio<sup>443</sup>) ou por meio de certo algoritmo (v.g., cálculo de média<sup>444</sup>). Todavia, nem sempre a arquitetura institucional colegiada permitirá que julgadores atuem como decisores singulares. Em determinados cenários, instituições podem exigir participações conjuntas de seus membros, no intuito de estimular que cada decisor aja de maneira diferente do que faria se estivesse agindo de forma solitária. O desenho institucional é que define que tarefas, atribuições e atividades devem ser realizadas de forma conjunta, e não solitariamente. O projetista, diante das metas e objetivos que pretende alcançar, deve responder uma série de questões, tais como: Quantos membros devem compor o órgão?<sup>445</sup> Qual deve ser a estrutura do processo deliberativo? Quais são as atribuições e funções de cada integrante do corpo coletivo? O relator será escolhido antes ou logo após a primeira sessão de debates? O desenho contemplará o voto de qualidade? O Presidente ou o

---

<sup>442</sup> Ao assumir pela segunda vez o Ministério da Fazenda e defender o regime democrático, Oswaldo Aranha (1953) alertava sobre o problema da confusão de interpretações e a diversidade de critérios jurídicos:

*[n]ecessitamos provar a nós mesmos, nestas épocas de dúvida, incerteza e ânsia por que passamos com os demais povos, que a vida democrática é a mais digna, a mais moral e até a mais eficaz das formas de viver, de trabalhar, de governar e, mais do que tudo, de sermos governados. Êste, para mim, não é somente o dever dos deveres, mas o remédio dos remédios para a crise que atravessamos, hoje e ainda por muito tempo, homens, governos e povos. Teremos, assim, sem transigências, de banir da administração fazendária tôdas as práticas antidemocráticas, como o segredo, a obscuridade, a complexidade, a discricção decisória, a confusão das interpretações, a diversidade dos critérios, o arbítrio das imposições fiscais, o vexame das ameaças tributárias, a sonegação causada pelas demoras, o confisco oriundo das multas e desigualdade no tratamento das partes.*

<sup>443</sup> Em algumas situações lança-se mão do “voto médio” como meio de se alcançar maiorias. Segundo essa técnica, fraciona-se os votos dos julgadores de modo a se obter pontos comuns majoritários, se existentes.

<sup>444</sup> *In light of these findings, many groups might want to answer questions not through deliberation, but simply by consulting, people and selecting the average response* (SUNSTEIN; HASTIE, 2015, p. 32).

<sup>445</sup> *First, it creates an optimization problem: institutional designers setting up committees must trade off the quantity of panelists against the quality of their contributions and votes* (VERMEULE, 2009c, p. 10).

relator deterá o voto de qualidade? O poder de agenda deverá ser atribuído à Presidência ou deve-se estabelecer um regramento específico? O centro judicante deve ser desenhado para realizar deliberações sob regime *per seriatim* ou *per curiam*?<sup>446</sup> Como os membros devem interagir? O voto de todos julgadores deve ser divulgado publicamente após o término do julgamento? Como resolver os impasses em caso de empate na votação? Qual será a ordem de votação? Qual o grau de transparência adequado? As sessões devem ser abertas ou fechadas? Que tipo de retribuição (v.g., subsídio, bônus de eficiência) deve ser destinada aos julgadores?<sup>447</sup>

Como se percebe a partir dessas decisivas questões, a definição desses elementos de projeto acarreta implicações sobre a conduta dos julgadores. Além de definirem as “regras do jogo” sob as quais cada membro atuará, podem influenciar decisivamente o resultado do processo deliberativo. As respostas a cada uma dessas perguntas (e de tantas outras) definirão o desenho institucional do grupo e imporão diferentes papéis a cada decisor.<sup>448</sup>

Em grupos deliberativos, exige-se que um conjunto de indivíduos atuem conjunta e coordenadamente com o fito de produzir uma decisão final. Assim como violinistas, flautistas, bateristas e pianistas de uma orquestra sinfônica atuam de modo coletivo e se subordinam à interpretação da música que é regida por um maestro, julgadores podem ser constrangidos a atuar de forma colegiada e de acordo com uma determinada diretriz ou certo protocolo.<sup>449</sup> Por ocuparem uma determinada posição dentro de uma instituição que torna o julgamento

---

<sup>446</sup> Decisões *per seriatim* são constituídas a partir da decisão individual de cada membro da instituição coletiva. Por isso, são marcadamente transparentes e responsáveis. Quando uma instituição colegiada emite uma decisão única, tem-se a adoção de uma decisão *per curiam*. Decisões *per curiam* transmitem alto grau de consenso, clareza, estabilidade e credibilidade judicial, embora não permitam prever futuras mudanças jurisprudenciais, uma vez que se desconhece o posicionamento de cada julgador. Por sua vez, decisões majoritárias são aquelas que evidenciam, como o próprio nome já anuncia, a aprovação da maioria do colegiado.

<sup>447</sup> *Both theory and experiments, suggest that the best way to prevent information cascades from forming is to reward individuals for the overall accuracy of the group, as determined by a majority vote, rather than for individual accuracy. Under this reward structure, the individual's incentive is to reveal her private information to the group, maximizing the chance that (a majority of) the group as a whole will make the correct decision* (VERMEULE, 2009c, p. 17).

<sup>448</sup> *Recognizing the collective structure of constitutional and statutory interpretation by judges, and the resulting inevitability of disagreement, incoherence, and instability in the theory and practice of judicial interpretation, push strongly direction of nonideal interpretive theory. The point is not, on this view, that ideal interpretive theory is worthless or conceptually mistaken. But ideal interpretive theory can never, even in principle, support normative recommendations addressed to actual interpreters in an actual legal system (judges or others). Ideal theory must always be translated through supplemental nonideal premises about institutional capacities and performance, the effect of disagreement across interpreters, and the changing political forces that buffet the lawmaking system* (VERMEULE, 2003, p. 32).

<sup>449</sup> *Especificamente, podemos projetar instituições que favorecem o raciocínio formalista ou podemos projetar instituições que moralizam o raciocínio judicial. Dito de forma diferente, as teorias normativas de decisão devem ser vistas como teorias parciais, imperfeitas e inadequadas do desenho das instituições com competência para produzir decisões* (KORNHAUSER, 2016, p. 149).

individual em uma atividade coletiva, o desempenho do conjunto (v.g., orquestras, instituições judicantes), embora reflita, em grande medida, o trabalho individual de cada integrante, pode ser diferente da interpretação que qualquer um deles ofereceria se acaso estivesse no controle do grupo. Julgadores, em instituições colegiadas, podem ser incentivados a adotar atitudes diferentes daquelas que adotariam se estivessem decidindo monocraticamente. Daí porque se afirmar que decidir coletivamente suscita implicações normativas adicionais (KORNHAUSER, 2016, p. 152).

## 4.2 Fatores Nocivos à Deliberação

Decisões coletivas podem ser negativamente afetadas por vários fatores. A qualidade da decisão não é independente do número de membros. Endogenamente, tanto o quantitativo de membros quanto a capacidade individual de cada qual pode influenciar a qualidade da deliberação<sup>450</sup>, inclusive para pior.<sup>451</sup> O problema básico é que, sob identificáveis circunstâncias, o aumento do número de indivíduos pode redundar em piores deliberações, não em razão do acaso, mas porque o aumento do número de indivíduos comumente causa, por si só, uma piora na qualidade das decisões.<sup>452</sup> Um numeroso órgão coletivo pode sistematicamente alcançar níveis piores de desempenho (*performance*) se comparado a um grupo menor em razão de caronismo, efeitos seletivos, e influências sociais e emocionais (VERMEULE, 2008b, p. 2). Posições extremas ou erros podem ser produzidos a partir da deliberação de uma numerosa instituição coletiva. Ademais, deve-se lembrar que a

---

<sup>450</sup> A inserção de membros menos capazes pode ser benéfica se o nível de correlação entre os opinantes se reduzir. De fato, [...] *introducing voters who are worse than random can improve the group's overall performance if the new voters sufficiently reduce correlation across the group as a whole* (VERMEULE, 2008b, p. 3).

<sup>451</sup> O número de membros, a seleção dos componentes e a estrutura de um painel deve levar em conta vários aspectos, pois, caso contrário, pode estimular o caronismo. A propósito, se *information is exogenous, then the more experts, the more likely it is that the group decision will be accurate, so long as each is at least slightly better than random and holding all else constant. However, where experts must decide how much information to acquire – how much epistemic effort to invest in the panel's activities – increasing numbers makes each expert less likely to be the decisive vote, which reduces the effort each will expend. Increasing panel size need not increase the aggregate information panelists hold, because less information will be acquired. In short, with endogenous information, experts will have an incentive to engage in epistemic free-riding* (VERMEULE, 2009c, p. 10).

<sup>452</sup> *An uninteresting version of this arises under the Jury Theorem when average individual competence is less than .5 (in the binary case); when this is so, adding more members to the group will drive group competence downwards toward zero. Likewise, there is a tradeoff between numerosity and average competence [...]* (VERMEULE, 2008b, p. 19).

deliberação não tem compromisso com a coerência e, sob certas circunstâncias pode inclusive miná-la (VERMEULE, 2008b, p. 13).

Nesta seção, abordam-se dois fatores que podem prejudicar o desempenho da instituição coletiva: (i) a retenção de informação privada (*informational signals* ou *informational pressure*), que ocorre quando membro(s) do grupo falha(m) na divulgação sobre o que sabe(m) relativamente ao que tema debatido, e a (ii) pressão social (*social pressures* ou *social influences*), que tem o condão de silenciar aquele(s) que teme(m) sofrer desaprovações por parte de seus pares (SUNSTEIN; HASTIE, 2008, p. 2).<sup>453</sup>

No primeiro caso, um membro ou parte do grupo, por exemplo, pode não revelar determinada informação que detém a respeito de alguma questão posta em debate. Ou, então, enfatizar e favorecer informações compartilhadas pelos integrantes do grupo às custas de informações privadas (*hidden profiles*<sup>454</sup>). A convicção da maioria sobre alguma questão a ser deliberada, o poder intimidatório de algum componente ou a autoridade de um líder ou perito pode refrear a exposição de informação por parte de um integrante ou alguns membros do grupo, ainda que a considere(m) verdadeira e relevante.<sup>455</sup> A censura realizada por uma firme liderança, que impeça a revelação de importante informação, e a uniformidade de membros, que compartilham semelhantes conhecimentos, opiniões e inclinações, podem minar aspectos positivos de uma instituição coletiva (SUNSTEIN; HASTIE, 2008, p. 1). Se expressiva parte dos membros compartilham determinada crença, minorias podem se calar e consentir com o posicionamento manifestado por parte da maioria. A influência desses membros dependerá do número e da natureza dos membros que se pronunciaram favoravelmente àquela crença. De modo geral, as pessoas não gostam de assumir posição divergente, principalmente se isoladamente (SUNSTEIN, 2003). Nessas hipóteses, grupos podem errar e, até mesmo, amplificar erros, tanto no que tange à quantidade quanto no que concerne à magnitude.<sup>456</sup>

---

<sup>453</sup> *Relations with coworkers are an important influence on workplace behavior – and remember that we're treating courts as workplaces* (EPSTEIN; LANDES; POSNER, 2013, p. 8).

<sup>454</sup> *"Hidden profiles" is the term for accurate understandings that groups could but do not obtain. Hidden profiles are, in turn, a product of the common-knowledge effect, through which information held by all group members has more influence on group judgments than information held by only a few members* (SUNSTEIN, 2007b, p. 10).

<sup>455</sup> Esses sintomas de *groupthink*, definido pela procura por aprovação perante os membros de um grupo, ainda que em detrimento de uma avaliação realista de soluções alternativas (JANIS, 1971), emergem quando os integrantes de uma instituição coletiva se abstêm de enfrentar dialogicamente as ideias de seus pares ou líderes. Quando ocorrente tais sintomas, a interação entre os membros não aumenta a qualidade das deliberações, embora fortaleça a confiança dos membros no tocante à decisão.

<sup>456</sup> *Truth does not win out; the most that can be said is that under some conditions, the group will converge on the truth if the truth begins with "at least some initial support" within the group when the task has "a demonstrably correct answer". Note here that when a group outperforms most of its individual members, it is*

Quando o próprio detentor da informação ignora e não compartilha a informação que detém, acarreta perda informacional em desfavor do grupo, que, a depender do cenário, pode provocar sérias ou catastróficas consequências.

Pressão social, por sua vez, ocorre quando um integrante ou parte do grupo se cala a fim de evitar algum tipo de desaprovação (v.g., sanção reputacional) que possa prejudicar sua imagem ou causar-lhe algum tipo de prejuízo (v.g., profissional). Membros do grupo podem impor pressão uns aos outros, conduzindo-os, por vezes, a consensos que resultam em piores resultados. Grupos constituídos por pessoas que compartilham as mesmas opiniões e predileções também estão vulneráveis a esses mesmos tipos de resultados, uma vez que as tendências pré-deliberativas dos membros podem direcioná-los a posições extremas. A ideia de *groupthink*, termo cunhado por Irving Janis (1971), sugere a possibilidade de grupos tenderem à censura e à uniformidade. E, portanto, falham ao não combinarem informações e enriquecerem o rol de argumentos. Em termos marginais, uma módica diversidade de perspectivas, visões e conhecimentos é sempre indicada. Para fins deliberativos, a diversidade de profissionais, inclusive na área jurídica, propende a diluir os efeitos maléficos de *groupthink* que podem surgir em razão de similares formas de treinamento e *expertise* (VERMEULE, 2008b, p. 29).

Esses dois fatores podem redundar em quatro graves problemas: amplificação de erros<sup>457</sup>, efeito cascata<sup>458</sup>, maior polarização<sup>459</sup> e concentração nas informações compartilhadas<sup>460</sup> (SUNSTEIN, HASTIE, 2015, p. 23).

---

*generally because the issue is one on which a particular answer can be shown, to the satisfaction of all or most, to be right; and that even in that condition, the group might not do well if the demonstrably correct solution lacks significant support at the outset* (SUNSTEIN, 2007b, p. 4).

<sup>457</sup> *If most people are likely to blunder, the average answer, or the majority answer, has no epistemic credentials. In the constitutional context, there is especially good reason to think that widespread public judgments deserve little weight* (SUNSTEIN, 2007a, p. 33).

<sup>458</sup> Os membros dos grupos tendem a seguir as declarações e as ações daqueles que falam ou agem em primeiro lugar. A propósito, *cascades and other process of opinion-formation within group of individuals can radically reduce the independence of voting members, especially when hot emotions are engaged, and this can cause multimember institutions to behave as though possessed of a single mind. None of this implies that it always makes sense to treat institutions as single-opinion givers, let alone to give all institutional opinion equal weight. It is just to say that a blanket dismissal of second-opinion arguments on such grounds is equally implausible* (VERMEULE, 2011a, p. 1.444).

<sup>459</sup> A maior polarização decorre do paulatino afastamento entre aqueles que declaram e agem e aqueles outros que se calam e se omitem de participar. De acordo com Sunstein (2007a, p. 37), *[t]hrough the process of group polarization, it is well-established that deliberation tends to move people to a more extreme position in line with their predeliberation tendencies*. Por não apresentar julgamentos independentes e distintas perspectivas, o processo de polarização, por carecer diversidade, patenteia a falta de credenciais epistêmicas.

<sup>460</sup> Como ocorre retenção de informações privadas, apenas as informações compartilhadas são consideradas na decisão. Informações privadas são perdidas e a crítica é reduzida.

Em diversas situações, o fator nocivo à deliberação pode ser de outra natureza. Em certos contextos, a ponderação de custos e benefícios individuais entram em cena e podem ser decisivos. Custos e benefícios podem ser ponderados individualmente no intuito de se definir se vale a pena divulgar determinada informação ou argumento ao grupo. Se o benefício individual em favor da revelação de determinada informação é significativamente pequeno se comparado ao benefício social, é provável que a informação não seja anunciada aos demais integrantes do grupo (v.g., informação ou argumento que se desafie a posição defendida). Nessa hipótese, os partícipes da deliberação enfrentam um sério problema de ação coletiva, uma vez que cada membro do grupo, ao se pautar por seu racional interesse egoístico, pode divulgar ao grupo muito menos do que poderia ou, então, nada anunciar.

Fatores nocivos à deliberação indicam como os objetivos do painel podem se tornar inalcançáveis, visto que a agregação de informações e a correção de erros podem ficar prejudicadas.

#### **4.3 Paradoxo Doutrinal ou Dilema Discursivo**

No intuito de demonstrar como a agregação de opiniões e argumentos pode se tornar problemática, imagine o seguinte exemplo. Suponha que um caso deva ser julgado por um painel composto por 3 (três) membros: julgador A, julgador B e julgador C. A compreensão dos julgadores em relação a cada questão é ditada pela teoria que cada qual considera ser a mais apropriada para reger o caso em questão. É lícito supor que não necessariamente todos os julgadores compartilham a mesma teoria. Supõe-se, então, que a instituição coletiva possa ser constituída por adeptos do textualismo, do positivismo e da jurisprudência dos valores. Nessa instituição, em que se adota a prática *per seriatim*, cada julgador simplesmente anuncia seu entendimento e a decisão que considera a mais correta. Os julgadores atuam como se fossem “ilhas” (MENDES, 2010). A decisão institucional certamente se originará das soluções individuais de cada um dos três julgadores e cada questão deve ser respondida sequencialmente durante a sessão de julgamento. Saliente-se que a condenação do réu apenas ocorrerá se as duas proposições forem respondidas afirmativamente.

Embora a distribuição de votos exposta na seguinte tabela possa estar relacionada a inúmeras matérias jurídicas, neste exemplo, a fim de reduzir o nível de abstração, cogita-se de

um painel que aprecia se o réu praticou algum inadimplemento que possa motivar a resolução contratual. Neste caso hipotético, para se decidir se o réu é responsável (R), isto é, se o réu incorreu em inadimplemento que motivasse a resolução do pacto, os julgadores devem enfrentar sequencialmente as seguintes questões: primeiramente, votam se (1) o réu é inadimplente e, logo a seguir, isto é, após se pronunciarem a respeito da primeira questão, devem decidir se (2) a inadimplência apontada motiva a resolução do contrato. O autor da demanda vencerá o litígio se e somente se ambas as respostas forem afirmativas.

Na apuração do votos, a instituição multimembro, a depender do desenho institucional adotado, pode se pautar pelas premissas ou pelos resultados. Como será visto, pautando-se pelas questões (análise centrada nas premissas), o resultado é um; se se considera o resultado (análise centrada nas conclusões), a solução é outra.

**Tabela 1 - Análise de Votos Centrada nas Premissas**

<b>Proposição</b>	<b>Julgador A</b>	<b>Julgador B</b>	<b>Julgador C</b>	<b>Resultado</b>
<b>(1)</b>	Sim	Sim	Não	<b>Sim</b>
<b>(2)</b>	Não	Sim	Sim	<b>Sim</b>

Levando-se em conta as questões (ou proposições), tem-se que os julgadores A e B reputaram que o réu é inadimplente (1) e os julgadores B e C consideraram que a inadimplência apontada motiva a resolução do contrato (2). Portanto, com base na maioria das questões (análise centrada nas premissas) respondidas afirmativamente pelo painel, o autor vence a demanda. Notável como o resultado alcançado pela instituição multimembro é claramente incoerente, dado que corresponde apenas ao voto de um dos julgadores (votante B). Em outras palavras, significa dizer que o resultado institucional não espelha deliberação da maioria, mas somente de um de seus integrantes. Isso, inegavelmente, resulta em “quebra da integridade”.

Importante frisar que a análise fria e crua do voto do julgador C pode conduzir um desatento analista a apontar uma suposta contradição. A suposta ilogicidade, contradição ou

inconsistência do posicionamento do julgador C decorreria do desconhecimento das “regras do jogo” por parte do hipotético analista, pois monocraticamente seria pouco provável que algum decisor sustentasse que a adimplência pudesse implicar resolução contratual. A análise isolada do voto do julgador C, sem considerar o contexto em que se encontra situado o julgador, pode produzir infundadas conclusões. Daí porque o conhecimento das “regras do jogo” é de fundamental relevância para análise da conduta bem com do resultado alcançado pelo julgador.

Tomando-se por base a mesma distribuição de votos, considere agora não as questões (ou proposições) respondidas, mas sim os resultados a que chegaram os três julgadores. Nesse passo, a análise centra-se nas conclusões, nos resultados, e não nas premissas.

**Tabela 2 - Análise de Votos Centrada nos Resultados**

<b>Proposição</b>	<b>Julgador A</b>	<b>Julgador B</b>	<b>Julgador C</b>
<b>(1)</b>	Sim	Sim	Não
<b>(2)</b>	Não	Sim	Sim
<b>Resultado</b>	<b>Não</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>

Como se nota, os julgadores A e C responderam negativamente no tocante à condenação do réu. Logo, pautado nas conclusões alcançadas pelos julgadores, o autor perde a demanda. Pode-se afirmar seguramente que o resultado final alcançado pelo painel não espelha nenhum dos votos dos julgadores tomados individualmente. É dizer: o todo não corresponde à soma das partes constituintes. Em razão disso é que alguns teóricos rejeitam a alternativa dualista individualismo e coletivismo, e consideram possível identificar “grupos com mente própria” (PETIT, 2003).<sup>461</sup> Notável como a racionalidade da decisão coletiva não

<sup>461</sup> Para Gustav Le Bon (2002, p. 4), multidões psicológicas formam mentes coletivas, “pensamentos coletivos”. Multidões podem provocar alterações nos pensamentos de seus membros, nos seus sentimentos e em seus comportamentos. Entre outras justificativas, o surgimento de propriedades peculiares em multidões deve-se a: (i) aquisição, por parte dos membros, de sentimento de poder que os permite recorrer a instintos que, sozinhos, manteriam latentes; (ii) sacrifícios de interesses pessoais em favor de interesses coletivos, em razão de sentimentos e ações serem contagiosos; e (iii) indivíduos, quando em multidões, manifestam características opostas àquelas que possuem individualmente (LE BON, 2002, p. 6). Vermeule (2008b, p. 23) complementa,

emerge espontaneamente da racionalidade da decisão individual. Apesar de os julgamentos individuais revelarem uma consistência mínima em termos lógicos, no plano coletivo constatou-se uma deliberação ilógica, incoerente.<sup>462</sup> Mediante esse simplório exemplo, que espelha abstratamente casos concretos<sup>463</sup>, ilustra-se o que os teóricos denominam por Paradoxo Doutrinal ou Dilema Discursivo.<sup>464</sup>

Se após a rodada de votos, os julgadores verificassem o resultado e os fundamentos da decisão, quer seja no primeiro cenário (análise centrada nas premissas) quer seja no segundo (análise centrada nas conclusões), talvez, premidos pelo valor da segurança jurídica, os julgadores procedessem a realização do ajustamento de votos, se porventura o desenho institucional permitisse, pois, caso contrário, a clareza, a certeza e a integridade da decisão restariam abaladas, afetando, assim aquele valioso princípio.

O julgamento coletivo apresenta, assim, dificuldades não encontradas em uma estrutura institucional que preveja apenas juízos monocráticos. Além disso, sistemas que valorizem a segurança jurídica deveriam prescrever que cada julgador levasse em conta a opinião dos demais integrantes do corpo coletivo, de modo que houvesse uma coordenação entre os anúncios das decisões de cada julgador. A coerência será mais forte quando o valor da certeza e da clareza, em prol da segurança jurídica, sejam muito consideradas em determinado sistema.<sup>465</sup>

afirmando que *everyone has experienced the intensity with which emotions and rumors are suddenly transmitted through large crowds, a phenomenon whose causes are as yet poorly understood.*

<sup>462</sup> *Results such as this must be treated with caution, on both the normative and positive levels. Normatively, that it is impossible to guarantee coherent aggregation of either preferences or judgments may either be good or bad, under given conditions. Incoherence is not the worst thing in the world; it may often be better than bad coherence. But incoherence cannot be defended on epistemic grounds, and where it obtains the Aristotelian account of the interaction of many minds seems starry-eyed* (VERMEULE, 2008b, p. 15).

<sup>463</sup> Confira alguns casos concretos a partir do artigo “A Dinâmica das Decisões Colegiadas” (SEPULVEDA et al, 2018).

<sup>464</sup> *In paradoxical cases, a group can rationally order its attitudes—beliefs, preferences, judgments—over the applicable reasons [e.g., the issues of harm and duty of care] by voting on them; or it can rationally order its attitudes over the applicable outcomes [e.g., the issue of liability] by voting on them; but it cannot do both. In contrast, an idealized individual [...] could rationally order her views over both [...] reasons and [...] outcomes. If that is what integrity requires, perfect integrity is impossible for groups* (KORNHAUSER; SAGER, 1993, p. 252).

<sup>465</sup> *The largest issue here, which applies both to deliberative interactions and to the simple aggregation of beliefs or judgments without communication, involves collective incoherence: the threat that beliefs or judgments will be incoherent at the group level even if all individuals hold coherent beliefs and identical preferences. Even where all participants have identical preferences and talk together to decide how to promote their common good, the aggregation of beliefs and judgments suffers from paradoxes and impossibility results that parallel the better-know paradoxes and impossibility results that arise in the aggregation of preferences. Problems of belief aggregation and judgment aggregation have only begun to be explored relatively recently, but in the best-understood result for judgment aggregation, shifting majorities within a group can produce a king of group-level incoherence* (VERMEULE, 2008b, p. 14).

Ainda que a consistência coletiva não possa ser totalmente assegurada, o resultado e a qualidade do resultado é dependente do *design*, dos tipos de mecanismos institucionais instalados no contexto influente sobre a conduta dos decisores. Como visto, os procedimentos e a forma de contagem de votos importam sobremaneira. Se a contagem ocorrerá questão a questão (análise centrada nas premissas) ou se serão computados os votos individuais dos julgadores (análise centrada nas conclusões) é questão a ser decidida pelo projetista institucional. Da mesma forma, pode-se pensar em mecanismos complementares de resolução de problemas de integridade, em ordem a superar as contradições e os paradoxos da deliberação.

Insuficientes especificações de mecanismos institucionais atuantes em determinado cenário podem autorizar especulações infundadas. O exemplo exposto demonstra a forte influência que desenho institucional (v.g., procedimento decisório em instituições judicantes colegiadas) pode exercer sobre o resultado.<sup>466</sup> Determinar se a contagem de votos deve ser centrada na premissas ou nas conclusões é aspecto a ser definido pelo projetista. Abstratamente, não há como se definir previamente a melhor opção. Em determinadas matérias, alguns teóricos sugerem a adoção do que eles chamam de *metavoto* (KORNHAUSER; SAGER, 1993, p. 57)<sup>467</sup>, no qual é decidida qual é a melhor forma de contagem de votos para o caso específico.

#### 4.4 Efeito Emergente ou Efeito Sistêmico

O outro aspecto a ser abordado relativamente à decisões coletivas diz respeito à *propriedade emergente ou o efeito sistêmico*<sup>468</sup>, fenômeno observável quando se constata que

---

<sup>466</sup> É precipitado presumir que colegiados sempre decidirão melhor. Para que se alcancem melhores resultados, são necessários requisitos mínimos numerosos, mormente relacionados ao desenho dos processos de decisão e de seleção de membros - os principais Teoremas que pretendem afirmar a qualidade superior dos colegiados a partir (i) da capacidade individual dos seus membros, (ii) do processo de deliberação adotado e (iii) do número de membros dependem de pressupostos inafastáveis muito sensíveis (LAZARI, 2018, p. 20).

<sup>467</sup> No Brasil, aplicação prática do *metavoto* dar-se-ia no âmbito dos colegiados consumeristas, trabalhistas e criminais, em decorrência, respectivamente, dos princípios da interpretação mais favorável ao consumidor e ao empregado, e da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*, consagrados em nosso ordenamento jurídico. De fato, tais princípios verdadeiramente *determinam* a adoção do *metavoto*, e a escolha da forma de contagem mais benéfica ao consumidor, ao empregado e ao acusado, respectivamente.

<sup>468</sup> *Institutions are systems that aggregate the desires, beliefs, and choices of individuals, and those institutions may have very different properties than do the individuals who compose them. Furthermore, the interaction among institutions itself creates a system at the second level, one which may have very different properties than the institutions that compose it. Hence, constitutionalism is a system of systems. System effects can arise at the first level, the aggregation of individual properties into institutional outcomes; at second level, the aggregation*

é possível, a um sistema, quer de primeiro (agregado de indivíduos), quer de segundo nível (agregado de agregados)<sup>469</sup>, exibir propriedades e comportamentos diferentes dos observados a partir, respectivamente, dos indivíduos ou das instituições que o constituem.

A propriedade emergente ocorre quando o agregado possui diferentes propriedades daquelas apresentadas pelos elementos que o compõem. A propriedade emergente ou o efeito sistêmico se manifesta quando o que é verdadeiro para os elementos não for verdadeiro para o agregado que eles compõem (v.g., parlamentares democratas podem constituir instituições não democráticas) e também quando o que é verdadeiro para o agregado não for verdadeiro para os elementos do grupo (v.g., instituições democráticas não necessariamente precisam ser constituídas por democratas). Se os elementos (ou a maioria) de um grupo possuem certa propriedade, é errado assumir *a priori* que o agregado invariavelmente também possuirá a mesma propriedade (falácia da composição). Por isso, é incorreto presumir que determinada instituição coletiva, constituída por julgadores extremamente capacitados, produzirá sempre deliberações altamente qualificadas. Ou que julgadores politicamente alinhados sempre produzirão decisões tendenciosas e instruídas pela ideologia que compartilham. Como as variáveis e os elementos sistêmicos interagem, a falha em alcançar um determinado valor, considerado ótimo, em relação a uma certa variável ou elemento, provavelmente impactará os demais elementos ou variáveis sistêmicas. Ainda que algumas ou todas variáveis do sistema assumam valores subótimos (não ideais), é falacioso sustentar que o sistema globalmente atingirá resultados subótimos. A interação dos elementos ou das variáveis sistêmicas podem produzir um resultado tão próximo quanto possível do ideal (VERMEULE, 2011b, p. 30). O erro oposto também é muito comum, quer dizer, não se pode assumir que certa propriedade do grupo ou do colegiado seja extensível a todos os componentes (falácia da divisão).<sup>470</sup>

Efeitos sistêmicos, sistemas aqui compreendidos como agregados de indivíduos (primeiro nível de agregação sistêmico), surgem quando as propriedades ou o comportamento

---

*of institutional properties into an overall constitutional order; or at both levels, with complex interactions* (VERMEULE, 2011b, p. 27).

<sup>469</sup> [...] any complex constitutional order, including our own, is best understood as a system of systems. The bare statement of the premise is Delphic, but the idea is simple. Constitutional analysis examines the interaction among institutions, which are themselves equilibrium arrangements that result from the interaction of their individual members. So there are always two levels of aggregation in the picture: from individuals to institutions, and from institutions to an overall constitutional order. I use the term systems to designate such aggregates, whose properties are determined by the interaction of their components; those components may themselves be institutions as well as individuals. Hence constitutional order are aggregates of aggregates – nested systems of systems (VERMEULE, 2011b, p. 3).

<sup>470</sup> The failure to recognize system effects leads to fallacies of division and composition, in which the analyst mistakenly assumes that what is true of the aggregate must also be true of the members, or that what is true of the members must also be true of the aggregate (VERMEULE, 2011, p. 15).

desse agregado de indivíduos diferem das propriedades ou da conduta dos seus membros, individualmente considerados, nas ocasiões em que o comportamento desses indivíduos se agrega, no âmbito institucional.<sup>471</sup>

A propriedade emergente do sistema pode ser verificada a partir da construção teórica denominada Paradoxo de Condorcet.<sup>472</sup> Como as propriedades emergentes não podem ser deduzidas por inspeção de seus componentes ou membros tomados isoladamente, um a um, faz-se necessário apreciar certo agregado a partir da interação e relacionamento de seus componentes. Embora as propriedades emergentes possam ser explicadas por referência ao comportamento dos integrantes do grupo, e determinadas a partir de tais comportamentos, a esses aquelas não são redutíveis. Em nível sistêmico, as propriedades emergentes superam as propriedades de cada componente.

Ilustrativamente, imagine três hipotéticos decisores (Decisor 1, Decisor 2 e Decisor 3) que elencam suas ordens de preferência a respeito de três opções disponíveis (opção A, opção B e opção C). Esquemáticamente, as ordens de preferência são as que se seguem:

Decisor nº 1 – opção A é melhor que a opção B, que é melhor que a opção C.

Decisor nº 2 – opção B é melhor que a opção C, que é melhor que a opção A.

Decisor nº 3 – opção C é melhor que a opção A, que é melhor que a opção B.

Ou, em notação simplificada, tem-se que:

Decisor nº 1 –  $A > B > C$

Decisor nº 2 –  $B > C > A$

Decisor nº 3 –  $C > A > B$

---

<sup>471</sup> [...] [t]he aggregate system has properties that not all of its components or members share [...] an aggregate system may even have properties that none of its components or members share. This is possible not because the aggregate has some mysterious existence of its own, over and above the individuals or institutions that comprise it. Rather it can occur just because the particular structure of interaction among the members of components produces emergent properties at the systemic level. As the examples also show, new properties can emerge either when individual interactions are aggregated into institutional behavior, or when institutional interactions are aggregated into the behavior of an overall constitutional order, or both. Constitutional orders, in other words, are two-level systems, and aggregation can produce surprises at either or both levels (VERMEULE, 2011b, p. 5).

<sup>472</sup> Confira *Essai sur l'application de l'analyse à la probabilité des décisions rendues à la pluralité des voix*, (Condorcet, 1785).

Inicialmente, verifica-se que cada decisor, individualmente considerado, tem uma ordem de preferência que respeita o princípio da transitividade. Explica-se. O Decisor nº 1 prefere a opção A à opção B, e prefere a opção B à opção C; e, em decorrência lógica de sua sequência de escolhas, prefere a opção A à opção C. Levando-se em conta cada ordem de preferência, o mesmo raciocínio se aplica às escolhas dos Decisores nº 2 e 3.

Inferir que as opções do Decisor nº 1 respeitam o princípio da transitividade - isto é, são transitivas - equivale dizer que se trata de uma ordem de escolhas elaborada racionalmente, pois é lógico que, se alguém prefere A a B e B a C, prefere também A a C. Em nível individual, alcança-se a mesma conclusão em relação à transitividade das escolhas dos demais decisores.

Entretanto, a transitividade – e a racionalidade – verificáveis no nível individual não são observadas quando se computa as escolhas dos três decisores no plano do agregado.

Decisor nº 1 –  $A > B > C$

Decisor nº 2 –  $B > C > A$

Decisor nº 3 –  $C > A > B$

Dois decisores (nº 1 e nº 3) preferem A a B. Assim, a maioria prefere A a B.

Decisor nº 1 –  $A > B > C$

Decisor nº 2 –  $B > C > A$

Decisor nº 3 –  $C > A > B$

Dois decisores (nº 1 e nº 2) preferem B a C. Logo, a maioria prefere B a C.

Decisor nº 1 –  $A > B > C$

Decisor nº 2 –  $B > C > A$

Decisor nº 3 –  $C > A > B$

Dois decisores (nº 2 e nº 3) preferem C a A. Portanto, a maioria prefere C a A.

Se a maioria prefere A a B, e B a C, seria lógico se esperar que a maioria, no conjunto dos três eleitores, preferisse também A a C, repetindo a transitividade e a racionalidade verificadas no nível individual. Todavia, como se percebe, a maioria prefere C a A. No nível do agregado, a maioria prefere A a B e B a C, mas não prefere A a C, eis que os eleitores nº 2 e nº 3 preferem C a A. Há, no conjunto, propriedades diferentes das apresentadas no plano individual, já que, naquele, a escolha, no plano coletivo, é intransitiva e irracional (preferir A a B e B a C, mas não preferir A a C).

Ainda que cada componente do grupo tenha apreciado as opções e definido racionalmente suas escolhas, o painel de votantes apresenta uma preferência intransitiva. Esse tipo de preferência (*preference cycling*) tornou indeterminada a escolha no nível agregado e pode conduzir a um comportamento arbitrário, visto que foi incapaz de efetivamente realizar uma escolha. Em razão de a transitividade ser frequentemente considerada “uma condição mínima necessária da racionalidade, alguém pode ver a ordem de preferência do grupo como sendo irracional, apesar da racionalidade adotada por todos os membros do grupo” (VERMEULE, 2011b, p. 19). A arbitrariedade originada no plano coletivo pode ser reduzida, e não exacerbada, mediante a promoção de interação dos componentes da instituição que se sujeitaram à intransitividade ou, então, mediante a adoção de uma regra específica (*stopping rule*) que determine o resultado.<sup>473</sup>

É precipitado presumir que instituições multimembros sempre decidirão melhor. A fim de que painéis atinjam melhores resultados, são necessários requisitos mínimos numerosos, principalmente relacionados aos desenhos dos processos decisórios e de seleção de seus membros. Nem sempre colegiados serão capazes de remediar erros, podendo, em certas situações, até mesmo amplificá-los.

---

<sup>473</sup> *Under certain circumstances, the distribution of views across a multi-judge court may produce Condorcetian voting cycles, in which judges who may choose from any one of three or more positions find that a majority coalition exists to defeat each position. Even if the judge's individual views are well-ordered, the collective ordering is intransitive, and therefore (in one sense of the term) incoherent, even irrational. Voting cycles of this sort may be suppressed by adopting a rule that arbitrarily stops the cycle at some point (such as a doctrine of stare decisis), but this empowers agenda-setters because the content of law becomes highly sensitive to the order in which cases arises* (VERMEULE, 2003, p. 8).

#### 4.5 ADI nº 2588/DF: o caso em que algumas questões ficaram por decidir

O Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588/DF<sup>474</sup>, apreciou questões jurídicas a respeito da incidência do Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os lucros auferidos por empresas controladas e coligadas situadas no exterior. Na oportunidade, debateu-se sobre a constitucionalidade do §2º do artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001<sup>475</sup>, que delegou à lei ordinária a fixação das condições e o momento em que se daria a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior. Além disso, discutiu-se a constitucionalidade do artigo 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001<sup>476</sup>, que considerava disponibilizados, pela controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual houvessem sido apurados.

Sem avaliar, em profundidade, as razões substantivas que motivaram as deliberações tomadas pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que fugiria ao escopo desta tese, para uma melhor compreensão do que se expõe, apresenta-se a seguinte tabela mediante a qual se consolida os votos proferidos por cada Ministro da Suprema Corte brasileira.

<sup>474</sup> Confira Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF, Tribunal Pleno, rel. p/o acórdão Min. Joaquim Barbosa, julgado em 10 de abril de 2013, DJE-027, em 10 de fevereiro de 2014.

<sup>475</sup> Confira Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996: Art. 43. *O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifos nossos)*

<sup>476</sup> Art. 74. *Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifos nossos)*

**Tabela 3** - Distribuição de Votos da ADI nº 2.588/DF

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2588/DF							
MINISTRO (Sucessor)	Votos						
	Controlada			Coligada			
	Paraísos	Trib. Normal	Tratados	Paraísos	Trib. Normal	Tratados	
Ellen Gracie** (Rosa Weber)	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	
Nelson Jobim (Cármem Lúcia)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
Marco Aurélio	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
Sepúlveda Pertence (Dias Toffoli)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
Ricardo Lewandowski	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
Eros Grau (Luiz Fux)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
Ayres Britto (Vago)	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	
Celso de Mello	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
Cezar Peluso* (Teori Zavaski)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
Joaquim Barbosa*	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	
Gilmar Mendes	<i>Impedido</i>						
<b>Total de Votos</b>	<b>Inconstitucional (NT)</b>	4	5	6	5	6	7
	<b>Constitucional (Trib.)</b>	6	5	4	5	4	3
<b>Resultado</b>	<b>4 x 6 (vinc.)</b>	<b>5 x 5</b>	<b>6 x 4 (a def.)</b>	<b>5 x 5</b>	<b>6 x 4 (vinc.)</b>	<b>7 x 3</b>	

Notas: (\*) Presidente; (\*\*) Relatora.

Como se percebe a partir da distribuição de votos, a ADI nº 2.588/DF foi julgada parcialmente procedente. Por maioria (6 a 4), o Plenário estabeleceu que, ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deveria ser dada interpretação conforme à Constituição, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que aquele dispositivo normativo não se aplicaria às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida (“Tributação Normal”). Também por maioria (4 a 6), decidiu-se aplicar o artigo 74, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, às empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (“Paraísos Fiscais”) ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados. Na oportunidade, deliberou-se ainda que os lucros auferidos no exterior deveriam ser tributados nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a partir de 1º de janeiro de 2002, no que tange ao IRPJ, e após 24 de novembro de 2001, no que concerne à CSLL.<sup>477</sup>

<sup>477</sup> Embora a tabela não contemple os votos relativos à constitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158/35, de 24 de agosto de 2001, cumpre informar que a Corte declarou a inconstitucionalidade da retroatividade prevista no citado parágrafo único, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em

Com relação à tributação de lucros apurados por empresas controladas e coligadas situadas em países com os quais o Brasil possui tratados para evitar dupla tributação, apesar das votações majoritárias, alguns aspectos não foram definidos no tocante às empresas controladas. No julgado apreciado, não se definiu, na hipótese de existência de tratados, se estes prevaleceriam sobre a legislação específica e conseqüentemente se a análise se daria casuisticamente em razão do necessário respeito à sua natureza especial.

Embora nenhum Ministro tenha se eximido de sentenciar, tendo em vista que todos magistrados votaram individualmente em determinado sentido, o Plenário foi incapaz, na oportunidade, de deliberar coletivamente acerca de duas questões de fundamental importância. Como a Suprema Corte não alcançou maioria nas hipóteses relativas a empresas coligadas situadas em “paraísos fiscais” e empresas controladas localizadas em países sem tributação favorecida, por decorrência, não pode conferir, nessas situações, os efeitos próprios de uma ação declaratória, vale dizer, o efeito *erga omnes* e o efeito vinculante. Apesar dos votos lançados por cada Ministro, o Supremo Tribunal Federal institucionalmente não conseguiu alcançar deliberações respeitantes a duas questões jurídicas, isso porque observou-se, após a votação, um inesperado empate.

Daí por que Vermeule (2003, p. 2) insistentemente reafirma que, embora cada julgador, no plano individual, possa assumir um determinado posicionamento interpretativo, nem sempre o mesmo ocorrerá no plano do colegiado (institucional). As constatações de Kay e King, embora direcionadas a outro cenário, são oportunas, pois segundo eles ninguém planejou o sistema de modo que propositalmente assim funcionasse. Para eles, em tradução livre, “[s]ó uma explicação histórica de como aconteceu poder ser oferecida como justificção. Isso não é uma justificção, mas uma demonstração de como decisões individuais aparentemente racionais podem ter efeitos absurdos no agregado” (KAY; KING, 2009, p. 19-21).

A partir do caso analisado, conclui-se que o resultado final da ADI nº 2.588/DF espelha verdadeiro efeito emergente (ou efeito sistêmico) advindo de instituição de primeiro nível (agregado de indivíduos).<sup>478</sup>

---

relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Decidiu-se que os fatos havidos antes desses períodos submeter-se-iam à legislação anterior.

<sup>478</sup> *This diversion between institutional aims and agent's aims also explains the divergent evaluative perspective. We assess, at least in part, individual decisions in terms of their (instrumental) rationality, the extent to which the individual successfully pursues her aim. We adopt a similar instrumental perspective in our assessment of*

## 5. PRINCIPAIS ASPECTOS DO DESENHO INSTITUCIONAL DOS CENTROS JUDICANTES DA RFB

Após descortinar o panorama teórico, neste Capítulo, serão abordados alguns aspectos institucionais relacionados diretamente com os centros judicantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). No intento de trazer novos contributos, serão tratados alguns aspectos pouco explorados sob a ótica institucional. Logo de início, cumpre observar que não serão tratados mecanismos de mão invisível (*invisible-hand mechanisms*), quer dizer, mecanismos resultantes da simples ação humana, oriundos de uma ordem espontânea. Analisam-se apenas mecanismos intencionais (*intentional mechanisms*), ou seja, mecanismos instalados em determinado desenho institucional mediante intencionado projeto humano. Antes, porém, principia-se este Capítulo pela apresentação do elemento subjetivo, o Auditor Fiscal, selecionado para exercício de seu *múnus publico* mediante o filtro do concurso público.

### 5.1 O Julgador da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Não se exige do julgador administrativo, para interpretar os enunciados normativos e aplicar a norma jurídica aos casos concretos, apenas conhecimento específico da legislação tributária, tal como especificado pelos artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.<sup>479</sup> A atuação do julgador administrativo ultrapassa os lindes do Direito Tributário, dos estudos do Sistema Tributário Nacional, do contencioso administrativo fiscal e da legislação tributária específica afeta aos tributos federais de competência da instituição a qual pertence. Tal fato, inclusive, foi expressamente reconhecido pelo próprio legislador ordinário, ao destacar a exigência de a Administração Pública e, em última instância, de os julgadores administrativos, atuarem “conforme a lei e o Direito.”<sup>480</sup>

---

*institutions. This instrumental perspective on the evaluation of institutions does not necessarily imply that we require that institution's agents be rational* (KORNHAUSER, 2013, p. 2).

<sup>479</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. [...] Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

<sup>480</sup> Confira a Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 2º, §único, inciso I.

Conhecimento nas demais áreas jurídicas, seja caráter dogmático, seja de índole jurisprudencial, é de fundamental importância para o bom desempenho da função judicante, uma vez que a compreensão dos princípios, das regras jurídicas, dos conceitos, das definições e dos institutos originários desses outros setores - tais, como, por exemplo, direito constitucional (v.g., imunidades e isenções tributárias), administrativo (v.g., competência e ato administrativo), penal (v.g., tipos penais), civil (v.g., bens, contratos), empresarial (v.g., títulos de crédito, sociedades), internacional (v.g., organismos e organizações internacionais), processual (v.g., processo e procedimento), previdenciário (v.g., salário contribuição)<sup>481</sup> - permite o adequado emprego dos mesmos e a compreensão sistemática da ordem jurídica, pois, como ensinam os professores Miguel Reale (1991, p. 335) e Hugo de Brito Machado (2002, p. 54), “o direito é uno”. A prática cotidiana dos julgadores administrativos confirma a lição transmitida por esses mestres, no sentido de que nenhum ramo do Direito é inteiramente autônomo, podendo apenas assumir certas peculiaridades próprias das relações jurídicas de cada setor.

A necessidade de uma ampla formação jurídica para o exercício da função judicante decorre da própria atividade rotineiramente desempenhada, a ponto de os editais de seleção, publicados pela então Escola de Administração Fazendária (ESAF)<sup>482</sup>, órgão que integrava a estrutura do Ministério da Fazenda e que era responsável pela realização de concursos públicos para seleção e formação de candidatos para provimento de cargos de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), exigirem conhecimentos gerais e específicos, tanto nas áreas do Direito (v.g., constitucional, administrativo, tributário, legislação tributária e aduaneira) quanto em outras disciplinas (v.g., raciocínio lógico-quantitativo, administração geral e pública, português e inglês ou espanhol).

Todavia, a aptidão requerida para o desempenho da função de julgador extrapola a esfera jurídica, porquanto conhecimentos em outras áreas do saber são igualmente requeridos para o exercício da função judicante. A amplitude dos conhecimentos necessários para o desempenho não só da função judicante, mas também para o exercício de atividades fiscais de

---

<sup>481</sup> A despeito da existência de disputas doutrinárias, é encontrada a afirmação de que o Direito Tributário é um direito de sobreposição. Quer-se dizer com essa expressão que os conceitos originários de outros ramos jurídicos devem ser observados e empregados no campo tributário tais como conceituados em sua origem. Tal entendimento escora-se, em boa parte, no artigo 110 do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

<sup>482</sup> A Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda foi incorporada à Escola Nacional de Administração Pública (Enap) do Ministério da Economia. Confira artigo 65 da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019.

um modo geral e inerentes à competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (v.g., arrecadação, fiscalização e tributação), é um dos fatores determinantes para que os editais de seleção para provimento de candidatos ao cargo de Auditor Fiscal não façam restrições com relação à área de graduação de nível superior do candidato. É por esse motivo que atualmente a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil conta, em seus quadros, com profissionais de diferentes formações, tais como engenheiros, médicos, odontólogos, pedagogos, contadores, economistas, administradores, físicos, químicos, biólogos, geógrafos e bacharéis em Direito, entre outros.

Conhecimentos da área contábil<sup>483</sup> e de auditoria assim como saberes mínimos de Economia são de importância para o ingresso na carreira e para o desempenho das atividades profissionais. A rotina profissional demonstra a necessidade de análise e compreensão, por parte dos julgadores, de balancetes e balanços patrimoniais, demonstrativos financeiros, fluxos de caixa e documentos relativos a operações bancárias. Tal fato não passou despercebido por Neder (2010, p. 89), ao afirmar que:

O rito especial definido pelo Decreto nº. 70.235/72 decorre, sobretudo, da necessidade de especialização dos julgadores administrativos no trato de determinadas lides de natureza fiscal, para cuja solução envolve o conhecimento de matérias de certa complexidade, não só jurídicas, mas também relacionadas com outras ciências sociais, tais como: **Contabilidade e Economia**. A Administração optou, então, por atribuir competência de julgamento a órgãos administrativos especializados, Delegacias de Julgamento e em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, embora fora da linha hierárquica das autoridades administrativas que proferiram o ato de lançamento ou que apreciaram petições dos contribuintes (v.g., pedido de restituição), são incumbidos de solucionar os litígios gerados a partir da provocação do sujeito passivo. (grifos nossos)

Nos últimos editais<sup>484</sup>, publicados para o fim de selecionar candidatos para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, inclusive para aqueles que futuramente desempenharão atividades laborais na área de julgamento, além da exigência de

<sup>483</sup> Confira a Lei nº. 10.593, de 6 de dezembro de 2002, artigo 6º, que estabelece como atribuição privativa dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes. Confira também a Súmula CARF nº. 8: *O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.*

<sup>484</sup> Confira os Editais Esaf nº. 14, de 7 de março de 1996; nº. 60, de 30 de junho de 1998 e nº 18, de 7 de março de 2014.

conhecimentos das matérias anteriormente comentadas, foram também exigidos conhecimentos em outras disciplinas, as quais, direta ou indiretamente, auxiliam no desempenho da função julgadora, tais como língua portuguesa; língua estrangeira; matemática financeira; raciocínio lógico e estatística básica. Logicamente que as competências requeridas não se encerram por aí, bastando pensar que, em tempos de constante inovação tecnológica, uso intensivo de computadores e de processos administrativos eletrônicos, ainda são necessários conhecimentos mínimos na área de tecnologia da informação e, particularmente, nos diversos sistemas informatizados utilizados na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. A formação do julgador reclama também habilidades de outra natureza, ainda mais quando se integra um grupo de julgadores, em que a transmissão e expressão de ideias, escrita e oral, devem se realizar de forma clara e objetiva. Possuir razoável oratória, de forma a possibilitar um relato claro e objetivo do teor do processo sob análise, encadeando os fatos cronologicamente e expondo toda a argumentação de forma técnica, é o que também se espera de um julgador administrativo.<sup>485</sup>

Infere-se, então, que o exercício da função de julgador administrativo exige um amplo cabedal de informações e conhecimentos e, portanto, uma contínua capacitação.

### 5.1.1 Cursos e Treinamentos

Sabedora da necessidade de manter todo corpo funcional continuamente informado e capacitado para o exercício de suas atividades funcionais rotineiras, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil assume uma perspectiva futura e projeta ações de capacitação orientadas para o desenvolvimento integral dos Auditores Fiscais, considerando o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes. Está organicamente institucionalizado que melhores resultados somente advirão a partir do desenvolvimento das competências institucionais, o qual transita necessariamente pelo desenvolvimento contínuo, progressivo e sistemático das competências individuais e coletivas, alinhadas aos interesses e objetivos estratégicos institucionalmente fixados.<sup>486</sup>

---

<sup>485</sup> [...] *within the executive branch, there is a great deal of deliberation, and it often involves people with diverse perspectives and high levels of technical expertise* (SUNSTEIN, 2015c, p. 6).

<sup>486</sup> Para maiores detalhes, confira as diretrizes da Política Nacional de Desenvolvimento Pessoal, de acordo com o previsto no Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006.

Almejando alcançar melhores taxas de desempenho profissional de seus Auditores Fiscais, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, apoiada em planos de capacitação com base em diagnósticos de competências, estimula a aquisição e desenvolvimento de competências, o autodesenvolvimento, e lança mão de um Programa de Capacitação e Desenvolvimento (Procad), elaborado anualmente pela Coordenação Geral de Gestão de Pessoas (Cogep), como meio de suprir as lacunas de competências individuais e institucionais. Nesse sentido, oferece regularmente cursos e treinamentos na área técnica, gerencial, orçamentária, financeira, de tecnologia da informação, de gestão de pessoas e na formação de instrutores, tutores e facilitadores, valendo-se, para tanto, de diversas modalidades de ensino e estratégias de capacitação (v.g., cursos ministrados na modalidade de educação à distância, concessão de licenças-capacitação, oferecimento de especializações *stricto sensu* em reconhecidas instituições de ensino superior), as quais se concretizam mediante contratação de renomadas instituições (v.g., Escola Nacional de Administração Pública, Centro Interamericano de Administrações Tributárias, Fundação Getúlio Vargas) e qualificados profissionais.

A preocupação com relação à capacitação e treinamento ganha maior relevo quando se leva em conta a ampla diversidade de formações acadêmicas dentro da categoria dos Auditores Fiscais, uma vez que os certames de seleção para o cargo são franqueados aos portadores de qualquer titulação acadêmica de nível superior. Nesse aspecto, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap) assume papel de destaque, uma vez que proporciona, valendo-se de instrutores externos e internos e em consonância com o Programa de Capacitação e Desenvolvimento (Procad), vários cursos e treinamentos necessários ao desenvolvimento da categoria. Os eventos de capacitação e desenvolvimento, de acordo com a estrutura do órgão, podem ser promovidos por qualquer dos três níveis hierárquicos da instituição - nacional, regional e local -, a depender da importância, da necessidade e do alcance que se tencione alcançar, sendo formulados de acordo com os interesses, as diretrizes e os objetivos estipulados organicamente.

Institucionalmente, reconhece-se os potenciais ganhos que podem advir de programas de capacitação e treinamento, caso Auditores Fiscais compartilhem comuns conhecimentos e informações.<sup>487</sup> A ocorrência de “pensamentos de grupo” (*groupthink*) é mais provável em

---

<sup>487</sup> [...] *In Jury Theorem framework, the concern is that a group of experts in a given field will have highly correlated biases, because of common professional training, because they copy each other's opinions, or even*

instituições em que a diversidade epistêmica diminui, em que os membros de uma determinada instituição se sujeitam a mesmos cursos e treinamentos, e possuem similares visões e perspectivas (VERMEULE, 2009c, p. 16).

Além de eventos de capacitação e desenvolvimento dirigidos especificamente a julgadores administrativos, nos quais geralmente se oferecem algumas vagas a Auditores Fiscais lotados em outras unidades, é comum a participação conjunta de Auditores da Administração Tributária Ativa e da Administração Judicante nos cursos, programas, treinamentos, palestras, simpósios, seminários e congressos oferecidos pela Receita Federal. Nesses encontros, o debate de relevantes temas geralmente oportuniza o afloramento de intrincadas questões, o confronto de distintas visões e perspectivas e a indicação de aceitáveis soluções. A diversidade epistêmica, o franco envolvimento dos partícipes e o compartilhamento de conhecimentos e informações permitem que os eventos de capacitação se tornem excelentes fóruns de discussão de assuntos sensíveis à Instituição.

Internamente, as ações de capacitação e desenvolvimento promovidas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, alinhadas aos objetivos institucionais e consideradas as lacunas de competências, podem servir – e, comumente servem - de instrumentos institucionais para informalmente conferir maior estabilidade e segurança no processo de tomada de decisão individual e coletivo. Tendo em mira alcançar melhores resultados, a Instituição, mediante tais ações instrutivas, procura influenciar mediatamente o próprio resultado dos julgamentos administrativos em ordem a salvaguardar os interesses institucionais.

Embora o bacharelado em Direito ou em Ciências Contábeis, por exemplo, não seja requisito para a investidura ou exercício do cargo de Auditor Fiscal, dada a conexão de tais disciplinas com as atividades profissionais exercidas na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, inúmeras são as iniciativas individuais de capacitação nessas áreas do saber. É provável que iniciativas dessa natureza se intensifiquem nos próximos anos, uma vez que, a partir da publicação do Decreto nº 9.366, de 8 de maio de 2018, a promoção na carreira ficou condicionada à realização de cursos de aperfeiçoamento e especialização que sejam relacionados com as atribuições do cargo ocupado pelo Auditor e em consonância com o plano anual de capacitação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.<sup>488</sup> Em razão da

---

*because the expert panel fakes an appearance of consensus for public consumption; in the last case, experts will not be voting sincerely, which undermines the operation of the Theorem* (VERMEULE, 2009c, p. 15).

<sup>488</sup> Confira alínea c artigo 2º do Decreto nº 9.366, de 8 de maio de 2018.

necessidade de se manter constantemente informado e capacitado, percebe-se que não só a graduação naquelas disciplinas tem integrado o Plano de Desenvolvimento Individual (PDI)<sup>489</sup> de Auditores Fiscais, mas também cursos de pós-graduação *stricto* (v.g., especializações) e *lato senso* (v.g., mestrado, doutorado e pós-doutorado), oferecidos e ministrados por reconhecidas instituições de ensino superior, quer privadas (v.g., Fundação Getúlio Vargas, Pontifícia Universidade Católica) quer públicas (v.g., Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Universidade de São Paulo). Daí por que ser encontrado, nos quadros da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Auditores Fiscais altamente qualificados, detendo duplas ou, até mesmo, triplas formações acadêmicas, além de mestres, doutores e pós-doutores.

Entre outras ações, deve-se ressaltar que o desenvolvimento profissional na Receita Federal, mediante o qual o indivíduo adquire e desenvolve competências, objetivando elevar seu desempenho profissional, pauta-se, principalmente, nas seguintes diretrizes: (i) aprimoramento, qualificação profissional e fortalecimento do compromisso dos servidores com a melhoria dos serviços prestados RFB à sociedade; (ii) alinhamento com as estratégias organizacionais; e (iii) vinculação ao desempenho institucional e ao desenvolvimento de competências.

## **5.2 Desempenho e Produtividade: ação institucionalmente controlada**

Apesar de se ter dito que a ação do Auditor fiscal - e, portanto, do julgador administrativo - é uma ação institucionalmente controlada, deve-se especificá-la, a fim de que se mapeie, na maior medida possível, os vários mecanismos institucionais utilizados como meios de constranger o agir desse ator social.

Nos últimos anos, o Auditor Fiscal se tornou um trabalhador submetido a eficientes controles de desempenho e de produtividade. A implementação de um sistema de metas e

---

<sup>489</sup> O Plano de Desenvolvimento Individual (PDI) consiste no planejamento e na pactuação, entre o servidor público e a chefia imediata, dos padrões de desempenho desejáveis e convergentes com os resultados esperados da unidade, estabelecendo as ações que serão realizadas, os compromissos assumidos, as condições necessárias e as ações de desenvolvimento. O PDI instrumento de desenvolvimento profissional dos servidores da Receita Federal e compõe a avaliação de desempenho individual.

métricas de aferição de produtividade<sup>490</sup> impeliu, e vem impelindo, profunda transformação no cenário laboral da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Diante desse novo contexto, o normal cumprimento da carga horária diária de trabalho já não é mais suficiente. Com a utilização de novas tecnologias de comunicação, uso intensivo da informática e novos instrumentos de gestão (v.g., plano de desenvolvimento individual, diagnóstico de competências), Auditores Fiscais, com menos recursos, precisam produzir muito mais em menos tempo<sup>491</sup>. Atingir exigentes metas quantitativas, cumprir compromissos e alcançar específicos objetivos, prévia e institucionalmente estabelecidos, ainda que a qualidade do resultado do trabalho possa se revelar de qualidade inferior<sup>492</sup>, é relativamente o novo desafio a ser enfrentado.

A última auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) evidenciou um cenário que há muito perdura na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Técnicos do Tribunal de Contas revelaram que há expressivo descompasso entre o quantitativo necessário e o número ideal de Auditores Fiscais para a realização da missão institucional do órgão fazendário federal. Segundo o relatório de auditoria do Tribunal de Contas da União, os quadros da então Secretaria da Receita Federal do Brasil, em agosto de 2016, apresentavam um déficit de, aproximadamente, 50% (cinquenta por cento) em seu efetivo.

**Tabela 4 - Comparativo entre Lotação Ideal e Real de Auditores Fiscais**

Localização	Auditores Necessários	Real Auditores	Vagas Auditores
<b>Unidades Centrais</b>	1.123	848	275
<b>1ª Região Fiscal</b>	1.234	567	667
<b>2ª Região Fiscal</b>	1.030	486	544
<b>3ª Região Fiscal</b>	652	414	238

<sup>490</sup> Métrica é uma extrapolação de medidas a partir da qual se pode extrair conclusões. A métrica é estabelecida mediante relação entre duas ou mais medidas. Por exemplo, a complexidade de um processo administrativo pode ser quantificada a partir de uma métrica que considere, ponderadamente, as seguintes medidas: número de páginas processuais, número de páginas da peça de defesa, quantidade de tributos envolvidos na controvérsia jurídica, quantidade de questões e de temas a serem apreciados no contencioso, valor do crédito tributário *sub judice* e a idade dos dispositivos normativos a serem interpretados.

<sup>491</sup> Na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o teletrabalho (ou, trabalho remoto) exige do Auditor Fiscal, optante por esse regime de trabalho, um maior esforço, um aumento de produtividade que, de acordo com a Portaria RFB nº 947, de 20 de abril de 2012, deve ser, no mínimo, de 15% (quinze por cento).

<sup>492</sup> Estrategicamente, o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 16) fixou três pilares de ação: *definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade; garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados e controle ou cobrança a posteriori dos resultados.*

<b>4ª Região Fiscal</b>	812	534	278
<b>5ª Região Fiscal</b>	842	464	378
<b>6ª Região Fiscal</b>	1.493	803	690
<b>7ª Região Fiscal</b>	2.392	1.345	1.047
<b>8ª Região Fiscal</b>	6.254	2.418	3.836
<b>9ª Região Fiscal</b>	2.036	977	1.059
<b>10ª Região Fiscal</b>	1.600	700	900
<b>DRJ</b>	952	521	431
<b>Total em 5/8/2016</b>	<b>20.420</b>	<b>10.077</b>	<b>10.343</b>
<b>% de vagas</b>	<b>100%</b>	<b>49%</b>	<b>51%</b>
<b>Total em 4/1/2016</b>		<b>10.381</b>	
<b>Vacâncias entre agosto e janeiro de 2016</b>		<b>304</b>	
<b>Variação %</b>		<b>3%</b>	

Fonte: Relatório TC 011.775/2016-5, página 18.

Diante do persistente quadro de carência de pessoal e de contenção de despesas, a Administração Tributária federal, premida pela necessidade de otimizar o desempenho de seu parco efetivo, importou, anos atrás, conceitos, critérios e procedimentos organizacionais e administrativos do setor privado (v.g., plano estratégico, estratégias organizacionais, avaliação de desempenho, contrato de gestão, trabalho remoto<sup>493</sup>), visto que “fazer mais com menos” tornou-se o mantra do gestor contemporâneo. Princípios e ferramentas característicos da cultura empresarial (v.g., missão, programas, metas e indicadores) invadiram o setor público no intuito de priorizar um princípio geral de justiça, introduzido pela mão do constituinte

<sup>493</sup> Embora faça alusão ao setor privado, o que Richard Sennett (2007, p. 68) discorre sobre as novas condições de trabalho no mundo contemporâneo, em que a incerteza, os riscos e sutis controles institucionais se fazem presentes no cotidiano das pessoas, é também aplicável às novas relações laborais da RFB: [o]s trabalhadores, assim, trocam uma forma de submissão ao poder – cara a cara – por outra, eletrônica; foi o que descobriu Jeannette, por exemplo, quando se mudou para um local de trabalho mais flexível no Leste. A microadministração do tempo avança rapidamente, mesmo quando o tempo parece desregulado em comparação com os males da fábrica de alfinetes de Smith ou o fordismo. A ‘lógica métrica’ do tempo de Daniel Bell passou do relógio de ponto para a tela do computador. O trabalho é fisicamente descentralizado, o poder sobre o trabalhador é mais direto. Trabalhar em casa é a ilha última do novo regime. Estas, pois, são as forças que dobram as pessoas à mudança: reinvenção da burocracia, especialização flexível de produção, concentração sem centralização. Na revolta contra a rotina, a aparência de nova liberdade é enganosa. O tempo nas instituições e para os indivíduos não foi libertado da jaula de ferro do passado, mas sujeito a novos controles do alto para baixo. O tempo da flexibilidade é o tempo de um novo poder.

derivado: a eficiência.<sup>494</sup> Desde então a preocupação central voltou-se para a gestão dos processos e o tempo decisional. À gestão administrativa foi concedida altíssima prioridade.<sup>495</sup>

Como não poderia ser diferente, a inovação tecnológica aliou-se a esse processo de transformação e modernização institucional. A inovação tecnológica, uma das marcantes diretrizes institucionais<sup>496</sup>, além de possibilitar modernizar os processos de trabalho e melhor monitorá-los (v.g., acompanhamento individual e institucional de cumprimento de metas e compromissos firmados), gera maior simplificação, eficiência e agilização laboral. Nesse contexto, a Instituição alinha estrategicamente as inovações tecnológicas em face da esfera de atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Esse alinhamento pode ser observado, inclusive, em diversas ações externas, como, por exemplo, nas ações de investigação e combate a fraudes fiscais realizadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nas quais modernas ferramentas computacionais têm sido largamente utilizadas (v.g., ReceitaData e ReceitaLake<sup>497</sup>).

Diante da estrutura piramidal do órgão fazendário federal, com a concentração de autoridade na mão de poucos e uma moderna administração de base gerencial<sup>498</sup>, pautada no estabelecimento de programas e metas nacionais, objetivos regionais e locais, propósitos institucionais e individuais, o Auditor Fiscal (quase que um “colaborador”) perdeu autonomia gradativamente. Não apenas gastos são controlados, mas estoque de processos, velocidade decisória e rapidez na realização de tarefas são objeto de medição e monitoramento.

---

<sup>494</sup> Confira Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998.

<sup>495</sup> *But Hegel insisted that administration was not merely a matter of efficient bureaucratic performance. Rather, administration was tasked with “upholding legality and the universal interests,” and resolving conflicts between social groups by reference to “the higher viewpoints and ordinances of the state”. To accomplish this task, administrative bodies and their officials not only needed expertise, but also “direct education in ethics and in thought”* (EMERSON, 2018, p. 29).

<sup>496</sup> Confira artigo 164 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017: [à] *Subsecretaria de Gestão Corporativa (Sucor) compete avaliar, direcionar e monitorar as atividades relativas: I - à gestão de pessoas; II - à governança de Tecnologia da Informação (TI); III - à gestão de materiais e logística; e IV - à gestão orçamentária e financeira, excluída a contabilização de créditos tributários.* (grifos nossos)

<sup>497</sup> O *ReceitaLake* permite aos usuários, com a utilização de diversas ferramentas analíticas, de forma ágil e tempestiva, gerar consultas, identificar padrões de comportamento, fazer previsões, realizar análise de cenários, identificar redes de relacionamentos entre contribuintes, permitindo que ações de investigação, fiscalização, estudos tributários, previsão de arrecadação, sejam executadas eficaz e eficientemente.

<sup>498</sup> O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 7), patrocinado pelo então Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado, Bresser Pereira, indicou uma nova direção para a Administração Pública: [é] *preciso, agora, dar um salto adiante, no sentido de uma administração pública que chamaria de “gerencial”, baseada em conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados e descentralizada para poder chegar ao cidadão, que, numa sociedade democrática, é quem dá legitimidade às instituições e que, portanto, se torna “cliente privilegiado” dos serviços prestados pelo Estado.*

Nos dias de hoje, o gestor não mais precisa instigar presencialmente o trabalho a ser feito pelos “colaboradores”. Independentemente da vontade arbitrária da autoridade superior, a simples distribuição de tarefas e a regular divulgação de relatórios que informem o quantitativo produzido por cada Auditor, realizado até um dado momento, serve de (des)incentivo em prol de uma maior produtividade. Números definem quem é bom ou mal servidor. Afinal, o resultado alcançado, e não mais o processo de trabalho, é o principal critério avaliativo adotado pela Instituição<sup>499</sup>, ainda que a produção em massa e de baixa qualidade possa se traduzir, eventualmente, em (i) prolongamento desnecessário de custosos litígios, (ii) malferimento de direitos fundamentais e (iii) responsabilização do decisor.

O exercício do controle exercido pelos gestores não é mais tão desgastante como outrora, pois é feito de modo frio, impessoal e relativamente distante. O controle se resume praticamente a aplicação de normas avaliativas, fundadas em critérios matemáticos e, por isso, ditas objetivas, impessoais e racionais. Índices (v.g., índice de aproveitamento de horas de julgamento) e coeficientes (v.g., coeficiente de hora trabalhada) de produtividade são utilizados para aferir o desempenho do Auditor Fiscal. A propósito, o descumprimento de metas ou a perda de prazos pode redundar em destituição do mandato de julgador.<sup>500</sup>

O controle da chefia, efetuado no passado de forma presencial, vem sendo substituído paulatinamente, dado que as atividades laborativas foram metrificadas<sup>501</sup>, por uma sofisticada vigilância eletrônica, auto-sustentada. A propósito, “auto-sustentada em razão da transferência para o próprio Auditor-Fiscal da obrigação de se controlar, de se auto-gerir, de ser ele mesmo o responsável pela gerência do cumprimento das metas para ele estabelecidas” (MAGALHÃES, 2018, p. 18).

---

<sup>499</sup> O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 6) descreveu nos seguintes termos o propósito do rearranjo institucional promovido durante o governo do presidente Fernando Henrique Cardoso: [e]ste Plano Diretor procura criar condições para a reconstrução da administração pública em base modernas e racionais. No passado, constituiu grande avanço a implementação de uma administração pública formal, baseada em princípios racional-burocráticos, os quais se contrapunham ao patrimonialismo, ao clientismo, ao nepotismo, vícios estes que ainda persistem e que precisam ser extirpados. Mas o sistema introduzido, ao limitar-se a padrões hierárquicos rígidos e ao concentrar-se no controle dos processos e não dos resultados, revelou-se lento e ineficiente para a magnitude e a complexidade dos desafios que o País passou a enfrentar diante da globalização econômica.

<sup>500</sup> Confira artigo 5º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>501</sup> As atividades judicantes foram as primeiras a serem metrificadas. A avaliação do trabalho dos julgadores das Delegacias de Julgamento foi pioneiro nesse sentido.

### 5.3 As Garantias Constitucionais e o Duplo Grau de Jurisdição Administrativa

Apesar de vigorar na ordem jurídica brasileira o princípio da universalidade de jurisdição, segundo o qual se atribui aos órgãos do Poder Judiciário uma reserva absoluta de jurisdição, a Constituição Republicana, de 1988, confere à Administração Pública, ao lado de suas funções executivas típicas, o dever de realizar, por meio de instituições judicantes, o controle interno de legalidade de seus próprios atos.

No estabelecimento de direitos e garantias fundamentais, a vigente Carta Magna inovou ao estender aos litigantes, em processo administrativo em geral (v.g., Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), as garantias do contraditório e da ampla defesa:

[...]

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

[...]

XXXV – são a todos assegurado, independente do pagamento de taxa:

a) o **direito de petição** aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder;

[...]

LV – aos **litigantes, em processo** judicial ou **administrativo**, e nos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (grifos nossos)

[...]

Diante das inovações constitucionais trazidas pelo do artigo 5º, o processo administrativo, como instrumento de tutela de direitos, teve suas feições significativamente alteradas. O inciso LV do artigo 5º da atual Carta Republicana, ao dispor que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, visou estender aos atos processuais emanados da Administração Pública condicionantes que há muito impregnam os processos judiciais. As modificações constitucionais no processo administrativo em geral

resultaram na superação da perspectiva compartimentada dos atos administrativos e, conseqüentemente, na adoção de um viés processualístico, mais participativo e com exigência de maior dinamismo por parte da Administração. Atualmente, a diretiva constitucional se volta menos aos atos administrativos tomados de forma isolada, dotados de toda carga de imediata auto-executoriedade e imperatividade, do que no conjunto de atos encadeados que constituem a dinâmica relação processual administrativa. O foco na relação jurídico-processual constituída entre Estado e administrado, centrado no resultado e no relativo equilíbrio entre os atores envolvidos, impõe o chamamento participativo do particular à relação processual, a fim de integrá-la concreta e ativamente. Nessa perspectiva mais democrática, o ato administrativo deixa de ter sua legalidade e legitimidade apurada apenas com base na apreciação unilateral da Administração Pública. Transmuda-se e passa a exigir, a partir dos resultados e efeitos advindos do conjunto de atos processuais, a intervenção do particular na elaboração da decisão final. A desejável participação do particular na formação da vontade da Administração, ao insurgir-se contra decisão de órgãos públicos, com amparo no exercício do contraditório e da ampla defesa, permite que se crie, por meio do processo administrativo, um sistema de prevenção de conflitos, o qual contribui incisivamente para redução de demandas judiciais, nas quais, num dos pólos da relação processual, comumente, se encontra o próprio ente público. Não foi outro motivo que levou o professor Hugo de Brito Machado (1994, p. 303), em artigo de sua lavra, a afirmar que o contencioso administrativo fiscal funciona como um grande “filtro”, pois proporciona, preventivamente, a redução de expressivo quantitativo de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

A partir desse ajustamento do desenho constitucional, criou-se uma alternativa mais atraente aos administrados. O administrado deixou de possuir apenas a garantia de acesso ao Poder Judiciário como arena jurídica de discussão de controvérsias fiscais e passou a ter opção, agora, mais democrática e garantidora, de se manifestar perante a Administração Pública, previamente à constituição final da decisão administrativa. A opção à discussão administrativa é direito subjetivo, assegurado constitucionalmente ao administrado, e representa importante medida de economia processual, pois enseja o saneamento ou a anulação de atos viciados ou permeados de arbitrariedades, antes que se constituam definitivamente no âmbito administrativo, e não apenas depois, na esfera do Poder Judiciário. As impugnações, as manifestações de inconformidade e os recursos dirigidos às instâncias administrativas julgadoras constituem uma forma de participação do sujeito passivo da obrigação tributária no controle de legalidade do ato questionado, ensejando, por esse meio,

ao término do devido processo legal, eventual adesão do litigante à decisão administrativa final.

A antiga ideia de que havia uma irreduzível contraposição do interesse público e do interesse particular ficou superada com a processualização da atividade estatal. Ao revés, a processualização favorece, no dinamismo da relação Administração-particular, a determinação conjunta do interesse público, além do que confere maior grau de legitimidade ao ato administrativo. A professora Odete Medauar (1993, p. 32) reforça essa noção ao afirmar que o interesse público já não pode mais ser estabelecido unilateralmente pela Administração Pública. Nesse sentido, diz que há uma “progressiva aproximação entre Administração e cidadãos da sociedade civil, em que inúmeros grupos sociais colaboram na identificação do interesse público”.

Ao mesmo tempo que o artigo 5º da Carta Política da República democratiza a Administração, ao oportunizar a participação do particular na elaboração e aperfeiçoamento do ato administrativo, independentemente do pagamento de taxa, o artigo 5º da Lei Maior legitima simultaneamente os órgãos administrativos judicantes, ainda que destituídos de funções jurisdicionais clássicas, a declarar a interpretação institucional na resolução das controvérsias fiscais que se configuram entre a Administração Pública e os litigantes.<sup>502</sup>

Sob ângulo constitucional, o Supremo Tribunal Federal muito discutiu sobre o alcance da participação processual do sujeito passivo da obrigação tributária, no âmbito do processo administrativo fiscal, quando o Estado intenta, em observância ao princípio do devido processo legal, privar o administrado, por intermédio de exação tributária, de parcela de seu patrimônio.

Embora a lei reguladora do processo administrativo fiscal (PAF)<sup>503</sup> já previsse, pelo menos, duas instâncias julgadoras, o Supremo Tribunal Federal ao apreciar a constitucionalidade da exigência do depósito prévio, para fins de interposição recursal no curso do processo administrativo fiscal, enfrentou transversalmente a questão sobre se o

---

<sup>502</sup> O artigo 1º do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF nº. 430, de 9 de outubro de 2017, estabelece, em seus incisos III e V, que **competete ao órgão interpretar e aplicar a legislação** tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, bem como preparar e julgar, em primeira instância, processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários e de reconhecimento de direitos creditórios, relativos aos tributos por ela administrados. Ademais, o inciso VI do referido artigo dispõe ainda que cumpre à RFB preparar e julgar, em instância única, processos administrativos de aplicação da pena de perdimento de mercadorias e valores e de multa a transportador de passageiros ou de carga em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento. (grifos nossos)

<sup>503</sup> Confira Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 25.

constituinte originário previra a garantia ou não do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa. Em uma primeira fase jurisprudencial, o entendimento consagrado pela Suprema Corte nacional, em mais de uma oportunidade<sup>504</sup>, se deu no sentido de que a Carta vigente não assegurava o “duplo grau de jurisdição administrativa”. Dos casos apreciados pelo Supremo Tribunal Federal, são representativos os votos proferidos pelo Ministro Moreira Alves em cautelares das ações diretas de inconstitucionalidade, nas quais exerceu a função de relator. Nessas ocasiões, deixou claro, à época, o posicionamento então majoritário da Suprema Corte nacional no tocante à obrigatoriedade de emissão de uma segunda opinião no curso do processo administrativo fiscal:

“Esta Corte, por ambas as suas Turmas, tem entendido que a exigência do depósito prévio de valor relativo à multa para admissão de recurso administrativo não ofende o disposto nos incisos XXXV, LIV e LV do artigo 5º da Constituição, porquanto **não há, nesta, a garantia ao duplo grau de jurisdição administrativa [...]**” (grifos nossos)

Assim, o Supremo Tribunal Federal, entendendo inexistir fundamento constitucional que assegurasse a garantia do duplo grau de jurisdição administrativa, declarou a constitucionalidade da exigência de depósito prévio para admissão de recurso interposto à segunda instância administrativa, que, nos primeiros anos do século passado, fora exercida pelo Conselho de Contribuintes.<sup>505</sup> Nessa época, a Suprema Corte compreendia que a ordem constitucional não assegurava nem mesmo o escrutínio de uma segunda opinião na esfera do processo administrativo fiscal.

Segundo a interpretação adotada pela maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, o princípio do devido processo legal não impunha nem mesmo a instituição legal de recurso à segunda instância administrativa. Sob essa ótica, a criação do recurso administrativo seria apenas uma opção legislativa, uma vez que o administrado sempre poderia se socorrer do Poder Judiciário, em razão da cláusula constitucional da inafastabilidade da prestação judicial, que, em síntese, significa que: “lei alguma poderá se autoexcluir da apreciação do Poder

---

<sup>504</sup> Confira a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.049-MC, rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 25.08.1995; Recurso Extraordinário nº. 210.246/GO, rel. para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 17.03.2000 e Medidas Cautelares nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.922-MC e 1.976-MC, rel. Min. Moreira Alves, DJ de 24.11.2000; Recurso Extraordinário nº 311.023/RJ, rel. Min. Moreira Alves, DJ de 26.11.2001, e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 382.221/RJ, rel. Moreira Alves, DJ de 25.10.2002.

<sup>505</sup> O Conselho de Contribuintes foi sucedido pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na posição de segunda instância administrativa do contencioso administrativo fiscal.

Judiciário quanto à sua constitucionalidade, nem poderá dizer que ela seja ininvocável pelos interessados perante o Poder Judiciário para resolução de controvérsias que surjam da sua aplicação” (BASTOS, 2001, p. 222).

Tal entendimento perdurou por mais de uma década, até que, em virada jurisprudencial, ao reapreciar o mesmo tema, o Supremo Tribunal Federal reviu o entendimento dominante no que tange à imposição de depósito prévio para, então, se apegar a uma interpretação mais ampla e generosa. Acompanhando o voto do relator, o Ministro Joaquim Barbosa fez ver mediante substanciosa argumentação, ao analisar o Recurso Extraordinário nº. 388.359-PE<sup>506</sup>, que:

[...] A consagração do direito ao recurso administrativo como componente essencial do direito de petição torna acessório o debate acerca do direito ao duplo grau de jurisdição. O cidadão que recorre na via administrativa exerce, antes de tudo, direito de petição em face da autoridade administrativa. **A imposição do depósito prévio já pressupõe suposta “segunda instância administrativa”. Não se discute, portanto, a existência dessa “segunda instância”, mas o acesso a ela.** Isso nos leva a outra questão. Exigir que o administrado deposite determinada quantia como requisito ao exercício do direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. Justamente aí se encontra a afronta à essência do direito de recorrer na via administrativa. O exame de proporcionalidade comprova isso [...] (grifos nossos)

Filiando-se igualmente ao entendimento do relator, o Ministro Cezar Peluso, em reforço às palavras proferidas pelo Ministro Carlos Britto, acrescentou que se deve emprestar ao direito de petição, consagrado de forma autônoma no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição da República, exegese larga e dadivosa, em ordem a açambarcar a admissibilidade de recurso administrativo que, segundo seu modo de ver, é “legítima manifestação do direito de petição a órgão público, com o expresso desiderato de defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder, hipótese em que não é possível nem mesmo a exigência do pagamento de taxas [...] quanto menos a exigência de prévio depósito”.

Mesmo inexistindo inequívoca previsão normativa na atual Carta Magna e recentes manifestações judiciais em sentido contrário à aplicação do princípio do duplo grau à esfera administrativa<sup>507</sup>, parcela da doutrina nacional compreende que o ordenamento jurídico brasileiro favorece a aplicabilidade do referido princípio constitucional às instâncias

<sup>506</sup> Confirma o Recurso Extraordinário nº 388.359-PE, rel. Min. Marco Aurélio, DJ. 22 de junho de 2007.

<sup>507</sup> Por todos, Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 34.472/CE, rel. Min. Dias Toffoli, DJe 26.10.2017.

administrativas, em ordem a assegurar, à parte insatisfeita com determinada decisão administrativa, participação processual que inclui o exercício do direito recursal. Sob essa orientação, a Constituição Republicana garantiria aos litigantes, na esfera administrativa, que a matéria impugnada seja reapreciada por uma segunda instância, a fim de que, em revisão interna, profira nova decisão, substitutiva à precedente. Com relação ao duplo grau de jurisdição, Dinamarco (2003, p. 241) é enfático ao declarar que a inobservância dessa garantia constitucional poderia implicar indesejáveis desconroles e arbitrariedades do órgão julgador:

[...] Sem que haja uma autêntica garantia do duplo grau de jurisdição, poder-se-ia pensar na compatibilidade constitucional de disposições legais que o excluíssem, criando **bolsões de irrecorribilidade**. Casos assim extremos transgrediriam o essencial fundamento político do duplo grau, que em si mesmo é projeção de um dos pilares do regime democrático, abrindo caminho para o arbítrio do juiz [ou do julgador] **não sujeito a controle algum** [...] (grifos nossos)

Do exposto, destacam-se as seguintes conclusões. Diretamente, o Supremo Tribunal Federal assegurou aos litigantes a possibilidade de se dirigirem livremente à Administração Tributária, a fim de manifestarem seu inconformismo com relação a determinado ato ou decisão administrativa - certos de que podem se valer de, no mínimo, uma instância administrativa. A Suprema Corte, ao interpretar a Constituição, impingiu obstáculo insuperável ao legislador infraconstitucional, quer ordinário, quer complementar. Deixou assente que o processo administrativo fiscal deverá prever, ao menos, uma única instância judicante, sob pena, em caso de inobservância, de afrontar o princípio constitucional do devido processo legal e o direito de petição.

Especificamente no plano do processo administrativo fiscal, a posição assumida pelo Supremo Tribunal Federal se traduz no impedimento imposto ao legislador infraconstitucional de nulificar os meios processuais, previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, que ensejam a participação ativa do sujeito passivo da obrigação tributária. Em termos práticos, as manifestações da Suprema Corte evidenciaram a garantia de pelo menos uma instância administrativa.

Em suma, a concreta utilização de instrumentos de defesa, previstos na legislação reguladora dos processos administrativos (v.g., Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, entre outras), é que confere efetividade à participação do sujeito passivo da obrigação tributária no contencioso administrativo, ou, em outras palavras, na formação da vontade estatal, que, exercendo seu poder de autocontrole - quer por

meio de turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) ou mediante grupos de julgadores localizados na Administração Tributária Ativa<sup>508</sup>, em primeira instância; quer por meio das instituições coletivas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou autoridades superiores (v.g., Superintendente Regional da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil), em instância recursal, por exemplo - responde fundamentadamente à reclamação, revendo ou não a decisão administrativa questionada.<sup>509</sup>

#### 5.4 Primeiras Linhas dos Centros Judicantes da RFB

Com o propósito de transferir a atribuição de julgamento, em primeira instância administrativa de processos relativos a tributos e contribuições federais para órgão diverso do responsável pela emissão do ato administrativo questionado, foram criadas as delegacias especializadas nas atividades de julgamento<sup>510</sup>, dentro da estrutura da então denominada Secretaria da Receita Federal<sup>511</sup>, órgão específico singular da Administração Pública Direta, situado na estrutura organizacional do então Ministério da Fazenda<sup>512\_513</sup>.

<sup>508</sup> A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, prevê que: *Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito. § 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior [...] Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa [...] Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.*

<sup>509</sup> Importante evidenciar que há decisões do Superior Tribunal de Justiça que afirmam categoricamente que a vigente Constituição não assegura o duplo grau de jurisdição administrativa. De acordo com tal diretriz interpretativa, é legal a regra jurídica, prevista no artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que estabelece julgamento em instância única nos procedimentos de aplicação de pena de perdimento. Confira Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.053/AM, rel. Min. Francisco Falcão, DJe 16.03.2012.

<sup>510</sup> Confira artigo 2º da Lei nº. 8.748, de 9 de dezembro de 1993, *in verbis*: *Art. 2º São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos. §1º As delegacias a que se refere este artigo serão instaladas, no prazo de cento e vinte dias, por ato do Ministro da Fazenda, que fixará a lotação de cada unidade, mediante aproveitamento de cargos e funções existentes, ou que venham a ser criados, na Secretaria da Receita Federal. § 2º Até que sejam instaladas as delegacias de que trata o caput deste artigo, o julgamento nele referido continuará sendo da competência dos Delegados da Receita Federal.* (grifos nossos)

<sup>511</sup> A partir da Lei nº. 11.457, de 16 de março de 2007, a então Secretaria da Receita Federal passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, em razão da incorporação da extinta Secretaria da Receita Previdenciária. Por sua vez, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, transformou-se em Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. Confira Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019.

<sup>512</sup> Confira o revogado artigo 2º do Anexo I do Decreto nº. 9.003, de 13 de março de 2017. Vide também artigo 2º do Decreto nº 9.679, de 2 de janeiro de 2019.

<sup>513</sup> Ressalte-se, uma vez mais, que o artigo 57 da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, ao estabelecer a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, transformou o

Mediante iniciativa do “legislador das sombras” (WALKER, 2017)<sup>514</sup>, a alteração normativa efetuada sobre esses órgãos de deliberação interna foi dirigida àqueles que não admitiam que o autor do ato administrativo controvertido pertencesse à mesma unidade administrativa da autoridade julgadora, pois tal situação poderia, no exercício de sua competência, comprometer negativamente o controle administrativo dos atos emanados e a imparcialidade do julgamento, uma vez que entre as autoridades fazendárias, por vezes, se verificava eventual relação de subordinação hierárquica direta (ARRUDA, 1994, p. 68) ou, até mesmo, relação de mútua confiança. Esse rearranjo no desenho institucional visou promover a separação da Administração Tributária Ativa<sup>515</sup>, responsável, entre outras funções, pela constituição e exigência de créditos tributários, da Administração Tributária Judicante, incumbida de promover os julgamentos de controvérsias fiscais. Para tanto, a competência para proferir julgamentos foi separada do órgão prolator do ato administrativo questionado – ou seja, do órgão fiscalizador e arrecadador - e atribuída a outro órgão relativamente independente da Administração Tributária Ativa.<sup>516</sup>

Além de obstar a subordinação hierárquica do julgador administrativo ao autor ou participe do ato administrativo controvertido, também se impediu, por meio desse redesenho institucional, que a formalização do ato e seu julgamento fossem realizados dentro do mesmo órgão administrativo. A promoção de um julgamento especializado e mais imparcial<sup>517</sup> foram alguns dos principais motivos que conduziram o desenhista institucional a transferir a competência de julgamento dos Inspectores e Delegados da Receita Federal<sup>518</sup> (Administração

---

Ministério da Fazenda; o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão; o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e o Ministério do Trabalho no Ministério da Economia.

<sup>514</sup> A Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, é produto de conversão da Medida Provisória nº 2.113-30, de 26 de abril de 2001.

<sup>515</sup> Administração Ativa constitui-se de *repartições e autoridades engajadas na arrecadação e fiscalização dos tributos* (TORRES, 2004, p. 343).

<sup>516</sup> Confira Acórdão nº. 107-04.028, publicado no DOU em 15 de abril de 1997 e proferido pelo extinto 1º Conselho de Contribuintes: [a] *competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2º da Lei n.º 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.*

<sup>517</sup> Segundo Vermeule, imparcialidade é um conceito multiforme que admite gradações. Para ele, uma distinção básica envolve as definições de imparcialidade de primeira e segunda ordem: [f] *first order impartiality would require me to treat your children as well as my own, where as second-order impartiality would allow me to give preference to my children and you give preference to your children. The later conception merely bars me from claiming that impartiality requires you to give preference to my children, just as I do* (VERMEULE, 2007, p. 27).

<sup>518</sup> Confira a redação do art. 25 do Decreto nº. 70. 235, de 1972, que conferia competência para julgamento aos Delegados da Receita Federal, *in verbis*: Art. 25. *O julgamento do processo compete: I - em primeira instância: a) aos Delegados da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda [...]*

Tributária Ativa) para os titulares<sup>519</sup> das Delegacias especializadas em julgamento (Administração Tributária Judicante) relativamente a matérias afetas aos tributos federais administrados pela então Secretaria da Receita Federal.

A instituição de órgãos especializados em julgamento, cuja atuação ocorre de forma autônoma em relação às atividades exercidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela formalização de créditos tributários, pela apreciação de pedidos e solicitações formuladas pelo sujeito passivo da obrigação tributária e pela cobrança fiscal, permite a criação de uma Administração Tributária Judicante mais legitimada para prolatar decisões vinculantes à Fazenda Nacional. Embora as decisões terminativas e, em regra, vinculantes à Fazenda Nacional não façam coisa julgada, em razão do princípio da unicidade de jurisdição<sup>520</sup>, reconhece-se que os órgãos julgadores administrativos, ao solucionarem significativo número de litígios tributários na esfera administrativa, cumprem relevante papel em prol da higidez sistêmica e, por isso, devem sofrer próximo acompanhamento por parte do desenhista institucional.

Após quase oito anos da criação das Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento, com o advento do artigo 64 da Medida Provisória nº. 2.113-30, de 26 de abril de 2001 – posteriormente reeditada sob nº. 2.158-35, em 24 de agosto de 2001 -, e da regulamentação prevista na Portaria MF nº. 258, de 24 de agosto de 2001<sup>521</sup>, a estrutura de julgamento de primeira instância sofreu a primeira relevante intervenção pelas mãos do desenhista institucional.<sup>522</sup> Até a publicação da Portaria MF nº. 258, de 24 de agosto de 2001, os julgamentos administrativos sempre ocorriam formalmente de forma monocrática, quer quando as decisões se centralizavam na pessoa dos delegados e inspetores da Secretaria da

<sup>519</sup> Note a alteração realizada pelo artigo 1º da Lei nº. 8.748, de 9 de dezembro de 1993, sobre a alínea ‘a’, do inciso I, do artigo 25 do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, no tocante à competência para julgamento: *Art. 25 O julgamento do processo compete: I – em primeira instância: a) aos **Delegados da Receita Federal**, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal [...]* (grifos nossos).

<sup>520</sup> Conforme artigo 5º, inciso XXXV, da vigente Constituição Republicana: *a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito.*

<sup>521</sup> Confirma artigo 1º, da Portaria MF nº. 258, de 24 de agosto de 2001: *Art. 1º A constituição das **turmas** das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e o seu funcionamento devem observar o disposto nesta Portaria.* (grifos nossos)

<sup>522</sup> Confirma artigo 64, da Medida Provisória nº. 2.113-30, de 26 de abril de 2001: *Art. 64. O art. 25 do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e **natureza colegiada** da Secretaria da Receita Federal; [...] §5º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá os atos necessários à adequação do julgamento à forma referida no inciso I do **caput**." (grifos nossos)*

Receita Federal, quer quando essa atribuição fora transferida aos titulares das delegacias especializadas em julgamento, ante a modificação implementada pela Lei nº. 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Visando alcançar superiores patamares de desempenho (*performance*) e aumentar o controle interno das decisões administrativas, o Poder Executivo, em mais uma iniciativa e mediante Medida Provisória nº. 2.113-30, de 26 de abril de 2001, promoveu substancial alteração na estrutura e competência de julgamento de primeira instância ao equacionar de outra forma a relação de meios e (potenciais) resultados.

Os julgamentos que, até então, eram realizados formalmente de modo singular no âmbito das delegacias especializadas, na pessoa de cada um de seus titulares, e em conformidade com o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor (modelo decisional coletivo-diacrônico), com a alteração normativa, passaram a ser efetuados por intermédio de mais de cento e trinta turmas de julgadores administrativos (modelo decisional coletivo-sincrônico). Perceptível como essa pontual intervenção institucional aumentou expressivamente o quantitativo e a potencialidade deliberativa dos centros judicantes.<sup>523</sup> Descentralizando as decisões enunciadas no curso do processo administrativo fiscal das mãos de, aproximadamente, duas dezenas de titulares de delegacias especializadas em julgamento, o redesenho propiciou a multiplicação dos centros de decisão e controle por mais de oito vezes, haja vista a necessidade de fazer frente ao substancial incremento de demandas administrativas, à crescente complexidade da matéria tributária federal e à necessidade de transformar a arrecadação potencial em arrecadação efetiva em menor espaço de tempo.

Com essa medida interventiva, Auditores Fiscais atuantes nas delegacias especializadas deixaram de ser pareceristas e/ou revisores para tornaram-se julgadores administrativos. Em vez de submeterem suas minutas à revisão e à decisão dos competentes titulares de delegacias especializadas em julgamento, os julgadores passaram a participar ativa e diretamente da construção da deliberação, embora sob influência de novos incentivos e condicionamentos, impostos principalmente pela introdução da estrutura coletiva de julgamento. Ao tornarem-se julgadores de um órgão deliberativo, ganharam voz nas sessões de julgamento, assumiram maiores responsabilidades e, ao mesmo tempo, passaram a desempenhar novos papéis institucionais (v.g., relator, revisor, presidente de turma).

---

<sup>523</sup> *It is crucial not to assume that institutional design writ small necessarily has small effects, or that design at the margin has only “marginal” effects in the colloquial sense. On the contrary, one of my central claims in what follows is that small changes can have large democratizing effects* (VERMEULE, 2007, p. 3).

Enquanto no primeiro modelo (sistema decisional coletivo-sequencial), o protocolo dominante era do tipo parecerista[-revisor(es)]-decisor, em que a revisão derradeira e a palavra final cabiam aos poucos Delegados (autoridades decisoras competentes); após a intervenção, o modelo passou a seguir a sistemática de julgamento em turmas, em que o debate e a deliberação final são realizados conjuntamente, em sessões de julgamento, por todos integrantes de turma de julgadores (sistema decisional coletivo-sincrônico). No modelo de turmas de julgamento, a figura do “advogado do diabo”<sup>524</sup> é formalmente intensificada, pois o número de atores é multiplicado pelo quantitativo de integrantes da turma subtraído de uma unidade. Durante a sessão em que o relator expõe seu ponto de vista ao exame e crítica dos demais integrantes do painel, a tendência aponta para um considerável aumento do nível de deliberação e controle interno das decisões, tendo em vista que todos que concorrem para a construção da decisão são responsáveis pelo resultado final alcançado (GOODIN, 2003, p. 81).

Tal modificação levada a efeito sobre o desenho original, de forma a se adequar às circunstâncias da época, revela concretamente como tem lugar na esfera do Direito a avaliação da relação tridimensional custo-benefício-tempo. Ainda mais quando, a *posteriori*, as expectativas se confirmam por meio da constatação de que os benefícios esperados (v.g., elevação do índice de produtividade, maior celeridade das decisões, melhora dos índices de satisfação do sujeito passivo, melhor controle sobre as decisões proferidas e especialização das atividades judicantes) em muito superaram os custos (v.g., treinamentos, custos de reorganização, maior quantitativo de cargos em comissão de direção e assessoramento).

As Delegacias (DRF) e Inspetorias (IRF) da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as quais, em passado recente, atuavam no processo administrativo fiscal como centros judicantes, após a separação das atividades de julgamento, participam hoje unicamente como autoridades preparadoras<sup>525</sup>, estritamente imbuídas da execução de tarefas relacionadas à Administração

---

<sup>524</sup> Em tradução livre, Goodin (2003, p. 58) menciona que: [...] [a]o desenhar mecanismos voltados para tomada de decisões em grupo, frequentemente resulta em bom critério a designação de uma pessoa para que funcione formalmente como ‘advogado do diabo’, que desafie nossas premissas e nos diga aquilo que não desejamos escutar, como forma de melhorar a qualidade geral da decisão [...].

<sup>525</sup> Confira Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, artigo 24: *O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.* As unidades locais a que se refere o indicado dispositivo são as Delegacias da Receita Federal do Brasil e as Inspetorias da Receita Federal do Brasil, que devem expedir notificações de lançamento; instruir processos, fazendo juntar organizadamente cópias, petições, termos e documentos; expedir intimações; fornecer cópias de documentos processuais; dar vista de processos; autenticar documentos, mediante conferência com os originais; recepcionar e analisar a tempestividade de impugnações e manifestações de inconformidade, declarando a revelia, nos casos de ausência de impugnação ou se protocoladas a destempo; realizar diligências e perícias; determinar que seja informado se o infrator é

Tributária Ativa. O aperfeiçoamento constante da legislação tributária processual, a busca de um maior grau de imparcialidade nos julgamentos administrativos e a criação de órgãos julgadores especializados na solução de controvérsias tributárias federais são alguns fatores que contribuíram para o incremento da confiança dos litigantes nas instâncias administrativas atuantes no processo administrativo fiscal, haja vista a estabilidade e o equilíbrio institucional promovidos pelo desenho das delegacias especializadas em julgamento. Conquanto tais instâncias administrativas sejam vistas com maior credibilidade por parte dos administrados, eventual aumento de estoque ou incremento do tempo de espera dos processos em julgamento podem por em xeque a posição de credibilidade até então alcançada, se considerados apenas os atuais limites do desenho institucional das delegacias especializadas em julgamento. Essas são algumas razões que obrigam a permanência do foco analítico sobre o desenho institucional das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, pois, caso circunstâncias extremas superem os limites de adaptabilidade institucional, tornando a tensão insuportável, o arquiteto institucional deve prontamente intervir para oferecer novas e criativas soluções, em ordem a incorporar no cenário institucional mecanismos que deem conta da realidade social. Enfim, o desenhista institucional, ao instituir as delegacias especializadas em julgamento e ao modificar a sistemática decisória, passando do modelo monocrático para o coletivo, almejou aumentar o desempenho institucional e, ao mesmo tempo, conferir maior controle interno das decisões administrativas.

Por circunscrever a atuação da Administração Tributária Ativa no contencioso administrativo e procedimentalizar razoavelmente a ação dos órgãos julgadores, no que tange à determinação e exigência do crédito tributário, o rito definido pelo Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, tem sido tomado “por empréstimo” por outras matérias que não as originalmente previstas pelo desenhista institucional, a exemplo dos processos de compensação tributária<sup>526</sup>; restituição e ressarcimento.<sup>527</sup> Em razão disso, o processo

---

reincidente, conforme definição de legislação específica (v.g, Imposto de Produtos Industrializados e legislação aduaneira), caso essa circunstância não tenha sido declarada na formalização da exigência fiscal; destinar os bens apreendidos na forma da legislação aplicável; dar ciência dos atos praticados pela Administração ao sujeito passivo em razão de petições apresentadas pelo sujeito passivo; apartar, para cobrança amigável, os créditos tributários que não foram objeto de impugnação ou manifestação de inconformidade; efetuar a cobrança amigável, isto é, cobrança não executiva; encaminhar processos, após decorrido o prazo de cobrança amigável, para Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição de créditos tributários em Dívida Ativa da União e posterior cobrança executiva.

<sup>526</sup> Consoante artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do despacho decisório não homologatório da compensação, apresentar manifestação de inconformidade dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nos termos do rito processual estabelecido pelo Decreto nº. 70.235, de 1972.

<sup>527</sup> Confira o inciso II do artigo 3º da Lei nº. 8.748, de 9 de dezembro 1993.

administrativo fiscal tornou-se o regramento preponderante a dispor sobre as relações processuais no âmbito das delegacias especializadas em julgamento, dado que não se pode esquecer que há distintos disciplinamentos sobre a temática processual na esfera desses órgãos judicantes. O regramento estipulado pelo Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, em função de suas características, têm servido também de paradigma para o delineamento da disciplina processual de grande parte de processos administrativos que não o tomam “por empréstimo”, mas que, em grande medida, o copiam.<sup>528</sup> Nesses casos, seu modelo é normalmente escolhido, em virtude dos potenciais ganhos que sua adoção pode ensejar, uma vez que a opção pelas delegacias especializadas em julgamento, como primeira instância administrativa, implica o aproveitamento de uma estrutura organizacional operativa já instalada, de um corpo técnico especializado e da estabilidade institucional. Ainda que o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, seja o principal instrumento de resolução de controvérsias fiscais na esfera tributária federal, há de se destacar que o contencioso administrativo nele não se esgota.

Além do processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o contencioso administrativo federal compreende outros tipos de processos, quer de natureza específica (v.g., Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976), quer de natureza geral (processo administrativo aplicável no âmbito da Administração Pública Federal, regulado pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Nesses outros tipos de regramentos processuais, as estruturas judicantes das delegacias especializadas em julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não são utilizadas, seja porque possuem disciplina própria (v.g., Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976), seja porque o regramento processual geral aponta solução diversa.<sup>529</sup>

Diferentemente do processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nesses outros regramentos (v.g., Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), confere-se atribuição judicante não a grupos de julgadores (instituições coletivas), mas a determinadas autoridades fiscais (v.g., Chefe de Seção, Delegado, Superintendente) que, em exercício na Administração Tributária Ativa, devem dirimir as controvérsias administrativas que a elas o respectivo regramento processual

---

<sup>528</sup> Confira a Portaria RFB nº. 10.875, de 2007, cuidou de regular o processo administrativo fiscal das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas, empregadores domésticos, trabalhadores e por terceiros, época em que estava em curso o processo de uniformização de regras processuais da extinta Secretaria da Receita Previdenciária e da Secretaria da Receita Federal, devido à incorporação daquele órgão por este.

<sup>529</sup> Confira artigo 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999: *Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.*

direcione (v.g., descon sideração de declaração de compensação a traí o rito da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). No intuito de otimizar o julgamento dessas controvérsias que tramitam na esfera de atuação da Administração Tributária Ativa, grupos de julgadores foram constituídos, em conformidade com o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor, de modo a agilizar a elaboração das decisões, visto que a centralização dos julgamentos em um único julgador (decisor competente) poderia, caso tal medida não houvesse sido tomada, prejudicar o regular processamento das inúmeras controvérsias administrativas. É de fundamental importância frisar que, con quanto a atribuição judicante tenha sido formalmente conferida a uma única pessoa (decisor singular), as decisões proferidas por esse julgador são, em regra e na prática institucional, elaboradas coletivamente.

No protocolo decisio nal parecerista[-revisor(es)]-decisor, o resultado final não é produto do trabalho coletivo de julgadores administrativos reunidos, sincronicamente, em sessão de julgamento. Não! Nesse tipo de protocolo (modelo decisio nal coletivo-diacrônico), o parecerista, o(s) revisor(es), se houver, e o decisor se manifestam ordenadamente, de forma sequencial e diacronicamente. Ainda que o parecerista, o(s) revisor(es) e o decisor se reúnam episodicamente ao longo do processo deliberativo com o fito de facilitar a obtenção do resultado final, agilizando assim a resolução da controvérsia administrativa, essa modalidade decisio nal tende a ser mais custosa, em termos temporais, se comparada à sistemática de turmas de julgamento, visto que a própria estrutura condiciona a realização de pronunciamentos lineares, sequenciados.

Quando o regramento processual estipula que as controvérsias administrativas devem ser apreciadas por centro judicantes situados na Administração Tributária Ativa, ou as decisões terminativas são exaradas em âmbito local (v.g., Delegacia), quer por um Chefe de Divisão, quer pelo titular da Delegacia, ou então são proferidas, em última instância, pelo Superintendente Regional.<sup>530</sup>

Ainda que o legislador, por exclusiva iniciativa, procure normatizar a maior parte dos aspectos processuais, verifica-se que relevantes tópicos, inclusive alguns que tem o poder de impactar tanto o processo quanto o resultado final, têm remanescido sem resposta parlamentar. Notável como o delineamento de importantes mecanismos institucionais do

---

<sup>530</sup> O Regimento Interno da então Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, por meio do inciso II do artigo 239, dispõe que as Divisões de Tributação deverão *emitir parecer em recursos administrativos dirigidos ao Superintendente Regional, no âmbito de sua competência*. Dispõe, por exemplo, o artigo 57 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que o *recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa*.

contencioso administrativo fiscal têm sido relegados à esfera de discricionariedade do Poder Executivo. Definições estruturais, nível de abertura das sessões de julgamento, atribuição de voto de qualidade e distribuição de cargos comissionados ao longo das estruturas decisórias são alguns exemplos de fatores influentes que deixaram de ser enfrentados pelo legislador ordinário. Tais aspectos há muito têm sido objeto de regulamentações executivas realizadas mediante atos de natureza infralegal.

### **5.5 Posição dos Centros Judicantes na RFB e a Influência dos Órgãos Centrais**

Diante da alternativa de manter ou não o julgamento de controvérsias fiscais federais no âmbito da Secretaria da Receita Federal (RFB), o desenhista institucional, na elaboração da Lei nº. 8.748, de 9 de dezembro de 1993, poderia ter optado, na criação das delegacias especializadas em julgamento, por mantê-las fora da estrutura organizacional da RFB. Nos moldes do extinto Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e aproveitando-se inclusive da capacitação técnica de Auditores Fiscais, poderia o “arquiteto das escolhas” ter preferido localizar, mediante medida menos agressiva, as delegacias especializadas em julgamento fora da organização da Receita Federal, embora inseridas ainda dentro da estrutura do então Ministério da Fazenda. Nessa hipótese, o desenho institucional das delegacias especializadas em julgamento certamente ganharia outros contornos. Reclamaria por ajustes em suas linhas, porquanto as circunstâncias, em que os julgadores administrativos teriam que desempenhar suas funções públicas, seriam substancialmente modificadas. O distanciamento das atividades judicantes, por um lado, das atividades arrecadadora e fiscalizadora, por outro, ganharia maior expressão, ficando os julgadores administrativos e as turmas de julgadores mais apartados do influxo direto do desenho institucional da Secretaria da Receita Federal.

Todavia, a intenção do Poder Executivo na criação das delegacias de julgamento e a avaliação do Parlamento sobre o redesenho conduziram à resposta diversa. Expressamente, o legislador ordinário chancelou a escolha do Poder Executivo em localizar as delegacias especializadas em julgamento dentro da máquina organizacional arrecadatória e fiscalizatória da Secretaria da Receita Federal, se bem que relativamente isolada das atividades inerentes à Administração Tributária Ativa. Isso porque, após a criação legislativa dos órgãos especializados em julgamento, a concentração de atividades judicantes, de um lado, e de

arrecadação e fiscalização, por outro, nos planos estrutural e processual, de acordo com o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já não é mais permitida dentro de um mesmo órgão.

Seguindo tal diretriz, a estruturação das delegacias de julgamento se pautou fielmente nos contornos determinados pelo desenhista. Na elaboração do Regimento Interno, as delegacias de julgamento foram posicionadas como unidades descentralizadas e, assim, ficaram subordinadas diretamente ao órgão central ou, mais especificamente, à Subsecretaria de Tributação e Julgamento (Sutri). Diferentemente dos centros judicantes localizados na nomeada Administração Tributária Ativa e governados por diferentes espécies de processos administrativos (v.g., Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), as quais prestam contas às Superintendências Regionais, as delegacias de julgamento conectam-se, diretamente e em linha reta, aos órgãos centrais da Secretaria da Receita Federal, localizados na capital federal. Com esse arranjo institucional, as delegacias de julgamento não prestam contas, não recebem orientações e muito menos sequer submetem-se ao controle, supervisão ou ao poder de correção de qualquer um dos 10 (dez) Superintendentes Regionais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Como titulares de unidades descentralizadas, os titulares das delegacias de julgamento reportam-se diretamente ao Subsecretário de Tributação e Contencioso, não havendo qualquer relação hierárquica ou de subordinação perante os Superintendentes Regionais, os Delegados e os Inspectores das unidades integrantes da Administração Tributária Ativa.

O conjunto de competências da Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri), que são realizadas por intermédio e com auxílio das demais coordenações centrais, demonstram mais que a forte relação de subordinação hierárquica existente entre as delegacias especializadas em julgamento e a cúpula da RFB. Apontam outrossim para uma marcante preocupação com relação ao controle direto, sem intermediários, dessas unidades judicantes. As atribuições regimentais revelam, a par do objeto desta pesquisa, também a maneira pela qual o órgão central, munido de estudos, de levantamentos de dados e de realização de análises, inclusive de desempenho (*performance*), pode atuar sobre as primeiras instâncias julgadoras, de modo a alinhar a palavra proferida pelas turmas de julgadores à interpretação, aos interesses e propósitos institucionais. Nesse ponto, importa evidenciar que à Subsecretaria de Tributação e Contencioso compete avaliar, direcionar e monitorar as atividades relativas (i) à formulação de atos interpretativos e normativos; (ii) ao contencioso administrativo no âmbito das delegacias especializadas em julgamentos; (iii) à elaboração de propostas de

uniformização da jurisprudência administrativa; e (iv) ao subsídio da atuação da defesa da Fazenda Nacional no contencioso.<sup>531</sup>

A coleta e as análises de decisões, os estudos, a consolidação e a divulgação atualizada da jurisprudência administrativa, efetuados pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso, noticiam a cada dia, paulatina e especializadamente, o entendimento sedimentado na esfera do contencioso administrativo fiscal. A atribuição regimental de acompanhamento e dissiminação da palavra proferida pelas delegacias especializadas em julgamento é meio eficiente pelo qual força a Administração Tributária federal a tomar conhecimento do teor das decisões exaradas dia a dia, a proceder às análises pertinentes, a identificar os temas mais controversos e a ultimar, quando necessário, intervenções institucionais (v.g., criação de turmas, publicação de ato declaratório interpretativo, edição de parecer normativo), uma vez que a interpretação final prevalente, utilizada no intuito de orientar internamente, corrigir eventuais desvios interpretativos e ensejar a uniformização de entendimentos cabe sempre à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.<sup>532</sup> A harmonização da interpretação da legislação tributária, por meio da edição, divulgação e dissiminação interna de normas complementares, ao mesmo tempo que propende a reduzir significativamente as incertezas exegéticas e aumentar o nível

---

<sup>531</sup> Confirma artigo 93 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017.

<sup>532</sup> Nesse aspecto, deve-se ressaltar que o preparo ou as próprias intervenções partem, em grande medida, da Coordenação Geral de Tributação (COSIT), que tem atribuição de realizar, de acordo com o artigo 94 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, o gerenciamento das seguintes atividades: *I - à elaboração, ao aperfeiçoamento, à modificação, à regulamentação, à consolidação, à uniformização, à simplificação e à disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata; II - à análise e formulação de propostas de projetos de emenda à Constituição, de projetos de lei e de medidas provisórias, em todas as fases do processo legislativo, além das minutas de decretos e outros atos complementares de iniciativa de órgãos do Poder Executivo em matéria de interesse da RFB; III - à análise das proposições de estudos de natureza tributária, aduaneira e correlata apresentados por entidades governamentais, sociais e empresariais; IV - à manifestação sobre proposta de atribuição de efeito vinculante à súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); V - à interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata, às propostas de acordos e convênios internacionais e às normas complementares necessárias à sua execução, inclusive relativamente às nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, à classificação de mercadorias e à classificação de serviços; VI - à formulação de atos normativos de interpretação, uniformização e regulamentação da legislação tributária, aduaneira e correlata; VII - à análise de pedidos de procedimentos amigáveis no âmbito das convenções e dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação de que o Brasil seja signatário, em articulação com a Asain; VIII - à colaboração com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Advocacia-Geral da União (AGU) na defesa dos interesses da Fazenda Nacional, ressalvada a competência das demais unidades quanto ao caso concreto; IX - à informação em mandado de segurança impetrado contra o Secretário da Receita Federal do Brasil no que diz respeito às matérias de sua competência; X - à atuação e à manifestação como órgão consultivo nas demandas externas e internas nas diversas áreas de interesse da RFB; e XI - à revisão de normas elaboradas no âmbito da RFB.*

de atividade laboral<sup>533</sup>, tende a aproximar, a convergir, os resultados dos órgãos da Administração Tributária Ativa (v.g., fiscalização, arrecadação) às soluções assentadas pelos centros judicantes da Instituição.

A publicação de qualquer ato administrativo, pelo órgão central, de caráter normativo, vinculante e obrigatório, traduz-se em filtro positivo, porquanto obriga todas autoridades fiscais subordinadas a adotar o entendimento manifestado como única opção interpretativa, sob pena, em caso de inobservância, de imputação de sanção disciplinar aos julgadores e demais servidores desviantes.<sup>534</sup> A partir da publicação do ato normativo, objetiva-se influenciar o decisor e afastar a aplicabilidade de outras escolhas interpretativas que não se alinhem ao entendimento institucional expressamente declarado.<sup>535</sup> Entre encampar a interpretação manifestada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o entendimento pessoal ou coletivo a respeito de determinada matéria, a dupla influência causada pelos mecanismos institucionais complementares de filtro e de sanção aconselham o Auditor Fiscal (v.g., julgador administrativo, autoridade fiscal autuante), em seu cálculo estratégico, a decidir-se pela primeira opção, uma vez que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil é a detentora da competência para declarar a interpretação oficial da legislação tributária e aduaneira, editando, para tanto, atos normativos e as instruções necessárias a sua execução.<sup>536</sup>

Nos casos controvertidos em que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ainda não tenha declarado oficialmente seu entendimento, o conjunto de interpretações proferidas ao longo do tempo pelos órgãos centrais da Instituição, além de esboçar, em linhas gerais, a diretriz interpretativa em algumas temáticas, é fator influenciador e condicionante da interpretação realizada pelos julgadores administrativos (e demais servidores públicos), pois

---

<sup>533</sup> *Where decisionmakers have agenda control, a veil of uncertainty reduces the decisionmakers' incentive to take any action at all, perhaps resulting in excessively low activity levels* (VERMEULE, 2007, p. 10).

<sup>534</sup> De acordo com o artigo 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990: *São deveres do servidor: I - exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo; II - ser leal às instituições a que servir; III - observar as normas legais e regulamentares; IV - cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais [...]*. Em reforço, esse enunciado normativo é repetido em norma infralegal. Nesse sentido, confira artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>535</sup> Nesse caso, o Órgão Central, por meio da Coordenação Geral de Tributação (Cosit) atua como “veto player” (TSEBELIS, 1995, p. 289), pois a estrutura da Receita Federal aprova intervenções normativas dirigidas para alteração do *status quo*. A existência do papel e competência da Cosit é reconhecida pelos atores envolvidos e todos estão cientes de que como “veto player” tem a autonomia, de acordo com as regras do jogo, de moldar as estratégias e os interesses dos jogadores.

<sup>536</sup> Confira o inciso III do artigo 1º do Regimento Interno da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº. 430, de 9 de outubro de 2017.

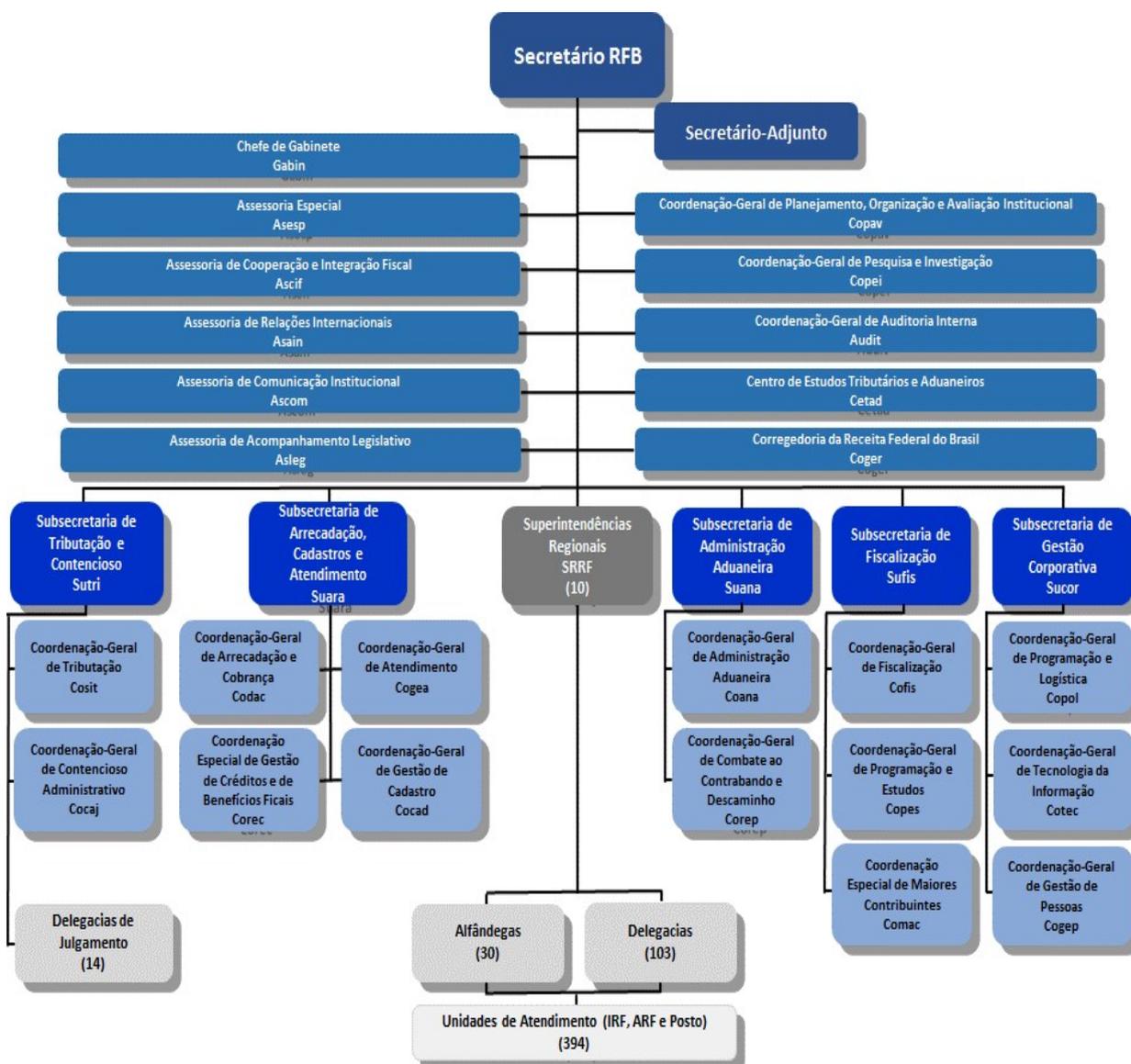
motiva-os a perscrutar a exegese mais conciliadora com a linha de pensamento extraível do conjunto de manifestações oficiais até então deliberadas.

A existência de interpretações divergentes entre os órgãos judicantes, em temas controvertidos de alta complexidade ou capazes de gerar expressivos impactos, inclusive de ordem econômico-tributária, pode provocar a edição de atos complementares, de súmulas ou resoluções vinculantes aos julgadores administrativos, em ordem a aperfeiçoar ou modificar a jurisprudência administrativa até então preponderante, para o fim de harmonizá-la ao “pensamento institucional”. Por outro lado, a repetida divulgação da jurisprudência administrativa, realizada, por exemplo, por meio da *intranet* e mensagens eletrônicas divulgadas internamente, traduz-se em dispositivo informal que se presta a reforçar o entendimento dominante e a orientar os julgadores administrativos, as autoridades fiscais autuantes e os demais servidores públicos ainda que não dotada de força vinculante e curso obrigatório.

As manifestações interpretativas institucionais, vinculantes e obrigatórias, além de impelir sua adoção por todos órgãos da Administração Tributária, militam em favor da uniformização jurisprudencial administrativa e propicia a convergência de decisões enunciadas pelas Administrações Tributárias Ativa e Judicante. O claro pronunciamento institucional imprime também maior segurança no desempenho da atividade fiscal, seja no momento da elaboração do ato, seja, posteriormente, em sua revisão, posto que a proclamação de atos complementares (v.g., instruções normativas, portarias, pareceres normativos), enunciados de súmulas ou de resoluções administrativas dissipa eventuais dúvidas que porventura poderiam produzir divergências interpretativas entre os órgãos internos.

A fim de melhor esclarecer o que se expôs, segue logo abaixo, a estrutura hierarquizada da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a partir da qual se poderá visualizar precisamente a localização das delegacias especializadas em julgamento e os demais centros decisórios situados principalmente nas Delegacias.

**Figura 1** - Organograma da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>537</sup>



*Fonte: sítio da RFB*

## 5.6 Importantes Decisões: Agregação de Opiniões

Segundo Vermeule (2003, p. 23), é um erro conceitual, cometido por alguns renomados estudiosos do fenômeno interpretativo, desconsiderar a característica coletiva de algumas instituições, pois, na visão dele, isso acarreta sérias consequências doutrinárias. Ao privilegiarem fundamentalmente o aspecto intrapessoal e não considerarem as relações

<sup>537</sup> A Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019, impôs substanciais alterações sobre tal estrutura. A previsão é de que, no próximo mês de março, novo Regimento Interno seja publicado.

interpessoais, expõem valorosas teorias, embora incompletas, imprecisas e, por vezes, incoerentes.<sup>538</sup> É por isso que se afirma recorrentemente, com base no Teorema do Juri de Condorcet, que a probabilidade de um grupo estar correto “aumenta significativamente se a amostra, a média das capacidades individuais ou a diversidade cognitiva dos membros de um painel aumenta” (VERMEULE, 2009c, p. 9). O principal aspecto do Teorema do Juri, como visto anteriormente, informa que um grupo constituído por membros pouco expertos em determinado assunto pode se desvelar acentuadamente superior a um único especialista altamente qualificado.<sup>539</sup>

O Poder Executivo, por reconhecer o valor da agregação de opiniões principalmente no tocante a temas sensíveis e de alto valor monetário, recorrentemente se vale de estruturas coletivas (v.g., conselhos, comissões, comitês) em seu processo decisório.<sup>540</sup> Na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, como não poderia ser diferente, o pensamento não destoante e importantes matérias são decididas de forma coletiva a partir de influentes desenhos institucionais.

Na Administração Tributária Ativa, vários são os assuntos apreciados, ainda na fase pré-litigiosa, por painéis compostos por Auditores Fiscais, independentemente do valor monetário em causa. A determinação de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades; a constituição de infrações à legislação tributária das quais não resulte exigência de crédito tributário; a apreciação de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; as análises de processos relativos a suspensão e redução de alíquotas de tributos; e a avaliação e decisão de Pedidos de Revisão da Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais (Perc) são exemplos de matérias que, em regra, são decididas coletivamente e consoante o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor. Nesses casos, a decisão administrativa é concebida por, no mínimo, 2 (dois) Auditores Fiscais, um parecerista e o decisor (normalmente, a autoridade competente para a feitura da decisão) que atuam

---

<sup>538</sup> *Dworkin claims that the chain novel metaphor tells us a great deal about the nature of interpretation in general and legal interpretation in particular. Let us bracket some objections and notice that for writers of narratives, and perhaps writers in general, the metaphor captures the intrapersonal case, not only the interpersonal one* (SUNSTEIN, 2015b, p. 8).

<sup>539</sup> *Indeed, under identifiable conditions, the accuracy of the group’s median or mean member will necessarily exceed that of its single most competent member* (VERMEULE, 2009c, p. 19).

<sup>540</sup> *Committee decision-making is a central feature of many political and economic organizations, including government agencies, legislative bodies, central banks, law courts and private companies. A widespread view in the literature is that voting in committees provides an efficient way to aggregate dispersed information and contributes to mitigate the interference of individual biases in the decision* (MATTOZZI; NAKAGUMA, 2017, p. 1).

sequencialmente na construção conjunta do resultado final.<sup>541</sup> A depender da localização e estruturação do centro decisório, pelo menos, um revisor pode integrar o grupo, participar e contribuir para a elaboração da deliberação administrativa.

A despeito de a agregação de opiniões caracterizar majoritariamente o cenário da RFB (e não apenas os centros judicantes), o tema merece ser tratado casuisticamente, pois, como será visto, as estruturas decisórias do órgão fazendário federal apresentam pequenas variações no tocante à composição. Dessarte, a apresentação de alguns ilustrativos casos é oportuna.

A fim de contextualizar o primeiro exemplo, delinea-se inicialmente a estrutura decisória da Administração Tributária Ativa na fase pré-litigiosa, para, posteriormente, adentrar-se efetivamente na composição dos centros judicantes. Ao longo deste tópico, outros exemplos relacionados com a Administração Tributária Ativa também serão abordados, a fim de enriquecer a narrativa e consubstanciar a argumentação.

O reconhecimento de direito creditório em processo de restituição, compensação, ressarcimento ou reembolso é exemplo de procedimento, entre tantos outros, em que a decisão administrativa não deve ser necessariamente efetuada por apenas um decisor. Se superado determinado limite monetário, por mandamento institucional<sup>542</sup>, Auditores Fiscais, em exercício na Administração Tributária Ativa, devem agir conjuntamente na concepção da deliberação. Em função da magnitude do valor creditício pleiteado, a Instituição, ao manifestar formalmente sua preocupação em relação à tema tão sensível, estabeleceu progressivo escalonamento de quantitativos de Auditores Fiscais. Dessa maneira, estipulou que, se o crédito a ser reconhecido encerrar valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), a deliberação administrativa deve ser efetuada por, pelo menos, 2 (dois) Auditores Fiscais. Por sua vez, se o direito creditório pleiteado for igual ou superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), no mínimo, 3 (três) Auditores Fiscais devem deliberar, coletivamente e segundo o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor, sobre o pedido (v.g., restituição, reembolso, ressarcimento) ou a declaração (v.g., declaração de compensação). Embora preocupada com a repetição de valores significativos, a RFB não vedou, em momento algum, a apreciação coletiva de

---

<sup>541</sup> *However, in modern legislatures and other decisionmaking committees, it is rare that everyone votes without knowledge of how others have voted, except where issues are so uncontroversial that voice voting or a show of hands is used. For controversial issues, practices such as formal or informal roll-call voting entail that voting occurs sequentially, with knowledge by later voters of how earlier voters have voted* (VERMEULE, 2008b, p. 23).

<sup>542</sup> Confira Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016.

montantes creditícios que encerrem valores inferiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). A omissão regulamentar não deu a entender que valores inferiores ao limite mínimo tenham que ser obrigatoriamente apreciados de forma monocrática. Por isso, estruturas coletivas, quando apreciam aquelas temáticas, têm operado sobre pedidos e declarações que veiculam valores inferiores ao limite mínimo normativamente estipulado.

Na eventualidade de a solicitação (pedido ou declaração) do sujeito passivo da obrigação tributária ser indeferida ou não homologada por centro decisório da Administração Tributária Ativa, pode o solicitante se valer do processo administrativo cabível, de modo que, pelo menos, uma segunda opinião, ainda na esfera de influência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, seja proferida por parte da Administração Tributária Judicante. Apresentada tempestivamente a reclamação (v.g., manifestação de inconformidade, recurso administrativo), inaugura-se aí a fase litigiosa.

Tanto na hipótese de apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (v.g., em caso de indeferimento de pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso, ou ainda na hipótese de não homologação da compensação), quanto no caso de interposição de recurso administrativo, de acordo com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (v.g., em caso de descon sideração de declaração de compensação), a segunda opinião, a ser emitida pelo centro judicante competente, será ainda uma opinião emitida por um painel, seja, na primeira hipótese, por uma turma de julgadores de delegacia especializada em julgamento, seja, na segunda hipótese, por um centro judicante estruturado em consonância com o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor.

Diferença marcante entre o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e os demais tipos de processos administrativos (v.g., Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976), é que naquele processo as turmas das delegacias especializadas em julgamento são as únicas instâncias judicantes localizadas na esfera de influência direta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil<sup>543</sup>, ao passo que, nos demais, todas as instâncias julgadoras se posicionam dentro da estrutura do órgão fazendário federal.

Na esfera do processo administrativo fiscal, as turmas das delegacias especializadas em julgamento deliberam colegiadamente, mediante votação sincrônica em sessões de

---

<sup>543</sup> Embora o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais integre o processo administrativo fiscal e esteja localizado no Ministério da Fazenda, ele situa-se fora da estrutura da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

juízo<sup>544</sup>, cabendo à Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) identificar os processos a serem distribuídos para cada unidade julgante.<sup>545</sup> Delegacias especializadas em julgamento são constituídas por turmas ordinárias e especiais, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores administrativos e podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou *pro tempore*. Nessas instâncias judicantes, nenhuma deliberação pode ser tomada pela turma na hipótese de não se alcançar o quórum mínimo exigido para a realização da sessão de julgamento, qual seja: 3 (três) julgadores.<sup>546</sup>

É notável como o número total de Auditores Fiscais envolvidos em processos relacionados com reconhecimento de direito creditório são consideráveis. Interessante patentear que, em caso de indeferimento de reconhecimento de direito creditório em sede processo de restituição, reembolso e ressarcimento, ou não homologação de compensação tributária, a apreciação do pleito pode sofrer, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e na hipótese de apresentação tempestiva de manifestação de inconformidade, nos termos do dispõe o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, escrutínio de, no mínimo, 4 (quatro) e, no máximo, de 10 (dez) Auditores Fiscais, aproximadamente. Por outro lado, na eventualidade de a compensação tributária ser considerada não declarada, recursos administrativos, interpostos em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que esgotem as três instâncias administrativas, podem ensejar a apreciação da matéria por, pelo menos, 7 (sete) julgadores administrativos (Auditores Fiscais) em exercício na Administração Tributária Ativa.

A produção de Soluções de Consulta e Soluções de Divergência também não foge à regra da agregação de opiniões. Embora regidas também pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Soluções de Consulta e Soluções de Divergência, diferentemente do modelo decisório de turmas de julgamento, são decididas coletivamente em conformidade com o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor. A prática tem revelado que a realização de

---

<sup>544</sup> *Ideally, experts should vote simultaneously rather than sequentially, in order to prevent informational and reputational cascades. In real-world conditions, however, simultaneity is difficult to achieve; deliberation prior to voting will give experts a sense of where other experts stand* (VERMEULE, 2009c, p. 16).

<sup>545</sup> O atual Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, em seu artigo 107, dispõe que à *Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj)*, em relação à matéria tributária, aduaneira e correlata, compete gerenciar as atividades relativas ao contencioso administrativo, ao acompanhamento do contencioso judicial e ao relacionamento com o Carf.

<sup>546</sup> Confira artigos 2º e 4º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

tais atos administrativos no âmbito da Administração Tributária Ativa pode chegar a envolver desde 3 (três) até 7 (sete) Auditores Fiscais, aproximadamente.<sup>547</sup>

Por sua vez, penas de perdimento, decididas em instância única, nos termos do artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e determinadas multas aduaneiras têm atraído, a participação de, pelo menos, 3 (três) Auditores Fiscais: um parecerista, um revisor e um decisor, sendo esse último o titular da unidade local (autoridade local competente). Apreciação de recursos administrativos, em instância única, que desafiam decisões que rescindem parcelamentos especiais<sup>548</sup>, submetem-se, em regra, à mesma composição decisória.

Como a realidade demonstra, o “Direito nunca está estático, está sempre em movimento” (BENNETT et. al., 2018, p. 820), não podendo “ser visto como o produto de um querer, mas como um processo coletivo, multidirecional e ininterrupto de circulação do logos jurídico” (VARNEROT, 2002, p. 195). Parece que a formação e a aplicação do Direito, no seio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, está cada vez dependente da cooperação e participação ativa de Auditores Fiscais em equipes de trabalho, com vistas a atingir os objetivos propostos e os resultados esperados.<sup>549</sup>

### **5.6.1 Segunda Opinião: apenas Auditores Fiscais**

No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, as decisões administrativas podem sofrer escrutínio de, pelo menos, uma segunda opinião (*second look*), que é proferida por centro julgante composto por apenas Auditores Fiscais.

Decisões administrativas, cuja matéria se submeta ao específico regramento do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), são apreciadas, em primeira linha e em regra, por painéis multimembros localizados na Administração Tributária Ativa e, em caso de apresentação de contestação (v.g., impugnação ou manifestação de

---

<sup>547</sup> Pesquisa aleatória realizada mediante uso do Sistema Normas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil apontou para tais valores. Confira, por exemplo, a Solução de Divergência nº 23 – Cosit, de 23 de setembro de 2013.

<sup>548</sup> Por todos, confira artigos 23 a 26 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009.

<sup>549</sup> Pesquisa realizada (SEPULVEDA, 2012) sete anos atrás demonstrou empiricamente que, entre os anos de 2001 e 2010, as delegacias especializadas em julgamento, ao apreciarem impugnações a autos-de-infração e notificações de lançamento, mantiveram, pelo menos, 75% (setenta e cinco por cento) dos créditos tributários constituídos *ex officio*. A pesquisa indicou ainda que menos de 53% (cinquenta e três) dos processos julgados foram objeto de alguma desoneração.

inconformismo), reapreciados, em primeira instância, por turmas da Administração Tributária Judicante. Por atuarem em diferente contexto institucional, as delegacias especializadas em julgamento, ainda que sob influxo do desenho da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, gozam de maior autonomia em relação à Administração Tributária Ativa, e, por isso, tendem a exarar segundas opiniões de modo mais imparcial, se comparadas com os primeiros pronunciamentos institucionais.

A depender da matéria, decisões administrativas, devidamente contestadas, são carreadas para outros tipos de processos administrativos. Nesses casos, a segunda opinião (e talvez, a terceira, a quarta e, por vezes, a quinta) é deliberada no âmbito de influência da própria Administração Tributária Ativa. Diferentemente do que dispõe o processo administrativo fiscal, nos demais tipos de processos administrativos o desenhista institucional não se preocupou em distanciar os centros judicantes da Administração Tributária Ativa. É o que ocorre com vários processos administrativos em que os centros judicantes se localizam no mesmo contexto da Administração Tributária Ativa.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, por exemplo, ao determinar, por meio de seu artigo 57, que “o recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa”, possibilita que processos administrativos não regulados por lei própria se submetam a, no máximo, 5 (cinco) opiniões da Administração Tributária Ativa.<sup>550</sup> Nesse caso, enquanto que as primeiras opiniões são proferidas localmente (v.g., delegacias e inspetorias); a última é manifestada, em nível regional, pelo Superintendente Regional.

A Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015, por sua vez, garante que pedidos de cancelamento de arrolamento ou substituição de bem arrolado, além da apreciação inicial do pedido, sejam julgados por outras duas instâncias administrativas também situadas na unidade local.<sup>551</sup> E, tanto o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976<sup>552</sup>, quanto a

---

<sup>550</sup> A totalização corresponde a: (i) decisão administrativa inicial; (ii) juízo de reconsideração, em caso de interposição recursal, e (iii), se porventura todos os recursos forem admitidos e julgados, três opiniões. Confira artigos 56, 57 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

<sup>551</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015: *Art. 17. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso administrativo no processo de **arrolamento de bens e direitos**, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. § 1º O **recurso será apreciado pelo chefe da divisão, do serviço, da seção ou do núcleo competente** para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo que, **se não o acatar, o encaminhará ao titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo**. § 2º **A decisão proferida pelo titular da unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo será definitiva na esfera administrativa.** (grifos nossos)*

Portaria Conjunta PGFN nº 6, de 22 de julho de 2009<sup>553</sup>, a despeito de previrem julgamento administrativo em instância única, asseguram, pelo menos, duas opiniões na esfera de atuação da Administração Tributária Ativa (v.g., inspetorias e delegacias).

Apesar de especializados julgadores administrativos atuarem em diferentes centros judicantes, por integrarem a mesma categoria profissional, compartilharem o mesmo contexto laboral e se submeterem aos mesmos programas de aperfeiçoamento e treinamento, tendem a ser afetados, em razão da alta correlação de visões e perspectivas, por vieses que os inclinam favoravelmente aos interesses e objetivos da Instituição a qual pertencem e são remunerados.<sup>554</sup> Dada a inexistência de representantes de interesses transversais (v.g., contribuintes), é provável que o grupo de julgadores se vergue, ao menos teoricamente, em direção ao “pensamento institucional”.<sup>555</sup>

Como se vê, a composição uniforme dos painéis, integrados apenas por Auditores Fiscais, e os mecanismos de controle de segunda opinião, complementados por outros

<sup>552</sup> Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976: Art 27. *As infrações mencionadas nos artigos 23, 24 e 26 serão apuradas através de processo fiscal, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda. §1º Feita a intimação, pessoal ou por edital, a não apresentação de **impugnação** no prazo de 20 (vinte) dias implica em revelia. §2º Apresentada a impugnação, a autoridade preparadora terá o prazo de 15 (quinze) dias para remessa do processo a julgamento. §3º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado quando houver necessidade de diligências ou perícias, devendo a autoridade preparadora fazer comunicação justificada do fato ao Secretário da Receita Federal. §4º Após o preparo, o processo será encaminhado ao Secretário da Receita Federal que o submeterá a decisão do Ministro da Fazenda, **em instância única**.* (grifos nossos)

<sup>553</sup> Portaria Conjunta PGFN nº 6, de 22 de julho de 2009: Art. 23. *É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 10 (dez) dias, contados da data da ciência da **exclusão dos parcelamentos** de que trata esta Portaria, apresentar recurso administrativo. §1º No âmbito da PGFN, o recurso será apreciado pelo Procurador-Regional, Procurador-Chefe ou Procurador Seccional da Fazenda Nacional do domicílio tributário do sujeito passivo. §2º **No âmbito da RFB, o recurso será apreciado pelo titular da Delegacia da Receita Federal do Brasil, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária ou da Delegacia Especial de Instituições Financeiras do domicílio tributário do sujeito passivo.** Art. 24. O recurso administrativo terá efeito suspensivo. §1º Enquanto o recurso estiver pendente de apreciação, o sujeito passivo deverá continuar a recolher as prestações devidas. [...] Art. 26. A decisão de que trata o art. 23 será **definitiva na esfera administrativa**.* (grifos nossos)

<sup>554</sup> *Expert tend to have high individual competence, but may also have highly correlated biases, perhaps because of common professional training or because they copy each other's opinions (VERMEULE, 2009c, p. 9) [...] In Jury Theorem framework, the concern is that a group of experts in a given field will have highly correlated biases, because of common professional training, because they copy each other's opinions, or even because the expert panel fakes an appearance of consensus for public consumption; in the last case, experts will not be voting sincerely, which undermines the operation of the Theorem (VERMEULE, 2009c, p. 15) [...] If statutes create a panel composed, for example, largely of experts drawn from a certain discipline, profession or industry, and if the panel's recommendations track apparent disciplinary or professional biases or industry interests, there is a valid concern (VERMEULE, 2009c, p. 24).*

<sup>555</sup> *Where an expert panel is drawn solely from a narrow professional subcategory or sub-discipline, or staffed largely by representatives from a particular industry or segment of industry, an agency appeal to bias should be taken more seriously (VERMEULE, 2009c, p. 26).*

instrumentos institucionais, formais e informais (v.g., cursos e treinamentos), parecem conferir considerável vantagem ao órgão fazendário federal.<sup>556</sup>

### 5.6.2 Cargos de Confiança

Aos Delegados, nomeados pelo Secretário, cumpre a direção e chefia direta das delegacias especializadas em julgamento (DRJ). Por ser cargo de confiança, isto é, “exercido de modo precário” (MEIRELLES, 2002, p. 393), o Secretário pode, por meio desse eficaz filtro de seleção, realizar livremente a nomeação e a exoneração dos titulares dessas delegacias.

Ao lado do desempenho das funções administrativas da Delegacia, os delegados devem presidir uma das turmas de julgamento na qualidade de julgador.<sup>557</sup> Se comparado com o modelo anterior, em que todas as decisões judicantes se concentravam na pessoa do delegado, uma vez que decidia todos as controvérsias monocraticamente, o modelo atual proporciona um significativo ganho em termos gerenciais, posto que, com a criação das turmas de julgadores, o delegado dedica menor tempo às atividades judicantes, visto que labora em apenas uma turma de julgamento<sup>558</sup>, e conseqüentemente emprega maior atenção à gestão, ao controle e ao monitoramento da delegacia pela qual é responsável.

A direção das turmas de julgadores compete diretamente ao presidente, escolhido entre os julgadores<sup>559</sup> e nomeado, assim como o delegado, por ato do Secretário do órgão fazendário federal. Os presidentes de turma por serem servidores públicos de confiança da Administração Tributária Judicante, em regra, são designados para esses postos estratégicos em razão de, normalmente, serem profissionais altamente capacitados, experientes e estarem alinhados às diretrizes e propósitos fixados institucionalmente.

As delegacias especializadas em julgamento, comandadas pelos delegados, são constituídas por turmas ordinárias e, extraordinariamente, por turmas especiais de julgamento. Cada turma foi projetada para ser integrada por, no mínimo, 5 (cinco) julgadores, podendo

---

<sup>556</sup> [...] *group polarization, by which members of a deliberating group end up adopting a more extreme version of the position toward which they tended before deliberation began. The problem is especially severe for groups of like-minded people, who typically end up in more extreme positions as a result of deliberation* (SUNSTEIN; HASTIE, 2008, p. 18).

<sup>557</sup> Confira §2º do artigo 13 da Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017.

<sup>558</sup> Confira §2º do artigo 2º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>559</sup> Confira §1º do artigo 13 da Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017.

funcionar excepcionalmente com até 7 (sete), sejam eles julgadores titulares, sejam *pro tempore*.<sup>560</sup> A definição do número mínimo e o quantitativo máximo de julgadores administrativos de cada turma demonstra a preocupação do desenhista regulamentar em promover maior participação nos debates levados ao colegiado e ensejar ganhos superiores no controle interno das decisões administrativas, se comparado ao modelo anterior, em que prevalecia o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor.

Se instituídas turmas especiais, estas funcionam em caráter temporário e são compostas por julgadores *pro tempore*. A direção das turmas especiais é também exercida pelo Presidente – o homem de confiança da Administração - da turma ordinária a que se vincula e somente duas turmas especiais podem estar vinculadas a cada turma ordinária. As turmas especiais são instaladas por ato do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil e possuem a mesma competência para julgamento que aquela atribuída às turmas ordinárias a que se conectam.<sup>561</sup>

Atualmente, enquanto que os delegados, significativamente desonerados das atividades judicantes, possuem maior tempo para se dedicar às atividades gerenciais e de monitoramento dos resultados alcançados pela delegacia, visto que atuam como Presidentes em apenas uma única turma, os presidentes dirigem, com maior proximidade e atenção, o controle das atividades judicantes da turma de julgadores.

Considerando a instalação de 14 (quatorze) delegacias especializadas em julgamento e mais de uma centena turmas<sup>562</sup>, foram fixados os seguintes quantitativos de cargos comissionados, destinados a remunerar os ocupantes dos postos de administração tidos por estratégicos pelo desenhista regulamentador na hierarquia vertical da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. No comando da direção superior da Administração Pública Federal, a Presidência da República, aprovando a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos de direção e das funções comissionadas do Ministério da Economia, fixou os seguintes quantitativos de Direção e Assessoramento Superiores (DAS) e Função Comissionada do Poder Executivo (FCPE) para as delegacias especializadas em julgamento<sup>563</sup>:

---

<sup>560</sup> Confirma artigo 2º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>561</sup> Confirma artigo 2º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>562</sup> Confirma Portaria RFB nº 1.414, de 10 de setembro de 2018.

<sup>563</sup> A partir da revogação do Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, pelo Decreto nº 9.679, de 2 de janeiro de 2019, a gratificação paga aos detentores de cargos de presidente de turma recebeu novo disciplinamento. A partir do Decreto nº 9.679, de 2019, presidentes de turma receberão FCPE de nível inferior. Com a diminuição do quantitativo total de cargos em comissão para presidentes de turma, o total de turmas de julgamento também foi

**Tabela 5 - Distribuição de Cargos Comissionados**

<b>Unidade</b>	<b>Quantidade de Cargos</b>	<b>Denominação Cargo/Função</b>	<b>Gratificação</b>	<b>Valor<sup>564</sup> (R\$)</b>
DRJ	14	Delegado	DAS 101.3	5.685,55
Turma	135	Presidente	FCPE 101.1	1.620,89

Estabeleceu-se assim o quadro de administradores das delegacias especializadas em julgamento e o nível de vantagens remuneratórias pagas aos agentes públicos detentores de cargos de confiança, proporcionalmente às responsabilidades inerentes às atribuições do cargo. A concessão de DAS e FCPE às posições de delegado e presidentes de turma demonstra a preocupação do desenhista regulamentador em evidenciar a responsabilidade do cargo na direção, controle e monitoramento das atividades desempenhadas por esses centros de judicantes. Como o desempenho da função de julgador administrativo é privativo dos ocupantes de cargo de Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e dependente de nomeação secretarial (primeiro filtro), a designação de delegados e presidentes de turma (segundo filtro) fica restrita aos Auditores Fiscais em exercício nessas unidades especializadas, tendo em vista a necessidade de experiência na área judicante e conhecimentos técnicos específicos<sup>565</sup>, fundamentalmente a respeito da legislação tributária federal, e desde que mercedores da confiança do Secretário da RFB.<sup>566</sup> Enfim, os postos-chave das delegacias especializadas em julgamento só podem ser exercidos por ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil em exercício nessas unidades judicantes, experimentados

---

reduzido. Somente com a publicação do novo Regimento Interno da RFB, previsto para o próximo mês de março, é que se poderá ter certeza acerca da efetiva redução de turmas de julgamento.

<sup>564</sup> Valores monetários apurados, na primeira semana de dezembro de 2018, segundo pesquisa realizada perante sítio eletrônico do Ministério do Planejamento: <[https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/pages/listar\\_cargos\\_funcoes/listar\\_cargos\\_funcoes.jsf](https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/pages/listar_cargos_funcoes/listar_cargos_funcoes.jsf)>.

<sup>565</sup> Confira artigo 3º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>566</sup> Confira alínea “b” do inciso I do artigo 6º da Lei nº. 10.593, de 6 de dezembro de 2002, que estabelece que é atribuição privativa do ocupante do cargo de Auditor Fiscal, em exercício da competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, *elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais.*

na matéria tributária federal, e desde que merecedores da confiança da alta cúpula da instituição.<sup>567</sup>

Convém ressaltar que decisões administrativas que motivam o pronunciamento de turmas especializadas em julgamento (v.g., indeferimento de pedido de restituição, ressarcimento, reembolso ou não homologação de compensação tributária), no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, passam pelo crivo de, pelo menos, 2 (dois) Auditores Fiscais detentores de cargo de confiança. Antes de instaurado o litígio, por, pelo menos, um comissionado em exercício na Administração Tributária Ativa; após a deflagração do processo administrativo fiscal, pelo presidente de turma de delegacia especializada em julgamento.

Quanto às demais controvérsias administrativas processadas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a situação se altera sensivelmente no tocante ao quantitativo de servidores comissionados envolvidos em deliberações institucionais. No cenário da Administração Tributária Ativa, constata-se que a participação de Auditores Fiscais detentores de cargos comissionados é característica ainda mais marcante na definição dos resultados das deliberações emanadas pelos centros judicantes da RFB. No âmbito da Administração Tributária Ativa, como as deliberações são comumente produto do protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor, é o homem de confiança (decisor) da Instituição que tem a atribuição de decretar peremptoriamente os contornos finais da decisão administrativa.

Nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, por exemplo, a controvérsia administrativa pode sofrer, sem se considerar eventual intervenção de autoridades fiscais comissionadas na fase pré-litigiosa, exame de até 3 (três) autoridades fiscais exercentes de cargos comissionados. Considerando a estrutura do órgão fazendário federal e caso todas as 3 (três) instâncias judicantes previstas naquela lei sejam provocadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, na esfera da Administração Tributária Ativa, além dos pronunciamentos das autoridades locais (v.g., chefe de setor, seção, de divisão, delegado), o superintendente regional pode vir a se manifestar em última instância administrativa. Por ocuparem posições-chave, a essas autoridades fiscais judicantes são concedidas desde Funções Gratificadas (FG)

---

<sup>567</sup> *In traditional bureaucracy, superiors are presumed to have more encompassing and reliable knowledge of circumstances and adequate responses to them than subordinates, and are therefore best placed to make rules and review their application. In post-bureaucracy, lower level agents are presumed to have access to information about problems and solutions unavaialbe elsewhere, and therefore to have an important formal role in revising rules (not just devising local work-arounds) even if this undermines hierarchy* (SABEL, SIMON, 2017, p. 6). (grifos nossos)

de nível 2, no caso de autoridades hierarquicamente inferiores, até cargos de Direção e Assessoramento Superiores (DAS) de nível 101.4, no caso de Superintendentes Regionais.

Penas de perdimento, ainda que julgadas em instância única, nos termos do artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e exclusivamente decididas em nível local, por sua vez, podem ser apreciadas por, pelo menos, 2 (dois) Auditores Fiscais detentores de cargos comissionados.

### 5.6.3 Voto de Qualidade

No curso do processo administrativo fiscal, a deliberação, na sessão de julgamento, somente ocorre quando está presente a maioria dos membros da turma. Para se deliberar, exige-se maioria simples, cabendo, em caso de empate, ao Presidente de turma, além do voto ordinário, o de qualidade.<sup>568</sup>

A atribuição do voto de qualidade (voto minerva ou voto de desempate) aos presidentes de turma parece ser reflexo da estrutura hierarquizada inata ao Poder Executivo, pois outras razoáveis alternativas poderiam ter sido implementadas.<sup>569</sup> Diferentemente do desenho atual, poderia o projetista regulamentador ter atribuído tal recurso de poder ao relator, pois normalmente é quem mais conhece e estudou o caso sob julgamento ou, então, aplicar a regra de senioridade, a fim de privilegiar a experiência, a moderação e a sobriedade do julgador mais antigo da turma.<sup>570</sup> Todavia, a solução foi outra e no sentido de garantir as interpretações mais condizentes com o “pensamento institucional”, pois, como já se disse, o Executivo dispõe de poder para “dizer o que o Direito é”.

O voto de qualidade, além de estar alocado na esfera decisória dos homens de confiança (presidentes de turma) da Administração Tributária Judicante, confere vantagem

<sup>568</sup> Confirma artigo 13 da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>569</sup> *Although the executive is a they, not an it, still the hierarchical structure of the executive usually implies that at some point the decision supported by many experts or mid-level officials will be funneled upward to a chokepoint, coming to rest on the desk of a single mind who can approve, or disapprove, or modify, or interpret, before issuing a final decision. In this setting, as in the others, it is no good to say that we can just urge the one or few minds to accept the conclusions of many minds. The fact that one or few minds must unavoidably make the decision, with limited epistemic competence, whether and when to accept the counsel of many minds is precisely what constitutes the epistemic bottleneck* (VERMEULE, 2018b, p. 26).

<sup>570</sup> Desconsiderando aspectos constitucionais e institucionais, há quem entenda (ESTRADA, 2016), sobre base eminentemente dogmática, que o artigo 112 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, deva ser a regra jurídica aplicável para os casos que terminem empatados nas deliberações tomadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em síntese, defendem a aplicação da máxima *in dubio contra fiscum*.

adicional às posições do órgão fazendário federal, uma vez que os ocupantes de cargos comissionados ao participarem da deliberação podem reforçar os interesses e entendimentos institucionais.

Embora não seja imprescindível, visto que o metavoto (v.g., *in dubio pro fisco*) seria outra opção viável, a previsão regulamentar do voto de qualidade se faz necessária em termos de decidibilidade, uma vez que evita intermináveis disputas ou indesejosos empates na votação. Impede-se assim que a deliberação se eternize, seja por não alcançar uma simples solução, seja por não atingir adequada composição de visões ou perspectivas (VERMEULE, 2008b, p. 13).

Embora o desenho institucional não preveja, por razões normativas, o voto de qualidade nas deliberações exaradas pelos centros judicantes situados na Administração Tributária Ativa, a vantagem conferida à instituição não deixa de ser menor. Muito pelo contrário! Nesse outro contexto, em que predomina o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor, o órgão fazendário federal se beneficia da centralização decisória (gargalo) na pessoa da autoridade fiscal competente (decisor) que, posicionada ao final da sequência de opinantes, pode aprovar, desaprovar, interpretar em sentido diverso ou modificar a proposta de deliberação elaborada pelo parecerista e revisor(es), se houver. Nesse caso, somente a autoridade fiscal competente (*vetoplayer*), detentor de cargo comissionado, é quem decide se acata ou não o entendimento exposto (coletivamente) na minuta da decisão. Afinal de contas, é ele quem o Direito elegeu para decidir a controvérsia administrativa.

Sistemas normativos podem simplesmente reduzir ou inutilizar julgamentos coletivos epistemicamente superiores, pois, em determinado ponto do processo decisório, pode haver permissão ou necessidade de afinilamento, a fim de que um menor grupo ou, até mesmo, uma única pessoa profira a decisão final. Contribuições de muitas mentes podem ser estranguladas, filtradas e bloqueadas em razão de decisiva intervenção de algumas poucas pessoas ou por atuação de um único ator (singular ou coletiva). Ainda que a agregação de opiniões possa ser o *input* do processo, a estrutura decisória pode requerer ou permitir que poucos ou um único agente aceite ou rejeite a minuta de decisão proposta coletivamente. Mesmo assim, a decisão final, na hipótese de afinilamento decisório, pode se revelar um pouco melhor do que seria se apenas um decisor houvesse decidido, por si só, desde o início de todo processo (VERMEULE, 2008b, p. 24).

Gargalos (*epistemic bottleneck* ou *chokepoint*), como voto de qualidade ou a atribuição da palavra final a um único decisor sobre propostas interpretativas, embora possam reduzir a qualidade epistêmica e deliberativa de todo processo, revelam como outros aspectos devem ser ponderados pelo desenhista institucional. Não só as capacidades deliberativa e epistêmica devem ser consideradas pelo projetista, mas também a uniformidade interpretativa, a decidibilidade, a estabilidade institucional, a segurança jurídica e os recursos financeiros necessários para a concretização de direitos fundamentais.

O arquiteto não se pautou unicamente sobre a capacidade epistêmica e deliberativa para fins de definição das linhas finais do desenho institucional, o argumento da coletividade não foi suficiente, por si só, para determinar o desenho final dos centros judicantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Como se viu, tudo leva a crer que o desenho foi intencionalmente projetado para afirmar e reafirmar a interpretação oficial em conformidade com os objetivos e interesses institucionais.<sup>571</sup>

#### 5.6.4 Sessões Secretas

A noção de transparência está muito em voga nos dias atuais. A ênfase na transparência é muito sensível atualmente, pois ela pode servir a fundamentais objetivos democráticos, principalmente porque pode promover comportamentos pautados no interesse público ao constranger ações autointeressadas (VERMEULE, 2007, p. 183).

O compromisso com a transparência pressupõe que todos os cidadãos têm o direito a conhecer como, em que e para que se gasta o dinheiro público, como as decisões são tomadas e, se possível, envolver-se nelas. No intuito de reduzir custos de supervisão e monitoramento, e melhorar a governança em uma democracia representativa, governos devem democratizar as instituições, provendo informações oportunas, completas e confiáveis, assim como claras e em formato aberto, que permitam o envolvimento da cidadania nos processos que impactam a qualidade de vida de cada cidadão.

---

<sup>571</sup> *The overall conclusion is that where serious problems of epistemic bottlenecks exist, judgments derived from many minds, even if internally well-specified and valid, may be difficult to incorporate into the legal system. The existence of these epistemic bottlenecks may be random, resting on the contingencies of politics, as in the case of a nine-member court that routinely splits 4-4, leaving a judge of low competence in the driver's seat. On the other hand, the chokepoints may have been deliberately created by constitutional or institutional designers in the past, perhaps for reasons of self-interest, or partisan interest, or even for the best of reasons, because the bottlenecks or chokepoints plausibly contribute to social welfare* (VERMEULE, 2008b, p. 26).

A transparência, como um dos valores democráticos, é necessária, pelo menos sob algum grau, para ensejar o controle social sobre os atos e as decisões estatais e, em caso de necessidade, eventual responsabilização do agente público. Por não ser um conceito binário, a transparência, dado que é variável sobre um *continuum*, deve ser, antes de tudo, otimizada e não maximizada (VERMEULE, 2007, p. 6).

O manto do segredo encobre importantíssimas instituições ao redor do mundo (v.g., votação do tribunal do júri; deliberações sobre segurança nacional).<sup>572</sup> Anualmente, a Suprema Corte norte-americana delibera a portas fechadas, longe do olhar fixo do público (FISH, 1967, p. 225), quais casos deverão ser julgados por aquela máxima instância. Entre setembro e junho de cada ano, os 9 (nove) Ministros (*Justices*) apreciam aproximadamente 8.000 (oito mil) petições (*petition for writ of certiorari*), selecionam cerca de 100 (cem) e direcionam por volta de 75 (setenta e cinco) recursos para julgamento. Somente se 4 (quatro) ou mais *justices* acatam os argumentos do peticionante e decidem majoritariamente no sentido de que há razões relevantes (*compelling reasons*), é que o recurso pode ascender à Suprema Corte. Caso contrário, a revisão judicial é simplesmente negada. Seja qual for o sentido da deliberação, nenhuma explicação é normalmente dada pela Corte.<sup>573</sup> Também não é costume indicar como e em que sentido cada Ministro votou (FISHER, 2015).

Nos Estados Unidos da América, as sessões de julgamento das Supremas Cortes estaduais são comumente comparadas a caixas-pretas. Embora deliberações enclausuradas sejam uma prática uniforme entre as cortes estaduais de apelação, em 2011, a presidente da mais alta Corte do Estado de Wisconsin, após presenciar séria agressão física de um magistrado em face de um colega e considerar que aquela instância operava com baixo nível de colegialidade, promoveu estudos pioneiros na tentativa de reformar aquele tribunal e torná-lo mais transparente aos olhos do público (COHEN, 2011). À época, sugeriu que a Suprema Corte de Wisconsin adotasse pelo menos uma das três seguintes opções: (i) franqueamento de sala pública, a fim de que interessados tivessem livre acesso e pudessem acompanhar presencialmente as sessões de julgamento; (ii) transmissão em tempo real, mediante utilização de *internet* ou TV, das sessões de julgamento, embora os magistrados continuassem a

---

<sup>572</sup> Não é essa uma prática adotada em outros países. A Suprema Corte do Reino Unido exhibe parte de seus julgamentos. Nos Estados Unidos, a Suprema Corte sequer decide em público, seus integrantes retiram-se, discutem o caso e anunciam a decisão. Nem se cogita dar-se publicidade aos julgamentos em Portugal, Itália, França e outros países (FREITAS, 2018).

<sup>573</sup> Ocasionalmente, alguns *justices* explicam seus votos quando, por exemplo, ficam vencidos e a revisão judicial é negada pela maioria. Essa prática é conhecida como *dissent from denial of certiorari* (NORELL, 2010, p. 3).

deliberar em ambiente reservado; e (iii) gravação das sessões de julgamento para posterior divulgação (OLDFATHER, 2011, p. 94).

Se, de um lado, há Cortes que julgam secretamente e há muitos anos, por outro, há tribunais que deliberam em níveis mais altos de transparência (v.g., cortes inglesas<sup>574</sup>). Embora críticos insistam que uma maior abertura interfira em importantes aspectos do trabalho dos Ministros, no Brasil, o Supremo Tribunal Federal permite tanto a presença de cidadãos durante as sessões de julgamento quanto autoriza a transmissão televisiva de suas audiências. Além de possuir a Rádio Justiça, seu próprio *Tweeter feed* e seu canal no *YouTube*, o Supremo Tribunal Federal ainda disponibiliza oportuna e regularmente as transcrições de suas decisões para toda a comunidade por meio da rede mundial de computadores.

Apesar de a transparência possuir um forte apelo retórico, estudos empíricos têm sugerido que ela nem sempre é a melhor solução para determinados cenários.<sup>575</sup> Além de influenciar comportamentos, não se pode esquecer que a transparência, como todo valor, entra em choque com outros relevantes valores democráticos (v.g., deliberação, imparcialidade, segurança, intimidade). Além do mais, a transparência não atrai somente benefícios como se pode crer a uma primeira vista, mas também pode envolver significativos custos democráticos (VERMEULE, 2007, p. 184).

Genericamente, estudiosos e teóricos afirmam que a transparência tem o condão de:

- (i) eliminar o ar misterioso que envolve o manto do segredo;
- (ii) aumentar o controle social;
- (iii) constranger comportamentos não condizentes com o princípio da colegialidade;
- (iv) induzir agentes enviesados e tendenciosos a atuar em conformidade com o interesse público;
- (v) indicar provável mudança de orientação institucional; e

---

<sup>574</sup> *The examples of Brazil and England suggest that the consequences of open deliberations are not inevitably bad, though context matters, and both legal systems are quite different from our own* (OLDFATHER, 2011, p. 95).

<sup>575</sup> *A number of papers in the literature have shown that transparency in decision-making is not always advisable since it creates incentives for agents to distort their behavior in order to convey information about their types* (MATTOZZI; NAKAGUMA, 2017, p. 5).

- (vi) possibilitar o conhecimento do estilo, da ideologia, da linha de raciocínio e do posicionamento de cada julgador ou votante de uma determinada instituição coletiva.

Embora alguns desses aspectos possam ser extraídos dos resultados das deliberações, o fato é que poucos cidadãos leem as decisões publicadas nos órgãos oficiais de divulgação ou os informativos oferecidos pela área de comunicação das instituições. Se as deliberações são abertas, são transmitidas em tempo real mediante utilização de TV, rádio ou *internet*, o público em geral pode acompanhar e conhecer mais facilmente tanto a conduta de cada agente quanto o comportamento institucional. A transparência permite que a sociedade conheça as decisões que a afetarão e assim possibilita o controle social sobre as deliberações públicas.

Por outro lado, a transparência pode, em compensação:

- (i) inibir a franqueza dos debates, reduzir a livre troca de informações e freiar a articulação de negociações com vistas a alcançar determinado consenso;
- (ii) estimular a vaidade dos julgadores;
- (iii) propiciar a feitura de extensos e rebuscados votos ou pareceres;
- (iv) reprimir mudanças de entendimento;
- (v) revelar uma forte divisão da Corte;
- (vi) diminuir a contribuição de cada agente, uma vez que a participação pode se restringir apenas ao voto previamente preparado;
- (vii) tornar o grupo mais vulnerável a influentes grupos de interesses e à pressão popular;
- (viii) envolver custos de implantação e manutenção de mecanismos de abertura.

Diante desses prós e contras, a realização do balanço entre ganhos e perdas (*tradeoff*) é uma das mais relevantes tarefas que cabe ao desenhista institucional, principalmente porque em instituições coletivas os assuntos confrontados são tipicamente multifacetados e complexos, que envolvem uma variedade de conflitos e interesses, tanto individuais (v.g.,

reputação; progressão e promoção em carreira; remuneração; renovação de mandato de julgador) quanto coletivos.

Recentes pesquisas empíricas têm demonstrado como o nível de transparência afeta o comportamento individual e a qualidade das decisões proferidas em instituições coletivas.<sup>576</sup> Em uma das poucas iniciativas exploratórias nessa área, Mattozzi e Nakaguma (2017, p. 3) revelaram recentemente que sessões públicas são preferíveis quando o viés de um grupo é alto em relação a um valor comum. Em grupos em que os interesses individuais e a influência ideológica se fazem presentes, a transparência tende a mitigar tais fatores sobre o resultado final. Por outro lado, afirmam os pesquisadores, sessões secretas são mais recomendadas em situações em que a dissensão entre os membros devido aos vieses individuais é relativamente pequena. Sinteticamente, o estudo sugere que sessões secretas funcionam melhor (pior) do que sessões públicas, tendo em vista a agregação de informações, na hipótese de baixa (alta) correlação de vieses.<sup>577</sup>

Na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o sigilo fiscal impede que a transparência alcance níveis mais altos de abertura.<sup>578</sup> Por força legal, o manto do segredo encobre todo processo decisório dos centros judicantes do órgão fazendário federal e a agregação de informações por parte do impugnante só se materializa, exogenamente, mediante petição escrita (v.g., impugnação, manifestação de inconformidade, recurso administrativo). Quando as sessões de julgamento nas delegacias especializadas são iniciadas ou o trabalho dos pareceristas, revisor(es) e decisor, em exercício nos centros judicantes localizados na Administração Tributária Ativa, está em curso, somente Auditores Fiscais autorizados participam das deliberações. Ao longo de todo processo decisório, nenhuma gravação é feita e nenhum particular (v.g., sujeito passivo, advogado) delas participa.

O processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não prevê nem a apresentação de memoriais nem a possibilidade de realização sustentações orais. Se a presença física de impugnantes e advogados nas sessões de julgamento fosse materialmente viabilizada, o Estado, no intuito de salvaguardar o sigilo

---

<sup>576</sup> *Maximizing institutional performance, however, does not necessarily require either transparency or homogeneity. In transparent institution, the agent's aim correspond to the institutional aims. In a homogeneous institution, all institutional agents have the same aim. Many collegial decision-making bodies are homogeneous, but, I shall argue, they are not transparent. The design of well-functioning institutions sometimes requires that the institutional agents pursue aims distinct from the designer's aims* (KORNHAUSER, 2013, p. 2).

<sup>577</sup> *Transparency leads to better decisions when the biases are large, and secrecy leads to better decisions when the biases are small* (MATTOZZI; NAKAGUMA, 2017, p. 5).

<sup>578</sup> Confira artigo 198 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

fiscal, certamente assumiria significativos custos, uma vez que diante das turmas somente o impugnante e seu advogado poderiam estar presentes. Sustentações orais não são autorizadas durante as sessões de julgamento, provavelmente porque os custos materiais (v.g., reestruturação de salas; adequação de mobiliário; reformulação de sistemas de informática; oferta de cursos e treinamentos para julgadores), gerenciais (v.g., instituição de novos controles, inviabilização de transferência de processos para outras regiões) e temporais (v.g., prolongamento processual) tendem a superar, em grande medida, os potenciais e incertos benefícios (v.g., reforço da argumentação de defesa).

Além dos custos, deve-se lembrar que turmas de julgamento não são instituições coletivas paritárias. Enraizados em práticas duradouras, suscetíveis a vieses (v.g., viés do *status quo*, viés institucional) e resistentes à mudança, Auditores Fiscais, e apenas Auditores, participam e deliberam nas sessões de julgamento das turmas de DRJ. E, como explorado alhures, a homogeneização de instituições coletivas oportuniza a adoção de posições extremas em favor dos valores comuns comungados por seus integrantes. Como visto, a depender das circunstâncias, grupos homogêneos podem, consciente ou inconscientemente, decidir de modo enviesado.<sup>579</sup> Uma vez que inexitem estudos empíricos sobre o comportamento das turmas de julgamento, tudo leva a crer, abstrata e pontualmente que, *ceteris paribus*, a contribuição epistêmica suplementar de episódica argumentação oral, a despeito de elevar o nível de participação democrática se acaso fosse adotada, tende a se revelar de baixa ou baixíssima significância.

Importante frisar que a avaliação local de mecanismos institucionais não deve ser a única medida a ser considerada pelo desenhista institucional. Apesar de ser providência indispensável e de grande valia, o desenhista deve complementá-la com uma ampla análise sistêmica, pois a estrita utilização daquela pode redundar, em termos globais, em piores resultados.

---

<sup>579</sup> *Agency officials may make mistakes and, more important, they may be biased – consciously or unconsciously – and their biases may influence how they evaluate regulations. Their biases could be ideological, of course; but they could also reflect other inclinations – for example, to act rather than to remain passive under public pressure; or to advance the partisan interests of political masters, such a president or members of Congress* (MASUR; POSNER, 2018, p. 4).

### 5.7 A Palavra Oficial: vinculação, diversidade e profusão

O artigo 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, estabelece que são deveres do servidor público observar as normas legais e regulamentares; ser leal à Instituição e cumprir as ordens superiores, exceto se manifestamente ilegais. Por sua vez, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mediante §2º do artigo 48, reafirma especificamente que os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da elaboração de soluções da consulta.<sup>580</sup> É perceptível que os mencionados comandos legais, regulamentados mediante portaria ministerial<sup>581</sup>, procuram, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), constranger a esfera interpretativa do Auditor Fiscal. Não só a letra da lei e as decisões judiciais vinculantes são fatores limitadores, mas principalmente o entendimento institucional do órgão fazendário federal que, expressado por meio das várias espécies de atos normativos expedidos pelo Poder Executivo, busca confinar massivamente o agir interpretativo do Auditor Fiscal.

Entre atos e decisões vinculantes, merecem destaque os seguintes (SEPULVEDA; LAZARI, 2018, p. 89):

- (i) decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado ou com base em lei cuja execução esteja suspensa;<sup>582</sup>
- (ii) súmulas vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal;<sup>583</sup>
- (iii) decisões que versem sobre matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato

<sup>580</sup> Embora menos relevante para a seara tributária, as deliberações proferidas pelo Tribunal de Contas da União também vinculam a Administração Pública em vista de ilegalidade de atos praticados. O caráter vinculatório foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Nesse pronunciamento – Recurso Especial nº 464.633/SE – o relator, Ministro Félix Fischer, asseverou enfaticamente que: *a decisão do Tribunal de Contas que, dentro de suas atribuições constitucionais (art. 71, III, da CF), julga ilegal a concessão de aposentadoria, negando-lhe o registro, possui caráter impositivo e vinculante para a Administração.*

<sup>581</sup> Confira inciso V do artigo 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

<sup>582</sup> Confira art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e Decreto nº 2.346, de 10 outubro de 1997.

<sup>583</sup> Confira artigo 103-A da Constituição Republicana de 1988 e art. 64-B da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Economia;<sup>584</sup>

- (iv) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional, após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral (STF) ou em recursos especiais repetitivos (STJ)<sup>585</sup>, nos casos em que os procuradores da PGFN estejam autorizados a não apresentar e nem interpor recursos;
- (v) os pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República e as súmulas emitidas pela Advocacia-Geral da União;<sup>586</sup>
- (vi) aos demais atos emanados de órgãos da Advocacia-Geral da União, de que tratam os artigos 41 e 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;
- (vii) súmulas vinculantes editadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;<sup>587</sup>
- (viii) soluções de consulta e soluções de divergência;<sup>588</sup>
- (ix) soluções de consulta interna proferidas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit);
- (x) pareceres normativos;<sup>589</sup>
- (xi) notas técnicas;
- (xii) portarias; e
- (xiii) instruções normativas.<sup>590</sup>

---

<sup>584</sup> Confira. inc. II e §4º do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

<sup>585</sup> Confira incs. IV e V e §4º do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 2002 c/c Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

<sup>586</sup> Confira artigos 39 e 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

<sup>587</sup> Confira artigo 75 da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010.

<sup>588</sup> Confira artigo 9º da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

<sup>589</sup> Confira Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014.

Induvidoso que os atos normativos vinculantes, expedidos pelo Poder Executivo, em razão de sua quantidade e especificidade, reduzem sobremaneira a esfera de liberdade interpretativa dos Auditores Fiscais incumbidos de externar a palavra oficial do órgão fazendário federal, dado que a interpretação institucional é um dos principais fatores de constrangimento do agir interpretativo. Assim, existindo pronunciamento vinculante, o Auditor Fiscal encarregado da função de decidir sobre determinado assunto, em prol da relativa uniformidade interpretativa, deve observar o teor da orientação oficial predeterminada. Nessa situação, o Auditor Fiscal admite racionalmente a presumida interpretação em detrimento de seu próprio entendimento, em nada contribuindo, ao adotar a estratégia satisfatória de interpretação, para o aumento do valor epistêmico da deliberação, visto que apenas copia e externa o que já foi oficialmente pronunciado.

A continuada disseminação e a regular reiteração de determinada manifestação institucional por parte dos agentes públicos ao mesmo tempo que a torna mais robusta, ao menos internamente, reduz a capacidade ou o incentivo de desafiá-la. Em razão do paulatino entrincheiramento dos pronunciamentos oficiais, a modificação ou a superação dessas interpretações torna-se, dia após dia, mais custosa.

Mesmo que inexista específica orientação institucional, o Auditor Fiscal ainda assim interpreta com relativa liberdade, pois submete-se rotineiramente a outros sensíveis mecanismos institucionais que o impelem a adotar determinada orientação interpretativa. Cite-se, ilustrativamente, a necessidade de alinhamento de sua interpretação ao conjunto de inúmeras manifestações produzidas pelo órgão fazendário federal que o fazem inclinar em direção a um presumido “entendimento institucional”. Se a Instituição decide reiteradamente, em casos específicos, que isenções, exclusões e suspensões do crédito tributário devem ser interpretadas de forma literal, em conformidade com o artigo 111 do Código Tributário Nacional<sup>591</sup>, é muito provável que um Auditor Fiscal ou um grupo de julgadores, ao interpretar algum inovador enunciado normativo relacionado a um desses institutos jurídicos, se alinhe(m) a essa forma de raciocínio, uma vez que garantiria(m) a coerência de sua decisão

---

<sup>590</sup> Normas complementares, tais como, instruções normativas e portarias, integram a legislação tributária nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>591</sup> Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: *Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção [...]*

e se sujeitaria(m) a menores riscos.<sup>592</sup> Importante frisar que, para facilitar o trabalho de pesquisa, a RFB disponibiliza poderosos sistemas informatizados que permitem explorar eficientemente o universo da legislação tributária.

---

<sup>592</sup> Por todos, confira a recente Solução de Consulta, Cosit, nº 125, de 28 de setembro de 2018. Eis parte da ementa da referida Solução: [...] *Quanto aos rendimentos dos demais investimentos no Brasil, ainda que exista a **isenção de imposto de renda** no Brasil decorrente de tratamento recíproco do Governo do Canadá, prevista no art. 688 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, ela não se estende às Agências de propriedade do Governo do Canadá, **por interpretação literal** [...]* (grifos nossos)

## CONCLUSÃO

Julgadores administrativos não exercem suas funções públicas e nem proferem suas decisões em “vácuos institucionais”. Julgadores laboram, interpretam e decidem em cenários em que mecanismos institucionais, conhecidos, ignorados ou desconhecidos, podem influenciar, em grande medida, suas decisões.

O delineamento de alguns aspectos institucionais do desenho da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (v.g., estrutura orgânica hierarquizada, distribuição de cargos de confiança, voto de qualidade, mecanismos de agregação de opiniões) permitiu descortinar o peculiar contexto em que os julgadores administrativos desempenham suas funções judicantes e revelou como alguns mecanismos institucionais instalados nesse cenário impõem uma lógica decisória bem particular às instâncias judicantes (instituições coletivas).

A estrutura verticalmente hierarquizada, os instrumentos de controle, supervisão e de monitoramento das deliberações administrativas exaradas pelas instâncias judicantes no contexto da RFB evidenciam, em linhas gerais, como são imprecisas as comparações linearmente realizadas entre os centros judicantes administrativos e as instâncias judiciais. Ao desprezar a influência do desenho institucional, a doutrina compara imprecisamente a familiar interpretação judicial à desconhecida e pouco explorada interpretação administrativa. Trata-as como se semelhantes fossem. Em razão do tratamento isomórfico, desconsidera que o intérprete administrativo não se sujeita às mesmas influências normativas e positivas.

A lógica das consequências, tão cara aos institucionalistas, já previra a impossibilidade de espelhamento de estruturas tão díspares. Há muito os institucionalistas defendem a noção de que atores submetidos a cenários institucionais distintos tendem inevitavelmente a realizar dessemelhantes comportamentos e, conseqüentemente, a produzir diferentes resultados. Procedimentos, protocolos e práticas tem o condão de impactar tanto o comportamento quanto os resultados, ainda mais se os agentes, selecionados mediante diferenciados filtros, possuem diferentes formações, visões e perspectivas. Sob o viés do institucionalismo, não há como se exigir que comportamentos e resultados parecidos sejam observados a partir de agentes e incentivos tão diferentes. Se incentivos são alterados, substituídos ou eliminados, é provável que o comportamento e o resultado se modifiquem.

Ao longo da tese, pode-se constatar como as “cautelas auxiliares” sugeridas por Madison tornam as coisas mais fáceis para uns e mais difíceis para outros. O sinal e a

intensidade da força institucional se manifestam de variadas maneiras, podendo favorecer ou inibir certas condutas. Razoável supor então que a “pressão institucional” possa ser descrita como uma função multidimensional que engloba em sua expressão variáveis como, por exemplo, a localização do agente; o nível de normatividade vinculante; o grau de controle, monitoramento, supervisão e coordenação institucional; o conhecimento técnico-jurídico sobre a matéria *sub judice* (*expertise*), a carga de trabalho, a temporalidade e a energia individual. Por isso, o influxo proporcionado pelo conjunto de incentivos e constrangimentos não é uniformemente distribuído e nem atinge a todos com igual intensidade.

Instituições estruturam, moldam, condicionam as interações sociais. Influenciam a abrangência e a sequência das alternativas do rol de escolhas que cada julgador tem diante de si. Afetam não apenas as estratégias e os interesses relativos, mas também os modelos de relação entre os agentes e os objetivos. Por decidirem sob o influxo de específicos desenhos institucionais (v.g., turmas de julgadores e instituições coletivas constituídas segundo o protocolo linear parecerista[-revisor(es)]-decisor), Auditores Fiscais são sensivelmente impactados por regras, procedimentos e protocolos que diferem substancialmente daqueles que governam distintos contextos decisórios.

Ainda que formalmente o Direito estipule que julgamentos sejam realizados de forma monocrática (v.g., Lei nº 9.784, de 1999), o desenho da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil revela que instituições judicantes coletivas imperam em praticamente todo contencioso administrativo fiscal. Raramente, deliberações são tomadas de modo singular no cenário de influência da RFB.

Membros de instituições coletivas, em muitos cenários, mas não em todos, seguem protocolos decisórios diferentes daqueles que observariam se acaso decidissem de forma monocrática. O Auditor Fiscal, ao interpretar determinado enunciado normativo, nem sempre poderá optar pelo resultado que lhe pareça correto, visto que, por laborar em uma instituição coletiva, deve observar e decidir sob a influência de específicas “regras do jogo”. Por não serem arbitrárias, essas regras visam, em detrimento do querer individual, a promoção de interesses e objetivos institucionalmente desejáveis.

No cenário do Poder Executivo, a estruturação promovida pelo “arquiteto das escolhas” procura maximizar eficientemente o desempenho (*performance*) em relação aos objetivos institucionais. Nessa empreitada, o arquiteto atribui papéis, tarefas e objetivos individuais a cada julgador e instala apropriados mecanismos institucionais em ordem a

assegurar que cada agente público promova o objetivo a ele atribuído. Por serem estruturas instaladas previamente e conhecidas praticamente por todos, as instituições, por oferecerem incentivos, oportunidades e imporem restrições e condicionantes, propiciam um ambiente em que há significativa redução do grau de (in)certeza sobre o comportamento correspondente dos demais agentes, permitindo ganhos (ou perdas) nas trocas e conduzindo-os na direção de cálculos específicos e a resultados institucionais potencialmente melhores.

Nessa perspectiva, cinco eixos explicativos foram fortemente explorados para levar a cabo a análise contextual dos centros judicantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Procurou-se demonstrar no decorrer desta tese como a divisão de trabalho (v.g., relator, presidente, parecerista, revisor) e os procedimentos decisórios regulares, normativa e previamente estabelecidos, promovem um controle próximo e ensejam uma eficiente coordenação e supervisão das atividades laborais. Evidenciou-se como esses eixos reduzem significativamente os custos de transação entre os atores envolvidos e agilizam o processo de tomada de decisão final pelas instâncias judicantes.

Aliada a esses dois aspectos, vale dizer, a divisão de trabalho e os procedimentos regulares, a necessidade de constante especialização dos julgadores administrativos sobressai como outro expressivo eixo explicativo. A instrução e a capacitação técnica dos integrantes dos quadros dos centros judicantes não só pelas vias formais (v.g. cursos e treinamentos), mas também pelos canais informais (v.g., mensagens eletrônicas, orientações internas), certamente sempre teve em mira conferir maior agilidade, racionalidade e qualidade às deliberações administrativas.

A partir do momento em que os julgadores administrativos passam a deter, em um universo mais restrito de atuação, maior quantidade e qualidade superior de informações sobre os objetos de interesse profissional, maiores são as chances de produção de melhores resultados em prol dos interesses e objetivos institucionais.

O limite de atuação de cada instância julgadora também milita no mesmo sentido da especialização de cada centro decisório. A delimitação das fronteiras para o exercício das atividades judicantes pressupõe que as jurisdições sejam previamente bem delineadas, de modo a induzir a autonomização de cada centro de deliberação. Por intermédio de atribuição específica, definida conjuntamente pelas mãos do legislador e do regulamentador, por meio desse outro mecanismo institucional, ficou reforçada ainda mais a importância da

especialização e da capacitação técnica (*expertise*) de todos julgadores administrativos no contexto das instâncias judicantes.

No controle da execução, o monitoramento, projetado intencionalmente pelo desenhista regulamentar, se baseia em um modelo de relação estabelecido entre “homens de confiança” da Administração Tributária, detentores de cargos diretivos a quem são atribuídos funções comissionadas (v.g., DAS, FCPE e FG). Tal modelo permeia toda estrutura hierárquica vertical da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e atinge os três níveis hierárquicos, vale dizer, prolonga-se desde a esfera local até os órgãos de coordenação localizados na cúpula do órgão fazendário federal.

Por intermédio dessa estrutura fortemente hierarquizada, o relacionamento entre os três níveis, conectados pelo liame da mútua confiança, tende garantir maior transparência no fluxo de informações, sem que ocorram deletérias ações ocultas ou sonegações de relevantes informações. Ao mesmo tempo que facilita o fluxo de informações entre os presidentes de turma, chefes de seção, chefes de divisão, delegados, superintendentes e gestores centrais, favorece igualmente o estabelecimento de um múltiplo controle concatenado em favor da consecução dos objetivos e interesses institucionais.

Considerando essas variáveis e privilegiando a análise de modelos institucionais que preconizam as microestratégias do comportamento individual (e coletivo), pode-se inferir, ao final, que os dispositivos institucionais presentes no cenário dos centros judicantes tendem a constranger a liberdade interpretativa dos julgadores administrativos de modo que a instituição profira “uma única voz”, visto que, no Poder Executivo, quase todas as instituições coletivas se valem de regras formais ou informais de coleta de opiniões ou práticas consensuais projetadas com a finalidade de que a instituição profira uma só interpretação. Tais mecanismos permitem estabelecer regras claras de manejo das relações com os contribuintes, evitando que as atuações do ente oficial, como um só órgão que é, se apoiem em distintas opiniões e critérios jurídicos.

A relativa uniformidade interpretativa não resulta em falta de deliberação no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Mesmo que a RFB intente constranger a ação do julgadores administrativos, a heterogeneidade e os desacordos são marcas frequentes nos debates internos dos centros judicantes. Dada a extrema diversidade epistêmica de seus membros, visto que o efetivo é constituído por profissionais de nível superior de diversas áreas do saber, as discussões geram trocas de relevantes informações e conhecimentos para a

tomada da deliberação final, que poderá servir, no futuro, de diretriz interpretativa para toda a burocracia subalterna.

Diante do mapeamento do contexto institucional da RFB, parece que a estrutura hierarquizada, a profusão de manifestações oficiais, os mecanismos de agregação de opiniões, os instrumentos de segunda opinião, a atribuição estratégica de cargos de confiança, a outorga de voto de qualidade a presidentes de turmas, o segredo das sessões de julgamento e o influxo de rotineiros mecanismos informais de instrução e comunicação (v.g., mensagens, anúncios, intranet) estimulam os julgadores e os centros judicantes administrativos a se comportarem em conformidade com a sinalização informada pelo conjunto de (des)incentivos instalados no desenho institucional da RFB.

## REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron. Root Causes – A historical approach to assessing the role of institutions in economic development. **Finance & Development**, 2003.

ACEMOGLU, Daron; JOHNSON, Simon & ROBINSON, James A. **The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation**. The American Economic Review, 2001.

ANDLER, Daniel. What has wisdom to do with wisdom? *In*: Landemore, Hélène; Elster, Jon. **Collective Wisdom: Principles and Mechanisms**. Cambridge University Press: 2014.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**; tradução Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução e introdução à edição brasileira Claudia Toledo. – 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Restrições ao Princípio da Ampla Defesa no Processo Administrativo-Tributário**. Vitória, 2007. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Vitória, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1991.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo. **Direito, Estado e Sociedade**. Nº 38, jan/jun 2011.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 06/03/72)**. Ed. Resenha Tributária Ltda, São Paulo, 1994.

ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006.

\_\_\_\_\_. **El Derecho como Argumentación**. México: Fontamara, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In: *Temas de Interpretação de Direito Tributário* [org. Ricardo Lobo Torres], Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2003.

\_\_\_\_\_ **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999.

BALKIN, Jack M.. Republicanism and the Constitution of Opportunity. **Texas Law Review**: Vol. 94, Nº 7, 2016. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2783064](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2783064)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BARNETT, Kent; BOYD, Christina L.; WALKER, Christopher J. Administrative Law's Political Dynamics. Vol. 72, **Vanderbilt Law Review**, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_ Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. In: *Atualidades Jurídicas - Revista Eletrônica do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil*, 2009, nº 4. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/synthesis/article/view/7433>>. Acesso em: 24 de ago. 2011.

BARTLING, Bjorn; FISCHBACHER, Urs. Shifting the Blame: On Delegation and Responsibility, Vol. 79. **The Review of Economic Studies**, 2012.

BARTON, Benjamin. Do Judges Systematically Favor the Interests of the Legal Profession?. **The University of Tennessee College of Law Legal Studies Research Paper Series**, Nº 1, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22 ed.. São Paulo: Saraiva, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

BECKER, S. Gary. **The Economic Approach to Human Behavior**. Chicago: The University of Chicago Press, 1976.

BEDNAR, Jenna. **Constitutional Change in Federations: The Role of Complementary Institutions**. Oxford University Press, 2012.

BINENBOJM, Gustavo. *Agências Reguladoras Independentes e Democracia no Brasil*, in **Agências Reguladoras e Democracia**. Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2006.

\_\_\_\_\_ Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo. **Quaestio Iuris**, vol. 1, n. 2. Rio de Janeiro: 2005.

BENNETT, Thomas B; FRIEDMAN, Barry; MARTIN, Andrew D; SMELCER, Susan. Divide & Concur: Separate Opinions & Legal Change. **New York University School of Law**, Public Law Research Paper No. 17-11, 2018. Disponível em:

<file:///C:/Users/anton/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/SSRN-id2944208%20(1).pdf>. Acesso em: 23 nov. 2018.

BLACKSTONE, William. **Commentaries on the Laws of England**, 1753. Vol. 1. George Sharswood, 1893. Disponível em: <http://oll.libertyfund.org/titles/blackstone-commentaries-on-the-laws-of-england-in-four-books-vol-1>. Acesso em: 13 jun. 2018.

BOLONHA, Carlos; RANGEL, Henrique; EISENBERG, J. M.. Problemas Institucionais no Constitucionalismo Contemporâneo. **Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 17, 2011.

BOLONHA, Carlos; ALMEIDA, M.; RANGEL, Henrique. A Legitimidade na Teoria Institucional: os Efeitos Sistêmicos como um Aspecto Legitimatório. **Direitos Fundamentais & Justiça**, Ano 7, Nº 22, 2013. Disponível em:

<<http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/273/637>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRAFMAN, Ori & Rom Brafman. **Sway – The Irresistible Pull of Irrational Behavior**. New York: Doubleday, 2008.

BRAUTIGAM, Deborah. Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance, **IDS Bulletin** 33(3), 2002.

BRENNAN, G. Selection and the Currency of Reward. In: GOODIN, Robert (ed.). **The Theory of Institutional Design**. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

BREYER, Stephen. Judicial Review of Questions of Law and Policy. Vol. 38, American Bar Association. **Administrative Law Review**, 1986.

CABRAL, Antonio Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CALABRESI, Steven G; PRAKASH, Saikrishna B. The President's Power to Execute the Laws. Vol. 104. **Yale Law Journal**: Nº 541, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_ **Interpretação do Sistema Tributário Nacional e o STF – Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COADY, David. When Experts Disagree. **Episteme**: N° 3, 2006.

CONDORCET, Jean Antoine Nicolas de Caritat. **Essai sur l'application de l'analyse à la probabilité des décisions rendues à la pluralité des voix**. Paris, 1785.

CORREIA, Flávio Franco. **O executive review na jurisdição administrativa: o caso do CARF**. Dissertação (Dissertação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, p. 139. 2015.

CUÉLLAR, Mariano-Florentino. Cyberdelegation and the Administrative State. **Stanford Public Law Working Paper**, N° 2754385, 2016. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2754385###](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2754385###)>. Acesso em: 22 ago. 2018.

DA SILVA, Virgílio Afonso. Deciding Without Deliberating. Vol. 11. **International Journal of Constitutional Law**., n° 3, 2013.

DE LAZARI, Igor; BOLONHA, Carlos; RANGEL, Henrique. A relevância dos limites discricionários do juiz generalista. São Paulo: **Revista Direito GV** 18, jul-dez 2013.

DE LOME, John Louis. **The Constitution of England**. William S. Hein Ed.: 1999.

DiMAGGIO, Paul J., Walter W. Powell. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: University Chicago Press, 1991.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual**. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

DYZENHAUS, David. **Constitution of Law: Legality in a Time of Emergency**. New York: Cambridge University, 2006.

\_\_\_\_\_ **The Constitution of Law: Legality in a Time of Emergency**. New York: Cambridge University, 2013.

DWENGER, Nadja; KÜBLER, Dorothea; WEIZSÄCKER, Georg. Flipping a Coin: Theory and Evidence. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**: No. 2012-14, 2012. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2192422](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2192422)>. Acesso em: 25 out. 2018.

DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Harvard University, 1986

\_\_\_\_\_. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DORF, Michael C. The Aspirational Constitution. **Cornell Legal Studies Research Paper**, Nº 13-82. New York: 2009.

ELLSWORTH, Oliver. **A Landholder V** (December 3, 1787). Disponível em: <<http://www.consource.org/document/a-landholder-v-1787-12-3/>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

EMERSON, Blake. Administrative Answers to “Major Questions”: A Progressive Theory of Agency Statutory Interpretation. Vol. 102. **Minnesota Law Review**, Nº 5, 2018. Disponível em: < [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2818786](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2818786)>. Acesso em: 15 ago. 2018.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

EPSTEIN, Lee; LANDES, William M.; POSNER, Richard. **The Behavior of Federal Judges: A Theoretical and Empirical Study of Rational Choice**. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

EPSTEIN, Lee; POSNER, Eric A.. Supreme Court Justices' Loyalty to the President. **SSRN**, 2015. Disponível em: < [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2702144](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2702144)>. Acesso em: 23 abr. 2018.

ESKRIDGE Jr., William N.; FRICKEY, Philip P. The Making of the Legal Process. Vol. 107. **Harvard Law Review**: N. 8, 1993.

FEDERAL FARMER No.14, 1788. *In*: STORING, Herbert J. (ed.). **The Complete Anti-Federalist**. Chicago: University of Chicago Press, 1981.

FETZER, Thomas. YOO, Christopher S. New Technologies and Constitutional Law. University of Pennsylvania Law School, **Public Law Research Paper**, No. 13-30, 2013.

Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2360687](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2360687)>. Acesso em: 30 jul. 2018.

FISH, Peter. Secrecy and The Supreme Court: Judicial Indiscretion and Reconstruction Politics. **William & Mary Law School Review**, No. 225, 1967. Disponível em: <<http://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol8/iss2/4>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

FRIEDLAND, Nehemia. A Note on Tax Evasion as a Function of the Quality of Information About the Magnitude and Credibility of Threatened Fines: Some Preliminary Research. **Journal of Applied Social Psychology**, 1982.

FREY, Bruno S.; JEGEN, Reto. Motivation Crowding Theory. **Journal of Economic Surveys** 15, Nº 5, 2001.

FUENTES BERNAL, Juan José. Doctrina tributaria oficial y problemas de la hermenêutica jurídica. **Revista de Derecho Fiscal**, n. 4, 2011.

FUNG, Archon. Receitas para Esferas Públicas: oito desenhos institucionais e suas conseqüências. *In: Participação e Deliberação – Teoria Democrática e Experiências Institucionais no Brasil Contemporâneo*. COELHO, Vera Schattan P. e NOBRE, Marcus (orgs.). São Paulo: Editora 34, 2004.

GALLE, Brian. **A Nudge is a Price**. Boston College Law School, 2013a.

\_\_\_\_\_ Regulation from the Inside Out: Nudges and Price Instrument Theory for Internalities and Externalities. Colloquium on Tax Policy and Public Finance. **New York University School of Law**, 2013b. Disponível em: <[http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM\\_PRO\\_075311.pdf](http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_075311.pdf)>. Acesso em: 3 out.2017.

GAROUPA, Nuno; MATHEWS, Jud. Strategic Delegation, Discretion, and Deference: Explaining the Comparative Law of Administrative Review. Vol. 62. **American Journal of Comparative Law**, Nº 1, 2014.

GIBSON, James L.. From Simplicity to Complexity: The Development of Theory in the Study of Judicial Behavior. Vol. 5. **Political Behavior**, Nº 1, 1983.

GLUCK, Abbe R.; BRESSMAN, Lisa Schultz. Statutory Interpretation from the Inside – An Empirical Study of Congressional Drafting, Delegation, and the Canons: Part I, Vol. 65. **Stanford Law Review**: 2013.

GOODIN, Robert E. (comp.). **Teoria del diseño institucional**. Trad. Maria Luz Melon. Barcelona: Gedisa, 2003.

\_\_\_\_\_ PETTIT, Philip. El diseño institucional y la elección racional. In **Teoria del diseño institucional**, compilado por Robert E. Goodin, Ed. Gedisa, Barcelona, 2003.

GONZÁLEZ, Eusebio. Los principios generales da la imposición y la codificación tributaria. **RDT**, nº 80, São Paulo: Malheiros, 2001.

HÄBERLE, Peter. Métodos e Princípios da Interpretação Constitucional: um catálogos de problemas. In **Tratado de Direito Constitucional: Constituição no Século XXI**. Vol. II. Coord. Felipe Dutra Asensi, Daniel Giotti de Paula, 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

HALL, Peter A. & TAYLOR, Rosemary C.R.. Political Science and the three New Institutionalisms. **Political Studies**, 1996.

HAMBURGUER, Philip. **Is Administrative Law Unlawful?** Chicago: University of Chicago, 2014.

HAMILTON, Alexander. The Executive Department Further Considered. **The Federalist N° 70**. Disponível em:

<<https://www.congress.gov/resources/display/content/The+Federalist+Papers#TheFederalistPapers-70>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

\_\_\_\_\_ The Judiciary Department. **The Federalist N° 78**. Disponível em:

<<https://www.congress.gov/resources/display/content/The+Federalist+Papers#TheFederalistPapers-78>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

\_\_\_\_\_ Pacificus N° I, de 29 de junho de 1793. **Founders Online**, National Archives. Disponível em: < <https://founders.archives.gov/documents/Hamilton/01-15-02-0038>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HARFORD, Tim. **The Logic of Life – The Rational Economics of a Irrational World**. New York: Random House, 2008.

HART, Herbert L. A.. **O Conceito do Direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1972.

HAURIOU, Maurice. **A Teoria da Instituição e da Fundação – Ensaio de Vitalismo Social**. Trad. de José Ignácio Coelho Mendes Neto. Sérgio Fabris Ed., Porto Alegre, 2009.

HAYEK, Friedrich A. The Use of Knowledge in Society. **American Economy Review**, 1945.

IARYCZOWER, Matias; SHI, Xiaoxia; SHUM, Matthew. Can Words Get in the Way? The Effect of Deliberation in Collective Decision-Making. **SRRN**, Cambridge, MA, 2015.

Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2750174](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2750174)>. Acesso em: 19 jul. 2018.

JANIS, Irving. Groupthink. **Psychology Today Magazine**, 1971.

JEFFERSON, Thomas. **From Thomas Jefferson to Abigail Smith Adams**, September 1804.

Disponível em: <<http://rotunda.upress.virginia.edu/founders/default.xqy?keys=FOEA-print-04-01-02-0348>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

JOHNSEN, Dawn E.. Faithfully Executing the Laws: Internal Legal Constraints on Executive Power. **UCLA Law Review**, Nº 54, 2007. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1002111](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1002111)>. Acesso em: 7 jul. 2018.

JONES, Bryan D.. Bounded Rationality. Vol. 2. **Annual Review of Political Science**, 1999.

Disponível em: <<https://www.annualreviews.org/doi/abs/10.1146/annurev.polisci.2.1.297>>. Acesso em: 3 fev. 2018.

JUNIOR, Ivo Gico. *Introdução ao Direito e Economia*. In **Direito e Economia no Brasil**.

TIMM, Luciano Benetti (Coord.). São Paulo: Ed. Atlas, 2012.

HIRSCHL, Ran. **Towards juristocracy: the origins and consequences of the new constitutionalism**. Cambridge: Harvard, 2004.

HYNEMAN, Charles; LUTZ, Donald S. **American Political Writing during the Founding Era - 1760-1805**. Liberty Fund: 2012.

KAGAN, Elena. Presidential Administration. Vol. 114. **Harvard Law Review**: 2000.

KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law. **Yale Public Law and Legal Theory Research Paper**, nº 31, 2003. Disponível em:

<[https://www.jstor.org/stable/3595400?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/3595400?seq=1#page_scan_tab_contents)>. Acesso em 5 jul. 2018.

KANHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: duas formas de pensar**. Trad. Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KAPLAN, Bryan. The Mith of the Rational Voter: Why Democracies Choose Bad Policies. **Policy Analysis**, Nº 594, 2007. Disponível em:

<<https://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/pa594.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2018.

KAY, John A.; KING, Mervyn A. The British Tax System. Oxford: Opens University Set Book, Ed. 5, 1978. In CINTRA, Marcos. **Bank Transactions: Pathway to the Single Tax Ideal**. São Paulo: Cyan Artes Gráficas e Editora, 2009.

KAYAT, Roberto Carlos Rocha; DE LAZARI, Igor. Efeitos Sistêmicos Nas Decisões Jurisdicionais Colegiadas: Uma Abordagem a Partir de Estudos de Adrian Vermeule e Robert Jervis. **Direitos Fundamentais & Justiça**, ano 7, nº 24, jul./set. 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 8ª ed., Martins Fontes, São Paulo, 2009.

KORNHAUSER, Lewis A. Deciding Together. NYU School of Law. **Public Law Research Paper**, No. 13-65, 2013.

KORNHAUSER, Lewis A. & SAGER, Lawrence G. The One and the Many: adjudication in Collegial Courts. Vol. 81. **California Law Review**, No. 1, 1993. Disponível em:

<<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/view>

[content.cgi?article=1754&context=californialawreview](http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/view_content.cgi?article=1754&context=californialawreview)> . Acesso em: 17 jul. 2018.

\_\_\_\_\_ Modelando Cortes Colegiadas. In **Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo**. Coord. BOLONHA, Carlos; BONIZZATO, Luigi; MAIA, Fabiana. Curitiba: Juruá, 2016.

KOROBKIN, Russell; ULEN, Thomas. Law and Behavioral Science: Removing the Rationality Assumption from Law and Economics. Vol. 88. **California Law Review**, Nº 4, 2000.

KRUGMAN, Paul. & WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. Trad. Helga Hoffman. São Paulo: Campus, 2007.

LANDIS, James M. **The Administrative Process**. Oxford University Press: 1938.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamago. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LAZARI, Igor de. **Decisões Colegiadas e Desenho Institucional**. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

LAWSKY, Sarah B. Modeling Uncertainty in Tax Law. School of Law – **University of California – Legal Studies Research Paper Series**, N° 96, 2013. Disponível em: <[http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM\\_PRO\\_075136.pdf](http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_075136.pdf)>. Acesso em: 03 out. 2017.

LECOURS, André (org.). **New institutionalism: theory and analysis**. London: University of Toronto Press, 2005.

LECLAIR, Jean. **Réflexions critiques au sujet de la métaphore du dialogue em droit constitutionnel canadien**, Revue du Barreau du Québec, 2003.

LEFF, Arthur. Economic Analysis of Law: some Realism about Nominalism. **Virginia Law Review**, vol. 60, 1974. Disponível em: <[http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3816&context=fss\\_papers](http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3816&context=fss_papers)>. Acesso em: 18 jul. 2018.

LEVINSON, Daryl J.; PILDES, Richard H. A Separação por Partidos, não Poderes. **Teoria Institucional e Constitucionalismo Contemporâneo**. Coord. Carlos Bolonha, Luigi Bonizzato, Fabiana Maia. Curitiba: Juruá, 2016.

LEVITT, Steven D.; DUBNER, Stephen J. **Freakonomics: A Rogue Economist Explores the Hidden Side of Everything**. Nova York, William Morrow, 2006.

\_\_\_\_\_ **Freakonomics & Superfreakonomics**. Tradutor: Regina Lyra; Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

LIPSEY, Richard; LANCASTER, Kevin. The General Theory of Second Best. Vol. 24. **The Review of Economic Studies**, No. 1, 1956.

LOCKE, John. **Segundo Tratado do Governo Civil**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 1994.

LÓPEZ, Edward J. **The Pursuit of Justice – Law and Economics of Legal Institutions**. The Independent Institute – Palgrave Macmillan, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 2ª ed.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

\_\_\_\_\_ **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

\_\_\_\_\_. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 5ª ed.. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª ed.. São Paulo, Atlas, 2010.

MADISON, James. The Particular Structure of the New Government and the Distribution of Power Among Its Different Parts. Nova York: **The Federalist n.º. 47**, 1788. Disponível em: <<http://www.foundingfathers.info/federalistpapers/fed47.htm>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. These Departments Should Not Be So Far Separated as to Have No Constitutional Control Over Each Other. Nova York: **The Federalist n.º. 48**, 1788. Disponível em:

<<https://www.congress.gov/resources/display/content/The+Federalist+Papers#TheFederalistPapers-48>>. Acesso em: 6 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances Between the Different Departments. Nova York: **The Federalist n.º. 51**, 1788. Disponível em:

<<https://www.congress.gov/resources/display/content/The+Federalist+Papers#TheFederalistPapers-51>>. Acesso em: 5 jun. 2018.

MAGALHÃES, Cléber. **NOVO TRABALHADOR → NOVO SERVIDOR: A criação do Auditor-Fiscal pós-fordista na Receita Federal do Brasil**. Tese (Tese em Sociologia e Direito) – Universidade Federal Fluminense, p. 244. 2018.

MANUEL, Atienza. **El Derecho como Argumentación**. México: Fontamara, 2005.

MANKIW, N. Gregory. **Principles of Economics**. 3.ed., Mason, Thomson South Western, 2004.

\_\_\_\_\_. **Principles of Macroeconomics**. 6<sup>th</sup> edition. Mason, OH: South-Western Cengage Learning, 2011.

MARKS, Joseph, COPLAND, Eloise, LOH, Eleanor, SUNSTEIN, Cass R., SHAROT, Tail. Epistemic Spillovers: Learning Other's Political Views Reduces the Ability to Assess and Use Their Expertise in Nonpolitical Domains. **SSRN**, 2018. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3162009](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3162009)>. Acesso em: 25 abr. 2018.

MATTOZZI, Andrea; NAKAGUMA, Marcus Y. Public versus Secret Voting in Committees. **ResearchGate**, 2017. Disponível em:

<file:///C:/Users/anton/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/committees\_full%20(3).pdf>. Acesso em: 13 dez. 2018.

MEADOW, William; SUNSTEIN, Cass. Statistics, not experts. University of Chicago Law & Economics. **John M. Olin Working Paper**: 2000, N° 109. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=252824](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=252824)>. Acesso em: 17 nov. 2018.

MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MOREIRA, Egon Bockmann. Contratos Administrativos de Longo Prazo: A Lógica de seu Equilíbrio Econômico-Financeiro. *In*: MOREIRA, Egon Bockmann (coord). **Contratos Administrativos, Equilíbrio Econômico-Financeiro e a Taxa Interna de Retorno: A Lógica das Concessões e Parcerias Público-Privadas**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MARONEY, Terry. Emotional Regulation and Judicial Behavior. **California Law Review**, Vol. 99, N° 1.481, 2011.

MASHAW, Jerry Louis. Agency Statutory Interpretation. **Yale Law School Research Paper** N° 33, 2003.

\_\_\_\_\_ Accountability and Institutional Design: Some Thoughts on the Grammar of Governance. **Yale Law School Research Paper**, N° 116, 2006.

\_\_\_\_\_ Agency-Centered or Court-Centered Administrative Law? Dialogue with Richard Pierce on Agency Statutory Interpretation. **Administrative Law Review**, N° 59, 2007.

MASUR, Jonathan S.; POSNER, Eric A. Cost-Benefit Analysis and The Judicial Role. Chicago: **University of Chicago Law Review**, 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2008.

- MOE, Terry M. Political Control and the Power of the Agent. **Journal of Law, Economics, and Organization**, Vol. 22, Nº 1, 2006. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=822251](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=822251)>. Acesso em: 12 nov. 2018.
- MONDRAGÓN, Rodríguez Reyes. El proceso de producción legislativa: un procedimiento de diseño institucional. *In*: CARBONELL, Miguel; PEDROZA DE LA LLAVE, Susana Thalía (Orgs.). **Elementos de técnica legislativa**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. **O Espírito das Leis**. Apres. Renato Janine Ribeiro. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NASCIMENTO, Carlos Valder, MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- NEDER, Marcos Vinicius. **Processo Administrativo Fiscal Federal**. 3ª ed., Dialética, São Paulo, 2010.
- NORELL, Liz. Disagreement All Around: The Role of Dissents to Denials of Certiorari. Western Political Science Association - Annual Meeting Paper. **SRRN**, 2010. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1580526](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1580526)>. Acesso em: 6 dez. 2018.
- NOVELLI, Flávio Bauer. A Propósito da Interpretação Administrativa do Direito Tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Nº 225, jul/set., 2001.
- NUNES, Cleucio Santos. **Curso de Direito Processual Tributário**. Dialética, São Paulo, 2010.
- OATES, Wallace. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. **International Tax and Public Finance**, Nº 12, Netherland: 2005.
- O'BRIAN, Barbara; ELLSWORTH, Phoebe. Confirmation Bias in Criminal Investigations. **SRRN**, 2006. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=913357](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=913357)>. Acesso em: 19 nov. 2018.
- OLDFATHER, Chad M.. The Prospect of Open Deliberation on the Wisconsin Supreme Court. **Marquette University Law School Legal Studies Research Paper Series**, No. 11-23: 2011.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Annual Report of the Inter-American Commission on Human Rights (OEA/Ser. L/V/II.102, Doc. 6 rev.): Report of the Office of the Special Rapporteur for Freedom of Expression.** Washington: 1999. Disponível em: <<http://www.cidh.org/annualrep/98eng/Table%20of%20Contents.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2018.

PAGÈS, Max; BONETTI, Michel; GAULEJAC, Vicent de; DESCENDRE, Daniel. **O Poder das Organizações.** São Paulo: Atlas, 1987.

PASCUAL, Gabriel Doménech. **The Law and Economics of Reusing Information.** 35<sup>th</sup> Annual Conference – European Association of Law and Economics. Milão: 2018. Disponível em: <[http://www.academia.edu/37265515/The\\_Law\\_and\\_Economics\\_of\\_Reusing\\_Information](http://www.academia.edu/37265515/The_Law_and_Economics_of_Reusing_Information)>. Acesso em: 29 out. 2018.

PAULSEN, Michael Stokes. The Most Dangerous Branch: Executive Power to Say What the Law Is. Vol. 83. **The Georgetown Law Journal**, No. 217, 1994.

PERES, Paulo Sérgio. Comportamento ou Instituições? A evolução histórica do neo-institucionalismo da ciência política. Vol. 23. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, nº 68, 2008.

PETTIT, Philip. Groups with minds of their own. *In* **Social Epistemology: Essential Readings.** GOLDMAN, Alvin I.; WHITCOMB, Dennis (eds.). New York: Oxford University Press, 2010.

PIERSON, Paul. The New Politics of the welfare state. **World Politics**, 48. (2), 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. Algumas Reflexões sobre Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias. *In* **Processo Administrativo Tributário – Estudo em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho.**

ROCHA, Sérgio André (Coord.), Quartier Latin, São Paulo, 2007.

POSNER, Richard. What Do Judges and Justices Maximize? (The Same Things Everyone Else Does). *Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper*, vol. 15, 1993.

\_\_\_\_\_. Values and Consequences: An Introduction to Economic Analysis of Law. **Chicago John Olin Law & Economics Working Paper**, Nº 53, 1998.

POSNER, Eric; VERMEULE, Adrian. Interring the Nondelegation Doctrine. Vol. 69. **University of Chicago Law Review**: 2002. Disponível em:

<[https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2731&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2731&context=journal_articles)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **The executive unbound: after the madisonian republic**. New York: Oxford University Press, 2011.

\_\_\_\_\_. Inside or Outside System? **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper**, nº 422, 2013. Disponível em:

<[https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7879&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7879&context=journal_articles)>. Acesso em 30 mai. 2018.

PRAKASH, Saikrishna. The Essential Meaning of Executive Power. **University of Illinois Law Review**, 2003. Disponível em: <https://www.illinoislawreview.org/wp-content/ilr-content/articles/2003/3/Prakash.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2018.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Belknap Press, 1971.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2009.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2010.

SABEL, Charles F.; SIMON, William H. Democratic Experimentalism. **Columbia Public Law Research Paper**, Nº 14-159, 2017.

SAMUELSON, Paul A. Probability and the Attempts to Measure Utility. *Keizai Kenkyu Economic Review*, No. 167, 1950.

SANDEL, Michael. **Contra a Perfeição – Ética na Era da Engenharia Genética**. Civilização Brasileira, 2013.

\_\_\_\_\_. **Justiça – O que é fazer a coisa certa**. Trad. Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 13ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014a.

\_\_\_\_\_. **O que o dinheiro não compra: os limites morais do mercado**. Trad. Clóvis Marques. 6ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014b.

SCALIA, Antonin. Judicial Deference to Administrative Interpretations of Law. *Duke University School of Law: Duke Law Journal*, Nº 3, 1989.

SCHERER, Matthew U. Regulating Artificial Intelligence Systems: Risks, Challenges, Competencies, and Strategies. **Harvard Journal of Law & Technology**, Vol. 29, N° 2, 2016.

SELZNICK, Philip. *The Moral Commonwealth: Social Theory and the Promise of Community*. Berkeley: University California Press, 1992.

\_\_\_\_\_ Institutionalism “Old” and “New”. Vol. 41. **Administrative Science Quarterly**, Cornell University: 1996.

SENNETT, Richard. **A Corrosão do Caráter - as conseqüências pessoais do trabalho no novo capitalismo**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2009.

SEPULVEDA, Antonio. As Diferentes Estratégias Interpretativas e a Influência Institucional sobre o Intérprete. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, nº 22. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SEPULVEDA, Antonio Guimarães. **O Papel das Delegacias da Receita Federal de Julgamento: uma análise sob perspectiva dos desenhos institucionais**. Dissertação (Dissertação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, p. 148. 2012.

SEPULVEDA, Antonio; BOLONHA, Carlos; RANGEL, Henrique; LAZARI, Igor; KAYAT, Roberto. The Convenient Path of Brazilian Branches: The Executive Supremacy. **University of Maryland Schmooze “Tickets”**, No. 166, 2013. Disponível em:

<[http://digitalcommons.law.umaryland.edu/schmooze\\_papers/166/](http://digitalcommons.law.umaryland.edu/schmooze_papers/166/)>. Acesso em: 5 out. 2017.

SEPULVEDA, Antonio; BOLONHA, Carlos; LAZARI, Igor. **Executive Supremacy vis-à-vis Constitutional Branches Coordination**. Montreal, 23th World Congress of Political Science, 2014. Disponível em: <[http://paperroom.ipsa.org/papers/paper\\_31460.pdf](http://paperroom.ipsa.org/papers/paper_31460.pdf)>. Acesso em: 5 jun. 2018.

SEPULVEDA, Antonio; BARBOSA, Carolina. O Falacioso Monopólio da Última Palavra. Vol 10. **Revista Quaestio Iuris**, nº 3, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em:

<[file:///D:/Users/93233183704/Downloads/25249-98082-1-PB%20\(2\).pdf](file:///D:/Users/93233183704/Downloads/25249-98082-1-PB%20(2).pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2017.

SEPULVEDA, Antonio; LAZARI, Igor de. **A Consulta Fiscal – Comentários à IN RFB nº 1.396/2013**. Columbia: KDP, 2018.

SIMON, Herbert A. Rational Choice and the Structure of the Environment. **Psychological Review**, N° 63, 1956.

STACK, Kevin M.. Interpreting Regulations. Vol. 111. **Michigan Law Review**, Nº 3, 2012. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2172954](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2172954)>. Acesso em: 12 out. 2018.

STEWART, Richard B. The Reformation of American Administrative Law. Vol. 88. **Harvard Law Review**: Nº 1667, 1975.

STIGLER, George. Law or Economics? Vol. 35. **Journal of Law and Economics**, Nº 2, 1992.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of the Public Sector**. 3ª ed.. Ed. Norton, 2000.

STRAUSS, Peter L. Deference Is Too Confusing – Let’s Call Them “Chevron Space” and “Skidmore Weight”. Vol. 112. **Columbia Law Review**, 2012. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1932446](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1932446)>. Acesso em: 11 nov. 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para Céticos**. São Paulo: Malheiros, 2012.

SUNSTEIN, Cass R.. **After the Rights Revolution – Reconceiving the Regulatory State**. London: Harvard Press, 1990.

\_\_\_\_\_. **The Partial Constitution**. Cambridge: Harvard University Press, 1993.

\_\_\_\_\_. Must Formalism Be Defended Empirically? **Chicago Working Paper in Law and Economics**, 1999b.

\_\_\_\_\_. A new executive order to improving federal regulation: deeper and wider cost-benefits analysis. **Chicago Law and Economics Working Papers Series**, No. 150, 2002.

\_\_\_\_\_. Why Societies Need Dissent. **Harvard University Press**: 2003. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=441340>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. If People Would Be Outraged By Their Rulings, Should Judges Care? University of Chicago Law & Economics, **John M. Olin Working Paper**: 2007a, Nº 332. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=965581###](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=965581###)>. Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. Deliberating Groups versus Predictions Markets (or Hayek's challenge to Habermas). **Chicago John M. Olin Law & Economics Working Papers**, No. 321, 2007b.

\_\_\_\_\_. Incompletely Theorized Agreements in Constitutional Law. **Chicago Public Law & Legal Theory Working Papers Series**, No. 147, 2007c.

\_\_\_\_\_. The Worst-Case Scenarios. **Cambridge**: Harvard University, 2007d.

\_\_\_\_\_. Second-Order Perfectionism. 75 **Fordham Law Review**, 2867, 2007e.

\_\_\_\_\_. Irreversibility. **Harvard Law School Program on Risk Regulation**, No 08-1, 2008. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1260323&rec=1&srcabs=975538&alg=1&pos=3##](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1260323&rec=1&srcabs=975538&alg=1&pos=3##)>. Acesso em: 1 dez. 2018.

\_\_\_\_\_. There Is Nothing that Interpretation Just Is (Draft), 2014a. **Digital Access to Scholarship at Harvard**. Disponível em:

<[https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16145974/interp8\\_30.pdf?sequence=1](https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16145974/interp8_30.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 23 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Nudging: A Very Short Guide** (Preliminary Draft), 2014b.

Disponível

em:<[https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16205305/shortguide9\\_22.pdf?sequence=4](https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/16205305/shortguide9_22.pdf?sequence=4)>.

Acesso em: 20 out. 2018.

\_\_\_\_\_. *Choosing Not to Choose*. **Duke Law Journal**, 2014c. Disponível em:

<<http://scholarship.law.duke.edu/dlj/vol64/iss1/1/>>. Acesso em: 08 set. 2018.

\_\_\_\_\_. The Most Knowledgeable Branch. **University of Pennsylvania Law Review**: 2015a. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2630726](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2630726)>. Acesso em: 3 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. How Star Wars Illuminates Constitutional Law. **SRRN**, 2015b.

Disponível em: < [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2604998](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2604998)>. Acesso em: 22 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. Deliberative Democracy In the Trenches. **SRRN**, 2015c. Disponível

em: < [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2685195](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2685195)>. Acesso em: 23 nov.

2018.

\_\_\_\_\_. Misconceptions About Nudges, **SRRN**, 2017. Disponível em:

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3033101](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3033101). Acesso em: 22 out. 2018.

SUNSTEIN, Cass R.; HASTIE, Reid. Four Failures of Deliberating Groups. **Chicago Public Law & Legal Theory Working Papers Series**, No. 215, 2008.

\_\_\_\_\_. **Wiser: Getting Beyond Groupthink to Make Group Smarter**. Boston, MA: Harvard Business Review Press, 2015.

\_\_\_\_\_. How Constitutions Can Help Democracy. Coord. BOLONHA, Carlos; BONIZZATO, Luigi; ALMEIDA, Maíra. *In 30 anos da Constituição de 1988: Uma Jornada Democrática Inacabada*. Editora Fórum: 2018 (no prelo).

SUNSTEIN, Cass R.; ULLMANN-MARGALIT, Edna. Second-Order Decisions. **Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper**, no. 1, 1999.

SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard H.. Libertarian Paternalism Is Not an Oxymoron. **University of Chicago Law Review**, nº 70, 2003.

SUNSTEIN, Cass. R.; VERMEULE, Adrian. The Morality of Administrative Law. **Harvard Law Review**, 2018. Disponível em:

<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3050722](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3050722)>. Acesso em: 10 set. 2018.

THAYLER, Richard. SUNSTEIN, Cass. BALZ, John. Choice Architecture. **Working Paper Series**, 2010. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1583509](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1583509)>. Acesso em: 6 ago. 2017.

THALER, Richard H.. Much Ado About Nudging. **PubLab**, 2017. Disponível em: <<https://bppblog.com/2017/06/02/much-ado-about-nudging/>>. Acesso em: 22 out. 2018.

THALER, Richard H. & SUNSTEIN, Cass R. **Nudge – Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness**. Michigan: Yale Press, 2008.

**THE DEBATES, Resolutions, and Other Proceedings, in CONVENTION, of the adoption of the FEDERAL CONSTITUTION, as recommended by the GENERAL CONVENTION AT PHILADELPHIA, on the 17<sup>th</sup> of September, 1787**. Vol. III. Washington: Jonathan Elliot, 1830.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**; tradução Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11<sup>a</sup> ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e Integração das Normas Tributárias. *In Curso de Direito Tributário Brasileiro*. GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). Vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TSEBELIS, George. Decision making in political systems: veto players in presidentialism, parliamentarism, multicameralism, and multipartidarism. **British Journal of Political Science**, n.º. 25, 1995.

\_\_\_\_\_ **Veto Players: How Political Institutions Work**. Princeton: Princeton University Press, 2002.

TUSHNET, Mark. New Institutional Mechanisms for Making Constitutional Law. **Harvard Public Law Working Paper**, n.º 15-08, 2015.

THORPE, Scott. **Pense como Einstein**. São Paulo: Editora Cultrix, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11<sup>a</sup> ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2004.

VARNEROT, Valérie Varnerot. Entre Essentialisme et Existencialisme de la Théorie des Sources: les Sources non Formelles du Droit Fiscal. *L'Impôt. Archives de Philosophie du Droit*, tomo 46. Paris: Dalloz, 2002.

VERMEULE, Adrian. SUNSTEIN, Cass. Interpretation and institutions. **Chicago Public Law & Legal Theory Working Papers Series**, n.º 28, 2002.

VERMEULE, Adrian. Interpretation, Empiricism, and the Closure Problem. Vol. 66. **The University of Chicago Law School**: 1999.

\_\_\_\_\_ The Judiciary Is a They, Not An It.: Two Fallacies of Interpretative Theory. **University of Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper**: No. 49, 2003.

\_\_\_\_\_ Three Strategies of Interpretation. **Public Law and Legal Theory Working Paper**. Chicago, n.º 75, 2004.

\_\_\_\_\_ **Judging Under Uncertainty: An Institutional Theory of Legal Interpretation**. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

\_\_\_\_\_ **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small.** New York: Oxford University Press, 2007.

\_\_\_\_\_ Collective Wisdom and Institutional Design. **Harvard Public Law Working Paper**, No. 08-22, 2008a.

\_\_\_\_\_ Many-Minds Arguments in Legal Theory. **Harvard Public Law Working Paper**, No. 08-002, 2008b. Disponível em:  
<[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1087017](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1087017)>. Acesso em: 5 dez. 2018.

\_\_\_\_\_ The Interaction of Democratic Mechanisms. **Harvard Law School Public Law & Legal Theory Working Paper Series**: No. 09-22, 2009a.

\_\_\_\_\_. **System Effects and the Constitution.** Harvard Law Review, N° 642, 2009b.

\_\_\_\_\_. The Parliament of the Experts. **Harvard Public Law Working Paper Series**, No. 09-05, 2009c.

\_\_\_\_\_ Second Opinions and Institutional Design, **Virginia Law Review**, 2011a.

\_\_\_\_\_ **The System of the Constitution.** New York: Oxford University Press, 2011b.

\_\_\_\_\_ Contra Nemo Iudex in Sua Causa: Limits of Impartiality. **The Yale Law Journal**, 2012.

\_\_\_\_\_ Local and Global Knowledge in the Administrative State. **Harvard Law School – Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 13-01, 2013a.

\_\_\_\_\_ The Administrative State: Law, Democracy, and Knowledge. **Harvard Public Law Working Paper** No. 13-28, 2013b.

\_\_\_\_\_ Rationally Arbitrary Decisions (in Administrative Law). **Harvard Law School – Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 13-24, 2013c.

\_\_\_\_\_ **The Constitution of Risk.** New York: Cambridge University Press, 2014.

\_\_\_\_\_ The Optimal Abuse of Power. **Northwestern University Law Review**, 2015.

\_\_\_\_\_ The Third Bound. **University of Pennsylvania Law Review**, 2016.

\_\_\_\_\_ **Law's Abnegation: from Law's Empire to the Administrative State**. Cambridge: Harvard University, 2016.

VON BERTALANFFY, L. The History and Status of General Systems Theory. Vol. 15. **Academy of Management Journal**, n° 4, 1972.

VISCUSI, W. Kip. Toward a Diminished Role for Tort Liability: Social Insurance, Government Regulation and Contemporary Risks to Health and Safety. Vol 6. **Yale Journal on Regulation**, 1989.

WALKER, Christopher J.. Inside Agency Statutory Interpretation. **Stanford Law Review**, Vol. 67, 2015.

\_\_\_\_\_ Legislating in the Shadows. **University of Pennsylvania Law Review**, Vol. 165, 2017.

\_\_\_\_\_ Restoring Congress's Role In The Modern Administrative State. Vol. 116. **Michigan Law Review**, 2018.

WERHAN, Keith. **Principles of Administrative Law**. Saint Paul: West Academic Publishing, 2014.

WHITTINGTON, Keith E. Originalism: A Critical Introduction. Vol. 82. **Fordham Law Review**, 2013.

## REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS E NORMATIVAS

BRASIL. Poder Executivo. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 9 set. 1942. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4657-4-setembro-1942-414605-norma-pe.html>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministro da Fazenda (Srº Oswaldo Aranha). **Discurso de Posse**. Senado Federal, Rio de Janeiro, 18 jun. 1953. Disponível em: <[https://docplayer.com.br/26361396-Discurso-proferido-ern-18-de-junho-de-1953-ao-assumir-pela-segunda-vez-o-cargo-de-ministro-da-fazenda-exposicoes-feitas-no-senado.html#download\\_tab\\_content](https://docplayer.com.br/26361396-Discurso-proferido-ern-18-de-junho-de-1953-ao-assumir-pela-segunda-vez-o-cargo-de-ministro-da-fazenda-exposicoes-feitas-no-senado.html#download_tab_content)>. Acesso em: 18 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 fev. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 7 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 28 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 8 abr. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1455.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1455.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 abr. 1991. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8112cons.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221/DF - Distrito Federal, Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República, rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29 mar. 199, **Diário de Justiça**, Brasília, vol. 1722-01, publicado em 22 out. 1993, pp. 90.

BRASIL. Poder Executivo. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, nov. 1995. Disponível em:

<<http://bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 fev. 1993. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm)>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 367, de 29 de outubro de 1993. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1º nov. 1993.

Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/1990-1995/367.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/367.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993. Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8748.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8748.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995. Dispõe sobre a aplicação dos direitos previstos no Acordo Antidumping e no Acordo de Subsídios e Direitos Compensatórios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 mar. 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9019.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Administrativo. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.049-MC/DF. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, Sessão: 18 mai. 1995. **Diário de Justiça**, 25 ago. 1995, p. 26.021. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 10 abr. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. 1º Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. **Acórdão nº. 107-04.028**. Recorrente: Dinâmica Xodó Ltda. Recorrida: DRJ-Foz do Iguaçu/PR. Relator: Jonas Francisco de Oliveira. Formalizado em: 8 jul. 1997. Brasília, sessão em: 15 abr. 1997. Disponibilizado em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia>>. Acesso em 18 abr. 2012.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 2.346, de 10 outubro de 1997. Consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 out. 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2346.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2346.htm)> . Acesso em: 30 nov. 1997.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Constitucional. Administrativo. Recurso Extraordinário nº 210.246/GO. Reclamante: União Federal. Reclamada: Sociedade Médica Santo Luzia Ltda. Relator: Min. Ilmar Galvão. Relator p/Acórdão: Min. Nelson Jobim. Brasília, Sessão: 12 nov. 1997. **Diário de Justiça**, 17 mar.

2000, p. 28. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 20 abr. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 jun. 1998. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm)>. Acesso em: 23 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 fev. 1999. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Administrativo. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.922-MC/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Presidente da República. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, Sessão: 6 out. 1999. **Diário de Justiça**, 24 nov. 2000, p. 89. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 08 jan. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Constitucional. Administrativo. Recurso Extraordinário nº. 311.023/RJ. Reclamante: União. Reclamada: Intercontinental Hotelaria Ltda. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, Sessão: 18 set. 2001. **Diário de Justiça**, 26 nov. 2001, p. 63. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260628>>. Acesso em: 09 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 2.113-30, de 26 de abril de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 jul. 2001. Disponível em: <[http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2001/2113-30.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2001/2113-30.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001. Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 ago. 2001. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=25714>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 ago. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jul. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Constitucional. Administrativo. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 382.221/RJ. Agravante: Floresta Comércio e Indústria S/A. Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Moreira Alves. Sessão: 24 set. 2002. **Diário de Justiça**, 25 out. 2002, p. 55. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28382221%2ENU%2E+OU+382221%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h99db84>>. Acesso em: 09 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal – ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, Brasília, 9 dez. 2002. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10593.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10593.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Quinta Turma. Recurso Especial nº 464.633/SE – Sergipe. Recorrente: Antônio de Oliveira. Recorrido: Universidade Federal de Sergipe – UFSE. Relator: Min. Félix Fisher, julgado em 18 fev. 2003, **Diário de Justiça**, Brasília, 31 mar. 2003, p. 257. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=678809&num\\_registro=200201128037&data=20030331&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=678809&num_registro=200201128037&data=20030331&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Mandado de Segurança nº 8.810/DF – Distrito Federal, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 13 ago. 2003, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 6 out. 2003, p. 197.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 out. 2003. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2003/135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**,

Brasília, 30 abr. 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, adotada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 31 de outubro de 2003 e assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003.

**Diário Oficial da União**, Brasília, 1º fev. 2006. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5687.htm)>. Acesso em: 30 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 fev. 2006. Disponível em:

<[www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5707.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5707.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 1996. Disponível em: <

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 mar. 2007.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Constitucional Administrativo. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.976-MC/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria - CNI. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, Sessão: 28 mar. 2007. **Diário de Justiça**, 18 mai. 2007, p. 64. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 10 jan. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Constitucional Administrativo. Recurso Extraordinário nº. 388.359/PE. Reclamante: HTM – Distribuidora de Melaço Ltda. Reclamada: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, Sessão: 28 mar. 2007. **Diário de Justiça**, 22 jun. 2007, p. 17. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em 19 abr. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 10.875, de 16 de agosto de 2007. Disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 ago. 2007. Disponível em: <[http://www.justicatotal.com.br/PDF/PORTARIA/2007\\_port\\_10875\\_rfb.pdf](http://www.justicatotal.com.br/PDF/PORTARIA/2007_port_10875_rfb.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009. Dispõe sobre pagamento e parcelamento de débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de que tratam os arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e estabelece normas complementares à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 10 de março de 2009, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 1º a 13 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 jul. 2009, Seção 1, p. 41. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=20630>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 nov. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Extradução nº 1.085/República Italiana. Requerente: Governo da Itália. Extraditando: Cesare Battisti, rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 16 dez. 2009. **RTJ**, Brasília, vol. 215, publicado em 16 abr. 2010, pp. 177.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 383, de 12 de julho de 2010. Atribuem as súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 jul. 2010. Disponível em: <<https://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2010/portaria383>>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF nº 8 - O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. *In* Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 2010, Seção 1, p. 87 a 90.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Recurso Especial nº 1.213.082/PR - Paraná, Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Beneficiamento Santo André Ltda, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, data julgamento 10 ago. 2011, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 18 ago. 2011.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 7.567, de 15 de setembro de 2011. Regulamenta os artigos 5º e 6º da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, os quais dispõem sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – em favor da indústria automotiva, e altera a Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7567.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7567.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011. Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 jul. 2011, Seção 1, p. 20. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=26859>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variação no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 set. 2011. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CDA/Nº 2025, de 27 de outubro de 2011**. Disponível em: <[http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/477904/RESPOSTA\\_PEDIDO\\_16853004159201678.pdf](http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/477904/RESPOSTA_PEDIDO_16853004159201678.pdf)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.661/DF – Distrito Federal, Requerente: Democratas – Dem. Intimado: Presidente da República, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 20 out. 2011, publicado em **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, vol. 222, publicado em 23 mar. 2012, p. 164.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Administrativo. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.053/Amazonas. Agravante: Náutica Rio e Mar Ltda. Agravado: Fazenda Nacional, rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 6 mar. 2012, publicado em **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1279053&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 947, de 20 de abril de 2012**. Regulamenta a experiência-piloto de teletrabalho no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37824>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF – Distrito Federal, Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Intimado: Presidente da República, Congresso Nacional. rel. p/acórdão Min.

Joaquim Barbosa, julgado em 10 abr. 2013, publicado em **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, vol. 27, publicado em 10 fev. 2014, p. 1.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 set. 2013, Seção 1, página 32.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Divergência nº 23 – Cosit, de 23 de setembro de 2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 out. 2013, Seção 1, p. 25. Disponível em:

<file:///C:/Users/anton/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Solucao\_de\_Divergencia\_n\_23\_-\_2013%20(1).pdf>. Acesso em: 9 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda, Escola de Administração Fazendária. Edital ESAF nº 18, de 7 de março de 2014. Divulga e estabelece normas específicas para abertura das inscrições e a realização de concurso público destinado a selecionar candidatos para o provimento de cargos de Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 mar. 2014, Seção 3, págs. 116 a 121. Disponível em: <[http://esaf.fazenda.gov.br/assuntos/concursos\\_publicos/em-andamento-1/afrfb-2014/edital-18-aber.pdf](http://esaf.fazenda.gov.br/assuntos/concursos_publicos/em-andamento-1/afrfb-2014/edital-18-aber.pdf)>. Acesso em: 14 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014. Disciplina a Consulta Interna (CI), a consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a revisão de atos legais e normativos elaborados e editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e dá outras providências. **Boletim de Serviço da RFB**, 22 dez. 2014.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 8.395, de 28 de janeiro de 2015. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e querosene de aviação, e o Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 jan. 2015. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8395.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8395.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 mar. 2015. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e representação para propositura de medida cautelar fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 12 mai. 2015, Seção 1, p. 26. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=63953>>. Acesso em: 2 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 jun. 2015. Disponível em:

<<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outras/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2018.

BRASIL. Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016. Estabelece procedimentos para o reconhecimento de direito creditório em processo de restituição, compensação, ressarcimento ou reembolso. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 set. 2016, Seção 1, p. 59.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 dez. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8950.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Fazenda, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. **Diário Oficial da União**, 14 jul. 2017.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9003.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9003.htm)>. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 258 – Cosit, de 26 de maio de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 mai. 2017.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83193>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 2.231, de 16 de junho de 2017. Disciplina a competência por matéria das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) e define a competência para a identificação dos processos a serem distribuídos às DRJ. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 jun. 2017, Seção 1, p. 21.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=83758>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília – DF, **Diário Oficial da União**, Seção 1, 14 jul. 2017. Disponível em:

<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13467-13-julho-2017-785204-publicacaooriginal-153369-pl.html>. Acesso em: 11 mai. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 2.383, de 13 de julho de 2017. Institui o Programa de Gestão de que trata o § 6º do art. 6º do Decreto nº 1.590, de 10 de agosto de 1995, na modalidade de Teletrabalho, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 jul. 2017. Disponível em:

<[http://www.lex.com.br/legis\\_27469746\\_PORTARIA\\_N\\_2383\\_DE\\_13\\_DE\\_JULHO\\_DE\\_2017.aspx](http://www.lex.com.br/legis_27469746_PORTARIA_N_2383_DE_13_DE_JULHO_DE_2017.aspx)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 jul 2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Agravo Regimental em Mandado de Segurança nº 34.472/CE – Ceará. Agravante: Sindicato dos Servidores do Ministério Público do Estado do Ceará. Agravado: Conselho Nacional do Ministério Público,

rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 6 out. 2017, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 26 out. 2017. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13935930>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 out. 2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87025>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.081.068/PR - Paraná, Agravante: União. Agravado: Sul Plata Trading do Brasil Ltda, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 26 out. 2017, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 9 mar. 2018. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14518903>>. Acesso em: 4 nov. 2018.

BRASIL. Poder Judiciário. Superior Tribunal de Justiça, Terceira Seção, Recurso Especial nº 1.709.029/MG - Minas Gerais, Recorrente: Zhibin Ye. Recorrido: Ministério Público Federal, rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, julgado em 28 fev. 2018, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, publicado em 4 abr. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 9.366, de 8 de maio de 2018. Regulamenta os critérios e os procedimentos específicos para o desenvolvimento dos servidores nos cargos das Carreiras Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil e de Auditoria-Fiscal do Trabalho, de que trata a Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 mai. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9366.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9366.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Legislativo. Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018. Altera as Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 mai. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm)>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018. Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 8 jun. 2018. Disponível

em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92601>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 925, de 28 de junho de 2018. Estabelece o inventário de Competências Institucionais e individuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Boletim de Serviço da RFB**, 28 jun. 2018. Disponível em: <<http://sindireceita.org.br/wp-content/uploads/2018/07/Portaria-RFB-925-acervo-de-competencias-intitucionais.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 1.414, de 10 de setembro de 2018. Altera o Anexo XIII da Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**, 12 set. 2018, Seção 1, p. 162.

BRASIL. Poder Executivo. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta, Cosit, nº 125, de 28 de setembro de 2018. **Diário Oficial da União**, 28 set. 2018, Seção 1, p. 42. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95263>>. Acesso em: 21 dez. 2018.

BRASIL. Poder Executivo. Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1º jan. 2019. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv870.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv870.htm)>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BRASIL. Poder Executivo. Decreto nº 9.679, de 2 de janeiro de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 jan. 2019. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9679.htm#art10](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9679.htm#art10)>. Acesso em: 29 jan. 2019.

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. **Parecer Consultivo OC-5/85.**  
Costa Rica, 1985. Disponível em: <[http://corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea\\_05\\_ing.pdf](http://corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_05_ing.pdf)>.  
Acesso em: 3 nov. 2018.

## REFERÊNCIAS JORNALÍSTICAS

AGUIAR, Adriana. Liminar adia para março aumento de alíquota de IPI. **Valor Econômico**. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/4847894/liminar-adia-para-marco-aumento-de-aliquota-de-ipi>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

COHEN, Adam. Should Judges Deliberate in Public? **Time**, 2011. Disponível em: <<http://ideas.time.com/2011/09/12/justice-on-display-should-judges-deliberate-in-public/>>. Acesso em: 4 dez. 2018.

CONSULTOR JURÍDICO. Diário Oficial publica exoneração de Lina Vieira. São Paulo: **Consultor Jurídico**, 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2009-jul-17/diario-oficial-publica-exoneracao-lina-vieira-receita-federal>. Acesso em: 1 jun. 2018.

ESTRADA, Roberto Duque. Voto de Qualidade não é duplo voto do presidente das Turmas do Carf e da CSRF. São Paulo: **Consultor Jurídico**, 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-12/consultor-tributario-voto-qualidade-nao-duplo-voto-presidente-turmas-carf>>. Acesso em: 2 dez. 2018.

FERNANDES, Adriana. Apenas 15% de créditos tributários e dívidas que o governo tem a receber são recuperáveis. **O Estado de São Paulo**, 2018. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,apenas-15-de-creditos-tributarios-e-dividas-a-receber-sao-recuperaveis,70002339062>>. Acesso em: 7 jun. 2018.

FREITAS, Vladimir Passos de. A polêmica transmissão ao vivo dos julgamentos nos tribunais. **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-22/segunda-leitura-polemica-transmissao-vivo-julgamentos-tribunais>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

FISHER, Jeffrey L. The Supreme Court's Secret Power. **New York Times**, 2015. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2015/09/25/opinion/the-supreme-courts-secret-power.html>>. Acesso em: 5 dez. 2018.

FOLHA DE SÃO PAULO. Superintendentes ameaçam sair em solidariedade a Lina. **Folha de São Paulo**: 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1307200911.htm>>. Acesso em: 2 jun. 2018.

GAZETA DO POVO. Lina Vieira sai da Receita Federal, adjunto assume inteiramente. Curitiba: **Gazeta do Povo**, 2009. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/fale-conosco/>>. Acesso em: 2 jun. 2018.

GRANER, Fábio; VERÍSSIMO, Renata. Receita vê brecha legal para opção fiscal da Petrobrás. São Paulo: **O Estado de São Paulo**, 2009. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/noticias/geral,receita-ve-brecha-legal-para-opcao-fiscal-da-petrobras,417094>>. Acesso em: 2 jun. 2018.

KRUGMAN, Paul. O jogo monstruoso dos conservadores. New York: **The New York Times**, 2018. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2018/12/17/opinion/republican-apparatchiks-deep-state.html>>. Acesso em: 19 dez. 2018,

MACIEL, Everardo. Insegurança Jurídica. São Paulo: **O Estado de São Paulo**, 2018. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,inseguranca-tributaria,70002292567>>. Acesso em: 07 mai. 2018.

MENDES, Guilherme. Carf afasta cobrança baseada em artigo da Wikipédia. São Paulo: **Jota**, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-cobranca-artigo-wikipedia-30052018>. Acesso em: 1 jun. 2018.

MENDES, Conrado Hübner. *Onze ilhas*. São Paulo: **Folha de São Paulo**, 2010. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniaofz0102201008.htm>>. Acesso em: 16 jul. 2018.

MENGARDO, Bárbara. Carf diverge de decisão da Justiça do Trabalho. **Valor Econômico**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/3722674/carf-diverge-de-decisao-da-justica-do-trabalho#ixzz3FN2CzKF1>>. Acesso em: 21 jun. 2018.

PIMENTEL, Sílvia. Dividendos em usufruto de ações estão livres do Imposto de Renda. São Paulo: **Valor**, 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5509159/dividendos-em-usufruto-de-acoes-estao-livres-do-imposto-de-renda>>. Acesso em: 9 mai. 2018.

POMPEU, Ana. STF diverge sobre regra que impôs custas e sucumbência em ações trabalhistas. São Paulo: **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-10/stf-diverge-regra-clt-impos-sucumbencia-acoes>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

PUPPO, Fábio, Olivon, Beatriz. Receita testa inteligência artificial em julgamentos. **Valor Econômico**, São Paulo, 21 abr. 2018, Legislação & Tributos.

RACANICCI, Jamile. Marco Aurélio Greco: é preciso cuidado com ‘obsessão pelas sanções’ tributárias. São Paulo: **Jota**, 2018a. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/marco-aurelio-greco-cuidado-obsessao-sancoes-multas-tributario-30042018>>. Acesso em: 2 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Fazenda nomeia novos conselheiros no Carf. São Paulo: **Jota**, 2018b. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/fazenda-novos-conselheiros-receita-contribuinte-carf-24042018>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Crédito Tributário analisado por delegacias de julgamento cresceu 87%. São Paulo: **Jota**, 2018c. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/credito-analisado-drjs-2017-cresceu-87-06052018>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

RODAS, Sérgio. Insegurança jurídica dificulta mediação na área tributária, diz Luiz Gustavo Bichara. São Paulo: **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-29/inseguranca-juridica-dificulta-mediacao-area-fiscal-advogado>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

SINDIFISCO NACIONAL. Receita Federal precisa de autonomia e independência. Brasília: **Sindifisco Nacional**, 2009. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3537:Substitui%25C3%25A7%25C3%25A3o&catid=44:noticias-jornalismo&Itemid=58&lang=es](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=3537:Substitui%25C3%25A7%25C3%25A3o&catid=44:noticias-jornalismo&Itemid=58&lang=es)>. Acesso em: 2 jun. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Reformada decisão que garantia imunidade tributária a chapas de impressão para jornais. Brasília: **Notícias STF**, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=289786>>. Acesso em 14 ago. 2018

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia: vícios e virtudes republicanas. São Paulo: **Valor**, 2007. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/481469>>. Acesso em: 06 out. 2017.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. II Seminário de Política Tributária. Brasília: **Receita Federal**, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadatributacao.pdf>>. Acesso em: 8 jun. 2018.