



## O NOVO DESENHO DA CONSULTA TRIBUTÁRIA

*The new tax consultation design*

**Antonio Guimarães Sepulveda**

Faculdade Nacional de Direito - UFRJ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0818-1729>

E-mail: [antonioguissep@gmail.com](mailto:antonioguissep@gmail.com)

Trabalho enviado em 21 de fevereiro de 2024 e aceito em 23 de abril de 2024



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



Rev. Quaestio Iuris., Rio de Janeiro, Vol. 18, N.03, 2025, p. 463-479

Antonio Guimarães Sepulveda

DOI: [10.12957/rqi.2025.82225](https://doi.org/10.12957/rqi.2025.82225)

## RESUMO

O novel desenho do instituto da consulta tributária, levado a efeito por meio de regulamentação implementada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, órgão incumbido da administração tributária federal, implicou maior conformidade desse instituto jurídico em relação às notas clássicas do Poder Executivo. A centralização dos pronunciamentos oficiais, em sede de consulta tributária, no órgão central da Receita Federal do Brasil e a instituição dos efeitos vinculante e *erga omnes*, além de propiciarem maior eficiência administrativa, inibem, em maior medida, a manifestação de dissonantes palavras oficiais por parte da Administração Tributária Federal, uma vez que o Poder Executivo deve se expressar, via de regra, mediante uma única voz. Diante desse cenário, é lícito cogitar que o atual desenho da consulta tributária apresenta melhores fundamentos se comparado ao sistema pretérito em que se permitia a manifestação de várias vozes oficiais. A metodologia aplicada foi dedutiva, a partir de pesquisa qualitativa, de cunho exploratório, aliada à revisão bibliográfica.

**Palavras-chave:** Poder Executivo. Consulta Tributária. Centralização. Efeito Vinculante. Efeito *Erga Omnes*.

## ABSTRACT

The new design of the tax consultation institute, implemented by regulations of the Special Secretariat of Federal Revenue of Brazil (Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB), the institution responsible for federal tax administration, has led to a greater conformity of this legal institute with the classical principles of the Executive Branch. The centralization of official pronouncements within the tax consultation process under central body of the RFB, as well as the establishment of binding and *erga omnes* effects, not only enhance administrative efficiency, but also inhibit to a greater extent the expression of dissenting official statements by the Federal Tax Administration, since the Executive Branch is generally expected to speak with a single voice. Given this scenario, it is reasonable to consider that the current design of tax consultation provides better foundations when compared to the previous model, which allowed for the expression of multiple official voices. The applied methodology was deductive, based on qualitative research of an exploratory nature, combined with a literature review.

**Keywords:** Executive Branch. Tax Consultation. Centralization. Bidding Effect. *Erga Omnes* Effect.

**Sumário:** Introdução; 1. O Poder Executivo e poder de dizer o Direito; 2. Uma única voz; 3. O Novo Paradigma da Consulta Tributária; 4. Considerações Finais; Referências Bibliográficas.

## INTRODUÇÃO

Três relevantes características do novo desenho institucional da consulta tributária<sup>1</sup> evidenciam o novo paradigma desse importantíssimo instrumento de relacionamento entre o sujeito passivo da obrigação tributária e a Administração Tributária Federal.

A unicidade da palavra oficial em sede de consulta tributária federal e os efeitos vinculante e *erga omnes* da solução de consulta inovam a legislação tributária com o fito de aprimorar o “mais eficaz instrumento de unificação da interpretação da legislação tributária pela administração federal”<sup>2</sup>. Tais inovações<sup>3</sup>, além de ajustarem o perfil da consulta tributária às características clássicas do Poder Executivo, são capazes de promover previsibilidade, segurança jurídica, eficiência administrativa e tratamento isonômico, uma vez que a solução da consulta tributária é aplicável por qualquer sujeito passivo que se enquadre na hipótese fático-normativa delineada na decisão administrativa.

Nas duas primeiras partes deste artigo, aborda-se brevemente as notas características do Poder Executivo. Com base primordialmente em institucionalistas estrangeiros, inicialmente contextualiza-se o Poder Executivo na relação interpoderes para o fim de evidenciar o poder de dizer o Direito por parte desse departamento estatal. Passo seguinte, caracteriza-se o porquê de o Poder Executivo normalmente se manifestar mediante uma única voz. Na quarta seção deste artigo, expõe-se a regulamentação editada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil que modificou substancialmente o desenho da consulta tributária de modo a melhor adequá-la às características clássicas do Poder Executivo. Por derradeiro, as considerações finais encerram o presente trabalho.

### 1. PODER EXECUTIVO E O “PODER DE DIZER O DIREITO”

Hermeneuticamente, não há que se falar em relação de hierarquia entre os poderes republicanos. Nessa temática, agentes públicos e órgãos situados no seio do Poder Executivo não são inferiores

<sup>1</sup> A propósito, a consulta tributária, regulamentada atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, é “o instrumento que o sujeito passivo da obrigação tributária possui para esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo normativo da legislação tributária e aduaneira relativo aos tributos administrados pela Secretaria [Especial] da Receita Federal do Brasil e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio” (SEPULVEDA; DE LAZARI, 2018, p. 1).

<sup>2</sup> A expressão foi extraída da página 14 da Exposição de Motivos n. 4/2022/CJADMTR, que acompanha o Projeto de Lei nº 2.484, de 2022, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco.

<sup>3</sup> O Projeto de Lei nº 2.484, de 2022, pretende legalizar, em termos expressos, a unicidade da palavra oficial e os efeitos vinculante e *erga omnes* da solução de consulta, mecanismos institucionais originalmente regulamentados mediante Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

aos Parlamentos e às Cortes<sup>4</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 única instituição ou pessoa<sup>5</sup>. A propósito:

[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”) por terem sido concebidos pela mesma fonte de autoridade de Poder: o povo.<sup>6</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 de 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, tem se recusado, embora observe o dispositivo sentencial que rege determinado caso julgado, a generalizar administrativamente o entendimento expressado em decisões judiciais. Para manter a independência do Poder Executivo, assegurar a interpretação institucional, resguardar a segurança

<sup>4</sup> Com relação ao tema, vale repetir paráfrase feita em estudo anterior com base no trabalho de Leclair (2003, p. 381-382): “[p]arafraseando Jean Leclair, a metáfora do diálogo é utilizada para descrever a capacidade de reação de um Poder frente às decisões dos demais, em especial, em temas de natureza constitucional, isto é, em deliberações que veiculem interpretação das disposições constitucionais. Para Leclair, o Judiciário não detém a última palavra e, muito menos, está acima dos demais como um superpoder. Afirma que toda referência ao diálogo só é relevante se promover a participação cidadã nos processos de governança. De acordo com o mencionado autor, 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 que não tem nenhum propósito” (SEPULVEDA; BARBOSA, 2017, p. 1.351).

<sup>5</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: “[t]he 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).

<sup>6</sup> Confira 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”.

jurídica e, se for o caso, garantir a higidez de programas nacionais, agentes públicos e órgãos administrativos localizados no seio do 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>7</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; BARBOSA; 2017, p. 1.367).

O sistema madisoniano de freios e contrapesos associa-se à independência e à harmonia 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. Consequentemente, 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.

“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). Executivo, Legislativo e Judiciário não são apenas separados, segundo a concepção montesquiana<sup>8</sup>, mas são substancialmente distintos.<sup>9</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.

## 2. UMA ÚNICA VOZ

<sup>7</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 um 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” (SEPULVEDA; BARBOSA, 2017, p. 1.352).

<sup>8</sup> As ideias lançadas no livro “O Espírito das Leis” (1748) de autoria de Charles Louis de Secondat, o barão de Montesquieu, serviu de inspiração para inúmeros constituintes, especialmente em razão da máxima que afirma que os poderes devem ser separados a fim de que a liberdade possa florescer. O princípio da Separação de Poderes também foi objeto de abordagem por parte de James Madison (1788) que se expressou nos seguintes termos: “[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>9</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, deprecou a completa mistura dos poderes” (PRAKASH, 2003, p. 781).

O Presidente da República é o chefe máximo do Poder Executivo e, além de deter o poder de aplicar (e executar) leis<sup>10</sup>, deve “exercer, com auxílio dos Ministros de Estado<sup>11</sup> e demais assessores (v.g., Secretários), a direção superior da administração federal”.<sup>12</sup> Ao Presidente da República, além de deter o poder de executar (aplicar) o Direito, incumbe administrar e controlar a burocracia – tais como, ministérios, órgãos e agentes públicos - que lhe é subalterna. Cumpre ao Presidente (e seus auxiliares) controlar a aplicação do Direito por parte de seus subordinados, uma vez que o governo contemporâneo é inegavelmente burocrático (VERMEULE, 2014).

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 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>13</sup>

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>14</sup> pode ser “mais facilmente constrangido” (DE LOME, 1784) pelos demais Poderes constituídos. Caso o Poder 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>15</sup>. A unidade do Poder Executivo seria destruída se a vários executivos, dotados de autonomia, fossem distribuídas parcelas desse poder. Um Executivo

<sup>10</sup> Confira artigo 76 da Constituição Republicana, de 1988: “Art. 76. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado”.

<sup>11</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>12</sup> Confira o inciso II do artigo 84 da vigente Constituição Republicana, de 1988: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal [...]”

<sup>13</sup> Importante frisar que, segundo Paulsen (1994, p. 219): “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”.

<sup>14</sup> A propósito, vale citar que: “‘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).

<sup>15</sup> Com relação ao tema, vale a consulta de “The Federalist No. 70 – The Executive Department Further Considered” (1788).

dividido pode implicar descontrolo e confusão. Um Executivo plural pode acarretar contínuas e violentas animosidades, e, até mesmo, conduzir ao caos.

Diferentemente de os parlamentares congressuais que devem agir coletivamente para exercer os poderes legislativos, o Presidente pode empregar o seu poder constitucional de modo individual. Diferentemente de os ministros do Supremo Tribunal Federal, que devem, em regra, partilhar o poder judicial entre si e as entre 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>16</sup> ou quando exerce a direção superior da Administração Pública. Por outro lado, se o Poder Executivo pretende ser efetivo, certamente deve ser assessorado e auxiliado por outros agentes públicos e órgãos administrativos; 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>17</sup> Ainda que sujeito a limitações constitucionais, o Presidente da República, livre do controlo 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 responsiva.<sup>18</sup> E, nessa empreitada, deve se valer de ministros, assessores, agentes e órgãos subordinados que o auxiliem no desempenho de sua nobre missão.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> Sobre a temática, cumpre evidenciar que: “[h]ence when the executive power abandons law execution, anarchy prevails, effectively dissolving the government” (PRAKASH, 2003, p. 744).

<sup>17</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>18</sup> Jerry Mashaw (2006, p. 153) disserta nos seguintes termos: “[p]ut in conventional terms, governance accountability is meant to reinforce democracy and the rule of law” (MASHAW, 2006, p. 153). Por sua vez, Adrian Vermeule (2007, p. 77) é esclarecedor ao pontuar que: “[w]hen American critics of delegation equate congressional accountability with 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). It is 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”.

<sup>19</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

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>20</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 regulará acerca da criação e extinção de Ministérios e órgãos da Administração Pública<sup>21</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 e condicionar a relação entre o Presidente e a Administração Pública, inclusive no que tange ao cometimento de determinadas atribuições<sup>22</sup>, o poder conferido constitucionalmente não é ilimitado.

Considerando a distribuição do monumental conjunto de atribuições outorgadas ao Poder Executivo, 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 agente, o servidor público (v.g., Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil) que detém a incumbência de executar a atividade (v.g., julgamento de consultas tributárias e controvérsias) que lhe compete. A racionalidade técnica que pauta a 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>23</sup>

---

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>20</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, 2015, p. 1.611).

<sup>21</sup> Confira o teor do artigo 88 da Constituição Republicana, de 1988, *in verbis*: “Art. 88. A lei disporá sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública”.

<sup>22</sup> O artigo 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, por exemplo, atribui diretamente à autoridade fazendária competência para apreciar e conceder parcelamentos convencionais.

<sup>23</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)



“No Poder Executivo, energia é a principal característica na definição de um bom governo”.<sup>24</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 administrativos 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).

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, 2013, 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>25</sup> Interpretação e regulamentação são notas peculiares a várias instituições do Poder Executivo que, via de regra<sup>26</sup>, interpretam a legislação de acordo uma única voz.<sup>27</sup> Ao procurarem conformar o sentido e o alcance de determinada lei vigente, Presidentes<sup>28</sup>, por exemplo, emitem atos normativos (v.g., decretos, regulamentos<sup>29</sup>), mediante os quais procuram orientar e, por vezes, vincular órgãos administrativos

<sup>24</sup> Confira a famosa frase de Alexander Hamilton em “The Federalist No. 70 – The Executive Department Further Considered” (1788).

<sup>25</sup> A compensação tributária na esfera federal é exemplo do que se expõe. De acordo com o artigo 74, § 14, 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”. 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, despendendo pouca 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>26</sup> Até a própria legislação atinente ao processo de consulta prevê mecanismos (v.g., representação de divergência, recurso especial) de resolução de divergência entre conclusões de soluções de consulta. Confira artigos 35 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

<sup>27</sup> Em tradução livre, vale citar: “[f]orçosamente, 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 normação secundária de tal natureza, a competência regulamentar da Administração é hoje absolutamente imprescindível” (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2014, p. 195).

<sup>28</sup> Ministros e Secretários, na maioria das vezes, substituem o Presidente da República na elaboração de normas jurídicas vinculantes. Ilustrativamente, cumpre mencionar a Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018, por meio da qual o Ministro da Fazenda atribuiu efeito vinculante a dezenas de súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

<sup>29</sup> Vale destacar que a Constituição Republicana, de 1988, estabelece que cumpre ao “Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis”. Nesse sentido, confira o artigo 84, inciso IV, *in fine*, da Lei Fundamental. Igualmente, a Lei Maior, mediante artigo 84, inciso VI, alíneas “a” e “b”, consagra que

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.

Em virtude de o Poder Executivo ser exercido singularmente, evitam-se problemas de ação coletiva e enseja-se o exercício de poder interpretativo independente, dado que o Executivo dispõe de poder para “dizer o que o Direito é”. Não é por outra razão que a vigente Constituição Republicana expressamente prevê 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>30</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>31</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>32</sup>

Nessa linha de ideias, nota-se assim que a autoridade dos agentes subordinados, em inúmeras situações, deriva imediatamente da palavra presidencial, de seus ministros, assessores e demais autoridades públicas superiores (v.g., Secretários), e não diretamente da lei interpretada, 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

---

“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”.

<sup>30</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>31</sup> Uniformidade interpretativa não implica falta de deliberação por parte do Poder Executivo. Ainda que o Poder Executivo procure constranger 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, 2015, p. 1.621).

<sup>32</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).

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 e os Tribunais que, comumente, apresentam-se fragmentados, vacilantes e morosos em relação às suas ações e decisões.

Agentes públicos e órgãos administrativos do Poder Executivo não devem ignorar as legítimas manifestações e pronunciamentos presidenciais, ministeriais e secretariais, sob pena de malferirem a ordem jurídica brasileira. O Presidente da República não é somente um supervisor da burocracia subalterna<sup>33</sup>, é também decisor, intérprete do Direito. Em poucas palavras: é o *executivo*, o agente político, o chefe, 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>34</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 elas não existissem, e um Governo destituído de leis é inconcebível. “Leis não são feitas para si mesmas, mas para serem executadas dentro dos limites da sociedade” (LOCKE, 1994, p. 95), uma vez que a dissolução governamental ocorre 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 imperioso que o Poder Executivo atue permanentemente. Embora a elaboração de novas leis nem sempre seja imprescindível, a execução de leis vigentes é sempre necessária. Quanto a isso, Montesquieu já nos alertava ao dizer que: “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” (MONTESQUIEU, 1996, p.32).

Por fim, importa frisar que, no intuito de manter o controle institucional de maneira a garantir o pronunciamento de uma única voz, administrativamente, “autoridades superiores detêm a competência de não só sancionar voluntariosas medidas, mas refazer o ato administrativo, afastar o servidor público errante ou remodelar as estruturas decisórias” (MASHAW, 2006, p. 121)<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> “Bureaucracies operate through centrally promulgated stable and hierarchical rules” (SABEL; SIMON, 2017, p. 5).

<sup>34</sup> Expressão referida por Alexander Hamilton, sob alcunha de *Pacificus* N° 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”.

<sup>35</sup> Em tradução livre: “[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).

### 3. O NOVO PARADIGMA DA CONSULTA TRIBUTÁRIA

No processo de descongestionamento de tomada de decisão do ápice do Poder Executivo, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ficou incumbida de interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira e de custeio previdenciária.<sup>36</sup>

Nesse contexto, se, por um lado, pode-se afirmar categoricamente que a “consulta fiscal é instrumento jurídico por meio do qual incentiva-se o consulente a adotar postura ativa no esclarecimento de dúvidas sobre a legislação tributária perante o órgão responsável pela emissão, em regra, da primeira palavra oficial” (SEPULVEDA; DE LAZARI, 2018, p. 7), por outro, cumpre enfatizar que “tem a Administração Tributária – intérprete primário da legislação tributária – o dever constitucional de elucidar as dúvidas fundadas que exsurjam a partir da interpretação dos enunciados normativos” (SEPULVEDA; DE LAZARI, 2018, p. 3).

No cumprimento de seu dever constitucional e no intuito de aperfeiçoar esse eficaz instrumento de uniformização interpretativo, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, mediante regramento estabelecido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, determinou que as consultas tributárias passassem a ser solucionadas pelo órgão central, especificamente, pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit)<sup>37</sup>. Concomitantemente à centralização na Coordenação-Geral de Tributação, o referido ato regulamentar inovou também ao conferir os efeitos vinculante e *erga omnes* às soluções de consulta<sup>38</sup>. A significância dessas alterações normativas não passou despercebida. Anos atrás, consignou-se que:

[...] A decisão de consulta vincula a Administração não só perante o consulente, mas também frente a terceiros que se enquadrem em situação idêntica à questionada pelo consulente. A interpretação oficial veiculada na Solução de Consulta aproveita terceiros, quer dizer, beneficiam-se também aqueles interessados que não participaram do processo administrativo de consulta. Trata-se de alteração substancial em relação à regulamentação anterior veiculada pela IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007. Demonstra significativo avanço em direção aos fins públicos perseguidos pela atual Constituição Republicana. Essa inovação se concilia principalmente com o Princípio da Igualdade Tributária, pois o

<sup>36</sup> “Mediante a consulta fiscal, o consulente – ou seja, o legitimado ativo da consulta fiscal – procura esclarecer dúvida fundada, por meio da interpretação levada a cabo pelo Poder Executivo, o qual lhe presta assistência, informando-o acerca de seu entendimento” (SEPULVEDA; DE LAZARI, 2018, p. 3).

<sup>37</sup> O artigo 7º da revogada Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 estabeleceu à época a centralização. Com base no artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o vigente artigo 30 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, dispõe atualmente sobre a centralização nos seguintes termos: “Art. 30. Compete à Cosit proferir a solução de consulta [...]”.

<sup>38</sup> Confira os termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013: “Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.

entendimento fazendário passa a ser aplicável a todos os sujeitos passivos (nota da generalidade) que se encontrem em idêntica situação fático-jurídica. O efeito vinculante emerge desde que os fatos ocorridos (fatos concretos) coincidam com o fato determinado descrito na consulta fiscal [...] (SEPULVEDA; DE LAZARI, 2018, p. 87).

Com o novo regramento, abandonou-se o sistema anterior em que as dez Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF) possuíam competência para solucionar consultas tributárias. À época, mediante regulamentação expressa mediante Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, a legislação tributária permitia que várias vozes proferissem respostas oficiais relativas a consultas de mesmo objeto<sup>39</sup>.

Embora o índice de divergência entre soluções de consulta proferidas pelas Superintendências Regionais fosse baixo no sistema pretérito<sup>40</sup>, promoveu-se redesenho da consulta tributária no intuito de se alcançar maiores ganhos de eficiência em termos processuais (v.g., redução da temporalidade processual e diminuição de estoque de processos), dado que a “eficiência [administrativa] é a métrica fundamental da legitimidade” (MASHAW, 2003, p. 13) do Poder Executivo. Ademais, sabia-se que uma única solução de consulta, expedida por determinada região fiscal, podia, ainda que transitoriamente, causar graves efeitos deletérios (v.g., externalidades negativas<sup>41</sup>), como, por exemplo, desequilíbrio concorrencial em disputado setor econômico, na hipótese de reconhecimento de isenção tributária a um único consulente, visto que no sistema passado as soluções consultas não implicavam efeitos vinculante e *erga omnes*.

As inovações implementadas por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e atualmente disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021<sup>42</sup>, sob ótica da eficiência administrativa, alcançaram bons resultados a ponto de constarem do Projeto de Lei nº 2.484, de 2022, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, como elementos de unificação, dinamização e modernização do processo de consulta. A iniciativa legislativa, em tramitação no Senado Federal, é fruto do trabalho da Comissão de Juristas, capitaneada pela

<sup>39</sup> Confira o artigo 10 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007: “Art. 10. **A solução da consulta** ou a declaração de sua ineficácia **competem à: I - Cosit**, no caso de consulta sobre interpretação da legislação tributária formulada por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome de seus associados ou filiados e sobre preços de transferência de que tratam os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...] III - **SRRF, nos demais casos**”. (grifos nossos)

<sup>40</sup> Estima-se que o índice de divergência entre soluções de consulta proferidas pelas Superintendências Regionais girava em valor inferior a 4% (quatro por cento) do total de soluções expedidas.

<sup>41</sup> As externalidades se referem às repercussões de uma decisão sobre aqueles que dela não participaram. Pode ser positiva (vg., benefícios fiscais) como negativas (vg., aumento da alíquota de um determinado tributo). Logo, podem gerar respectivamente benefícios ou custos.

<sup>42</sup> Vale conferir os artigos 33 e 34 Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Ministra Regina Helena Costa, que avaliou positivamente as modificações normativas introduzidas pelo desenhista regulamentar assim como os resultados alcançados nos últimos anos.

As alterações promovidas pelo desenhista regulamentar permitiram, em suma, que:

- (i) mediante centralização na Coordenação-Geral de Tributação, a palavra oficial fosse unificada;
- (ii) por meio do efeito vinculante, consultas tributárias de mesmo objeto obtenham igual resultado exegético; e
- (iii) por intermédio do efeito *erga omnes*, sujeitos passivos da obrigação tributária que se enquadrem na hipótese abrangida pela solução de consulta possam nela se respaldar, ainda que não sejam o respectivo consulente.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A centralização da competência para solucionar consultas tributárias na Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) reduziu a potencialidade de emissão de respostas oficiais dissonantes na esfera do Poder Executivo Federal. Mediante tal arranjo, a interpretação primária da legislação tributária federal restou unificada no órgão central da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de modo a obstar que várias palavras oficiais fossem proferidas por vários centros judicantes. Com tal medida, minimizou-se o risco de que distintas diretrizes interpretativas causem desorientação aos sujeitos passivos, insegurança jurídica, desequilíbrios concorrenciais ou desigualdades no tratamento de jurisdicionados.

Como visto, o novo paradigma da consulta tributária melhor se adequa tanto em termos estruturais, consideradas as características clássicas do Poder Executivo, quanto em termos valorativos (v.g., isonomia tributária), uma vez que a legislação tributária federal deve ser aplicada uniformemente em relação a todos os sujeitos passivos que se enquadrem em similar situação fático-jurídica.

Daí por que, na regulamentação do instituto jurídico da consulta tributária no plano federal, os efeitos vinculante e *erga omnes* acompanham a centralização das decisões administrativas. Ao garantirem que haverá reprodução de entendimento previamente declarado pela Administração Tributária (efeito vinculante) e que a solução de consulta respalda o sujeito passivo da obrigação tributária que a aplicar, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, ainda que não seja o respectivo consulente (efeito *erga omnes*), as inovações introduzidas na legislação tributária ensejam a produção de uma única voz, visto que que o Executivo dispõe de poder para dizer o que o Direito é.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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: 04 jun. 2023.

CALABRESI, Steven G; PRAKASH, Saikrishna B. The President's Power to Execute the Laws. Vol. 104. **Yale Law Journal**: Nº 541, 1994.

DE LOME, John Louis. **The Constitution of England**. William S. Hein Ed.: 1999.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

HAMILTON, Alexander. Pacificus Nº 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 mai. 2023.

KAGAN, Elena. Presidential Administration. Vol. 114. **Harvard Law Review**: 2000.

MADISON, James. The Particular Structure of the New Government and the Distribution of Power Among Its Different Parts. Nova York: **The Federalist nº. 47**, 1788. Disponível em: <<http://www.foundingfathers.info/federalistpapers/fed47.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2023.

LECLAIR, Jean. **Réflexions critiques au sujet de la métaphore du dialogue em droit constitutionnel canadien**, Revue du Barreau du Québec, 2003.

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.

LOCKE, John. **Segundo Tratado do Governo Civil**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Editora Vozes, 1994.



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.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. **O Espírito das Leis**. Apres. Renato Janine Ribeiro. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PAULSEN, Michael Stokes. The Most Dangerous Branch: Executive Power to Say What the Law Is. Vo. 83. **The Georgetown Law Journal**, No. 217, 1994.

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 jun. 2023.

PRAKASH, Saikrishna. The Essential Meaning of Executive Power. **University of Illinois Law Review**, 2003. Disponível em: <https://www.illinoislawreview.org/wp-content/ill-content/articles/2003/3/Prakash.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2023.

SABEL, Charles F.; SIMON, William H. Democratic Experimentalism. **Columbia Public Law Research Paper**, N° 14-159, 2017.

SEPULVEDA, Antonio. As Diferentes Estratégias Interpretativas e a Influência Institucional sobre o Intérprete. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, n° 22. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SEPULVEDA, Antonio; BARBOSA, Carolina Almeida. O Falacioso Monopólio da Última Palavra. Vol. 10, n° 3. Rio de Janeiro: **Quaestio Iuris**, 2017. Disponível em: <<file:///C:/Users/anton/Downloads/25249-98082-1-PB.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2023.

SEPULVEDA, Antonio; DE LAZARI, Igor. **Consulta Fiscal**. Rio de Janeiro: Ed. Kindle, 2018.



SUNSTEIN, Cass R. The Most Knowledgeable Branch. **University of Pennsylvania Law Review**: 2015. 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 jun. 2023.

\_\_\_\_\_ How Constitutions Can Help Democracy. Coord. BOLONHA, Carlos; BONIZZATO, Luigi; ALMEIDA, Máira. *In 30 anos da Constituição de 1988: Uma Jornada Democrática Inacabada*. Editora Fórum: 2018.

VERMEULE, Adrian. **Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small**. New York: Oxford University Press, 2007.

\_\_\_\_\_ **The System of the Constitution**. New York: Oxford University Press, 2011.

\_\_\_\_\_ Local and Global Knowledge in the Administrative State. **Harvard Law School – Public Law & Legal Theory Working Paper Series**, No. 13-01, 2013.

\_\_\_\_\_ **The Constitution of Risk**. New York: Cambridge University Press, 2014.

\_\_\_\_\_ The Optimal Abuse of Power. **Northwestern University Law Review**, 2015.

WERHAN, Keith. **Principles of Administrative Law**. Saint Paul: West Academic Publishing, 2014.

#### Sobre o autor:

##### Antonio Guimarães Sepulveda

É pós-doutorando pelo Programa de Pós-graduação em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Doutor em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e mestre em Teorias Jurídicas Contemporâneas pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro (FND/UFRJ). Possui graduação em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) e especialização lato sensu em Direito Público pela Universidade Gama Filho (UGF/RJ). Dedicar-se à pesquisa na área da Teoria das Instituições e Desenhos Institucionais, participando do Laboratório de Estudos Teóricos e Analíticos do Comportamento das Instituições (LETACI) do Programa de Pós-Graduação da Faculdade Nacional de Direito da UFRJ. Exerce o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e atua, na qualidade de revisor e parecerista na elaboração de soluções de consulta, pareceres e despachos decisórios, na Divisão de Tributação da Superintendência Regional da 7 Região Fiscal (RJ). Detém o título de engenheiro naval pela UFRJ e possui também especializações tanto na área de tecnologia da informação (PUC/RJ) quanto na área docente (UCAM).

Faculdade Nacional de Direito - UFRJ

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0818-1729>

E-mail: [antonioguisep@gmail.com](mailto:antonioguisep@gmail.com)

