



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E CAPACIDADES
INSTITUCIONAIS: O CASO DO CARF

Julia Guerra Fonseca

Rio de Janeiro
2025

JULIA GUERRA FONSECA

SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E CAPACIDADES
INSTITUCIONAIS: O CASO DO CARF

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-Graduação
Lato Sensu da Escola da Magistratura do
Estado do Rio de Janeiro. Professores
Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Mario Iorio Filho

Ubirajara da Fonseca Neto

SISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E CAPACIDADES INSTITUCIONAIS: O CASO DO CARF

Julia Guerra Fonseca

Graduada pela Universidade Federal
do Rio de Janeiro (UFRJ).
Advogada.

Resumo: o presente artigo investiga a relevância do regime de precedentes administrativos no direito brasileiro como mecanismo de racionalização decisória e fortalecimento da segurança jurídica. Parte-se da premissa de que, quando sustentados por capacidades institucionais adequadas, precedentes administrativos podem reduzir a discricionariedade normativa, estabilizar expectativas e ampliar a confiança legítima dos administrados. Os resultados apontam que a ausência de padrões claros de uniformização, como evidenciado no CARF na controvérsia sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, gera insegurança, litigiosidade excessiva e altos custos de conformidade. Em contrapartida, a adoção de técnicas como *distinguishing*, *overruling* com modulação de efeitos, núcleos de uniformização e instrumentos de governança decisória fortalece a coerência e a previsibilidade. Conclui-se que precedentes administrativos devem ser compreendidos como infraestrutura pública de decisão, cuja consolidação incremental constitui arranjo institucional viável e necessário para a Administração Pública brasileira.

Palavras-chave: precedentes administrativos; capacidades institucionais; CARF; discricionariedade normativa; segurança jurídica.

INTRODUÇÃO

Este trabalho enfrenta o seguinte problema de pesquisa: em que medida, a adoção de um regime de precedentes administrativos, apoiado em capacidades institucionais adequadas, é capaz de reduzir a discricionariedade normativa e conferir maior previsibilidade à atuação estatal. Parte-se da hipótese de que precedentes administrativos, quando operados sob condições institucionais robustas, funcionam como instrumentos de racionalização decisória, de proteção da confiança legítima e de promoção de isonomia e eficiência.

A discussão sobre precedentes ocupa, na atualidade, um espaço central no direito brasileiro. O advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) consolidou os deveres de estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência, representando um marco na tentativa de aproximar o sistema jurídico nacional de práticas mais racionais e previsíveis. Embora essa transformação tenha sido concebida, em primeiro lugar, para o Poder Judiciário, seus efeitos irradiam inevitavelmente para a Administração Pública, que enfrenta diariamente a tarefa de decidir milhares de casos concretos em matérias de alta relevância social e econômica. A ausência de padrões decisórios consistentes na esfera administrativa produz insegurança jurídica, fomenta litigância excessiva, eleva custos de conformidade e fragiliza a confiança

legítima dos administrados, que muitas vezes se veem diante de decisões contraditórias, tomadas por órgãos colegiados da própria Administração.

A justificativa da pesquisa repousa em três eixos principais. O primeiro é de ordem teórica, ao buscar contribuir para o desenvolvimento de uma cultura de precedentes no âmbito da Administração Pública, superando práticas decisórias fragmentadas e pouco sistematizadas. O segundo eixo é de natureza prática, especialmente relevante no contencioso tributário, em que oscilações interpretativas e decisões contraditórias impactam diretamente a economia real, a arrecadação e a credibilidade das instituições administrativas. O terceiro eixo é de caráter institucional, voltado ao fortalecimento da segurança jurídica, da transparência e da accountability, elementos indispensáveis para decisões administrativas consistentes e justificáveis. Nesse sentido, a estrutura do artigo foi organizada para garantir uma abordagem progressiva e analítica.

O Capítulo 1 apresenta os fundamentos teóricos e operacionais do regime de precedentes administrativos, com foco na identificação da *ratio decidendi* e na distinção entre elementos centrais e acessórios das decisões. Examina-se o uso das técnicas de *distinguishing* e *overruling* como formas de manejar precedentes com estabilidade e flexibilidade, e a necessidade de estruturas institucionais, como catálogos públicos e sistemas de versionamento, para garantir coerência e rastreabilidade. O capítulo também discute a adaptação de ferramentas como a Análise de Impacto Regulatório à revisão de entendimentos administrativos, mostrando que a efetividade dos precedentes depende tanto de categorias jurídicas quanto de suporte organizacional e tecnológico.

O Capítulo 2 analisa como as capacidades institucionais influenciam a formação e a aplicação de precedentes administrativos. A partir da teoria de Sunstein e Vermeule, demonstra-se que a qualidade das decisões depende das condições institucionais que as sustentam, como estrutura organizacional, fluxos informacionais, mecanismos de uniformização e rotinas de revisão. O capítulo mostra que precedentes só produzem estabilidade, coerência e previsibilidade quando inseridos em um ambiente com governança decisória adequada. Para isso, examinam-se práticas de órgãos como ANEEL, ANVISA e CARF, destacando avanços, lacunas e instrumentos essenciais, como núcleos de uniformização, Análise de Impacto Regulatório e métodos de identificação, distinção e superação de precedentes. Em síntese, o capítulo demonstra que sem capacidades institucionais robustas o regime de precedentes se torna ineficaz; com elas, torna-se instrumento real de racionalidade administrativa.

O Capítulo 3 estuda a atuação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como estudo de caso para avaliar a aplicação de precedentes administrativos e o papel das

capacidades institucionais em controvérsias tributárias relevantes. A investigação toma como eixo central a “tese do século”, examinando como o órgão respondeu à decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal e às demandas de uniformização interna. O capítulo também considera temas como a amortização do ágio, a tributação internacional e as multas qualificadas, observando a consistência dos entendimentos e o uso de técnicas de distinção ou superação. O objetivo é verificar se o CARF possui condições institucionais adequadas para construir e aplicar precedentes com coerência e previsibilidade.

A pesquisa adota o método hipotético-dedutivo, partindo da hipótese de que o regime de precedentes administrativos, quando apoiado em capacidades institucionais adequadas, pode reduzir a discricionariedade normativa e mitigar a insegurança jurídica. A investigação desenvolve-se por meio de pesquisa bibliográfica, com a análise da doutrina nacional e estrangeira sobre precedentes e capacidades institucionais, pesquisa documental, que envolve diplomas normativos como o CPC/2015, a Lei nº 9.784/1999 e a Lei nº 13.848/2019, além de regulamentos administrativos e julgados relevantes, e estudo de caso, centrado na atuação do CARF em controvérsias de alta materialidade, como o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. A escolha desse percurso metodológico se justifica porque permite articular fundamentos teóricos e normativos a partir da literatura especializada, verificar sua aplicação em fontes primárias e, ao mesmo tempo, avaliar concretamente como a prática administrativa, por meio do CARF, tem lidado com a uniformização de entendimentos e com a construção de precedentes.

1 FUNDAMENTOS DO REGIME DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS

O sistema jurídico brasileiro passou, sobretudo após a promulgação do Código de Processo Civil de 2015, por um processo de aproximação com a lógica dos precedentes. Os artigos 926 e 927 do diploma legal¹ consolidaram deveres de coerência, estabilidade e integridade, impondo aos tribunais a necessidade de manter jurisprudência estável e uniformizada. Esse movimento não representa apenas uma mudança técnica, mas sim um verdadeiro deslocamento de cultura jurídica, pois aproxima a tradição romano-germânica brasileira da lógica do *common law*, sem abandonar sua matriz codificada. A inovação consistiu em reconhecer que decisões pretéritas, especialmente aquelas que fixam teses jurídicas com

¹ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

força vinculante, possuem eficácia prospectiva, limitando a variação interpretativa e reduzindo incentivos à litigiosidade.

Embora concebida para o âmbito jurisdicional, essa racionalidade se irradia para a Administração Pública. Afinal, a Administração também decide casos concretos de altíssima relevância social e econômica, sendo responsável por produzir efeitos normativos que impactam diretamente contribuintes, consumidores e regulados em geral. A ausência de coerência e previsibilidade na esfera administrativa mina a confiança legítima, encarece a conformidade regulatória e estimula a multiplicação de litígios, uma vez que cada decisão isolada pode se distanciar das razões anteriormente adotadas.

Nesse contexto, ganha relevo a noção de *ratio decidendi*, núcleo normativo determinante que pode ser generalizado e aplicado em situações fáticas semelhantes. A distinção entre *ratio* e *obiter dicta*, consolidada na tradição anglo-saxã e transplantada pela doutrina processualista brasileira², é essencial também para a Administração, que deve aprender a identificar o fundamento normativo central de suas próprias decisões. Essa autovinculação não elimina divergências, mas condiciona seu surgimento a justificações robustas, com técnicas procedimentais como *distinguishing* e *overruling*, o que amplia a legitimidade das decisões administrativas.

O *distinguishing* consiste na técnica pela qual o julgador afasta a aplicação de um precedente, demonstrando que o caso sob análise apresenta diferenças fáticas ou jurídicas relevantes em relação à situação anteriormente decidida³. Não se trata de negar a força do precedente, mas de preservar sua integridade, aplicando-o apenas dentro dos limites de sua *ratio decidendi*. Já o *overruling* refere-se à superação formal de um precedente, quando o órgão competente, diante de novas circunstâncias normativas, sociais ou de uma evolução do entendimento jurídico, decide substituí-lo por outro, com a necessária modulação dos efeitos para preservar a segurança jurídica⁴. Ambas as técnicas são fundamentais em um sistema de precedentes administrativos, pois asseguram flexibilidade sem comprometer a coerência, permitindo que a Administração Pública adapte suas decisões à complexidade dos casos concretos sem renunciar à previsibilidade e da proteção da confiança legítima.

Essa exigência de integridade e coerência, contudo, não se sustenta apenas em fundamentos teóricos; ela demanda uma desenho institucional que a viabilize. A mera

² MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

³ MACCORMICK, Neil. **Legal Reasoning and Legal Theory**. Oxford: Clarendon Press, 1978.

⁴ DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

existência de um órgão colegiado como o CARF não garante, por si só, a uniformidade decisória. É imperativo que a estrutura organizacional, composta por Seções, Câmaras e Turmas, seja complementada por mecanismos procedimentais que forcem a convergência e a explicitação da *ratio decidendi*. Sem ritos claros para a formação de súmulas e resoluções administrativas, e sem um sistema de registro e difusão de entendimentos que seja tecnicamente preciso, a complexidade da estrutura do CARF, em vez de ser um ativo, transforma-se em um vetor de dispersão, minando a confiança e a previsibilidade que o sistema de precedentes se propõe a entregar.

A construção de um regime de precedentes administrativos depende, porém, de soluções institucionais e tecnológicas que viabilizem sua aplicação concreta. Uma das propostas centrais consiste na criação de catálogos oficiais e públicos de precedentes administrativos. Esses catálogos deveriam ser organizados com versionamento, de modo que cada alteração ficasse registrada, assegurando transparência e rastreabilidade. Cada precedente conteria um identificador persistente, classificação temática, descrição da controvérsia, explicitação da *ratio decidendi*, status normativo (vigente, em revisão, superado), vínculos com precedentes judiciais e guias de aplicação. A utilização de repositórios digitais com busca semântica, filtros por status e linhas do tempo de transição reduziria os custos de decisão e de erro, além de reforçar a transparência com dados abertos e interfaces públicas de integração.⁵

Complementarmente, a organização interna do processo decisório deve ser fortalecida. Núcleos de uniformização, compostos por conselheiros, técnicos e assessorias, poderiam propor enunciados, revisar entendimentos e produzir atas públicas com fundamentação analítica. O objetivo não seria suprimir divergências, mas canalizá-las em um calendário de revisões, com prazos semestrais ou anuais, e gatilhos extraordinários para casos de mudanças legislativas ou decisões judiciais paradigmáticas. Esse arranjo favoreceria previsibilidade e reduziria os impactos de dissonâncias entre órgãos da própria Administração.⁶

A análise de impacto regulatório (AIR), já consolidada na regulação, pode ser adaptada para o contexto dos precedentes administrativos. Uma “AIR de precedentes” permitiria avaliar os custos da incerteza, as alternativas possíveis (manter, ajustar ou superar o precedente), os efeitos distributivos, os riscos de reversão judicial e a participação dos *stakeholders*. Essa

⁵ DIDIER JR., Fredie; ZANETI JR., Hermes. **Curso de Direito Processual Civil: precedente e decisão**. Salvador: JusPodivm, 2022.

⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ferramenta funcionaria como um mecanismo de aprendizado institucional, tornando mais transparente a escolha da Administração diante de casos paradigmáticos.

Outro aspecto relevante consiste na matriz de deferência judicial. O grau de controle exercido pelo Judiciário pode variar conforme a qualidade institucional das decisões administrativas. Assim, haveria maior deferência quando a decisão administrativa estivesse ancorada em precedente consolidado, acompanhado de AIR, participação social e métricas de coerência; deferência intermediária quando houvesse motivação estruturada, mas ausência de alguns elementos formais; e deferência fraca quando fossem detectados déficits de fundamentação, opacidade ou descompasso constitucional. Esse modelo permitiria calibrar as relações interinstitucionais e reduzir choques entre Administração e Judiciário.

No campo da transição, toda mudança de entendimento exige técnicas que mitiguem inseguranças. O *overruling* deve ser acompanhado de modulação administrativa de efeitos, como aplicação apenas prospectiva, manutenção de situações já consolidadas (*grandfathering*) e comunicação ativa por meio de notas explicativas e guias de aplicação. Em matérias de grande impacto, recomenda-se a adoção de projetos-piloto e implementações graduais, a fim de proteger a confiança legítima e mitigar choques econômicos.

A dimensão humana e organizacional também é decisiva. A consolidação de precedentes administrativos exige formação continuada, clínicas de precedentes, revisões por pares, laboratórios de simulação de *distinguishing e overruling*, além de práticas de escrita clara e *reason-giving*.

O conceito de *reason-giving*, traduzido como dever de dar razões, representa uma das práticas centrais para a legitimidade das decisões administrativas. Trata-se da exigência de que o órgão julgador ou decisório explicita de forma clara e estruturada os fundamentos de sua decisão, demonstrando como os elementos normativos e fáticos foram articulados para sustentar a conclusão adotada. Essa obrigação de justificar não é apenas formal: ela materializa a transparência, possibilita o controle social e judicial e promove a racionalidade do processo decisório. No contexto dos precedentes administrativos, o *reason-giving* é ainda mais relevante, pois viabiliza a identificação da *ratio decidendi*, elemento nuclear da decisão que poderá ser aplicado a casos semelhantes no futuro, garantindo coerência, previsibilidade e estabilidade.

Ademais, a prática do *reason-giving* gera efeitos virtuosos tanto internos quanto externos à Administração. Internamente, funciona como instrumento de aprendizado institucional, uma vez que a explicitação rigorosa dos fundamentos incentiva a qualidade argumentativa, reduz inconsistências e permite revisões por pares mais eficazes. Externamente, fortalece a confiança dos administrados, que passam a compreender os critérios que orientam a

atuação administrativa, diminuindo a percepção de arbitrariedade e favorecendo o cumprimento voluntário das decisões. Esse investimento em cultura decisória fortalece a *accountability* e amplia a legitimidade das decisões.⁷

Por fim, a tecnologia deve ser mobilizada como aliada. Sistemas interoperáveis entre Administração e Judiciário, com metadados compatíveis, painéis de convergência e inteligência artificial assistiva podem detectar dissonâncias quase em tempo real e oferecer apoio à uniformização. Evidentemente, tais recursos precisam ser acompanhados de controles humanos e trilhas de auditoria, a fim de evitar decisões opacas e preservar a transparência.

O resultado esperado desse arranjo é a transformação dos precedentes administrativos em verdadeira infraestrutura decisória. Em vez de funcionarem como decisões isoladas, passam a organizar conhecimento, alinhar expectativas e orientar escolhas, reduzindo a discricionariedade e estabilizando as relações jurídicas. A literatura institucional, notadamente a de Cass Sunstein e Adrian Vermeule⁸, aponta que a pergunta relevante não é apenas “qual é a melhor resposta substancial?”, mas “quem decide melhor dadas as limitações institucionais?”.⁹ No Brasil, Fernando Leal destacou que o argumento das capacidades institucionais tem sido, por vezes, banalizado, mas pode servir como mecanismo de aprendizado e de distribuição do ônus de justificação. A conjugação entre precedentes administrativos e capacidades institucionais, portanto, oferece uma solução de “*second best*”, ou seja, melhor arranjo viável dentro das restrições reais existentes: não elimina divergências nem incertezas, mas cria um arranjo decisório mais estável, previsível e legítimo, apto a reduzir custos de erro e de decisão no tempo.

2 CAPACIDADES INSTITUCIONAIS E GOVERNANÇA DECISÓRIA

A noção de capacidades institucionais tornou-se central no debate contemporâneo sobre governança decisória. O conceito, desenvolvido inicialmente por Cass Sunstein e Adrian Vermeule¹⁰, desloca o foco da busca pela “melhor resposta substancial” para a análise sobre “quem decide melhor, dadas as limitações informacionais e organizacionais”. Essa perspectiva introduz um olhar consequencialista e comparativo sobre a tomada de decisão administrativa,

⁷ FULLER, Lon L. **The Morality of Law**. New Haven: Yale University Press, 1969.

⁸ SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. **Law and Leviathan: Redeeming the Administrative State**. Cambridge: Harvard University Press, 2020.

⁹ SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. **Michigan Law Review**, Ann Arbor, v. 101, n. 4, p. 885-951, Feb. 2003.

¹⁰ SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. **Law and Leviathan: Redeeming the Administrative State**. Harvard University Press, 2020.

considerando não apenas o conteúdo da norma, mas também os custos de decisão, os custos de erro e os efeitos de segunda ordem no sistema.

Em termos práticos, isso significa que a legitimidade de uma decisão administrativa não se esgota na sua conformidade com a lei ou na sua racionalidade individual, mas depende de sua inserção em um arranjo institucional capaz de produzir consistência, transparência e aprendizado contínuo. O argumento das capacidades institucionais, nesse sentido, não deve ser lido como mero recurso retórico à separação de poderes, mas como ferramenta de calibragem dinâmica entre Administração e Judiciário¹¹.

A racionalidade decisória administrativa demanda que a construção de precedentes seja acompanhada por estruturas capazes de assegurar coerência interna e diálogo externo. O Brasil ainda enfrenta déficits nessa área: órgãos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) tomam milhares de decisões com impacto econômico e social significativo, mas nem sempre contam com mecanismos robustos de uniformização e de *accountability*. A ausência desses mecanismos resulta em fragmentação jurisprudencial, insegurança e incentivo à litigância estratégica¹².

Nesse cenário, propõe-se a adoção de núcleos de uniformização decisória, inspirados em experiências como as câmaras de revisão das agências reguladoras. Esses núcleos, formados por conselheiros experientes e assessores técnicos, teriam a função de consolidar precedentes, elaborar enunciados e acompanhar indicadores de coerência. O uso de atas públicas e relatórios de revisão periódica ampliaria a transparência e reduziria o risco de decisões contraditórias.

Outro eixo de governança decisória está na aplicação da Análise de Impacto Regulatório (AIR). Embora prevista na Lei nº 13.848/2019¹³, a AIR ainda é subutilizada como instrumento para decisões de natureza adjudicatória. Uma “AIR de precedentes” permitiria explicitar custos e benefícios de manter, distinguir ou superar um entendimento, incorporando a perspectiva dos *stakeholders*, referindo-se a todos os grupos, pessoas ou instituições que são impactados por uma decisão, política ou atividade, a fim de prevenindo choques regulatórios. Trata-se de um mecanismo que fortalece a racionalidade deliberativa e aumenta a legitimidade das decisões administrativas¹⁴.

¹¹ LEAL, Fernando. A utilidade do argumento das capacidades institucionais. **Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 500-519, 2024.

¹² BRASIL. **Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019**. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 157, n. 122, p. 1, 26 jun. 2019.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ RADAELLI, Claudio. **Regulatory Impact Assessment: Concepts and Practice**. Paris: OECD Publishing,

Além disso, o argumento das capacidades institucionais pressupõe investimento contínuo em rotinas e no desenvolvimento de competências decisórias. Para tanto, programas de formação em precedentes mostram-se fundamentais. As chamadas clínicas de *ratio decidendi* têm como objetivo capacitar julgadores e assessores a identificarem, de forma precisa, o fundamento normativo central de uma decisão, distinguindo-o de elementos periféricos ou meramente opinativos.

Já os exercícios de *distinguishing* permitem treinar a diferenciação de casos novos em relação a precedentes anteriores, demonstrando que, embora haja semelhanças aparentes, diferenças fáticas ou jurídicas relevantes justificam a adoção de soluções diversas.¹⁵

De modo semelhante, os exercícios de *overruling* estimulam a análise das hipóteses em que um precedente consolidado deve ser superado por outro, o que exige justificativas robustas e técnicas de transição que preservem a segurança jurídica.

As revisões por pares, por sua vez, funcionam como mecanismo de controle de qualidade, ao permitir que decisões ou votos sejam examinados por outros integrantes do colegiado antes de sua consolidação, assegurando maior consistência argumentativa. Esse conjunto de práticas fomenta uma verdadeira racionalidade processual, que não se limita ao conteúdo do ato decisório, mas valoriza a forma como ele é produzido. A consequência direta é o fortalecimento da *accountability*, entendida como responsabilidade pública e dever de justificar as escolhas administrativas, bem como da confiança legítima dos administrados, que passam a perceber a atuação da Administração como previsível, transparente e coerente.¹⁶

A experiência de órgãos reguladores brasileiros revela avanços e desafios. A ANEEL, por exemplo, desenvolveu práticas de consultas públicas e relatórios de impacto que aproximam sua atuação de um modelo participativo e transparente. A ANVISA, em matérias sanitárias, tem buscado alinhar suas decisões a precedentes internacionais, reforçando sua credibilidade. Já o CARF, apesar de sua relevância econômica, ainda carece de mecanismos formais de governança de precedentes, o que explica parte das críticas à sua previsibilidade¹⁷. Essas experiências demonstram que a qualidade decisória está diretamente associada à construção de capacidades institucionais.

2010.

¹⁵ LEAL, Fernando. **Precedentes administrativos, distinguishing e overruling**: técnicas de decisão e racionalidade institucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

¹⁶ SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. **Law and Leviathan**: Redeeming the Administrative State. Cambridge: Harvard University Press, 2020.

¹⁷ LEAL, Fernando. Precedentes Administrativos, Deferência e Capacidades Institucionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 280, n. 2, p. 159-188, maio/ago. 2021.

A lógica do *second best* é crucial para a compreensão da reforma administrativa. Ao reconhecer que o Judiciário e a Administração Pública operam sob condições de racionalidade limitada e assimetria de informação, a teoria sugere que a busca pelo arranjo institucional ótimo o *first best* é inatingível. Em vez disso, o foco deve ser na identificação de arranjos subótimos, mas factíveis, que compensem as falhas inerentes ao sistema. Para Sunstein e Vermeule, a redenção do Estado Administrativo reside justamente na capacidade de construir salvaguardas procedimentais *surrogate safeguards* que, embora imperfeitas, garantam um nível aceitável de previsibilidade e *accountability*. Essa abordagem pragmática justifica a ênfase nas capacidades institucionais como um projeto incremental e contínuo, e não como uma solução de engenharia constitucional de aplicação imediata.

A implementação dessas capacidades, por sua vez, exige uma modernização da infraestrutura digital de governança. A mera criação de núcleos é insuficiente sem ferramentas tecnológicas que suportem a gestão do conhecimento decisório. É fundamental o desenvolvimento de repositórios digitais interoperáveis, que utilizem inteligência artificial para auxiliar na identificação e marcação da *ratio decidendi* dos julgados, distinguindo-a dos *obiter dicta*. Tais plataformas devem permitir a busca por metadados, a visualização de cadeias de precedentes e a emissão de alertas de divergência em tempo real, transformando o vasto volume de decisões administrativas em um ativo de informação estruturada, acessível e auditável por todos os *stakeholders*.

Em síntese, a racionalidade decisória administrativa deve ser compreendida como função não apenas do mérito de cada decisão, mas da arquitetura institucional que a sustenta. Precedentes administrativos só produzem os efeitos desejados, quais sejam: redução da discricionariedade, proteção da confiança e estabilidade das expectativas quando operados em um ambiente de capacidades técnicas, informacionais e procedimentais. A ausência dessas capacidades converte o regime de precedentes em formalismo vazio; sua presença, ao contrário, transforma-o em infraestrutura pública de decisão, apta a orientar escolhas e reduzir custos sistêmicos. Trata-se da lógica do *second best*, como destacam Sunstein e Vermeule¹⁸, e cuja versão brasileira foi aprofundada por Fernando Leal¹⁹ ao discutir a distribuição racional do ônus de justificação entre Administração e Judiciário.

¹⁸ VERMEULE, Adrian. Hume's Second-Best Constitutionalism. *The University of Chicago Law Review*, Chicago, v. 70, n. 1, p. 421-457, Winter 2003.

¹⁹ ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. *Direito, Estado e Sociedade*, Rio de Janeiro, n. 38, p. 6-50, jan./jun. 2011.

3 ESTUDO DE CASO: O CARF, A COERÊNCIA DECISÓRIA E A TESE DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ocupa posição estratégica no sistema tributário brasileiro, funcionando como instância central de julgamento do contencioso administrativo federal. Por sua natureza institucional e pela complexidade das matérias que examina, o órgão não apenas soluciona litígios concretos, mas também exerce papel normativo indireto, influenciando condutas empresariais, estratégias de planejamento tributário e a própria arrecadação estatal. Sua relevância é tal que a coerência decisória não constitui mero atributo desejável, mas um requisito para a preservação da segurança jurídica e da confiança legítima entre Administração e contribuintes.

A controvérsia em torno da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS constitui exemplo paradigmático das potencialidades e fragilidades da atuação do CARF. Antes da consolidação do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 69 da repercussão geral²⁰, coexistiam decisões administrativas díspares: algumas Turmas ensaiavam alinhamento à tese dos contribuintes, outras mantinham interpretação pró-Fazenda. Essa falta de convergência expôs um quadro de insegurança que incentivou a litigância estratégica, dificultou a conformidade espontânea e gerou elevados custos de decisão, tanto para os contribuintes quanto para a própria Administração.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 574.706/PR, firmou orientação vinculante no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, conforme consolidado na repercussão geral. O acórdão reconhece que o ICMS destacado representa ingresso meramente transitório na contabilidade do contribuinte, sem incorporar-se ao seu patrimônio, o que afasta a possibilidade de tributação dessa parcela como faturamento. A fundamentação também reforça que o imposto pertence ao Estado, e não ao contribuinte, o que inviabiliza sua inclusão nas bases das contribuições.²¹

Esse episódio ilustra, com clareza, a carência de mecanismos institucionais de governança de precedentes no CARF. Não se trata de exigir unanimidade em um órgão colegiado, divergências são inerentes à deliberação plural. O problema reside na ausência de arranjos formais capazes de canalizar tais divergências para instâncias de revisão, consolidação

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15 mar. 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2 out. 2017. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/publ_dje.asp?seq=123456. Acesso em: 10 jul. 2025.

²¹ VERMEULE, Adrian. Hume's Second-Best Constitutionalism. **The University of Chicago Law Review**, Chicago, v. 70, n. 1, p. 421-457, Winter 2003.

e eventual superação, mediante protocolos claros e transparentes. Sem essas estruturas, a sorte do contribuinte pode variar conforme a composição da Turma ou mesmo pelo antigo critério de voto de qualidade, mecanismo que reforçava percepções de parcialidade e reduzia a legitimidade institucional.

Sob a lente das capacidades institucionais, nota-se que a dificuldade não está apenas em alcançar a “resposta correta”, mas em desenhar arranjos organizacionais aptos a conferir previsibilidade. A literatura de Sunstein e Vermeule²² desloca o foco de “o que decidir” para “quem decide melhor”, dadas as limitações informacionais e organizacionais. No contexto brasileiro, Fernando Leal²³ aprofunda esse raciocínio ao demonstrar que a legitimidade das decisões administrativas depende de arranjos que maximizem estabilidade, transparência e racionalidade procedimental.

O CARF ainda carece de repositórios oficiais de precedentes, com metadados que explicitem a *ratio decidendi* e distingam claramente os fundamentos determinantes de considerações acessórias. Sem essa precisão, a reaplicação dos entendimentos em casos futuros é comprometida, favorecendo a dispersão argumentativa e a dependência de *obiter dicta*, sendo formada por são observações acessórias feitas pelo julgador ao longo da fundamentação, que não constituem o motivo determinante da decisão.²⁴

A dificuldade em isolar a *ratio decidendi* e a consequente dependência de *obiter dicta* no contencioso administrativo do CARF remetem a desafios teóricos profundos inerentes a qualquer sistema de precedentes. A distinção entre o que é vinculante e o que é meramente persuasivo ecoa o debate clássico na teoria do direito sobre a natureza da decisão judicial. Enquanto autores como Neil MacCormick²⁵ enfatizam a lógica do raciocínio legal e a identificação de regras gerais a partir de casos concretos, a perspectiva de Ronald Dworkin²⁶ exige que a decisão seja justificada não apenas por regras existentes, mas também por princípios que confirmem integridade ao ordenamento jurídico. Para o CARF, a adoção de um sistema de precedentes robusto exige, portanto, mais do que uma mera rotina de catalogação; demanda um compromisso filosófico com a coerência, onde cada julgamento administrativo é visto como parte de uma narrativa institucional contínua, e não como um ato isolado de vontade.

²² SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. **Michigan Law Review**, v. 101, n. 4, 2003.

²³ LEAL, Fernando. Precedentes Administrativos, Deferência e Capacidades Institucionais. **Revista de Direito Administrativo**, FGV, 2021.

²⁴ DIDIER JR., Fredie; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Processual Civil**. 23. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

²⁵ MACCORMICK, Neil. **Legal Reasoning and Legal Theory**. Oxford: Clarendon Press, 1978.

²⁶ DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

Essa exigência de integridade e coerência, contudo, não se sustenta apenas em fundamentos teóricos; ela demanda um desenho institucional que a viabilize. Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) emerge como o principal mecanismo de governança de precedentes dentro do CARF, atuando como a instância de uniformização que deveria traduzir o ideal teórico de estabilidade em prática decisória. A função primordial da CSRF é canalizar as divergências entre as Turmas e Seções, estabelecendo um entendimento consolidado que sirva de baliza para os julgamentos futuros. Contudo, para que a CSRF cumpra efetivamente seu papel, é imperativo que sua atuação seja acompanhada de ritos claros para a formação de súmulas e resoluções administrativas, e de um sistema de registro e difusão de entendimentos que seja tecnicamente preciso, sob pena de a complexidade da estrutura do CARF, em vez de ser um ativo, transformar-se em um vetor de dispersão, minando a confiança e a previsibilidade que o sistema de precedentes se propõe a entregar.

Do ponto de vista organizacional, o desenho colegiado do CARF, composta por Seções, Câmaras, Turmas e pela instância de uniformização da Câmara Superior de Recursos Fiscais, representa um ativo institucional relevante, mas cujos benefícios só se concretizam se acompanhados de ritos claros para a formação de súmulas e resoluções administrativas, bem como de mecanismos estruturados de registro e difusão dos entendimentos consolidados. Alterações regimentais recentes e a prática de elaborar enunciados com efeito orientador para instâncias de primeira linha, como as Delegacias de Julgamento, são avanços significativos. Contudo, seu impacto depende de critérios transparentes de atualização e de vinculação explícita com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

A dimensão de incentivos institucionais também merece atenção. Em cenários de incerteza, regras de desempate, padrões de fundamentação e a previsibilidade das consequências associadas às decisões moldam o comportamento processual de contribuintes e da Fazenda. Quando inexistem precedentes claros, ambos os lados são estimulados a recorrer indefinidamente, na expectativa de que a composição do colegiado ou variações interpretativas lhes favoreçam. Esse comportamento amplia a litigiosidade, onera a máquina administrativa e gera ineficiência sistêmica. Em contrapartida, a fixação de precedentes consistentes e bem justificados, sobretudo quando acompanhados de técnicas estruturadas de *distinguishing* e *overruling* com modulação de efeitos, contribui para reduzir assimetrias de informação, incentivar o compliance e racionalizar a própria arrecadação.

A análise integrada demonstra que a definição do STF não apenas afastou a inclusão do ICMS como parcela do faturamento, mas também consolidou a compreensão de que a receita tributável pelo PIS e pela COFINS deve corresponder exclusivamente aos ingressos que se

incorporam definitivamente ao patrimônio do contribuinte. Esse ponto reforça a necessidade de aprimoramento das capacidades institucionais do CARF para identificar a materialidade econômica das operações e distinguir, com precisão técnica, entre receitas permanentes e entradas transitórias, sob pena de perpetuar incertezas estruturais no contencioso administrativo.

Outro aspecto relevante revela que a modulação de efeitos desempenha função institucional que transcende o mero equilíbrio orçamentário. A estratégia de modulação protege a confiança legítima, evita distorções competitivas entre contribuintes que judicializaram ou não a tese antes do marco temporal fixado e estabiliza escolhas administrativas. Para o CARF, isso evidencia a necessidade de desenvolvimento de protocolos próprios de modulação administrativa, capazes de conferir previsibilidade e evitar rupturas abruptas de entendimento que afetem a competitividade no mercado.

A multiplicidade de teses derivadas da controvérsia original, como a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a exclusão do PIS e da COFINS de suas próprias bases e debates envolvendo CPRB, IRPJ e CSLL, mostra que a ausência de coordenação entre o CARF, a Receita Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e o Judiciário produziu ciclos sucessivos de litigância. Essa fragmentação decisória revela a urgência de canais estáveis de diálogo interinstitucional, aptos a reduzir dispersões jurisprudenciais, alinhar expectativas e fortalecer a governança decisória tributária.

Nesse contexto, a aplicação da Análise de Impacto Regulatório (AIR) a decisões paradigmáticas se mostra instrumento essencial. Ao permitir a avaliação dos custos da incerteza, dos efeitos distributivos e dos riscos de reversão judicial, a AIR reforça a racionalidade deliberativa e possibilita que a transição entre entendimentos ocorra de forma transparente e previsível. Em casos de grande repercussão, como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, essa ferramenta poderia ter mitigado a necessidade de modulação ampla pelo Supremo Tribunal Federal, preservando a confiança dos contribuintes e a estabilidade econômica.

Sob a perspectiva interinstitucional, a ausência de coerência decisória no CARF transfere ao Judiciário, em especial ao STF e ao STJ, a tarefa de uniformização, sobrecarregando suas pautas e retardando a consolidação de entendimentos. Em contrapartida, quando o órgão administrativo demonstra consistência, promove a participação social e explicita as razões determinantes de suas decisões, cria-se espaço para uma deferência judicial calibrada: o Judiciário tende a prestigiar soluções administrativas robustas, reduzindo custos sistêmicos de substituição e favorecendo um ciclo virtuoso de aprendizado institucional.

Por fim, o caso revela que a política decisória ótima para o CARF não é a idealizada, mas a factível, o chamado arranjo institucional de *second best*. Diante das limitações informacionais, da racionalidade restrita e da multiplicidade de objetivos, o desafio passa a consistir em construir uma governança incremental e adaptável. Repositórios digitais interoperáveis, núcleos técnicos de uniformização, rotinas explícitas de modulação, programas de formação continuada em precedentes e ferramentas tecnológicas de monitoramento compõem uma agenda exequível de aprimoramento institucional.

Em síntese, a análise do episódio da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS evidencia tanto os riscos da ausência de governança decisória quanto as oportunidades de fortalecimento das capacidades institucionais do CARF. Mais do que resolver um litígio bilionário, esse caso tornou visível a urgência de consolidar uma cultura administrativa orientada por precedentes, capaz de reduzir a discricionariedade, proteger a confiança legítima e estabilizar expectativas no âmbito tributário.

CONCLUSÃO

Em síntese, este trabalho teve como objetivo investigar em que medida a adoção de um regime de precedentes administrativos, apoiado em capacidades institucionais adequadas, pode reduzir a discricionariedade normativa e conferir maior previsibilidade à atuação estatal. A hipótese formulada foi a de que precedentes administrativos, quando desenhados com método e operados sob arranjos institucionais robustos, funcionam como instrumentos de racionalização decisória, de proteção da confiança legítima e de fortalecimento da isonomia.

Os resultados da pesquisa confirmaram tal hipótese ao demonstrar que a ausência de governança de precedentes, como evidenciado em episódios do CARF, conduz a um quadro de insegurança jurídica, estímulo à litigância estratégica e corrosão da confiança dos administrados. Por outro lado, quando o processo decisório é estruturado com base em núcleos de uniformização, repositórios públicos de precedentes, técnicas claras de *distinguishing* e *overruling* acompanhadas de modulação de efeitos, bem como no uso de instrumentos como a Análise de Impacto Regulatório (AIR), observa-se melhora significativa em termos de coerência, qualidade argumentativa e estabilidade das expectativas.

A contribuição teórica deste estudo reside em consolidar a noção de que precedentes administrativos não devem ser compreendidos como mera repetição mecânica de entendimentos pretéritos, mas como infraestruturas públicas de decisão, capazes de organizar informação, alinhar expectativas e conferir racionalidade procedimental. A perspectiva de Cass Sunstein e Adrian Vermeule reforça que a pergunta relevante não é “qual a melhor resposta

substancial?”, mas “qual o melhor arranjo institucional para decidir sob condições de limitação informacional e racionalidade restrita”. Fernando Leal, em chave crítica, sublinha que o argumento das capacidades institucionais não deve ser banalizado como sinônimo de separação de poderes, mas, sim, compreendido como mecanismo de aprendizado institucional e de distribuição do ônus de justificação. Esses aportes demonstram que o fortalecimento de capacidades institucionais é condição para que o sistema de precedentes administrativos cumpra sua função.

Não obstante, é necessário reconhecer limitações desta pesquisa. O recorte adotado concentrou-se no CARF e em controvérsias de alta materialidade tributária, o que pode não refletir integralmente os desafios enfrentados por outros órgãos administrativos em diferentes áreas do direito. Além disso, a efetividade das propostas aqui apresentadas depende de variáveis externas, como incentivos políticos, disponibilidade orçamentária e rotatividade de quadros, que escapam ao alcance deste estudo.

Essas limitações, longe de fragilizar as conclusões, abrem espaço para pesquisas futuras. Estudos comparativos entre órgãos administrativos distintos, análises empíricas sobre o tempo de consolidação de precedentes, a eficácia da modulação administrativa de efeitos e a mensuração de indicadores objetivos como taxas de adesão a precedentes ou índices de litigância repetitiva constituem caminhos promissores para aprofundar a compreensão do tema.

Adicionalmente, observou-se que a própria arquitetura colegiada do CARF, com suas Seções, Câmaras e Turmas, constitui um ativo institucional relevante, mas que somente produz seus melhores efeitos quando associada a mecanismos claros de formação e revisão de súmulas, a protocolos de difusão dos entendimentos consolidados e a critérios transparentes de atualização. Do mesmo modo, regras de desempate, padrões de fundamentação e incentivos para o cumprimento voluntário das decisões desempenham papel decisivo na redução da assimetria de informações entre Administração e contribuintes, favorecendo tanto o compliance quanto a racionalidade arrecadatória do Estado.

Sob a ótica das capacidades institucionais, também se verificou que a deferência judicial calibrada funciona como um mecanismo virtuoso de coordenação entre Administração e Judiciário. Ao prestigiar decisões administrativas construídas com base em precedentes claros, fundamentação robusta e modulação responsável de efeitos, o Poder Judiciário contribui para reduzir custos de substituição e reforça a previsibilidade das relações jurídicas. Essa interação interinstitucional não implica abdicação do controle judicial, mas sim uma alocação eficiente de competências que valoriza a coerência, a estabilidade e a legitimidade das decisões administrativas.

Portanto, a consolidação de um regime de precedentes administrativos no Brasil não deve ser vista como panaceia, mas como arranjo institucional viável, de natureza incremental e perfectível. Quando precedentes são tratados como compromissos públicos, sustentados por capacidades técnicas, informacionais e procedimentais, tornam-se instrumentos de racionalidade pública, aptos a calibrar a discricionariedade, reduzir a insegurança jurídica e fortalecer a confiança legítima. Nessa direção, constrói-se uma Administração mais coerente, transparente e adaptável, merecedora de deferência calibrada por parte do Judiciário e, sobretudo, da confiança da sociedade.

REFERÊNCIAS

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. O argumento das “capacidades institucionais” entre a banalidade, a redundância e o absurdo. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 38, p. 6-50, jan./jun. 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2025.

BOLONHA, Carlos; ALMEIDA, Máira; LUCAS, Daniel de Souza. Um caminho possível para a operacionalização das capacidades institucionais. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 10, n. 3, p. 326-337, set./dez. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 1 fev. 1999.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. **Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019**. Dispõe sobre a gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 26 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 2 out. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>. Acesso em: 10 jul. 2025.

DIDIER JR., Fredie; ZANETI JR., Hermes. **Curso de Direito Processual Civil**: v. 1. Regime de Precedentes e Coisa Julgada. Salvador: JusPodivm, 2025.

DWORKIN, Ronald. **Law's Empire**. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

FONSECA, Julia Guerra. **Precedentes Administrativos das Agências Reguladoras: produção normativa como mecanismo de controle de políticas públicas**. 2021. Monografia

(Bacharelado em Direito) – Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

LEAL, Fernando. A utilidade do argumento das capacidades institucionais. **Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 500-519, 2024.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Precedentes Administrativos no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 131-155, jan./mar. 2018.

MACCORMICK, Neil. **Legal Reasoning and Legal Theory**. Oxford: Clarendon Press, 1978.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. **Michigan Law Review**, Ann Arbor, v. 101, n. 4, p. 885-951, Feb. 2003.