
DÉFICIT DE ARGUMENTAÇÃO NAS DECISÕES DO CARF: PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL *VERSUS* REGRA PRECLUSIVA**Antonio Guimarães Sepulveda¹****Resumo**

O Princípio da Verdade Material tem servido de fundamento para inúmeras decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Fração desse conjunto de decisões relaciona, com o Princípio da Verdade Material, a regra jurídica que estipula que, salvantes exceções, a “prova documental será apresentada na impugnação”, sob pena de preclusão do direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual. Parcela da jurisprudência administrativa, em contrariedade ao direito positivado, tem sustentado, em determinados casos, a inaplicabilidade da mencionada regra jurídica e admitido, com base no Princípio da Verdade Material, a apresentação de provas na fase recursal, ainda que o caso concreto não se amolde às hipóteses excepcionais normativamente previstas. Como a teoria da argumentação de Robert Alexy baliza racionalmente a tomada de decisão, analisa-se a fundamentação de acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no intuito de se averiguar se a argumentação expendida, no tocante à superação da regra preclusiva pelo Princípio da Verdade Material, é ou não aceitável sob a perspectiva alexyana. Com base na análise crítica previamente desenvolvida, conclui-se, a partir do estudo de casos e sob a lente da teoria da argumentação, no sentido de que as decisões administrativas respeitantes à temática eleita apresentam grave déficit argumentativo.

Palavras-Chave: Princípio da Verdade Material; Regra Preclusiva; Impugnação.

INTRODUÇÃO

O Princípio da Verdade Material² tem servido de fundamento para inúmeras decisões proferidas pelo

¹ Professor convidado dos cursos de pós-graduação da Universidade Federal Fluminense (UFF) e Fundação Getúlio Vargas (FGV-Rio). Tutor da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Doutorando em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Pesquisador do Laboratório de Estudos Teóricos e Analíticos sobre o Comportamento das Instituições - Letaci/UFRJ. E-mail: agsepulveda@ig.com.br

² Nesse sentido, cabe trazer duas definições sobre o aludido princípio, a saber: “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça transladar para o processo. É a busca em contraste com a verdade material. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, 2011, p. 581). E mais: “As faculdades fiscalizatórias da Administração Tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos” (MARINS, 2012, p. 154).

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)³. Fração desse conjunto de decisões relaciona, com o Princípio da Verdade Material, a regra jurídica⁴ que estipula que, salvantes exceções, a “prova documental será apresentada na impugnação”, sob pena de preclusão do direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual⁵.

Parcela da jurisprudência administrativa, em contrariedade ao direito positivo, tem sustentado, em determinados casos, a inaplicabilidade da regra jurídica da preclusão e admitido, fundamentalmente, com base no Princípio da Verdade Material, a apresentação de provas na fase recursal, ainda que o caso concreto não se amolde às hipóteses excepcionais normativamente previstas no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972⁶, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Extrapolando o “sentido literal possível” e avançando sobre o campo do desenvolvimento do Direito (LARENZ, 2005, p. 457)⁷, parte da jurisprudência administrativa acolhe material probante, apresentado pelo recorrente, após o momento processual limite estabelecido pelo legislador ordinário. Ao assim proceder, alguns colegiados administrativos realizam atividade criadora e instituem casuisticamente novas exceções à regra jurídica aprovada pelo Parlamento.

³ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é órgão colegiado, paritário e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. Compete ao CARF julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁴ “[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado em uma medida tão ampla quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. Princípios são, portanto, *mandatos de otimização*. Como tais, elas podem ser preenchidas em graus distintos. A medida ordenada do cumprimento depende não só das possibilidades fáticas, senão também jurídicas. Estas são determinadas, ao lado, por regras, essencialmente por princípios opostos. As colisões de direitos fundamentais supra delineadas devem, segundo a teoria dos princípios, ser qualificadas de colisões de princípios. O procedimento para a solução de colisões de princípios é a ponderação [...]. Bem diferente estão as coisas nas regras. Regras são normas que, sempre, ou só podem ser cumpridas ou não cumpridas. Se uma regra vale, é ordenado fazer exatamente aquilo que ela pede, não mais nem menos. Regras contêm, com isso, determinações no quadro do fática e juridicamente possível. Elas são, portanto, *mandamentos de definitivos*. A forma de aplicação de regras não é a ponderação, senão a subsunção” (ALEXY, 1999b, p. 75).

⁵ Decreto nº. 70.235, de 1972: Art. 16. A impugnação mencionará: [...]§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

⁶ Confira as esclarecedoras palavras proferidas pelo Ministro Ilmar Galvão, que, durante o julgamento da apelação em mandado de segurança (AMS) nº. 106.747-DF, sintetizou o pensamento do extinto Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que o Decreto nº. 70.235, de 1972, ostenta status de lei ordinária: “Achava-se o País sob o império de duas ordens jurídicas: uma constitucional e outra institucional. Ambas coexistiam, cada qual operando em seu setor próprio. Entre os poderes atribuídos ao Presidente da República pelo Ato Institucional nº. 5, de 13/12/68, encontrava-se o de legislar em todas as suas matérias, decretado que fosse o recesso parlamentar (art. 2º, § 1º), medida que se concretizou com o Ato Complementar nº. 38, de 13/12/68. No exercício dessas atribuições legislativas, editaram os Ministros Militares, 05/09/69 (quando investidos temporariamente da função de Presidente da República, por força do Ato Institucional nº. 12, de 31/08/69), o Decreto-lei n.º 822 que, em seu art. 2º, delegou ao Poder Executivo a competência para regular o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais. [...] Invocando a delegação contida neste diploma legal, baixou o Presidente da República, em 06/03/72, o Decreto n.º 70.235, [...]” (Grifos nossos)

A importância desta análise se dá em razão de a superação⁸ (*defeasibility*) da aludida regra jurídica, estabelecida pelo Congresso Nacional e originária do chefe do Poder Executivo⁹, ser promovida por órgão colegiado administrativo, centro decisório carente de legitimidade político-democrática, dependente de consistente argumentação jurídica. Diante desse quadro, emerge a necessidade de demonstração, por parte da instância judicante, da cadeia de fundamentação, que seja racionalmente passível de comprovação e controlável intersubjetivamente – sobretudo porque parte da doutrina nacional recomenda que o conflito entre regra e princípio jurídicos seja solucionado pelo predomínio da regra sobre o princípio de igual hierarquia com o qual ela venha a colidir.¹⁰

Diz-se que quanto mais intensiva é a decisão, tanto mais grave e robusta devem ser as razões que justificam a decisão, havendo a necessidade de uma fundamentação suficiente e idônea. No contexto descrito, tudo leva a crer que o ônus argumentativo a ser expandido pelo colegiado administrativo deva ser maior, tendo em vista o categórico pronunciamento dos Poderes Executivo e Legislativo e ausência de referência constitucional imediata do Princípio da Verdade Material. A regra jurídica, válida e vigente, estabelece um significativo ônus argumentativo para a sua superação, posto que o desenvolvimento do Direito por parte das instâncias administrativas judicantes ultrapassa o plano originário da lei, modificando significativamente o panorama jurídico¹¹. A propósito, “descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio. Até porque, sem outro argumento a modificar a equação, o ônus de superar uma regra é maior do que aquele exigido para superar um princípio” (ÁVILA, 2004, p. 84). Ao contrário do que se crê, a escolha democrático-legislativa pela regra jurídica robustece sua insuperabilidade *prima facie*. Afirma-se, em situações como essa, que “a racionalidade e, dessa forma, a legitimidade da decisão perante os jurisdicionados decorrem da adequada fundamentação por meio das razões apropriadas” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 514).

Com base na teoria de Robert Alexy, por meio da qual “[n]ão se pretende que o enunciado normativo afirmado, proposto ou ditado como sentença seja só racional, mas também que no contexto de um ordenamento

⁷ “O sentido literal possível, a extrair do uso linguístico em geral, constitui o ponto de partida e, ao mesmo tempo, determina o limite da interpretação, pois que aquilo que está para além do sentido literal possível e que já não é com ele compatível, mesmo na ‘mais ampla’ das interpretações, não pode valer como conteúdo da lei” (LARENZ, 2005, p. 485).

⁸ Embora todos requisitos para a aplicação de determinada regra jurídica se façam presentes e não incida qualquer regra excepcional, ainda assim o intérprete não a aplica. Nessa situação, há superação ou derrotamento (*defeasibility*) da regra jurídica.

⁹ A redação conferida pela Lei nº 9.532, de 1997, ao artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997.

¹⁰ “A pretensão de definitividade que está presente nas regras jurídicas se manifesta em seu grau máximo, pois o mesmo legislador que escolheu os princípios jurídicos vinculantes para o caso concreto estabeleceu também uma prioridade entre esses princípios no caso coberto pela regra. A existência de uma regra implica, em si mesma, uma decisão sobre a prioridade entre princípios colidentes” (BUSTAMANTE, 2010, p. 169).

¹¹ “Um desenvolvimento do Direito conduzido metodicamente para além deste limite, mas ainda no quadro do plano originário, da teologia da lei em si, é preenchimento de lacuna, desenvolvimento do Direito *imanente à lei*; o desenvolvimento do Direito que esteja já para além deste limite, mas adentro do quadro e dos princípios directivos do ordenamento jurídico no seu conjunto é desenvolvimento do Direito superador da lei” (LARENZ, 2005, p. 520).

jurídico vigente possa ser racionalmente fundamentado” (ALEXY, 2005, p. 212), pretende-se analisar, a partir desse marco teórico, se as fundamentações adotadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nas decisões que superam a regra jurídica da preclusão - por vezes mediante a utilização da técnica da ponderação - se revelam criteriosas e consentâneas com a perspectiva alexyana. Entre as várias teorias contemporâneas da argumentação jurídica¹², supõe-se que a teoria alexyana seja uma das que ofereça razoáveis critérios e formas argumentativas racionais para avaliação das justificações decisórias adotadas pelos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Pretende-se assim verificar se as decisões colegiadas, proferidas pela última instância judicante do processo administrativo fiscal, apresentam suficiente fundamentação, visto que o processo argumentativo para tomada de decisão deve se desenvolver racionalmente.

Nesse intento, prospectou-se, a partir do sítio eletrônico do CARF¹³, acórdãos, cuja divulgação ocorrera durante o interregno compreendido entre janeiro e dezembro de 2015. Nessa primeira fase, encerrada no dia 24 de fevereiro do ano corrente¹⁴, o sistema de pesquisa retornou, em termos brutos, 80 (oitenta) acórdãos¹⁵, obtidos mediante os argumentos de pesquisa “verdade material” e “prova”. Como nem todos acórdãos inicialmente coletados se referiam ao objeto deste trabalho¹⁶, fez-se necessário depurar, a fim de restringir o conjunto somente àquelas decisões que efetivamente se relacionassem com o tema abordado. Ao final da depuração, obteve-se um conjunto final de 5 (cinco) acórdãos.

Dada a similaridade dos argumentos expendidos na fundamentação desses 5 (cinco) acórdãos e com vistas a facilitar a análise argumentativa, formaram-se 3 (três) grupos de decisões. No intuito de diferenciar, desde logo, cada um dos grupos, indica-se, preliminarmente, parte da ementa que os singularizam:

Devem ser apreciados os documentos juntados aos autos depois da impugnação e antes da decisão de 2ª instância. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador em sua

¹² “Na verdade, não existe uma teoria da argumentação jurídica, mas sim teorias da argumentação” (GRANZINOLI, 2009, p. 22).

¹³ Confira: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

¹⁴ Informa-se a data de encerramento do levantamento das informações, uma vez que, periodicamente, o sistema é alimentado com novas informações acerca dos julgamentos realizados pelo CARF no período compreendido nesta pesquisa.

¹⁵ O levantamento dos acórdãos se limitou, temporalmente, ao ano de 2015, pois a ampliação, por exemplo, de mais um ano, de forma a contemplar também o ano de 2014, como critério de busca, redundaria no acréscimo de mais 240 (duzentos e quarenta) acórdãos.

¹⁶ A título de exemplo, cite-se parte da ementa do Acórdão nº 9202-003.564, exarado pela 2ª Turma, na sessão de 28 de janeiro de 2015: “Tratando-se de área de reserva legal, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente Laudo Pericial, Relatório Vistoria do IBAMA e Averbação (Reserva Legal) à margem da matrícula do imóvel, formalizada antes da ocorrência do fato gerador, ainda que não apresentado Ato Declaratório Ambiental - ADA, impõe-se o reconhecimento de aludida área, glosada pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material”. Mencione-se também o caso concreto (Acórdão nº 3301-001.986, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 25 de julho de 2013), em que o recorrente apresentou documentos antes da decisão de primeira instância - logo no momento oportuno -, mas que não foram juntados oportunamente para apreciação da Delegacia da Secretaria da Receita Federal de Julgamento. Note que, em ambos os casos, não se trata da regra preclusiva prevista no 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Outrossim, não são objeto de análise neste trabalho os Acórdãos nº 3301-002.284, 3301-002.283 e 3301-002.285, uma vez que, embora nas respectivas ementas se faça referência ao Princípio da Verdade Material, no corpo da decisão não se faz qualquer menção.

real expressão econômica¹⁷.(grifos nossos)

O direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais. DILIGÊNCIAS OU PERÍCIAS. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis¹⁸.(grifos nossos)

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas.¹⁹ (grifos nossos)

Assim, sob a perspectiva da teoria da argumentação de Robert Alexy, serão analisados os acórdãos previamente selecionados, proferidos recentemente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio dos quais a regra jurídica da preclusão é superada fundamentalmente pelo Princípio da Verdade Material.

A REPRESENTAÇÃO ARGUMENTATIVA

Na moldura da divisão funcional entre os Poderes republicanos constituídos, a tarefa de legislar refere-se tipicamente ao Parlamento²⁰. A elaboração de atos normativos primários, exercida pelo Congresso Nacional, ocorre de modo legítimo, se submisso ao princípio do devido processo legal, porque o Parlamento representa o povo, que democraticamente escolhe seus representantes por eleição livre, igual e transparente e os controla, reprovando-os com a não reeleição, em caso de déficit de representação no exercício do mandato parlamentar (ALEXY, 2008a, p. 163).

Quando o direito positivo, aprovado pelo Parlamento, é superado por meio de decisão proferida por instância decisória estatal, quer do Poder Judiciário, quer do Poder Executivo, discute-se se é compatível com a ideia de democracia pelo fato de serem os julgadores (v.g., magistrados, conselheiros atuantes em órgãos judicantes e servidores públicos lotados em unidades de julgamento) insuscetíveis ao controle popular, tendo em conta que não são eleitos pelo voto popular.

Segundo Alexy, o conceito de representação argumentativa torna possível harmonizar jurisdição, democracia e direitos fundamentais. Para ele, a legitimidade não se alcança unicamente pela via política, mas

¹⁷ Confira Acórdão nº 2101-002.638.

¹⁸ Confira Acórdãos nº 2801-003.682 e 2801-003.925.

¹⁹ Confira Acórdãos nº 9101-002.114 e 9101-002.113.

também pela via da argumentação, principalmente por aquela exercida pelos tribunais constitucionais. Enquanto que o Parlamento representa o cidadão politicamente, o tribunal representaria o povo argumentativamente²¹. Se julgador (es) declara (m) argumentos com a pretensão de que um número representativo de cidadãos os considere aceitáveis, corretos (ALEXY, 2008a, p. 165), ainda que sob uma perspectiva de longo prazo, a nota de legitimidade democrática, por meio da argumentação expendida no momento da construção da decisão, passa a integrá-la, ainda que se distancie dos anseios populares. Certamente, a decisão pode se afastar daquilo que o povo projeta e quer, não obstante a pretensão ilusória de que o representa. Para o autor, a democracia pressupõe uma racionalidade discursiva e o discurso²² impõe a democracia deliberativa.

O conceito alexyano de representação argumentativa não se resume com a mera apresentação de argumentos razoáveis e bons, que habitualmente bastam para a deliberação. Embora argumentos bons ou plausíveis sejam suficientes para a deliberação, não o são para a representação argumentativa, posto que dependentes da discussão racional²³. Para Alexy, a representação exige muito mais. O teórico alemão afirma categoricamente que há necessidade de atendimento de dois requisitos para configurar a representação argumentativa: (a) a existência de argumentos válidos ou corretos e (b) a existência de pessoas racionais que sejam capazes e dispostas a aceitar argumentos válidos ou corretos (ALEXY, 2008a, p. 165). A representação argumentativa pressupõe que o decisor apresente as razões que fundamentam suas afirmações com vistas a alcançar um acordo, um consenso racional: “consenso que é resultado não das peculiaridades dos participantes ou de sua situação, mas simplesmente de eles se terem submetido ao peso da evidência e da força da argumentação” (ATIENZA, 2006, p. 162). O argumento válido é aquele que atende à pretensão de correção²⁴ e que encontra respaldo perante parte significativa dos cidadãos, pessoas racionais e capazes.

É na força e na validade do argumento que são dados os pressupostos para a legitimidade da representação argumentativa. É imprescindível dotar de força a decisão. Exige-se “positivamente que os cidadãos

²⁰ “A edição de atos normativos primários, que instituem direitos e criam obrigações é função típica do Poder Legislativo” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 873).

²¹ “A chave para a resolução é a distinção entre a representação política e a argumentativa do cidadão. O princípio fundamental: ‘Todo o poder estatal origina-se do povo’ exige compreender não só o parlamento, mas também o tribunal constitucional como representação do povo. A representação ocorre, decerto, de modo diferente. O parlamento representa o cidadão politicamente, o tribunal constitucional argumentativamente. Com isso, deve ser dito que a representação do povo pelo tribunal constitucional tem um caráter mais idealístico do que aquela pelo parlamento (ALEXY, 1999a, p. 66).

²² “Contudo, a teoria do discurso se caracteriza pelo fato de “as convicções fáticas e normativas (assim como os seus interesses) poderem ser modificadas, em virtude dos argumentos apresentados *no curso do procedimento*” (ATIENZA, 2006, p. 164).

²³ “A saída para o problema consistiria em estabelecer exigências da atividade da fundamentação, isto é, regras da discussão racional, cujo cumprimento garanta que o resultado – a norma particular ou a asserção que se pretende fundamentar – seja racional [...] Essas regras do discurso racional não se referem apenas às proposições, mas também ao comportamento do falante, o que significa que elas não são apenas regras semânticas, mas também regras pragmáticas” (ATIENZA, 2006, p. 165).

²⁴ “[A] pretensão de correção que se propõe no discurso jurídico é uma pretensão não só limitada, no sentido de que se efetua sob as exigências assinaladas na lei, a dogmática e os precedentes (e, em geral, sob os limites das regras do discurso jurídico), como também relativa aos participantes do discurso (no sentido de que o resultado depende deles, e, portanto, de suas convicções

aprovem os argumentos do tribunal se eles aceitarem um discurso jurídico-constitucional racional” (ALEXY, 1999a, p. 66), de modo que o tribunal constitucional seja tido como uma “instância de reflexão do processo político” (ALEXY, 1999a, p. 66) e que suas razões ecoem pela coletividade e nas instituições políticas, conduzindo a reflexões e discussões. As pessoas – racionais e capazes - devem aceitar os argumentos da decisão, de modo a chancelar as escolhas valorativas adotadas pela instância decisora. Nos tribunais, a representação popular não se dá de forma política, mas é puramente argumentativa.

DISCURSO JURÍDICO

O discurso jurídico consiste fundamentalmente em argumentar²⁵, em aduzir razões a favor ou contra determinada solução, certa decisão. E, de modo geral, “os órgãos jurisdicionais e administrativos não precisam explicar as suas decisões; o que devem fazer é justificá-las” (ATIENZA, 2006, p. 20). Justificar é o objetivo dos discursos jurídicos, pois, enquanto que as razões explicativas visam demonstrar como se alcançou certa solução, as razões justificadoras objetivam alcançar uma solução, uma decisão, que seja tida como correta ou aceitável por parte dos demais participantes do discurso. Ou seja, uma decisão que possa ser racionalmente fundamentada dentro do quadro de determinado ordenamento jurídico²⁶.

A teoria da argumentação de Robert Alexy apresenta três relevantes aspectos: (i) pretende penetrar na estrutura lógica dos argumentos utilizados pelos participantes (aspecto analítico), (ii) procura incorporar os argumentos e as concepções predominantes em determinados grupos (aspecto empírico) e (iii) tenciona distinguir os bons dos maus argumentos por meio do estabelecimento de critérios que confirmam racionalidade ao discurso (aspecto argumentativo). A teoria alexyana oferece critérios a fim de avaliar se um determinado juízo de valor é racionalmente justificável. Para Alexy, um enunciado normativo tem a pretensão de correção²⁷ apenas se

normativas), a um determinado momento temporal (o resultado do discurso pode ser diferente no tempo t1 e no tempo t2), e, além disso, o procedimento não pode, na maioria dos casos, ser realizado na prática” (ATIENZA, 2006, p. 180).

²⁵ Não é outro motivo que conduz Atienza (2016, p.17) a afirmar que: “ninguém duvida que a prática do Direito consista, fundamentalmente, em argumentar, e todos costumamos convir em que a qualidade que melhor define o que se entende por um ‘bom jurista’ talvez seja a sua capacidade de construir argumentos e manejá-los com habilidade. Entretanto, pouquíssimos juristas leram uma única vez um livro sobre a matéria e seguramente muitos ignoram por completo a existência de algo próximo a uma ‘teoria da argumentação jurídica. (Grifos nossos)

²⁶ “Argumentar’ significa fornecer fundamentos, que permitam a uma afirmação apresentar-se como justificada, pertinente ou pelo menos discutível. Os fundamentos, para atingirem esse fim, têm de ser conformados de tal modo que convençam os participantes na discussão, cuja existência se pressupõe, e que permitam suplantar os contra-argumentos por eles aduzidos” (LARENZ, 2005, p. 212).

²⁷ Robert Alexy ao discorrer sobre a tese da separação e a tese da conexão entre Direito e Moral afirma que: “Esto implica que, com el fin de determinar el concepto y la naturaleza del derecho, todas las teorías positivistas están limitadas a dos elementos, específicamente, a la expedición autoritativa y a la eficacia social. La caracterización de las teorías no positivistas, en cambio, incluye un tercer elemento: la corrección del contenido” (ALEXY, 2013, p. 16). Para o autor, “[e]l argumento de la corrección enuncia que tanto las normas jurídicas individuales así como las decisiones judiciales individuales, al igual que los sistemas jurídicos como un todo necesariamente formulan una pretensión de corrección [...] la pretensión de corrección está necesariamente implícita en el derecho, independientemente de las intenciones de sus operadores” (ALEXY, 2013, p. 18). E mais: “[...] la pretensión de corrección

pode ser resultado de um procedimento.

O teórico alemão sustenta, fundamentalmente, a tese de que as questões práticas podem ser decididas racionalmente. Por meio da razão, do melhor argumento, é possível, se observadas determinadas regras e formas de argumentos²⁸, se alcançar procedimentalmente um resultado justificado²⁹. Em razão disso, Alexy elabora uma teoria normativa da argumentação capaz de oferecer critérios para avaliar se um determinado juízo de valor é racionalmente justificável. A teoria normativa da argumentação jurídica, composta por um conjunto de regras e formas, define procedimento que a argumentação deve se desenvolver para ser tida como racional. Porque deduzidas da razão, essas regras e formas, universais e objetivas, são aplicáveis aos discursos jurídicos e servem, portanto, como parâmetro de aferição da racionalidade discursiva.

O discurso jurídico é, sustenta Alexy, um caso especial do discurso prático-geral. Este complementa aquele, porque as regras do discurso prático-geral são insuficientes para uma fundamentação segura. Trata-se um discurso racional, relativamente condicionado (v.g., regras processuais)³⁰ e objetivante da fundamentação jurídica sobre questões práticas, que eleva uma pretensão de correção³¹. No discurso jurídico, procura-se sustentar se uma proposição está racionalmente fundamentada na moldura do ordenamento jurídico vigente³². Nesse sentido, os participantes do discurso devem observar as regras e as formas específicas do discurso jurídico - tais como a lei, os precedentes judiciais e a dogmática jurídica (ALEXY, 2014, p. 179) - assim como, na maior medida possível, as regras e formas específicas do discurso prático geral, com vistas a alcançar um acordo sobre a correção ou não de

formulada em la toma de decisiones jurídicas necesariamente se refiere no solo a razones autoritativas o basadas en fuentes de validez jurídica, sino también a razones morales. Esto implica que la pretensión de corrección necesariamente planteada em el derecho conduce a la necesaria inclusión de la moral en el concepto de derecho (ALEXY, 2013, p. 19). Atienza (2006, p. 182) afirma que “a pretensão de correção tem, por um lado, um caráter relativo [...], mas, por outro lado, considerada como ideia reguladora, tem caráter absoluto. Isso leva Alexy a não abandonar por completo a tese da única resposta correta: ‘A questão decisiva aqui é que os respectivos participantes de um discurso jurídico, se suas afirmações e fundamentações hão de ter um sentido pleno, devem, independentemente de se existe ou não uma única resposta correta, elevar a pretensão de que a sua resposta é a única correta. Isso significa que eles devem pressupor única resposta correta como idéia reguladora. A idéia reguladora da única resposta correta não pressupõe que exista, para cada caso, uma única resposta correta. Só pressupõe que, em alguns casos, se pode dar uma única resposta correta e que não se sabe em que casos é assim, de maneira que vale a pena procurar encontrar, em cada caso, a única resposta correta’”.

²⁸ “Alexy não inclui apenas regras, mas também formas de argumentos; porém, essas formas poderiam tecnicamente ser formuladas igualmente como regras” (ATIENZA, 2006, p. 164).

²⁹ Em certa medida, Alexy se afasta das teorias normativas da interpretação que oferecem fundamentalmente critérios semânticos para identificação da resposta jurídica a determinada questão.

³⁰ “A amplitude e os tipos de limitações são muito diferentes nas diversas formas. A mais livre é a discussão da Ciência do Direito. No processo se dão as maiores limitações. Aqui os papéis estão desigualmente distribuídos: a participação, por exemplo, do acusado não é voluntária e o dever de veracidade é limitado. O processo de argumentação é limitado temporalmente, sendo regulamentado por regras processuais. As partes podem orientar-se segundo os seus interesses. Com frequência, talvez como regra, as partes não buscam exatamente a sentença correta ou justa, mas a que lhe vantajosa” (ALEXY, 2014, p. 210).

³¹ “Em primeiro lugar, pode-se comprovar que em todas as formas de discurso jurídico se efetuam fundamentações. Mas quem fundamenta algo pretende que sua fundamentação seja acertada e, por isso, sua afirmação correta. Os enunciados jurídicos formulam, portanto, como os enunciados normativos gerais, uma pretensão de correção – que se pode satisfazer certamente de diferentes formas (ALEXY, 2014, p. 212).

³² Ao discorrer analiticamente sobre o “código da razão prática”, Alexy afirma: “uma sinopse e uma formulação explícita de todas as regras e formas de argumentação prática racional” (ALEXY, 2014, p. 187).

pretensões problemáticas³³.

Para Alexy, a argumentação jurídica é um caso especial da argumentação prática³⁴. Elabora sua teoria da argumentação jurídica considerando-a como parte integrante de uma teoria geral da argumentação prática³⁵. A tese defendida é que o discurso jurídico, a argumentação jurídica, é tida como um caso especial do discurso prático, ou seja, do discurso moral.

Na argumentação prática, há uma série de regras, aplicáveis também à argumentação jurídica, que delineiam o discurso racional prático, tais como: as regras básicas ou fundamentais (*die Grundregeln*), que estabelecem “condição de possibilidade de qualquer comunicação linguística em que se trate da verdade ou a correção”³⁶ (ALEXY, 2014, p. 187); a “regra geral de fundamentação” e outras três que contêm os requisitos da situação ideal de fala, a partir das quais se homenageia a igualdade de direitos, a universalidade e a liberdade em prol dos participantes do discurso³⁷ (ALEXY, 2014, p. 191); as regras sobre a carga da argumentação, de caráter eminentemente técnico, que tencionam facilitar a argumentação³⁸ (ALEXY, 2014, p. 193); as formas de argumentos³⁹; regras de fundamentação, que se referem particularmente às características da argumentação

³³ “La naturaleza dual del derecho implica que éste comprende necesariamente dos principios: el principio de la justicia y el principio de seguridad jurídica. El principio de seguridad jurídica es un principio formal, que requiere un compromiso con lo que se expide autoritativamente y es socialmente eficaz. El principio de justicia es principio material o sustantivo que exige que la decisión sea moralmente correcta. Estos dos principios – como generalmente ocurre con los principios – pueden colisionar, y de hecho colisionan con frecuencia. Ninguno de los dos en ningún caso podrá suplantar al otro completamente. Por el contrario, la naturaleza dual del derecho exige que puedan ser vistos en una proporción correcta entre sí, y esto, a su vez, sólo se puede lograr por medio de la ponderación. La idea de una frontera exterior del derecho es el resultado de tal ponderación, esto es, de equilibrar los principios de seguridad jurídica y justicia (ALEXY, 2013, p. 21).

³⁴ “Assim, por um lado, o procedimento do discurso jurídico se define pelas regras e formas do discurso prático geral e, por outro lado, pelas regras e formas específicas do discurso jurídico que, sinteticamente, exprimem a sujeição à lei, aos precedentes judiciais e à dogmática” (ATIENZA, 2006, p. 172).

³⁵ “Alexy [...] parte de uma teoria da argumentação da prática geral que ele projeta, depois, para o campo do Direito” (ATIENZA, 2006, p. 159).

³⁶ As regras fundamentais exprimem os princípios da não contradição, sinceridade, universalidade e uso comum da linguagem. São elas: 1.1) Nenhum orador pode se contradizer; 1.2) Todo falante só pode afirmar aquilo em que ele próprio crê; 1.3) Todo falante que aplique um predicado F a um objeto *a*, deve estar disposto a aplicar F também a qualquer outro objeto que seja igual a *a*, em todos os aspectos relevantes; 1.4) Falantes diferentes não podem usar a mesma expressão com diferentes significados.

³⁷ 2) Todo falante deve, quando lhe for solicitado, fundamentar o que afirma, a não ser quando puder dar razões que justifiquem a recusa a uma fundamentação; 2.1) Quem pode falar pode participar do discurso; 2.2) a) Todos podem problematizar qualquer asserção; b) Todos podem introduzir qualquer asserção no discurso; c) Todos podem expressar suas opiniões, desejos e necessidades; 2.3) A nenhum falante se pode impedir de exercer, mediante coerção interna ou externa ao discurso, seus direitos fixados em 2.1 e 2.2.

³⁸ As regras de divisão do ônus de justificação têm o propósito de evitar bloqueios de argumentação se acaso forem utilizadas de forma irrestrita. São elas: 3.1) Quem pretende tratar uma pessoa A de maneira diferente da adotada para uma pessoa B, está obrigado a fundamentar isso; 3.2) Quem ataca uma proposição ou uma norma que não é objeto da discussão, deve dar uma razão para isso; 3.3) Quem apresentou um argumento só está obrigado a dar mais argumentos em caso de contra-argumentos; 3.4) Quem introduz, no discurso, uma afirmação ou manifestação sobre as suas opiniões, desejos ou necessidades que não se refira como argumento a uma anterior manifestação, tem, se isso lhe é pedido, de fundamentar por que introduziu essa afirmação ou manifestação.

³⁹ “Alexy parte de que, basicamente, há duas maneiras de fundamentar um enunciado normativo singular (N): por referência a uma regra (R) ou então assinalando-se as conseqüências de N (F, de Folge = conseqüência)” (ATIENZA, 2006, p. 167).

prática e normatizam como lançar mão da fundamentação por meio das formas anteriores⁴⁰ (ALEXY, 2014, p. 200) e, por fim, as regras de transição⁴¹.

A argumentação jurídica, por sua vez, trata da justificação de um caso especial de proposições normativas: as decisões jurídicas. A argumentação jurídica se caracteriza por sua vinculação ao Direito vigente e lida com duas dimensões de justificação discursiva. Em um plano, a justificação interna (*internal justification*), e, em outro, a justificação externa (*external justification*)⁴². Na justificação interna, verifica-se a obediência aos critérios gerais da lógica deôntica (coerência lógica da argumentação), apura-se, nesta dimensão, se a decisão decorre, formal e logicamente, das premissas estabelecidas (silogismo). Por outro lado, o objeto da justificação externa, desconectada da estrutura lógica do argumento, relaciona-se com a escolha e a correção, a justificação, das próprias premissas. O objeto da justificação externa é a fundamentação das premissas utilizadas na justificação interna, vale dizer, tem-se sob perspectiva a fixação das premissas valorativas⁴³.

As mencionadas premissas podem se subdividir em três categorias bastante distintas: (i) regras do Direito Positivo, (ii) enunciados empíricos e (iii) premissas que não são regras, nem do Direito Positivo, nem enunciados empíricos. As regras do Direito Positivo podem ser justificadas por meio do ordenamento jurídico em função do critério de validade. Por sua vez, os enunciados empíricos se fundamentam em consonância com os métodos das ciências empíricas, seja por intermédio das máximas da presunção racional, seja por meio de regras processuais atinentes às provas. E, por fim, premissas que não são regras, nem do Direito Positivo, nem enunciados empíricos, aplica-se o que se pode chamar de argumentação jurídica.

Alexy elabora seis grupos de regras e formas da justificação externa concernentes às premissas que não são regras, nem do Direito Positivo, nem enunciados empíricos (ALEXY, 2014, p. 229): Especifica as relativas à argumentação empírica, aos cânones de interpretação, à argumentação dogmática, ao uso dos precedentes, às

⁴⁰ 5.1.1) A pessoa que afirma uma proposição normativa, que pressupõe uma regra para a satisfação dos interesses de outras pessoas, deve poder aceitar as conseqüências dessa regra também no caso hipotético de que ela se encontrasse na situação daquelas pessoas; 5.1.2) As conseqüências de cada regra para a satisfação dos interesses de cada um devem poder ser aceitas por todos; 5.1.3) Toda regra deve poder ser ensinada de forma aberta e geral; 5.2.1) as regras morais que servem de base às concepções morais do falante devem passar pela prova de sua origem histórico-crítica. Uma regra moral não passa por semelhante prova: (a) ainda que se pudesse ser justificada racionalmente em sua origem, deixa de sê-lo *a posteriori*; (b) se não pode ser justificada originariamente e tampouco se apresentam, posteriormente, razões suficientes para tal; 5.2.2) as regras morais que servem de base às concepções morais do falante devem ser capazes de passar pela prova da formação histórico-individual. Uma regra moral não passa por semelhante prova se estiver fundada apenas em condições de socialização não justificáveis; 5.3) devem ser respeitadas as possibilidades de realização efetivamente dados.

⁴¹ 6.1) Para qualquer falante e em qualquer momento, é possível passar para um discurso teórico (empírico); 6.2) Para qualquer falante e em qualquer momento, é possível passar para um discurso de análise da linguagem; 6.3) Para qualquer falante e em qualquer momento, é possível passar para um discurso de teoria do discurso. Tais regras visam corrigir eventuais problemas sobre fatos, problemas linguísticos, problemas conceituais ou sobre questões referentes à própria discussão prática.

⁴² “Alexy distingue dois aspectos na justificação das decisões jurídicas – a justificação interna e a justificação externa – de maneira que há, também, dois tipos de regras e formas do discurso jurídico” (ATIENZA, 2006, p. 172).

⁴³ “O objeto da justificação externa é a fundamentação das premissas usadas na justificação interna” (ALEXY, 2014, p. 228). “Quando no que se segue se falar de ‘justificação externa’, por tal estará referindo à justificação destas premissas” (ALEXY, 2014, p. 229).

formas especiais de argumentos jurídicos e à argumentação prática geral.

Como ressalta Atienza (2006, p. 174), “a argumentação prática geral constitui o próprio fundamento da argumentação jurídica”. A argumentação empírica está presente em quase todas as formas de argumentação jurídica. Essa forma de argumentação requer dados, ora sobre a regularidade de eventos objeto das ciências naturais ou sociais, ora dados concernentes a fatos particulares, como os motivos dos atores, sucessos ou estados de coisas, sendo que, tais dados, podem se referir ao passado, presente ou futuro. Os enunciados empíricos atrelam-se aos desenvolvimentos de outras Ciências, tais como, a Sociologia, a Psicologia ou a Medicina. Alexy chama atenção para a importância do conhecimento revelado pelas ciências naturais ou sociais, o que reclama, não raro, cooperação interdisciplinar, embora lhe esteja presente a noção de que não se pode obter o conhecimento empírico com a certeza desejável, tornando necessária a aplicação de regras da presunção racional.

No que tange os cânones de interpretação – que são esquemas de enunciados a partir dos quais se segue, logicamente, outro enunciado, seja uma regra positiva ou outro enunciado jurídico – Alexy patenteia que ainda hoje não é pacífica a questão relativa à hierarquia, validade e quantidade. Embora acentue a debilidade dos cânones de interpretação, destaca-os em seis espécies com o fito de situá-los em conformidade com suas características típicas, uma vez que não os descarta como sem valor, apesar de “excluir a possibilidade de usá-los como regras suficientes por si mesmas para fundamentação de decisões jurídicas” (ALEXY, 2014, p. 21). Considera os seguintes cânones interpretativos: semântico, genético, histórico, teleológico, comparativo e sistemático.

As regras da argumentação dogmática⁴⁴, elaboradas por Alexy, têm em mira a necessidade de fundamentar enunciados dogmáticos em enunciados práticos do tipo geral, assim como a necessidade de que os enunciados dogmáticos sejam corroborados empiricamente e, em última instância, a própria necessidade de utilização de argumentos dogmáticos⁴⁵.

As regras sobre o uso de precedentes se justificam, sob perspectiva alexyana, porque o “campo do discursivamente possível não poderia ser preenchido com decisões mutáveis e incompatíveis entre si; o uso do precedente significa aplicar uma norma e, nesse sentido, é mais uma extensão do princípio da universalidade” (ATIENZA, 2006, p. 178). As regras sobre uso de precedentes facultam ao decisor argumentar com base em decisões institucionais passadas e, simultaneamente, atribuem ônus argumentativo, se porventura se opte pelo afastamento do precedente (ALEXY, 2014, p. 268). Com base na igualdade de tratamento a situações similares e

⁴⁴ São elas: i) Caso seja posto em dúvida, todo enunciado dogmático deve ser fundamentado mediante o emprego de, pelo menos, um argumento prático de tipo de geral; ii) Todo enunciado dogmático deve poder ser bem-sucedido numa comprovação sistemática, tanto no sentido estrito quanto no sentido amplo; iii) Se são possíveis argumentos dogmáticos, eles devem ser usados.

⁴⁵ Segundo Alexy, “[u]ma dogmática do Direito é 1) uma série de enunciados que 2) se referem às normas estabelecidas e à aplicação do Direito, mas não pode identificar-se com sua descrição, 3) estão entre si em relação de coerência mútua, 4) se formam e discutem no marco de uma ciência jurídica que funciona institucionalmente, e 5) tem conteúdo normativo” (ALEXY, 2014, p. 252).

sob perspectiva da justiça formal, da segurança e previsibilidade jurídicas, almeja-se, em síntese, a aplicação de uma norma que subjaz ao precedente (ALEXY, 2014, p. 269).

A analogia, o argumento *a contrario sensu*, o argumento *a fortiori* e o argumento *ad absurdum* são espécies de formas especiais de argumentos jurídicos. Ao amparo de inferências lógicas, é possível expressar o uso de qualquer dessas formas especiais. O uso das formas especiais demanda, em quase todos os casos, a introdução de premissas que, na grande parte dos casos, permanecem implícitas. A explicitação do uso dessas formas, além de facilitar a compreensão de sua formulação lógica, auxilia no esclarecimento do conteúdo não lógico. Por isso, a racionalidade impõe que a fundamentação se faça com base no discurso jurídico, a fim de que se sujeite ao controle dos demais partícipes.

A controlabilidade da decisão somente pode ser realizada, por parte dos cidadãos, pelo escrutínio do procedimento⁴⁶ racional de justificação ultimado pelo decisor, de modo a afastar, na maior medida possível, a indesejável arbitrariedade de órgãos decisionistas situados nos poderes constituídos, inclusive, no Poder Executivo. Por meio da motivação da decisão é que a coletividade pode avaliar e aceitar o conteúdo da decisão. Embora as regras do discurso jurídico possibilitem que os partícipes da decisão alcancem soluções incompatíveis entre si, aquelas garantem decisões discursivamente fundamentadas se porventura observadas⁴⁷.

ANÁLISE DA ARGUMENTAÇÃO EXPENDIDA NOS ACÓRDÃOS SELECIONADOS DO CARF

Neste tópico serão abordadas três espécies de decisões administrativas, previamente selecionadas, de acordo com os critérios explicitamente destacados no início deste artigo.

No primeiro tipo de decisão, a fim de fazer prevalecer o Princípio da Verdade Material sobre a regra da preclusão, prevista no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o relator da decisão colegiada afirma que, embora “não se possa olvidar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão [...] entendendo que, para evitar qualquer injustiça, devam ser considerados todos os elementos legítimos capazes de

⁴⁶ “Como vimos, a teoria do discurso de Habermas, que Alexy faz sua, pode ser caracterizada como uma teoria do procedimento. Referido ao discurso prático, isso quer dizer que um enunciado normativo é correto ‘apenas se pode ser o resultado de um procedimento’ (ATIENZA, 2006, p. 163).

⁴⁷ “Isso se deve, como já vimos, aos fatos de o discurso começar sobre a base das convicções faticamente existentes dos participantes, de nem todos os passos da argumentação estarem determinados e de algumas das regras do discurso só poderem ser satisfeitas de maneira aproximada. Nem sequer um discurso ideal, ou seja, num discurso em que os participantes cumprem plenamente as regras (o que quer dizer que o mesmo ocorre em condições de tempo ilimitado, participação ilimitada, ausência total de coação, absoluta clareza lingüística e conceitual, informação empírica completa, capacidade e disponibilidade par a troca de papéis e ausência de preconceitos), seria possível assegurar que o discurso prático permite alcançar sempre um consenso, quer dizer uma única resposta” (ATIENZA, 2006, p. 179).

formatar convicção [...]”⁴⁸ No intuito de consubstanciar a decisão, duas ementas de acórdãos proferidos por outra Câmara do CARE, embora apresentem as mesmas falhas e deficiências, foram indicadas em complemento à fundamentação expendida pelo colegiado.

Nesses parcos termos é que a regra jurídica válida e vigente é superada pelo Princípio da Verdade Material. Ainda que as regras também possam “ter seu conteúdo preliminar de sentido superado por razões contrárias, mediante um processo de ponderação de razões” (ÁVILA, 2004, p. 45), nota-se, por meio da análise do acórdão, que a decisão não diferencia as boas das más razões. Na decisão do colegiado administrativo, apenas os argumentos que apoiam a decisão em determinado sentido é que sustentam o procedimento de superação da regra da preclusão. A distinção entre os argumentos favoráveis e contrários não é realizada. A última instância do processo administrativo fiscal deixou ainda de ponderar a jurisprudência administrativa contrária⁴⁹ frente à mencionada no acórdão.

Em verdade, a técnica da ponderação⁵⁰ não foi criteriosamente utilizada, uma vez que não foi conferida a devida importância às razões contrárias que sustentariam a aplicação da regra preclusiva, a qual detém a presunção de juridicidade e sustenta-se sobre bases democráticas⁵¹. Nem, muito menos, foi explicitado, no acórdão, o procedimento de balanceamento das razões. Quanto ao primeiro aspecto, esclarecedoras são as palavras de Alexy (2008, p. 95) no que tange à apreciação enviesada da ponderação: “[s]e se deixa de lado um dos princípios colidentes, a referência às possibilidades jurídicas perde seu significado. De mandamento de otimização, o princípio seria transformado em mandamento de maximização relativo apenas às possibilidades fáticas”. Ao

⁴⁸ Confira folha 123 do Acórdão nº. 2101-002.638 proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: “Embora não se possa olvidar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão (§4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72), entendo que, para evitar qualquer injustiça, devam ser considerados todos os elementos legítimos capazes de formatar convicção dispostos nos autos, em respeito ao princípio da verdade material que predomina no processo administrativo, onde se busca descobrir a ocorrência ou não do fato gerador, assim como a real base de cálculo do imposto, pois o que está em jogo é a legitimidade da tributação”.

⁴⁹ Confira o Acórdão 3402-002.775, proferido, na sessão de 8 de dezembro de 2015, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara: “APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DE ALEGAÇÕES. PRECLUSÃO. Os documentos que comprovam as alegações trazidas na impugnação em relação ao direito creditório postulado devem ser com ela apresentados, à exceção das hipóteses contempladas no artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72”. Confira também o Acórdão nº 2402-004.287, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara: “A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção das hipóteses do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972”.

⁵⁰ “Segundo a lei do sopesamento, a medida permitida de não-satisfação ou de afetação de um princípio depende do grau de importância da satisfação do outro. Na própria definição do conceito de princípio, com a cláusula “dentro das possibilidades jurídicas”, aquilo que é exigido por um princípio foi inserido em uma relação com aquilo que é exigido pelo princípio colidente. A lei de colisão expressa em que essa relação consiste. Ela faz com que fique claro que o peso dos princípios não é determinado em si mesmo ou de forma absoluta e que só é possível falar em pesos relativos” (ALEXY, 2008b, p. 167).

⁵¹ Frise-se que parte da doutrina brasileira defende, como parâmetro decisório, a prevalência das regras sobre os princípios, exigindo, assim, maior ônus argumentativo para a superação daquelas por estes. Por todos: “O primeiro parâmetro proposto pode ser descrito nos seguintes termos: diante de uma situação que exija o emprego da ponderação, as regras (constitucionais e infraconstitucionais) têm preferência sobre os princípios (constitucionais e infraconstitucionais)” (BARCELLOS, 2005, p. 165). E arremata: “Fora dessas hipóteses, isto é, caso (afora a equidade) não seja razoável demonstrar a imprevisão legislativa e não se possa sustentar de maneira consistente a inconstitucionalidade da norma particular, não será legítimo pretender afastar uma regra a pretexto de ponderá-la” (BARCELLOS, 2005, p. 212).

desprezar o princípio colidente, a natureza jurídica do princípio transmuda-se de mandado de otimização para mandado de maximização: “alguém poderia pensar em definir os princípios como mandamentos de maximização, ao invés de mandamentos de otimização. Mas essa definição não contemplaria a relação constitutiva que os princípios têm com outros princípios”. Se assim fosse, seria, então, necessário remediar: “ou expandi-la, por meio da adição de uma regra de otimização ao mandamento de maximização, ou suplementá-la, por meio de uma definição como mandamentos de otimização que abarcasse a conexão entre princípios” (ALEXY, 2008b, p. 95).

Percebe-se, portanto, que o procedimento ponderativo e os critérios decisórios não foram racionalmente desenvolvidos ou clarificados ao longo do acórdão. Também não se pode afirmar que as justificações externas (justificação das premissas) e interna (justificação lógica) foram levadas a cabo, em conformidade com algum substrato teórico. No tocante ao segundo tipo de decisão, a argumentação não se restringe à menção do Princípio da Verdade Material como principal fundamento decisório. Embora não lance mão de jurisprudência administrativa favorável ao sentido da decisão, aproveita-se de entendimentos doutrinários que, unilateralmente, sustentam a decisão administrativa.

A despeito de reconhecer que o ordenamento jurídico deva estabelecer prazos e regra preclusiva⁵², ficou assentado, no segundo tipo de decisão, que a “análise fria da norma (*sic*) choca-se, *prima facie*, com os princípios da verdade material, sempre considerado nos julgamentos administrativos, e com a ampla defesa, homenageada no texto constitucional” (grifos nossos). A fim de atenuar os rigores da lei e afastar a regra preclusiva em “alguns casos excepcionais”, de modo a acatar os documentos apresentados extemporânea e juntamente com a peça recursal, o relator menciona, ressaltando por alto posições contrárias, entendimentos doutrinários que apoiam a decisão⁵³.

Uma vez mais, tais decisões valem-se, praticamente, de argumentos unilaterais e enviesados. A decisão descumpra a tarefa de apresentar argumentos contrários, quer de natureza principiológica (tais como, devido processo legal, segurança jurídica, legalidade, previsibilidade, democracia, princípio da livre conformação do legislador) – tornando os princípios aplicados à decisão verdadeiros “mandados de maximização” -, quer de

⁵² Confira página 73 do Acórdão nº. 2801-003.925 proferido pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento: “A norma do PAF, Decreto nº 70.235/72, art. 16, §4º, estabelece que as provas devem ser apresentadas conjuntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. O sistema da oficialidade, adotado no processo administrativo, e a necessidade de marcha para frente, a fim de que o mesmo possa atingir seus objetivos de solução de conflitos e pacificação social, impõem que existam prazos e o estabelecimento da preclusão”.

⁵³ Confira página 73 do Acórdão nº. 2801-003.925 proferido pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento: “Entretanto, como concluem – ressaltando correntes em contrário -, Maria Teresa Martínez Lopez e Marcela Cheffer Bianchini, sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo fiscal, verifica-se a tendência de atenuar os rigores da norma, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, que indicam tratar-se daqueles que se referem a fatos “notórios ou incontroversos”, no tocante a documentos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador. Assim, o direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais”.

caráter doutrinário⁵⁴ ou legal (v.g., presunção de juridicidade da regra preclusiva⁵⁵, supressão de instância decisória), e de os avaliar, segundo critérios e procedimentos racionais, explícitos e objetivos⁵⁶.

Se “todo falante que aplique um predicado ‘F’ a um objeto ‘A’ deve aplicar este mesmo predicado a todos objetos iguais a ‘A’” (regra fundamental), então, a nota conferida ao Princípio da Verdade Material de *sempre considerado nos julgamentos administrativos* ou o qualificativo *constitucional*, conectado ao princípio da ampla defesa, caberiam qualificar, respectivamente, os demais princípios, sejam aqueles iminentes ao processo administrativo fiscal, sejam aqueles com sede constitucional, que sustentam a regra preclusiva. Certamente, isso não foi passível de realização, haja vista a inexecução da contraposição de razões colidentes.

A decisão fica a dever razoável (is) justificativa (s) para inclusão de nova exceção no conjunto de exceções previsto legalmente no instituto da preclusão, uma vez que o conceito indeterminado lançado no acórdão – vale frisar, “alguns casos excepcionais” – não sustenta, por si só, o resultado alcançado. A argumentação não esclarece o que seja “alguns casos excepcionais”. A argumentação não diz o que é, nem, muito menos, o que não é. Carece de esclarecer os motivos concretos para a tomada de decisão, dado que “quem pretende tratar uma pessoa ‘A’ de modo diferente de uma pessoa ‘B’ está obrigado a fundamentar esta medida” (regra sobre a carga da argumentação).

Por fim, análise do terceiro e derradeiro tipo de decisão.

Os acórdãos desse gênero, ao mesmo tempo que ressaltam que a prova documental deve acompanhar a impugnação, frisam que o direito de o fazer preclui a partir da apresentação da peça impugnatória, a não ser que ocorra uma das razões especiais (exceções) previstas em lei, isto é, no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Evidenciam, com base doutrinária, que o processo, em sentido estrito, supõe a prática de atos que obedecem uma ordem preestabelecida e o cumprimento de prazos. E, em que pese o princípio do formalismo moderado, que informa o processo administrativo fiscal, a argumentação expendida na decisão administrativa explícita que “não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem

⁵⁴ Humberto Ávila (2004, p.85) apresenta interessante critério: “Normalmente, afirma-se que, quando houver colisão entre um princípio e uma regra, vence o primeiro. A concepção defendida neste trabalho segue percurso diverso. Em primeiro lugar, é preciso verificar se há diferença hierárquica entre as normas: entre uma norma constitucional e uma norma infraconstitucional deve prevalecer a norma hierarquicamente superior, pouco importando a espécie normativa, se princípio ou regra. Por exemplo, se houver conflito entre uma regra constitucional e um princípio legal, deve prevalecer a primeira; e se houver um conflito entre uma regra legal e um princípio constitucional, deve prevalecer o segundo. Isso quer dizer que a prevalência, nessas hipóteses, não depende da espécie normativa, mas da hierarquia. No entanto, se as normas forem de mesmo nível hierárquico, e ocorrer um autêntico conflito, deve ser dada primazia à regra”.

⁵⁵ Poder-se-ia cogitar se o afastamento da regra preclusiva afrontaria a Súmula do CARF nº 2 (O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária) ou o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 (art. 26-^a. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade).

⁵⁶ Desconsidera-se a referência à Lei nº 9.784, de 1999, uma vez que o próprio Acórdão nº. 2801-003.925 afasta a sua aplicabilidade no que tange à possibilidade de apresentação de alegações e documentos antes da tomada de decisão. Segundo a própria decisão

qualquer justificativa aceitável, ele deixa de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação)⁵⁷, uma vez que oportunizar a apresentação extemporânea de provas poderia redundar na reabertura de procedimento de fiscalização e a eternização do processo administrativo, frustrando, assim, os objetivos processuais.⁵⁸ Todavia, se situação excepcional se faz presente, o resultado do sopesamento pode apontar para o acolhimento de provas após a fase impugnatória⁵⁹. Para se ter uma ideia do que se afirma, vale transcrever excerto de interesse para esta análise, mormente, no que tange ao sopesamento dos princípios em jogo. Nesse sentido, o relator, ao sopesar os princípios da verdade material e do formalismo moderado com o princípio finalístico do processo, afirmou: *“entendo que, caso os documentos trazidos com o memorial não permitissem ao julgador formar a convicção, mas demandassem diligência, não deveriam ser considerados nessa fase processual”*.

Importante frisar que o “sopesamento” levado a efeito nesse tipo de decisão não se ampara em qualquer arcabouço teórico. Muito pelo contrário! Além de falhar na seleção (v.g., questiona-se o porquê dos princípios democrático, devido processo legal, segurança jurídica e da presunção de juridicidade, que amparam a regra preclusiva, não entraram em jogo na ponderação) e na justificação dos princípios eleitos (justificação externa), tendo em vista não apresentar qualquer argumentação objetiva e racional, o resultado do “sopesamento” não decorre logicamente de um procedimento racional e controlável intersubjetivamente por parte dos partícipes do discurso⁶⁰. Ademais, às premissas estabelecidas no intitulado “sopesamento” não são conferidas qualquer peso relativo, de modo a justificar a prevalência de umas em relação às outras (justificação interna). Resta, então, perguntar: por que o Princípio da Verdade Material possui maior peso relativo? A decisão não justifica devidamente. Do excerto transcrito, depreende-se apenas que o conjunto probatório trazido pelo recorrente, após a impugnação, permite a formação da convicção do julgador. Nada mais!

Constata-se que o aplicador do Direito esquece que, tanto as Teorias Jurídicas Contemporâneas quanto a Dogmática e a jurisprudência constitucional, há muito, oferecem referenciais teóricos e estruturas

administrativa, “abalizada doutrina” entende que lei específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, deva prevalecer sobre as regras processuais gerais estabelecidas pelos artigos 3º e 38 da Lei nº 9.784, de 1999.

⁵⁷ Confira folha 626 e 628 do Acórdão nº 9101-002.114.

⁵⁸ “A primeira questão que se põe é definir se esses trabalhos devem ser levados em consideração a essa altura do processo. E essa definição demanda a ponderação de princípios, uma vez que, como já dito, não obstante o processo administrativo fiscal ser informado pelo princípio da verdade material e do formalismo moderado, a inobservância da prática de atos preestabelecidos e de prazos desvirtua o objetivo do processo”. Confira folha 627 do Acórdão nº 9101-002.114.

⁵⁹ Confira ementa do Acórdão nº 9101-002.114: “Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas”.

⁶⁰ “Para resolver o confronto entre o princípio que sustenta a regra e o princípio que está em oposição, adota-se o critério da ponderação. A característica que se destaca na superação de uma regra é que não basta sopesar os princípios que se confrontam, sob pena de aceitar-se a premissa da relevância moral do direito positivo, o que permitiria ao intérprete, em cada caso, refazer a

metodológicas mediante as quais torna-se possível solucionar conflitos de princípios, de forma racionalmente justificável e controlável.⁶¹ Observa-se, ao fim, que tanto o procedimento quanto os argumentos e os critérios gerais de ponderação utilizados para a superação da regra preclusiva, estabelecida pelo Parlamento, revelam-se deficientes e falhos nas três espécies de decisão. Ainda que se considere derrotável a regra jurídica preclusiva, a decisão administrativa superadora exige uma consistente justificação, uma vez que o aplicador não pode desconsiderar as prévias ponderações feitas pelo Parlamento, Poder constitucionalmente competente para instituir regras jurídicas. Nesta breve análise, procurou-se demonstrar, casuisticamente, a deficiência da argumentação jurídica levada a cabo em algumas decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.⁶²

CONCLUSÃO

Evidenciou-se que os argumentos são elementos de justificação racional da interpretação jurídica e, por isso, devem compor os atos, sejam judiciais, sejam administrativos. A decisão, em si, não é argumentação, todavia esta é exigência para higidez daquela.

Não foi por outro motivo, que, para evitar decisões com déficit argumentativo, o recém-publicado Código de Processo Civil passou a estipular, dentre outras hipóteses, que cabe ao julgador, sob pena de não se considerar fundamentada a decisão, justificar, no caso de colisão entre normas, “*o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão*”. Será considerada também carente de fundamentação quando a decisão *empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso*⁶³. E, ainda, não

ponderação entre os princípios que influenciam a decisão sem levar em conta a prévia ponderação efetuada anteriormente pela autoridade competente para a instituição da regra” (JÚNIOR, 2008, p. 27).

⁶¹ “Trata-se, aqui, da teoria dos princípios tal como formulada por Robert Alexy. Ela tem como elementos básicos: a distinção teórico-estrutural entre regras e princípios, segundo a qual os princípios são mandamentos de otimização e as regras, mandamentos definitivos; a tese da *relação de precedência condicionada*, formalizada na lei de colisão; as estruturas de ponderação, racionalizadas (“procedimentalizadas”) no princípio da proporcionalidade e seus elementos, sobretudo no princípio da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento de ponderação); e a tese das precedências ou prioridades *prima facie*” (STEINMETZ, 2005, p. 31).

⁶² “Continuar defendendo um fechamento das regras, (enquanto detentoras de sentidos unívocos) exaltando uma abertura dos princípios (como possibilidades infindas), representa sérios problemas, tais como: a manutenção da discricionariedade; uma tendência de inferiorizar a legislação democraticamente estabelecida e a fragilização da autonomia do direito pelo moralismo do sujeito-juiz. Por isso, defendo que os princípios não abrem a interpretação, e sim fecham/limitam. Os princípios (re) inserem a faticidade ao direito, e espelham uma determinada tradição jurídica que permitirá um diálogo constante entre a decisão particular com todo o ordenamento. Deste modo, proporcionam que a atividade jurisdicional, por intermédio da fundamentação, que é condição de possibilidade, publicize o sentido que será intersubjetivamente controlado, e que tenderá a manter a coerência e integridade do direito” (STRECK, 2010, p. 357).

⁶³ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015: Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - *empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso*; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - *não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*; V - se

enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Como se vê, todas as hipóteses previstas na lei processual baseiam-se em substrato teórico argumentativo.

Decisões, como as analisadas neste breve artigo, merecem censura tanto sob perspectiva teórica quanto sob viés do novo Código de Processo Civil. Em razão de as decisões se revelarem deficientes, o colegiado administrativo não confere legitimidade aos seus atos decisórios, uma vez que não se configura a representação argumentativa alexyana, pois, como se disse, é na força e na validade do argumento que são dados os pressupostos para a legitimidade da representação argumentativa.

A controlabilidade decisória torna-se possível a partir do escrutínio do procedimento de justificação, *in casu*, efetivados por instâncias judicantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Esse tipo de controle permite, assim, que se afira a legitimidade da decisão administrativa e se evite, na maior medida possível, o cometimento, por meio de decisionismos, de arbitrariedades. Como o Direito congrega não só as dimensões das regras e dos princípios jurídicos, mas também a dimensão da argumentação, buscar a racionalidade do procedimento argumentativo – exposição racional das razões fundantes da decisão - equivale a evitar arbitrariedades.

Robert Alexy evidencia que tanto os princípios quanto as regras jurídicas não são capazes de regular por si mesmos sua aplicação. O teórico do Direito deixa entrever que se se almeja um modelo adequado de sistema jurídico, deve-se acrescer às regras e aos princípios – que expressam, em relação ao aspecto decisório da correção, duas dimensões passivas -, uma outra dimensão, uma dimensão ativa do processo de tomada de decisão. Segundo Alexy, as regras e os princípios - ou seja, as normas jurídicas - devem ser complementados por uma terceira dimensão, vale dizer: por uma teoria da argumentação jurídica, que oriente como será possível obter uma decisão racionalmente fundamentada a partir da conjugação de regras e princípios jurídicos. O manejo de regras e princípios, sem a intermediação de uma consistente teoria argumentativa, acarreta, como visto, resultados censuráveis, decisões flagrantemente carentes de fundamentação.

limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. § 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão. (grifos nossos)

MATERIAL TRUTH IN THE BALANCE: POOR REASONING BY THE BOARD OF TAX APPEALS IN DISREGARDING ESTOPPLE RULES**Abstract**

The Principle of Material Truth has been adopted as a basis for many decisions of the Board of Tax Appeals. Part of these decisions combines the aforementioned principle with the legal rule stipulating, with a few exceptions, that “documentary evidence may be presented at the time of application of a formal written protest”. As a result, part of the administrative case law put aside that procedural rule based on the Material Truth Principle, accepting presentation of evidence at the appeal stage, even if the case is not a legally admitted exception. As the theory of argumentation of Robert Alexy rationally guides decisions, the article proposes to examine whether the reasoning adopted by the Board of Tax Appeals, in this kind of decision, may be accepted under an alexyan perspective.

Keywords: Material Truth Principle; Estoppel Rule; Protest.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008a.
_____. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008b.
_____. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
_____. **El No Positivismo Incluyente**. Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 36, 2013.
_____. **Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático**. Trad. Luís Afonso Heck. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, 1999a.
_____. **Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático**. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, 1999b.
- ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy Editora, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 dez. 1997, Seção 1, p. 29.432.
_____. **Decreto nº 70.235, de 1972, 6 de março de 1972**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF, 7 mar. 1972, Seção 1, p. 1.923.
_____. **Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 nov. 1997, Seção 1, p. 26.445.
_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 mar. 2015, Seção 1, pp. 1/51.
_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-003.564**. Redator Designado: Marcelo Oliveira, de 28 de janeiro de 2015. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>
Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-002.284.** Relator: Fábيا Regina Freitas, de 23 de abril de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-002.283.** Relator: Fábيا Regina Freitas, de 23 de abril de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-002.285.** Relator: Fábيا Regina Freitas, de 23 de abril de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2101-002.638.** Relator: Eduardo de Souza Leão, de 02 de dezembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2801-003.925.** Relator: Márcio Henrique Sales Parada, de 20 de janeiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2801-003.682.** Relator Designado: Carlos César Quadros Pierre, de 09 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.114.** Relator: Valmir Sandri, de 24 fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.113.** Relator: Valmir Sandri, de 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-001.986.** Relator: Fábيا Regina Freitas, de 25 de julho de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402-002.775.** Relator: Jorge Olmiro Lock Freire, de 08 de dezembro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-004.287.** Redator Designado: Júlio César Vieira Gomes, de 10 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

_____ **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-002.796.** Relatora: Dayse Fernandes Leite, de 10 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarfjsf>>.

Acesso em: 24 fev. 2016.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2802-002.727. Relator: German Alejandro San Martín Fernández, de 10 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>.

Acesso em: 24 fev. 2016.

BUSTAMANTE, Thomas. **Princípios, regras e conflitos normativos: uma nota sobre a superabilidade das regras jurídicas e as decisões contra legem.** Direito, Estado e Sociedade, no. 37, 2010.

GRAZINOLI, Cássio Murilo Monteiro. **Interpretação e argumentação jurídica: uma contribuição para a fundamentação e justificação das decisões judiciais.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

JÚNIOR, Alceu Maurício Lima. **A argumentação jurídica e o ideal de racionalidade na superação de regras jurídicas.** Revista de Direito Administrativo. v. 249, jan. /abr. 2008.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** Tradução de José Lamego. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial).** 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 37. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 2. ed. ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

STEINMETZ, Wilson. Princípio da Proporcionalidade e Atos de Autonomia Privada Restritivos de Direitos Fundamentais. SILVA, Virgílio Afonso da (org.). *In: Interpretação Constitucional.* São Paulo: Malheiros, 2005.

STRECK, Lênio L. **Lições de Hermenêutica do Direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

Trabalho enviado em 19 de março de 2016.

Aceito em 16 de julho de 2016.