

## Sobre o julgador administrativo e as normas ilegais

Primeiro, foi no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: o artigo 98 prevê que fica vedado aos membros das turmas de julgamento do Carf afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto — ato para o qual gostaríamos de chamar atenção.

Google Gemini



**Charles McNaughton**

Depois, a Lei Complementar nº 227/26 para o contencioso do IBS: o parágrafo único do artigo 74 prevê que, ressalvados certos casos, é vedado às autoridades julgadoras, no âmbito do processo administrativo tributário, afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária sob o fundamento de inconstitucionalidade ou, aqui mais uma vez destaque, “ilegalidade”.

Este artigo tem objetivo de refletir sobre essa suposta impossibilidade do julgador administrativo de deixar de aplicar normas que violam leis.

Gostaria de iniciar com uma noção, talvez disputada sob o ponto de vista teórico, mas da qual não consigo me afastar: nosso sistema tributário é pautado por uma característica peculiar que é a da hierarquia de normas. Essa noção de hierarquia pode soar ingênua: desde que enxergamos a noção de que o aplicador do Direito “constrói” a norma jurídica em suas decisões, desde que vislumbramos certo “ativismo”, talvez uma noção de hierarquia, rígida, “piramidal” soe distante do que o mundo nos apresenta.



Mas há uma visão de hierarquia que eu, pessoalmente, não consigo afastar. A hierarquia como uma espécie de gramática que vincula, no plano de dever-ser, o dado jurídico. Tomando o Direito como uma espécie de língua, em que o utente (órgão jurídico) precisa se servir, no plano semântico, de convenções, no plano sintático, de uma gramática e, no plano pragmático, de uma práxis, o órgão jurídico deve aplicar normas, para produzir outras. Nesse contexto, há hierarquia entre duas normas N e N', quando dizemos que N' precisa observar o conteúdo de N para ingressar no sistema jurídico, assim, comodizemos que um falante deve utilizar regras da gramática, da semântica e da pragmática para ser compreendido quando se serve de um idioma para se comunicar.

Quando digo que existe hierarquia, no sistema, então, reivindico que conceitos como “legalidade”, “constitucionalidade” fazem algum sentido, reivindico, em suma, que o Direito tem um mínimo de juridicidade e que é possível separar o Direito da política, no sentido de que quando um órgão jurídico aplica uma norma ele está vinculado a uma série de elementos que não esgotam meras forças de poder.

Dito isso, um órgão jurídico, qualquer, está obrigado a aplicar normas que regem suas atividades. Exatamente, por isso, a administração pública está obrigada a aplicar e observar a lei, como se desprende do próprio artigo 37 da Constituição. E, mesmo no campo da administração, autoridades de hierarquia inferior têm o dever de aplicar normas produzidas por órgãos de estatura superior.

Agora, quando surgem antinomias de normas, por exemplo, uma norma N prescreve X e outra N' não X, a hierarquia é normalmente um critério de solução que prevalece perante cronologia e especialidade. Apesar disso, nem todo órgão tem competência para reconhecer todo tipo de antinomia e, por conta disso, deixar de aplicar a norma inferior. O exemplo típico é a administração que não pode deixar de aplicar a lei, sob fundamento de inconstitucionalidade.

### **Nesse aspecto, é preciso reconhecer que há dois tipos de antinomia de norma**

Para explicar esses dois tipos, gostaria de comparar a norma como uma espécie de comunicação. Como eixo comunicativo, é dotada de uma mensagem, de um destinatário, de um código, de um canal. Por essa perspectiva, um destinatário da norma pode enxergar duas formas de mensagem: aquela que se dirige, diretamente, a ele e aquela que se dirige a uma norma que se dirige a ele.

Assim, um tipo de antinomia de normas pode ser identificado quando uma norma N regula a produção de outra N' e N' é produzida de uma forma que viole N. Por exemplo, a Constituição outorga competência legislativa para se criar tributos e essa competência é violada pelo legislador. Com esse tipo de antinomia, apenas uma autoridade jurídica muito especial que é o Poder Judiciário pode reconhecer o vício de N' e determinar que deixe de ser aplicado. Proponho designar tal espécie de conflitos de “antinomia vertical”.



Agora, caso distinto se dá quando duas N e N' regulem diretamente a atividade de um órgão jurídico. Ou seja, não N regulando a produção de N', mas N e N' determinando como certo órgão jurídico (a autoridade administrativa) deve se portar. Em tais casos, havendo antinomia entre N e N', a autoridade deve efetivar uma escolha porque ao aplicar uma, ou outra, necessariamente, deixa de aplicar a outra. Proponho designar tal espécie de divergências normativas de "antinomia horizontal".

Ora, em matéria tributária, tanto a lei que insere normas regulando tributos, benefícios fiscais etc. como normas infralegais regem diretamente a atividade da autoridade administrativa. Elas são normas do segundo tipo acima tratado. Trata-se de normas de comportamento que geram direitos e obrigações ao contribuinte e ao Fisco. Por isso, se certa norma é ilegal, a administração deve, o agente público deve, necessariamente, fazer uma escolha entre aplicar a lei ou a norma infralegal.

Nesse contexto, se o princípio da legalidade tem um mínimo de eficácia, problemas de antinomia horizontal devem ser resolvidos aplicando-se a norma de superior hierarquia.

### **Voltemos, agora, à previsão do artigo 98 do Regimento Interno do Carf e do parágrafo único do artigo 74 da LC nº 227/26**

Se a autoridade julgadora do Carf e do tribunal administrativo do IBS está proibida de deixar de aplicar tanto a lei como a norma ilegal, os comandos, a rigor, exprimem um mandamento aprioristicamente impossível: pois, em havendo antinomia horizontal, ao aplicar o comando ilegal a autoridade julgadora terá deixado de aplicar a lei; aplicando esta última, terá deixado de aplicar o primeiro.

Diante da impossibilidade de se aplicar tais comandos, em sua integralidade, é preciso efetivar uma interpretação que supere sua literalidade. E a única interpretação que me parece factível, se quisermos levar o princípio da legalidade a sério, é a prevalência da lei, quando ilegalidades forem identificadas pela autoridade julgadora.

**Autores:** Charles W. McNaughton