

AS DECISÕES COLEGIADAS ADMINISTRATIVAS FISCAIS E A LIBERDADE RELATIVA DE INTERPRETAR

Orlando José Gonçalves Bueno

Este artigo pretende fomentar uma reflexão, sem fixações predeterminadas de práticas oficiais voltadas para a interpretação legal tributária de interesse da administração fazendária, sobre a fundamentação das decisões administrativas, notadamente fiscais, no âmbito federal que, doutrinariamente, são consideradas inseridas na definição da motivação do ato administrativo em geral, existentes dentro do competente processo administrativo tributário.

Parte-se da premissa de que o termo “fundamentação”, aqui adotado, diz respeito ao plano de significação, como “*percurso gerador de sentido*” na construção da norma jurídica, pelos ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho.

A presente abordagem tem o escopo de, como fruto de observação sobre as decisões colegiadas proferidas nos julgamentos administrativos perante o Primeiro Conselho de Contribuintes, se aprofundar na análise da interpretação jurídica praticada nos órgãos colegiados administrativos fiscais, seja da primeira instância administrativa (DRJs da SRFB), seja perante a emanada dos Conselhos de Contribuintes/MF, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Parte-se da problematização do tema, qual seja, da experiência pragmática, de que as decisões administrativas, na sua maioria, quando caminham no exercício da busca de melhor

solução jurídica – interpretação do enunciado legal em face dos fatos formalizados em linguagem técnica competente no processo administrativo fiscal – muitas das vezes resultam em posicionamento, a nosso ver, questionável, de que a autoridade administrativa julgadora de primeira instância está subordinada ou vinculada estritamente aos entendimentos e/ou “comandos interpretativos”¹ exarados pela autoridade administrativa superior – Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil – que, por meio de atos administrativos próprios de gestão, quais sejam: portarias, instruções normativas e atos declaratórios, obrigam mais que o sentido, falam mesmo do significado² a ser adotado nas decisões das autoridades julgadoras, mais propriamente, os julgadores das Delegacias da Receita Federal de Julgamentos, ainda que funcionalmente, assim porque inseridos no quadro administrativo do órgão público competente, ou seja, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual aquele é o superior hierárquico.

Pode-se também estender tal reflexão sobre os atos emanados de pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, homologados pelo Sr. Ministro da Fazenda, uma vez contendo em seu bojo um entendimento interpretativo da legislação tributária, ainda que tenha regra expressa da vinculação do entendimento sobre tal matéria.

1. Os chamados e conhecidos “atos declaratórios interpretativos”.

2. “Já sabemos que o grande lógico austríaco (Frege) explica o signo lingüístico por meio de duas dimensões: o sentido (‘Sinn’) e o significado (‘Bedeutung’). O objeto designado pelo signo é seu significado; o modo pelo qual o signo apresenta este objeto é seu signo. No caso do signo proposicional, seu sentido é o pensamento que ele expressa e seu significado é determinado valor de verdade. Uma proposição dotada de sentido apresenta dado pensamento e nomeia um valor de verdade.” (MARGUTTI PINTO, Paulo Roberto. *Iniciação ao Silêncio – Análise do Tractatus de Wittgenstein*. São Paulo: Loyola, 1998, p. 164. Col. Filosofia.)

Mesmo assim, o propósito deste artigo é apenas lançar uma iniciativa para se pesquisar, se discutir, se analisar, se estudar a corrente do pensamento oficial de que os atos interpretativos, oficializados por autoridade superior, são vinculativos de autoridades julgadoras, no âmbito estrito dos processos administrativos fiscais.

Elucidativas as palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho, no contexto da Semiótica, que analiticamente expõe seu entendimento sobre a importância da compreensão do plano de conteúdo e o plano de expressão para o Direito, como metalinguagem do direito positivo, como segue:

O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano de expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se tivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num

estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido, ou , em termos mais simples, na trajetória da interpretação.³

Será esse o caminho correto e harmônico à interpretação que se diz jurídica, sob a ótica da ciência hermenêutica, dentro de objeto fático processual de um julgamento colegiado administrativo, relativamente à matéria tributária?

Indaga-se, ainda: a autoridade que gerencia, funcional e estruturalmente um órgão arrecadador pode imprimir sentido e também significado⁴ para a aplicação e interpretação do Direito Tributário, vinculadamente a seus subordinados, particularmente quando esses servidores têm a atribuição específica de proferir julgamentos (criar norma jurídica, por meio do ato administrativo – decisão colegiada – como seu veículo introdutório no ordenamento) em face da legislação tributária vigente?

Como fica essa percepção da prática processual observada nos julgamentos colegiados das DRJs, à luz da teoria da interpretação?

Pretende-se, com esse trabalho, enfocar, ainda que tangencialmente, como, sob tal análise, é percebida a fundamentação de decisões à luz da teoria do Direito.

Adota-se, como passo inicial, a teoria kelseniana, assim como a referência, também, à teoria da Nova Retórica de

3. BARROS CARVALHO, Paulo de. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, s.d., p. 67-68.

4. Sabe-se que uma palavra não produz sentido, apenas descreve uma coisa do mundo, mas uma proposição sempre tem sentido, uma vez que traz palavras combinadas com outras palavras, que, conjugadas, produzem um significado comunicacional. Assim como, as proposições, em suas várias combinações, como jogo de linguagem, nos dizeres de Wittgenstein, necessariamente são polissêmicas, isto é, carregam vários sentidos. Nesse ponto entra a interpretação para construir o sentido que produza um convencimento pelo melhor argumento, sob ótica do discurso racional, mediante o qual se propõe toda comunicação intersubjetiva.

Perelman, a fim de conferir se os estudos preliminares ora empreendidos, pela análise objetiva, têm consistência teórica e podem ser compreendidos pragmaticamente, posto que, a interpretação, em essência, racionalmente se presta a transmitir à teoria a finalidade de seu uso, pela qual ela é validada e utilizada pela sociedade, na sua prática jurídica e, no caso, na funcionalidade do processo administrativo fiscal, qual seja, o exame da legalidade, certeza e liquidez do crédito tributário.

Uma teoria sem o seu aspecto pragmático pouco ou quase nada acrescenta aos estudos jurídicos da evolução social do Direito, uma vez que é nas relações humanas intersubjetivas que o direito positivo nasce e se estrutura, como conjunto de enunciados prescritivos de condutas.

Perspicaz a descrição do papel civilizatório do Direito, pelo filósofo J. Habermas, no que tange a essa importante função contemporânea, em face da alta complexidade da sociedade humana hodierna.

São polêmicas indagações que, por essa introdutória observação, pretendem produzir reflexões, sempre com o intuito estudioso de, primeiramente, à luz da teoria kelseniana, e outras teorias contemporâneas do Direito, manter-se, quanto possível, a interpretação jurídica mais próxima da linguagem científica do Direito, no caso, do Direito Tributário em foco nas decisões colegiadas administrativas tributárias.

Para uma análise objetiva, mormente porque se busca, com o presente entendimento, apenas lançar análises críticas sobre a prática usual que vem sendo adotada pela administração tributária, notadamente àquela que responde pelos julgamentos fiscais nos termos do artigo 25 do Decreto n. 70.235/72 (PAF), faz-se necessário trazer alguns conceitos fundamentais

do Direito Administrativo, a fim de demarcar a linha de raciocínio ora desenvolvida, para o alcance do escopo pretendido no presente artigo.

O que é o ATO ADMINISTRATIVO?

A decisão colegiada das DRJs constitui ato administrativo no sentido técnico?

Na tradicional lição de HELY LOPES MEIRELLES⁵,

ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Nesse propósito também a sábia lição do prof. J. CRETELLA JÚNIOR⁶:

Ato administrativo é a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

O prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO⁷ distingue os atos administrativos em sentido amplo e em sentido específico, conforme preleciona o conceito de ato administrativo em sentido amplo:

declaração do Estado (ou de quem lhe faça às vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de

5. *Direito Administrativo Brasileiro*, 25. ed. Malheiros, p. 139.

6. *Do Ato Administrativo*, 2. ed. Bushatsky, p. 19.

7. *Elementos de Direito Administrativo*, RT, p. 90-91.

prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeito a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

O professor aludido, mais adiante, explica o teor de seu conceito, que cabe também aqui explicitar, uma vez que seguimos seu entendimento sobre tal estudo, a saber:

Ressaltam-se as seguintes características contidas no conceito:

- a) trata-se de declaração jurídica, ou seja, de manifestação que produz efeitos de direito, como sejam: certificar, criar, extinguir, transferir, declarar ou de qualquer modo, modificar direitos ou obrigações;
- b) provém do Estado, ou de quem esteja investido em prerrogativas estatais;
- c) é exercida no uso de prerrogativas públicas, portanto, de autoridade, sob regência do direito público;
- d) consiste em providências jurídicas complementares da lei ou excepcionalmente da própria Constituição, sendo aí estritamente vinculadas, a título que lhes der cumprimento. Com isto diferencia-se o ato administrativo da lei. É que os atos administrativos são infralegais e nas excepcionalíssimas hipóteses em que possa acudir algum caso atípico de ato administrativo imediatamente infraconstitucional (por já estar descrita inteiramente na Constituição uma providência que a Administração deva obrigatoriamente tomar mesmo à falta de lei sucessiva) a providência jurídica da Administração será, em tal caso, ao contrário da lei, plenamente vinculada.
- e) Sujeita-se a exame de legitimidade por órgão jurisdicional. Vale dizer, não possui definitividade perante o Direito, uma vez que pode ser infirmada por força de decisão emitida pelo Poder estatal que disponha de competência jurisdicional: entre nós, o Poder Judiciário. Com isto diferencia-se o ato administrativo da sentença.

Mais a frente, conceitua o mesmo autor o ato administrativo em sentido estrito:

(...) declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares a lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Assim, a diferença do ato administrativo em sentido amplo do estrito reside em que neste reconhece-se a unilateralidade e a concretude, inexistente, por sua vez, no primeiro conceito.

Nesta ótica, claramente se verifica que as decisões colegiadas administrativas das DRJs constituem atos administrativos em sentido amplo, eis que correspondem ou contêm os requisitos conceituais para o enquadramento como tal.

Em sendo atos administrativos, podemos conhecer, também pelas descrições doutrinárias do Direito Administrativo, que a organização administrativa tem seu poder de competência, denominado normativo, no exercício de suas atribuições, expresse, reconhecidamente, por meio de regras regulamentares, tais como resoluções, portarias, deliberações, instruções, etc., todas limitadas ao âmbito do órgão emissor.

Dentre os poderes administrativos, como ensina a professora Maria Sílvia Zanella di Pietro⁸, há o decorrente da hierarquia, como assevera:

Não se pode mais dizer que a organização hierárquica corresponde à atribuição do Poder Executivo, diante dos artigos 61, § 1º, II e 84, VI da Constituição. No entanto, dessa organização decorrem para a Administração Pública diversos poderes:

1. o de editar atos normativos (resoluções, portarias, instruções), com o objetivo de ordenar a atuação dos órgãos subordinados; trata-se de atos normativos de efeitos apenas internos e, por isso

8. *Direito Administrativo*, Atlas, p. 91.

mesmo, inconfundíveis com os regulamentos; são apenas e tão somente decorrentes da relação hierárquica, razão pela qual não obrigam pessoas a ela estranhas;

2. o de dar ordens aos subordinados, que implica o dever de obediência, para estes últimos, salvo para as ordens manifestamente ilegais;

3. o de controlar a atividades dos órgãos inferiores, para verificar a legalidade de seus atos e o cumprimento de suas obrigações, podendo anular os atos ilegais ou revogar os inconvenientes ou inoportunos, seja ex officio, seja mediante provocação dos interessados, por meio de recursos hierárquicos;

4. o de aplicar sanções em caso de infrações disciplinares;

5. o de avocar atribuições, desde que estas não sejam de competência exclusiva do órgão subordinado;

6. o de delegar atribuições que não lhe sejam privativas.

Também não se questiona que a decisão colegiada das DRJs, na qualidade de ato administrativo, inserido em órgão da administração pública tributária, deve observar tal relação hierárquica no exercício de suas atribuições.

Contudo assim seja, qual a substância de tal subordinação?

Pode um órgão superior interferir na atividade administrativa do órgão subordinado, no caso de execução específica de suas próprias e distintas atribuições legais?

Existe tal poder e ascendência normativa quando se fala em interpretação do direito positivo, perante a natureza específica do ato de julgamento administrativo, ainda que não se revista do atributo jurisdicional, direito/dever indelegável do Poder Judiciário?

Como a teoria kelseniana poderia resolver tal problema?

Kelsen, com sua clareza e objetividade peculiar, bem insere o tema de interpretação referindo-se à moldura legal.

Assim, reconhece o mesmo que uma norma, na acepção adotada por ele, como regra positiva – posta – do direito, sempre tem seu fundamento de validade em norma superior, como assevera:

A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regular – como já se mostrou –, o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar.⁹

Contudo assim possa ser, Kelsen não conclui seu pensamento sobre tal matéria, afirmando que tal determinação nunca é completa. E isso remete, seguramente, ao campo da interpretação, como diz:

A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior, ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato.

A partir dessa premissa, Kelsen afirma que todo ato jurídico é, em parte, determinado pelo Direito, e em parte indeterminado.

E, pela teoria kelseniana, como pode ser entendida uma decisão da DRJ?

9. *Teoria Pura do Direito*, Martins Fontes, p. 364.

A resposta pode vir no sentido de realização de uma norma geral e abstrata, por meio de decisão a caso específico, criando-se a norma individual e concreta.

Enfatize-se que a decisão colegiada administrativa da DRJ acontece, em regra, sobre um inicial ato administrativo denominado “lançamento tributário” – auto de infração – que, uma vez impugnado, cria o contencioso tributário, e instaura-se o processo administrativo fiscal,¹⁰ veículo esse introdutor no sistema jurídico de norma individual e concreta.

Pode-se, assim, aduzir que as decisões colegiadas das DRJs constituem um ato administrativo próprio, dentro do processo administrativo fiscal, em busca de solução perante o litígio fiscal, na execução da norma individual e concreta em análise, com vistas ao exame da legalidade, da certeza e da liquidez do crédito tributário da Fazenda Nacional.

Nesse intento, Kelsen se pronuncia sobre o ato de interpretar, como sendo:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro dessa moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente.¹¹

10. Regulado pelo Decreto n. 70.235/72.

11. Ob. cit. p. 366.

Nessa abordagem teórica clássica kelseniana bem se enxerga que as decisões colegiadas administrativas devem e podem navegar nas várias possibilidades, preservada a moldura legal, que permite a decisão jurídica, ou a criação da norma individual e concreta, vale dizer, a construção do direito positivo aplicável ao caso concreto.

Kelsen afirma que, na interpretação, existe liberdade de criar o Direito, liberdade essa limitada apenas pela moldura da norma geral.

Pode-se opor o argumento de que Kelsen se refere à autoridade judicial no mister de dizer o direito aplicável à espécie, dentro do poder jurisdicional, mas elucide-se o argumento de que analisa o autor o ato em si de interpretar o Direito, dentro de sua visão normativista, cabível, portanto, a aplicação nas decisões administrativas que se pronunciam sobre a criação de norma individual e concreta posto a julgamento por competência legal, igualmente.

Questiona-se se, sob tal liberdade de julgar, diga-se, interpretar com liberdade relativa aos limites impostos pela lei, a prática cometida às DRJs constitui de fato e de direito, ato de julgamento, portanto, de interpretação.

Pois bem, partindo-se de que aplicar o Direito é criar norma jurídica, na esteira da expressão do prof. Paulo, “*como significações construídas a partir dos enunciados prescritivos, as normas jurídicas existem num universo de discurso que é o sistema de direito posto*”¹², é correto entender que as DRJs praticam, sim, a interpretação jurídica.

12. Ob. cit. p. 45.

Desse modo, por outras palavras, se elucida a percepção de que, de fato, os órgãos julgadores administrativos fiscais, ao se debruçarem sobre o mister específico de apreciar a procedência, ou não, do lançamento tributário, estão, na realidade processual que lhes compete, construindo a norma jurídica, portanto, interpretando o direito positivo – normal geral e abstrata – perante um caso individual e concreto, para gerar o sentido de aplicação do mesmo direito positivo no sistema jurídico brasileiro, especialmente o direito tributário.

E como se verifica a interpretação do Direito sob um novo paradigma decisional, qual seja, a teoria da nova retórica de Chaïm Perelman, defendendo “*uma racionalidade argumentativa voltada para decisões razoáveis*”?

Para tanto necessário expor, muito sucintamente, o que vem a ser, em linhas gerais, a teoria da argumentação ou nova retórica:

A Teoria da argumentação, ou nova retórica, é uma teoria elaborada pelo filósofo belga Chaïm Perelman, que a formulou em *Traité de l'argumentation. La nouvelle rhétorique*, escrito com Lucie Olbrechts-Tyteca e publicado em 1958 (trad. it. Trattato sull'argomentazione. La nuova retórica, Einaudi, Turim, 1966, com Prefácio de N. Bobbio.). O desenvolvimento de uma nova T. da argumentação constitui uma ruptura com a tradição de origem cartesiana, que identifica a lógica com a lógica formal e limita assim, de modo arbitrário e indevido, o conceito de razão às demonstrações que permitam deduzir conclusões inelutáveis a partir de premissas dadas, sobre as quais agem regras de inferência previamente formuladas. A T. da argumentação afirma que é infundado o dilema demonstração lógica constritiva ou discurso arbitrário; recorre ao pensamento renascentista e, para além deste, aos autores gregos e latinos “que estudaram a arte de persuadir e convencer, a técnica da deliberação e da discussão”

(ibid., p. 7). “A nossa análise – escrevem os dois autores do Tratado da argumentação – refere-se às provas que Aristóteles chama de dialéticas, provas que ele examina em Tópicos e cujo emprego mostra na Retórica” (ibid.). O que esperam é que o seu trabalho “impeça que no futuro todas as técnicas de demonstração sejam reduzidas à lógica formal e que a razão seja vista apenas como razão calculadora” (ibid., p. 533). O âmbito da indagação da T. da argumentação é vastíssimo: “Ocupa o campo de qualquer forma de discurso persuasivo, da pregação às alegações judiciais, da oração ao sermão, onde quer que a razão, entendida como faculdade de excogitar argumentos favoráveis ou contrários a uma tese, seja empregada para defender uma causa, obter consenso, orientar uma escolha, justificar ou determinar uma decisão” (N. Bobbio, Prefácio à trad. it. p. XIII).¹³

Para o campo jurídico, ensina Cláudia Servilha Monteiro:

A Nova Retórica pôde se projetar no território jurídico porque pressupõe uma racionalidade prática argumentativa que enfoca os procedimentos do raciocínio e da fundamentação dos atos deliberativos. Portanto, uma preliminar da Teoria da Argumentação é a constatação de que existe uma grande margem de liberdade ao aplicador das normas jurídicas no momento de sua decisão, dando oportunidades a considerações de ordem axiológica. Quando existe espaço para os juízos de valor, fica inviabilizada a sustentação da tese de neutralidade do operador do Direito, o que não significa a predicação desairosa de irracional da decisão, mas sim a tentativa de, no recurso ao consenso, fornecer uma decisão racionalmente aceitável ou razoável.¹⁴

A citada autora enfatiza a importância, em seu estudo, sobre a necessidade de bem compreender a estruturação dessa teoria,

13. ABBAGNANO, Nicola, *Dicionário de Filosofia*, Martins Fontes, 2007.

14. *Teoria da Argumentação Jurídica e Nova Retórica*, 3. ed., 2006, Lumen Juris, p. 98.

que se fundamenta em dois aspectos essenciais: a ideia do auditório universal aplicado ao Direito e a noção do consenso.

No que se refere ao auditório, diz a autora em comentário: *“Uma argumentação razoável visa o consentimento do conjunto de pessoas razoáveis que compõem o auditório universal”*.¹⁵

E mais adiante¹⁶ esclarece:

No Direito, a concepção de auditório universal se faz necessária, segundo a compreensão perelmaniana, como fator de fundamentação dos discursos e da própria ordem jurídica em si. Com efeito, o intérprete deve se basear na lei. Entretanto, não é a referência legal, isoladamente, que torna uma decisão racional, mas a aceitabilidade da solução concreta à qual ela se dirige. A consideração desta “dupla exigência” é necessária para que “se compreenda a especificidade do pensamento jurídico”. Na dialética das controvérsias judiciais existe uma adequação da lei aos valores em conflito, a solução convincente é aquela que pode ser apresentada e aceita por um auditório universal.¹⁷

Diante do modelo perelmaniano, referido apenas sinteticamente, também se pode constatar que as decisões colegiadas administrativas da DRJ devem ser fundamentadas, como se disse, não ao arrepio da lei, ou mesmo abandonando-a, mesmo porque não é isso que a teoria citada recomenda, mas, como

15. Op. cit. p. 100.

16. Op. cit. p. 103.

17. “O acordo sobre os valores gera um consenso, critério legitimador de toda argumentação dirigida a um auditório universal. O alcance da noção de consenso assume um papel relevante no esforço teórico de fundamentação do Direito pela argumentação de Perelman. O traço de diferenciação mais marcante da Teoria da Argumentação perelmaniana em relação às demais orientações argumentativas está na ideia de um orador que dirige seu discurso argumentativo a um auditório ao qual procura se adaptar para obter ou aumentar a sua adesão às teses que lhe são apresentadas. Por isto, o caráter retórico do viés de Perelman, o que diferencia a Retórica aristotélica da Nova Retórica é, como foi visto, a relevância fundante do auditório universal. Portanto, para se atingir um consenso é necessário que as teses apresentadas ao auditório universal sejam dotadas de razoabilidade.” Op. cit. p 104.

ato interpretativo que é, referir-se ao texto legal como ponto inicial dessa construção normativa, na esteira do comentado no início deste breve artigo.

Reforça-se, assim, o entendimento de que as decisões colegiadas administrativas não podem, nem devem, ser ou ficarem vinculadas a atos que denotam (ou conotam), mesmo que sob a forma de atos de disposição funcional (portaria, atos normativos internos, circulares, pareceres etc.), quando deles emanam orientações interpretativas ou mesmo comandos de sentido sobre determinada disposição legal existente no campo da legislação tributária, em face do qual o julgador pode e deve analisar sem se limitar a simplesmente cumprir, ou obedecer sem analisar, ponderando as razões suscitadas pelas partes, uma vez demonstrada a natureza interpretativa do ato administrativo, posto que tal procedimento, no âmbito da teoria da interpretação, encontra respaldo, por exemplo, seja na teoria kelseniana, do séc. XIX, seja em teoria contemporânea do séc. XX, de C. Perelman, como acima exposto.

Seria tal procedimento um ato de insubordinação hierárquica, sujeito à responsabilidade funcional do agente público?

Como analisado, tanto o ato interpretativo da autoridade superior hierárquica, como a decisão colegiada, conduzida por um voto do relator, são atos administrativos, vez que celebrados no âmbito da administração pública, no caso tributária federal, sendo relevante a qualidade de que ambos estão cuidando de apresentar a interpretação normativa, diferentemente de disciplinamento funcional, o que demandaria, caso seja violado pelo subordinado, uma apuração de responsabilidade funcional, pela desobediência do servidor público.

Portanto, deve-se distinguir claramente o ato funcional e o ato interpretativo, pois ambos compõem a atividade regular de um mesmo órgão administrativo.

Se revelada a natureza interpretativa de um ato administrativo de autoridade hierarquicamente superior, ao subordinado incumbe, seja invocando a moldura legal kelseniana que admite possibilidades interpretativas, seja pela argumentação racional, como estudado pela nova retórica de Perelman, ambos partindo-se do texto legal, demonstrar, fundamentadamente, o raciocínio interpretativo para construir a compreensão da matéria e do sentido do direito na aplicação sobre os fatos, objeto do processo administrativo de índole tributária.

Admitir-se que um mero ato administrativo, regulamentador da disciplina legal (instruções normativas, por exemplo), ou mesmo um ato declaratório normativo, ou mesmo interpretativo (parecer), denotando uma orientação, um esclarecimento legal, uma elucidação operacional, ou um entendimento pragmático, seja vinculativo da autoridade julgadora, seria admitir-se que a melhor e mais persuasiva interpretação sempre será oriunda do superior hierárquico, portador exclusivo do sentido e significado do texto legal que não poderá ser modificado, com o que melhor seria extinguir-se toda instância julgadora, vez que a interpretação jurídica, que é sua atividade essencial, deixaria de existir, sob a análise de qualquer ângulo teórico do Direito.

Se essa atividade interpretativa é tão própria e valiosa à construção da norma jurídica, como conciliar o aspecto pragmático do Direito, para se completar a função finalística do direito positivo, caso os atos administrativos de superiores hierárquicos, que expõem o entendimento da autoridade admi-

nistrativa sobre determinado preceito legal, sejam vinculativos aos [de] seus subordinados, no concernente à aplicação da legislação tributária, dentro do processo administrativo fiscal, sendo que, nesse campo, possuem igual autoridade, apenas com competência distinta, a julgadora, que precipuamente tem a missão legal de interpretar o direito sobre os fatos que são submetidos a seu mister de julgamento, objetivando o exame da legalidade, certeza e liquidez do crédito tributário?

A resposta não é outra senão aquela que oferecem os pensadores do Direito, dentre outros, citados neste artigo, em especial Kelsen e Perelman, pois se deduz, claramente, que a atividade interpretativa é aberta, não livremente, mas decorre da lei, sendo uma construção de norma jurídica, do campo geral e abstrato, para a norma individual e concreta, quanto muito o ato administrativo superior, ainda que declare seu teor interpretativo, mesmo assim, está sujeito à análise crítica e argumentativa sobre seus fundamentos e a ponderação das razões – fáticas e de direito -- existentes no processo administrativo fiscal, com base na teoria das provas, sobre as quais deve ser colocado, a fim de se permanecer na busca do sentido e do razoável normativo ao caso concreto, mormente em instâncias administrativas com a competência legal de julgamento, mantendo-se a fidelidade a finalidade precípua do exame da legalidade, certeza e liquidez do lançamento de ofício do crédito tributário.

É oportuno, dentro da realidade do ordenamento jurídico e do contexto contemporâneo brasileiro e mundial, que as autoridades administrativas reflitam, notadamente, dentro da administração tributária federal, pela instituição – Secretaria da Receita Federal do Brasil (desempenhando eficientemente seu papel pe-

rante a responsabilidade de arrecadação), para abandonar a ideia e a prática, sob o argumento de defesa do interesse fazendário, do poder/dever de vincular, muitas vezes, o sentido interpretativo de um texto legal, impondo o seu entendimento sob ameaça de responsabilidade funcional aos seus subordinados no âmbito das instâncias julgadoras, ainda que não declaradamente.

Cabe a compreensão de que, no campo da interpretação do direito positivo, a autoridade julgadora detém o poder e a liberdade de agir, na busca do sentido e significado do texto legal, fundamentadamente, com racionalidade e regular observância dos limites da legalidade, sem perder a precípua finalidade de conferir a legalidade, a certeza, a correção e a liquidez do crédito tributário.

Pelo contrário, não abandonando a prática habitual de se arvorar em ser o único domínio do sentido e significado normativo, no campo interpretativo, como dito, continuar-se-á a sustentar um modelo superado e que não se amolda mais à dinâmica hodierna da construção evolutiva do Direito Tributário, mormente no âmbito das decisões colegiadas existentes no trâmite do processo administrativo fiscal federal.

Isso porque se vive, inegavelmente, um mundo de comunicação globalizada e altamente informatizado e complexo, sendo que nos últimos anos a SRFB instalou e vem desenvolvendo um arcabouço tecnológico de sistemas de informática, uma rede de comunicações e dados, que tanto veda, como pode descobrir muitas operações de evasões tributárias, por exemplo, cita-se a escrituração digital que propicia efetivo controle das operações do contribuinte, em sua atividade operacional.

Assim, os contribuintes, em seus atos, em suas obrigações, em seus deveres principais ou instrumentais, são monitorados

pelo sistema arrecadatório e rede de informações atualmente existente para esse fim, tanto pelas regras do sistema financeiro, como pelo sistema propriamente fiscal, sendo uma estrutura operacional de controle e fiscalização muito diferente de 10 anos atrás, não se justificando um temor irracional de evasão fiscal como até então se fez, que justificou, em época passada, medidas protetoras rígidas do crédito tributário.

Pois bem, hoje em dia não mais constituem ações necessárias no sentido de defesa do interesse público, mais propriamente arrecadatório, pois o sistema de controle fiscal tem demonstrado eficiência e eficácia.

Tal inolvidável realidade conduz à constatação de que se torna insustentável a vigilância absoluta de controle do campo interpretativo, que diz respeito somente à competência de instâncias julgadoras, na administração tributária, com atribuições legais específicas para tanto.

É momento, considerando a modernidade operacional sistêmica de fiscalização e arrecadação, de conduzir assuntos tributários ligados à interpretação do Direito, respeitando a liberdade de pensar, de criticar e de construir um sentido razoável e regular na aplicação do direito ao caso individual e concreto, função essa precípua e ínsita das decisões administrativas colegiadas, sempre com a finalidade de manter a integridade, segurança e exatidão da exigibilidade do crédito tributário.