

1. Introdução

Nas últimas décadas, as instituições, de um modo geral, têm recebido uma nova atenção dos pesquisadores e estudiosos da área do Direito.

Nesse sentido, no cenário nacional, desde a promulgação da Constituição Republicana de 1988¹, tem-se observado, comparativamente com o interesse investigativo sobre os demais Poderes, uma maior ênfase de análise científica das instituições conectadas ao Poder Judiciário, o que dificulta a compreensão da realidade institucional brasileira em sua plenitude.

Considerando que todos os Poderes republicanos são igualmente merecedores da mesma deferência investigativa, esta pesquisa, firmada fundamentalmente nos neoinstitucionalistas Robert Goodin e Philip Pettit, objetiva definir o contexto institucional das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ)², sob a perspectiva processual do Decreto nº. 70.235, de 1972³.

Por oportuno, importa destacar que as DRJ são órgãos integrantes do Poder Executivo que exercem função judicante⁴, embora informados por lógica decisória diversa daquela que orienta a atuação dos órgãos do Poder Judiciário.

Desse modo, o contexto imposto pelo desenho institucional das DRJ concorre na estruturação das escolhas e no condicionamento das informações de que dispõem os julgadores submetidos à esfera de relativo controle e monitoramento institucional.

Assim sendo, a linha investigativa se apoia sobre a descrição objetiva do desenho institucional das DRJ, com vistas a verificar se os incentivos institucionais abrigados no desenho dos órgãos administrativos judicantes promovem conjuntamente um determinado

¹ A centralidade assumida pelo Poder Judiciário é tema cuja abordagem é recorrente nos estudos do professor Luís Roberto Barroso (2009, p. 1).

² As DRJ têm suas atribuições definidas no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Portaria MF nº 203, de 14/05/12.

³ O Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre o processo administrativo fiscal e é o instrumento por meio do qual “se faz o controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, o qual não necessariamente põe termo ao conflito de interesses de forma definitiva, mas não deixa de ser uma seqüência de atos cuja finalidade é a aplicação de normas pelo Poder Executivo, no exercício de uma autotutela vinculada, mais propriamente denominada autocontrole” (MACHADO SEGUNDO, 2010, p.6).

⁴ Como preleciona o professor Ricardo Lobo Torres (2004, p. 342), a “Administração Judicante é a que pratica os atos materialmente jurisdicionais do processo administrativo

modo de agir, cujo resultado - consequente das condutas perpetradas pelos julgadores administrativos - se avizinha do resultado decorrente do comportamento das autoridades fiscais - v.g., auto de infração e notificação de lançamento -, a ponto de poder sugerir uma impressão de associativismo.

Portanto, o foco analítico dirige-se ao desenho institucional, no intuito de verificar se os mesmos exercem influência e controle capaz de conformar a ação dos julgadores administrativos, impelindo-os a adotar uma “postura de obediência” aos propósitos institucionais.

Diante dessa ordem de ideias, defende-se que a ação individual (e colegiada) é forjada e circunscrita pela influência exercida pela instituição, uma vez que o controle das ações e o monitoramento dos indivíduos não são algo que se obtenha a partir da espontaneidade individual (ou colegiada).

Desse modo, as instituições interferem nas escolhas, nos recursos disponíveis, nas preferências bem como promovem o aumento de poder de alguns em detrimento de outros (PIERSON, 2006, p.143).

Assim sendo, o instrumental neoinstitucional se presta tanto para consecução de análise descritiva quanto para a realização de análise normativa, possibilitando inclusive a formulação de novo desenho institucional, tendo em vista as potenciais vantagens da adoção do redesenho projetado.

Essa abordagem revela-se ainda cientificamente proveitosa, diante do fato de que, há anos, parcela da doutrina especializada na área tributária, ao estilo de um monólogo, tem investido críticas contra a estrutura e as decisões ditadas pelas DRJ, podendo colocá-las em risco, uma vez que o manto da desconfiança é posicionado sobre suas atividades e resultados.

Nesse sentido, alguns doutrinadores, sem erigir considerações minimamente substanciais a respeito do tema, entendem que as decisões administrativas proferidas pelas delegacias especializadas em julgamento são “fruto de um corporativismo⁵ visível (grifos nossos)” (PIRES, 2007, p. 34).

fiscal. Atua com as características e garantias semelhantes às dos órgãos do Poder Judiciário”.
⁵ O termo “corporativismo” foi mencionado pelo autor, com conotação pejorativa e no sentido de identificar o termo a um tipo de forma associativa que procura assegurar privilégios ou interesses de grupo, protegendo os seus membros em detrimento do interesse público ou da coletividade.

Outros ainda sugerem imperar “um **nefasto** corporativismo (grifos nossos)”, pelo fato das delegacias especializadas em julgamento comporem o mesmo órgão em que estão localizados os agentes fiscais responsáveis pela lavratura de autos de infração ou de notificações de lançamento⁶, a ponto de comprometer, até mesmo, “a busca conjunta do real objetivo do órgão do Executivo, que é a obtenção de melhores resultados possíveis no âmbito da arrecadação” (ALTOÉ, 2007, p. 30).

Na ausência de maiores esclarecimentos da doutrina, o sentido da expressão “fruto de um corporativismo visível [e nefasto]” sugere a presença de um prejudicial tipo de associativismo instituído entre os auditores fiscais com atribuição para formalizar créditos tributários⁷ e os órgãos administrativos especializados em julgamento, a quem se incumbe o autocontrole de legalidade dos atos praticados pelos auditores em exercício no órgão fiscalizador, em consequência da apresentação de impugnação⁸ pelos sujeitos passivos⁹ da obrigação tributária¹⁰.

Apesar de parcela da doutrina não explicitar em profundidade as razões fundantes das críticas investidas contra as delegacias especializadas em julgamento, é possível, ao menos, duas ordens de especulação.

⁶ Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), lançamento tributário “é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Em suma, o lançamento pode ser entendido como a exigência fiscal.

⁷ Crédito tributário, segundo a professora Misabel Derzi, é “a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento [tributário] e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade” (BALEIRO, 1999, p.772).

⁸ Impugnação é o ato processual, apresentado no curso do processo administrativo fiscal federal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que desafia o lançamento tributário formalizado por autoridade fiscal via auto de infração ou notificação de lançamento. A impugnação é o meio processual adequado de contestação de exigência fiscal e se apresentadas tempestivamente instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal (PAULSEN, 2008, p. 230).

⁹ Sujeito passivo da obrigação tributária é aquele “obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado crédito tributário, correspondente ao tributo devido. O sujeito passivo é denominado pelo CTN [Código Tributário Nacional] de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário [...]” (COELHO, 2005, 709).

¹⁰ Obrigação tributária designa “o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito” (AMARO, 2002, p.237).

A primeira, no sentido de que talvez seus autores tenham chegado à conclusão de que as decisões das DRJ “são fruto de um corporativismo visível e [nefasto]”, em razão da percepção de que as reclamações - v.g., impugnações e manifestações de inconformidade - protocoladas pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), possuem reduzida, ou mesmo reduzidíssima, chance de sucesso perante os órgãos judicantes.

A segunda, condizente, talvez, com o esquecimento momentâneo das prementes circunstâncias da atual sociedade imediatista, em que predominam a liquidez temporal e a fluidez das relações¹¹, de forma a impelir, por vezes, inadvertidamente, premissas arbitrárias, isto é, desprovidas de confirmação, como meios de “atalho mental” (BRAFMAN, 2008, p. 50), a fim de tornar ágeis nossas opções de vida¹².

Não obstante essas duas ordens de especulação não tragam maiores subsídios de análise, remanesce ainda interesse investigativo suficiente à procura de melhores explicações e esclarecimentos, pois, como asseverado, se parcela da doutrina autorizada compartilha dessas opiniões, é porque seus adeptos acreditam e adotam alguma razão, ainda que oculta.

Sem se preocupar em rebater diretamente esse tipo de crítica, tenciona-se alcançar explicações mais embasadas ao fenômeno descrito com base na perspectiva dos desenhos institucionais, razão pela qual não se retruca se há ou não uma forma de associativismo enraizado entre as autoridades fiscais da nomeada Administração Tributária Ativa¹³ e os julgadores administrativos.

Ao contrário, nesta investigação a abordagem neoinstitucional vale-se do método dedutivo que emprega modelos que preconizam microestratégias e macroestratégias.

¹¹ Em “Modernidade Líquida”, o autor explora uma nova visão sobre a modernidade, voltada à fluidez das relações e a liquidez temporal, em que o que “conta é o tempo, mais do que o espaço que lhes toca ocupar; espaço que, afinal, preenchem apenas ‘por um momento’” (BAUMAN, 2001, p. 8).

¹² Ao qualificarmos diferentemente situações idênticas, Ori Brafman e Rom Brafman (2008, p. 92) asseveram que, ao final, anuímos por distinções que verdadeiramente não existem. De igual modo, há tendência de nos inclinarmos a adotar como proposições, dados e informações arbitrárias, carentes de comprovação, como meio de “atalho mental”. Nesse cenário, inclinamo-nos a desconsiderar os dados e as informações que colocam em cheque o exame inicial da situação.

¹³ Administração Ativa constitui-se de “repartições e autoridades engajadas na arrecadação e fiscalização dos tributos” (TORRES, 2004, p. 343).

No que guarda pertinência com as microestratégias de conduta individual e colegiada, toma-se um determinado cenário como referencial (v.g., delegacias especializadas em julgamento) e observa-se para um conjunto coerente de estratégias¹⁴ que são adotadas por parte dos atores (v.g., julgadores administrativos e sujeitos passivos) que atuam dentro de um bem definido contexto onde as escolhas são claramente identificáveis e relativamente transparentes.

No que se refere às macroestratégias, leva-se em consideração a definição do contexto, parte-se, portanto de suas peças elementares (nível micro), da identificação de cada mecanismo institucional integrante do cenário institucional.

Dessa forma, é possível que, ao final, contraditando-se a afirmação doutrinária de existência de um patente “corporativismo”, conclua-se que os mecanismos institucionais instalados no desenho institucional das DRJ promovem influência suficiente de maneira a aproximar os resultados das condutas dos julgadores administrativos aos resultados do modo de agir dos auditores fiscais da nomeada Administração Tributária Ativa, ou seja, configuram um padrão de conduta institucionalizado.

Outrossim, este trabalho oportuniza também a abordagem de outros questionamentos e temas referentes às delegacias especializadas em julgamento. É o que pode ocorrer, por exemplo, em relação à crítica aduzida por outra vertente doutrinária, a qual defende que os julgamentos colegiados somente se justificam caso seja assegurado o direito de sustentação oral ao impugnante (NUNES, 2010, p. 320)¹⁵.

Esses são alguns exemplos de críticas e questionamentos doutrinários que podem ser melhor esclarecidos por meio da abordagem neoinstitucional, que não se opõe à dogmática jurídica, não trata especificamente de temas tributários e nem, muito menos, se ampara unicamente em isoladas análises de dados e informações, apurados a partir de levantamentos estatísticos de dados prospectados no curso do processo administrativo fiscal.

¹⁴ O comportamento é dito estratégico quando o agente atua levando em conta o modo com que os demais atores envolvidos agiriam na mesma situação ou contexto.

¹⁵ A propósito, o Presidente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, na Suspensão de Liminar nº 1.395 (processo originário 2014.51.01.000113-7, da 5ª Vara Federal Cível do Rio de Janeiro), deferiu parcialmente o pedido de suspensão, para (a) conceder às autoridades coatoras o prazo de 30 (trinta) dias para adequação ao procedimento instituído pela decisão judicial, e (b) determinar que a adoção do novo procedimento se restrinja aos processos administrativos fiscais ainda não instaurados, excluídos os processos em trâmite, em 12/02/2014.

2. O neoinstitucionalismo e as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

O estudo analítico das instituições relaciona-se contemporaneamente a uma escola conhecida como novo institucionalismo ou neoinstitucionalismo que, por meio de seus modelos e princípios, acabou revigorando a tradição mais antiga conhecida atualmente como institucionalismo clássico (GOODIN, 2003, p.14), de forma a avançar sobre a perspectiva puramente abstrata, prescritiva, formalista e especulativa, a qual o antigo institucionalismo tanto se apegava (PERES, 2008, p. 65), valendo-se, para tanto, de pesquisas empíricas.

Dessarte, as instituições destacam-se como fatores de restrição e de modelagem das ações dos atores sociais, pois restringem o curso de ação ao estabelecerem uma escala de racionalidades entre os agentes sociais, de modo que o julgador administrativo, não é tomado como um agente dotado de total autonomia e poder. Tampouco, ao revés, é concebido como um ator social passivo, totalmente submetido às estruturas sociais que restringem e condicionam amplamente suas possibilidades de ação.

Nessa diretriz, o alinhamento ou combinação das estruturas institucionais com as capacidades individuais do julgador administrativo e do colegiado (turma de julgamento) demonstra o impacto (efeitos sistêmicos) que os arranjos institucionais exercem tanto de forma imediata, sobre a ação humana, quanto mediadamente, sobre os resultados obtidos.

Contrários àquelas posturas extremas, os neoinstitucionalistas se apegam à noção de que a ação do julgador administrativo é condicionada em decorrência da vigorosa influência causada pelas DRJ (GOODIN, 2003, p. 94), e não pela essência de determinado comportamento tendencioso (*rectius* corporativista).

Nesse sentido, a ação coletiva não é meramente ditada pelo somatório das preferências dos julgadores administrativos ou pela influência determinista do órgão judicante.

Assim, a compreensão dos motivos pelos quais um sistema legal tem suas expectativas frustradas é orientada pela análise dos incentivos disponíveis aos atores na arena jurídica, bem como pelas estruturas institucionais de interação social, uma vez que influenciam, imediatamente, a abrangência e a sequência das opções, e mediadamente, os resultados sociais decorrentes.

Não é por outra razão que os neoinstitucionalistas tanto afirmam a força dos arranjos institucionais, como infirmam a neutralidade de um desenho institucional (THALER, 2008, p. 3).

Diante desse contexto, impende observar que a perspectiva neoinstitucional, apesar de atribuir primazia analítica às instituições e considerá-las como variáveis explicativas dos processos e dos resultados, consoante uma lógica própria, está longe de representar um todo coerente¹⁶, do que decorre a dificuldade de se alcançar não só uma unificadora definição de instituição como também de outras categorias a partir de contextos específicos.

Diante dessa constatação, Goodin, partindo de uma perspectiva "externa"¹⁷, identifica como atributos da instituição a repetição, recorrência¹⁸ e estabilidade relativa.

É de se notar que tais caracteres transmitem as noções de solidez, apesar de revisáveis por meio de intervenções do desenhista; de adaptabilidade, diante do desafio de enfrentar novas situações; e de equilíbrio institucional, que enseja a realização dos processos e as consequentes tomadas de decisão.

López (2010, p. 1), ao enaltecer o valor das instituições, ressalta o fato de que os agentes em geral, quando inseridos na relação instituição-agente¹⁹, respondem à influência de incentivos.

Desse modo, as restrições a que submetem as turmas de julgadores podem assumir a forma de instituições (vg., leis), qualidades socialmente construídas (vg., servidor probo),

¹⁶ Segundo Hall (1996, p.1), "uma grande parte da confusão que cerca o neo-institucionalismo desaparece quando se admite que ele não constitui uma corrente de pensamento unificada. Ao contrário, pelo menos três métodos de análise diferentes, todos reivindicando o título de 'neo-institucionalismo', apareceram de 1980 em diante. Designaremos essas três escolas de pensamento como institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico".

¹⁷ Fundamentais para métodos descritivos empíricos, HART (1972, p. 65 e 108) evidenciou que há dois pontos de vista de aproximação ao Direito: ponto de vista externo (observador) e ponto de vista interno (participante).

¹⁸ De acordo com FUNG (2004, p. 181), recorrência é a característica que se relaciona com a frequência das ocorrências, a denotar íntima relação com a nota da repetição.

¹⁹ HARTFORD (2008, p. 9), entre muitos outros neoinstitucionalistas, comunga da mesma opinião. Em seus estudos, afirma recorrentemente que pessoas racionais comumente respondem a incentivos. Acresce que, quando alguma conduta tende a tornar-se mais custosa, sob ângulo que for, pecuniário ou não, é factível que o ator social busque outras opções que julgue mais vantajosas.

condutas socialmente prescritas (vg., o julgador no decorrer das sessões deve se conduzir educadamente e de modo urbano) que são criadas e recriadas com o decorrer do tempo.

Outrossim, as regras formais (v.g., portarias) ou informais (v.g., mensagens enviadas pelos órgãos de cúpula por meio de correio eletrônico; orientações prestadas em treinamentos, seminários e palestras) que estruturam as instituições e que condicionam os processos são responsáveis pela estabilidade do processo de tomada de decisão e pelo próprio resultado do julgamento.

Em sendo assim, os fatores contextuais que restringem as ações do julgador administrativo, individual ou colegiado, acabam por moldar também seus desejos, suas preferências e suas motivações de forma a atender os propósitos institucionais em detrimento dos seus interesses, individual ou colegiado.

Cabe esclarecer que os desejos, as preferências e as motivações promovem a intensificação do processo de interiorização das regras pelos julgadores que somente é alcançada em sua plenitude mediante a estruturação das preferências individuais e colegiadas.

A ação do julgador administrativo, individual ou colegiado, é forjada e circunscrita pelas instituições e seus variados mecanismos.

Nesse sentido, os teóricos do neoinstitucionalismo²⁰ oferecem tanto base teórica para o exame e redefinição dos desenhos institucionais²¹ já estabelecidos como fornecem fundamentos para produção de novos desenhos institucionais, embora em menor grau de interesse, dado que a criação institucional é tida, por essa vertente teórica, como um processo estritamente intencional.

Em outras palavras, os neoinstitucionalistas entendem que a relação entre a racionalidade da conduta e os resultados aferidos não se opera segundo o princípio da

²⁰ Conforme as palavras de Pettit, “às ciências sociais por meios economicistas” (GOODIN, 2003, p. 75) e é capaz de oferecer determinados princípios de desenho institucional, os quais provavelmente resultam de interesse aos teóricos dos mais variados campos do saber. Grosso modo, parte dos neoinstitucionalistas se valem de todo instrumental oferecido pela teoria econômica – v. g., métodos e modelos – para fins de utilização nas ciências sociais.

²¹ Goodin (2003, p. 49), adotando a definição de Bobrow y Dryzek, em razão de sua utilidade, conceitua que “o desenho consiste na criação de uma forma de promover resultados valiosos em um contexto particular que sirva de base para a ação”. Esclarece ainda que o conceito fundamental do desenho se refere à harmonia, à “justa correspondência”, estética ou funcional, do objeto desenhado ou construído com seu entorno – considerado em termos amplos, isto é, interna e externamente –, no qual se insere (2003, p. 52, 56 e 59).

causalidade, ao contrário, estão cômicos de que a relaçaõ que se estabelece é de provável implicaçaõ, segundo a qual as instituições influenciam as preferências dos atores sociais.

O argumento subjacente a esse entendimento funda-se na explicaçaõ de que os resultados podem ser justificados em termos do comportamento, caso se reconheça que as instituições efetivamente impactam o cálculo estratéxico dos atores envolvidos.

3. Institutionalismo e processo fiscal

No curso do contencioso administrativo, a ponderaçã da relaçaõ custo-benefício (e, -tempo) tem seu lugar, tanto sob a perspectiva do sujeito passivo da obrigaçaõ tributária, não investigada nesta pesquisa, como sob a dimensã do julgador administrativo.

No que tange especificamente ao julgador administrativo, tem-se que o dever de observar os atos normativos, de natureza obrigatória e vinculante, acompanha diuturnamente a atividade judicante, dado que os custos decorrentes de uma casual inobservância podem ser de elevada monta para o servidor público desviante.

À luz desse entendimento, por exemplo, os neoinstitucionalistas defendem a possibilidade de aplicaçaõ da teoria econômica ao estudo e investigaçaõ em outros campos, distintos do econômico. De acordo com López (2010, p. 4), "a teoria econômica fornece um modelo de análise do Direito que, por sua vez, se revela campo fértil para teste e desenvolvimento da própria teoria econômica".

Nessa linha de pensamento, algumas questões referentes à avaliaçaõ de certa instituiçaõ podem ser convenientemente levantadas: como os julgadores administrativos respondem aos incentivos a que estão sujeitos? Em que medida os incentivos e as restrições circundantes são fatores influenciadores de suas decisões administrativas no curso do processo administrativo fiscal? Os incentivos e as restrições presentes no contexto institucional das DRJ são capazes de impor certo padrã ou estes agentes possuem liberdade para decidir conforme seu livre convencimento? Há alguma diferença entre se decidir de forma colegiada ou de modo monocrático? Que tipo de redesenho poderia ser potencialmente mais benéfico para o cumprimento de determinado papel ou funçaõ institucional?

4. Os Neoinstitucionalistas e os mecanismos institucionais

Os neoinstitucionalistas sustentam que é possível entrever que, por meio das DRJ, procura-se construir um modelo regular de comportamento, um padrão agregado de conduta, que os julgadores administrativos provavelmente irão adotar, consideradas as mútuas expectativas, nos seus respectivos cursos de ação.

Nesse sentido, ganha destaque o papel exercido pelas sanções²², enquanto instrumentos de controle e monitoramento, que incidem, conjuntamente, sobre os agentes e as suas opções, de maneira a influir sobre a eleição e modificar o interesse relativo às opções dos agentes afetando seus incentivos.

As sanções podem influir, positiva (v.g., recompensas) ou negativamente (v.g., penas), sobre o conjunto de opções disponíveis ao agente, isto é, ao julgador administrativo²³.

De acordo com o sentido amplo apresentado, duas são as ordens hipotéticas de sanções que podem ser imputadas aos julgadores administrativos em seu processo deliberativo.

Na primeira ordem de hipóteses, as sanções estão interiorizadas nos julgadores administrativos, de modo que o agente busca a conformação regular de sua conduta e por consequência é recompensado ou não castigado pela norma sancionadora.

Nessa situação enquadram-se, por exemplo, o julgador administrativo zeloso que se mantém fiel à legislação tributária, em especial, aos atos administrativos normativos editados pela RFB, bem como o agente integrante de um órgão colegiado que só não se permite afastar da "conduta devida"²⁴ em razão da possibilidade de ser sancionado com a perda de sua aceitação por seus pares.

²² Kelsen (2009, p. 28) afirma, não exclusivamente, que: "Vistos de um ângulo sociopsicológico, o prêmio e a pena são estabelecidos a fim de transformar o desejo do prêmio e o receio da pena em motivo da conduta socialmente desejada".

²³ Sob perspectiva objetivista-normativista, Kelsen (2009, p. 26) igualmente compartilha desse entendimento: "[...] Também [a ordem social] pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal [...] a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa".

²⁴ Kelsen (2009, p. 7) adverte sobre a ambiguidade da expressão "conduta devida". Eis suas palavras: "[...] a conduta estatuída na norma como devida (como devendo ser), e que constitui

No que se refere à segunda ordem de hipótese, os agentes não consideram a potencialidade da sanção aplicável, em situações tais, elegem inicialmente a conduta tida como acertada por outros motivos sem que tenham considerado seus eventuais efeitos.

Somente quando passam a ser afetados por determinada sanção ou quando deixam de ganhar as recompensas comumente alcançadas, em razão da realização de certa conduta desviante, é que as sanções estabelecidas poderão forçar o regresso à opção original.

Outro importante instrumento de controle e monitoramento passível de utilização pelos desenhistas institucionais, embora não tão conhecido quanto à sanção, é o filtro ou a seleção.

Os filtros ou seleções operam sobre o conjunto de agentes ou opções, influenciando sobre as oportunidades e não sobre os incentivos (v.g., seleção interna de candidatos às DRJ visa selecionar os mais qualificados; o instituto processual da repercussão geral e, de *lege ferenda*, súmula impeditiva de recursos²⁵ são instrumentos de filtragem que objetivam obstar o seguimento de processos judiciais aos tribunais superiores).

Assim como as sanções, os filtros podem ser positivos, ao incluir novos agentes ou opções (v.g., nomeação de presidente de turma de julgadores); ou negativos, ao excluí-los (v.g., um ato normativo interpretativo pode afastar determinada exegese).

Os filtros são comumente preferíveis às sanções em razão dos problemas que podem advir do estabelecimento de sanções em maior medida do que o necessário, especialmente, quando estas se revelam extremas ou excessivas.

Os filtros positivos podem, por exemplo, outorgar poder a indivíduos que previamente não estavam envolvidos em dada situação, oferecendo-lhes oportunidade para atuar na situação na qual não se encontravam anteriormente (v.g., concurso público, processo interno de seleção de julgadores administrativos). Esse tipo de filtro é o mais conhecido e tem por propósito eliminar determinados indivíduos de um dado certame ou seleção.

o conteúdo da norma, pode ser comparada com a conduta de fato e, portanto, pode ser julgada como correspondendo ou não correspondendo à norma (isto é, ao conteúdo da norma). A conduta devida e que constitui o conteúdo da norma não pode, no entanto, ser a conduta de fato correspondente à norma. Apesar de tudo também costuma designar-se esta conduta correspondente à norma e, portanto, uma conduta que é (da ordem do ser), como uma conduta devida (que deve ser) - e com isso pretende significar-se que ela é como dever ser. A expressão "conduta devida" é ambígua [...].

²⁵ Cf. Projeto de Emenda Constitucional (PEC) n° 385, de 2005.

Outras espécies são a que visa outorgar poder a indivíduos que já se encontravam envolvidos, oferecendo-lhes uma nova opção em sua lista de alternativas (v.g., nomeação a cargo de direção e assessoramento), a que trabalha com as opções disponíveis em lugar de se centrar sobre os agentes (vg., o estabelecimento de sessões colegiadas confidenciais, afasta a possibilidade de utilização de sustentação oral pelo sujeito passivo).

O desenho institucional ainda pode admitir determinadas opções que permitam o controle da conduta de autoridades públicas por meio de denúncias ou demandas (v.g., ouvidoria) ou que permitam o acesso a certas instâncias (v.g., o direito de se defender administrativamente da lavratura de auto de infração sem a necessidade de constituição de advogado).

O impacto institucional sobre a ação humana, principalmente, em razão dos efeitos emergentes desses mecanismos de desenho institucional, é sensível a qualquer agente que esteja submetido ao contexto de influência da instituição.

De acordo com a visão de Pettit (GOODIN, 2003, p. 95), abrem-se ao projetista institucional duas perspectivas. Pode o projetista ter por objetivo tanto a prevenção de dano como a promoção de uma finalidade ou certo bem.

Sob essa linha de pensamento, deve o projetista institucional se valer tanto de sanções como de filtros, com a finalidade de reduzir a capacidade dos agentes, públicos ou privados, de causar um potencial dano ou, por outro, de aumentar o poder de uma vítima em potencial.

Em suma, o delineamento do contexto institucional aliado à caracterização dos julgadores administrativos é de extrema importância para a verificação do ambiente em que os julgadores administrativos estão situados e para aferição da maneira pela qual os atores sociais respondem aos fatores de influência quando decidem as controvérsias fiscais.

5. Análise de dados: índices de manutenção dos atos fiscalizatórios

De forma a melhor consubstanciar a investigação do desenho institucional das DRJ, foram obtidos dados relativos aos julgamentos de impugnações e notificações de lançamento, realizados no período compreendido entre os anos de 2001 a 2010, a partir de apuração especial efetivada pela Subsecretaria de Tributação e Julgamento (Sutri), órgão que integra a estrutura da RFB.

Importa asseverar que nesta pesquisa as restrições tecnológicas, a limitação dos sistemas informatizados de coleta de dados e seu grau de confiabilidade foram considerados.

Sob tal ordem de consideração, adotaram-se dois critérios de prospecção de dados por aquele órgão central da RFB.

O primeiro critério circunscreveu-se aos julgamentos relativos às impugnações que desafiaram autos de infração e notificações de lançamento.

O segundo critério adstringiu-se aos julgamentos que, em alguma medida, resultaram na exoneração de crédito tributário formalizado pela Administração Tributária Ativa.

Assim, no ano de 2010, de 58.000 (cinquenta e oito mil) processos julgados pelas delegacias especializadas em julgamento, aproximadamente 57 % (cinquenta e sete por cento), ou seja, quase 33.000 (trinta e três mil) processos, tiveram alguma redução no valor do crédito tributário lançado.

Desse modo, é escorreito asseverar que esse percentual corresponde a 23% (vinte e três por cento), no máximo, do total de créditos tributários submetidos a julgamento pelas delegacias especializadas em julgamento.

Em outras palavras, no mínimo 77% (setenta e sete por cento), de todo o crédito tributário lançado no ano de 2010, foram mantidos pelos órgãos judicantes de primeira instância.

Nesse caso, o patamar de 77% fica estabelecido como piso, visto que sobre este ainda restaria acrescer a taxa percentual, não aferida devido aos problemas de caráter instrumental, que se refere aos julgamentos em que ficaram caracterizadas a improcedência total das peças impugnatórias.

Isso porque o segundo critério de apuração obstou a consolidação dos dados referentes às situações em que os sujeitos passivos não obtiveram sucesso algum em suas impugnações, o que, certamente, majoraria o percentual citado.

À vista dessa explicação e diante dos valores apurados nos últimos dez anos, foi elaborado o seguinte quadro, que sintetiza ano a ano, em termos percentuais, os índices relativos ao quantitativo numérico de processos que tiveram alguma exoneração em decorrência de julgamento (coluna 2) e os índices de aderência referentes aos autos de infração e às notificações de lançamento (coluna 3).

Ano	Processos c/ Exonerações (%)	Valor de Crédito Exonerado (%)
2001	47,21	16,03
2002	52,99	27,87
2003	51,60	20,40
2004	50,09	23,93
2005	54,45	28,70
2006	52,54	25,29
2007	50,49	32,05
2008	53,64	23,93
2009	57,24	26,16
2010	57,16	22,96
Faixa	[47,21 - 57,24]	[16,03 - 28,70]
Valor Médio	53	25

Enquanto a primeira espécie de índice - "Processos c/Exonerações" - é calculada a partir da relação estabelecida entre o número total de processos que tiveram algum grau de exoneração e o quantitativo total de processos julgados anualmente, o segundo tipo - "Valor de Crédito Exonerado" - é determinado por meio da divisão entre o montante de crédito tributário exonerado e o total de crédito tributário submetido a julgamento.

Ou seja, a relação da primeira espécie é estabelecida entre quantitativos numéricos de processos; ao passo que a relação da segunda espécie é estabelecida em termos monetários.

Em termos numéricos de processos, a segunda coluna indica que os órgãos judicantes, nos últimos anos, têm intervindo em um pouco mais da metade dos trabalhos realizados pela fiscalização, não se podendo dizer, em virtude desses valores, que haja uma proximidade de resultados entre a Administração Tributária Ativa e a Judicante.

Todavia, quando a análise se realiza em função do montante monetário de crédito tributário exonerado, a situação é totalmente diversa. Aí o fiel da balança pende para uma maior aproximação de resultados entre as duas Administrações, tendo em vista que, em termos médios, mais de 75% (setenta e cinco por cento) dos créditos tributários formalizados pela Administração Tributária Ativa, que corresponde a quase metade dos processos julgados, têm sido mantidos, isto é, ratificados pela primeira instância administrativa.

Tais valores corroboram o objetivo institucional em transformar a arrecadação potencial em efetiva a partir da concentração de esforços sobre processos que encerram montantes mais significativos. Aliás, essa preocupação tem sido reiteradamente manifestada pelo órgão arrecadador, sobretudo, vale lembrar, quando expressamente estabelece tratamento prioritário aos processos que envolvam valores superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) ou R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), a depender da hipótese normativamente estabelecida²⁶.

A medida de conceder tratamento prioritário aos processos de maior vulto no decorrer do contencioso administrativo, visando reduzir o tempo de litígio, a fim de agilizar a cobrança dos créditos tributários questionados, é um dos fatores que podem explicar os resultados anteriormente especificados. Aliam-se a essa medida outros fatores que militam em mesmo sentido, tais como normas complementares, obrigatórias e vinculantes, e todos os mecanismos de controle, supervisão e monitoramento, sejam estes formais ou informais, assim como processuais ou não.

O sentimento experimentado por aqueles que alegam a existência de um "corporativismo" no seio da RFB só ganha expressão quantitativa mediante a dimensão dos percentuais mínimos apurados em relação aos montantes monetários de créditos tributários exonerados - "Valor de Crédito Exonerado" - e não em decorrência dos índices que expressam, em termos percentuais, o quantitativo de processos que tiveram algum tipo de exoneração - "Processos c/Exoneração".

No que tange a esses últimos, eles, em termos absolutos, refutam a alegação de corporativismo, tendo em vista que, contrariamente, refletem relativo equilíbrio de forças entre os litigantes e a Administração Tributária Ativa. Como visto, em quase metade dos processos, houve alguma intervenção judicante que ensejou alguma exoneração tributária.

²⁶ Cf. Capítulo 4.

O sentimento de "corporativismo" experimentado por parcela dos críticos encontra no percentual mínimo de 75% (setenta e cinco por cento) uma expressão quantitativa que lhe dá considerável substância numérica, contudo não a ponto de transformar a alegação feita em algo irrefutável, pois remanesce, até o momento, carente de maiores considerações que expliquem e justifiquem as críticas desferidas contra as delegacias especializadas em julgamento.

Contrariamente à mera alegação, o desenho institucional delineado nos capítulos precedentes, com base na descrição e atuação de diversos mecanismos e dispositivos institucionais, explica "em grande medida" o porquê da proximidade dos resultados decorrentes do agir dos auditores fiscais em exercício na Administração Tributária Ativa e das turmas de julgadores administrativos.

Apesar da relativa proximidade de resultados, o índice de 25% (vinte e cinco por cento), que representa o afastamento de resultados entre as duas Administrações - o qual pode ser significativamente menor, caso seja a ele acrescido substancialmente a cifra percentual relativa ao conjunto de casos em que houve manutenção total da exigência tributária -, pode ser tomado como valor a ser paulatinamente reduzido pelos desenhistas, seja por meio do aperfeiçoamento dos dispositivos já instalados, seja por intermédio de novos arranjos institucionais. Isso porque boa parte do conjunto de dispositivos instalados no cenário das delegacias especializadas em julgamento, à qual a Administração Tributária Ativa em grande parte também se submete, apresenta um desenho institucional que sinaliza, por meio de seu influxo, para a convergência de resultados entre as duas Administrações.

Caso fosse apurado o índice percentual relativo ao conjunto de casos em que houve manutenção total da exigência tributária formalizada em termos monetários, a precisão das conclusões anteriormente alcançadas seria significativamente maior. A aferição desse valor faltante certamente conferiria maior acuidade científica às conclusões alcançadas, na medida em que traria maior nitidez quanto ao real distanciamento de resultados entre a Administração Tributária Ativa e a Administração Judicante.

Enfim, os resultados apurados corroboram as expectativas teóricas pautadas no desenho institucional delineado, pois refletem a lógica da conduta racional.

6. Conclusão:

O delineamento do desenho institucional das delegacias especializadas em julgamento descortinou o peculiar contexto em que os julgadores administrativos desempenham suas funções judicantes, bem como revelou como os mecanismos institucionais instalados nesse cenário impõem uma lógica decisória própria às instâncias administrativas judicantes.

A estrutura verticalmente hierarquizada, os instrumentos de controle, supervisão e de monitoramento das decisões administrativas exaradas pelas turmas de julgadores evidenciam, em linhas gerais, como são imprecisas as comparações linearmente realizadas entre os órgãos judicantes administrativos e as instâncias judiciais.

Como visto, as instituições estruturam e moldam as interações, assim como influenciam a abrangência e sequência das alternativas do rol de escolhas de cada julgador, afetando não apenas as estratégias e os interesses relativos, mas também os modelos de relação entre os atores e os objetivos.

Por serem estruturas instaladas previamente e conhecidas praticamente por todos, as instituições oferecem oportunidades e impõem restrições e condicionantes, propiciam um ambiente em que há significativa redução do grau de incerteza sobre o comportamento correspondente dos demais atores, de modo que permitem ganhos na troca e conduzem os atores na direção dos cálculos específicos e de resultados sociais potencialmente melhores.

Nessa perspectiva, foram explorados para levar a cabo a análise contextual das DRJ cinco eixos explicativos, a saber: a divisão de trabalho, os procedimentos regulares, os custos de transação entre os atores envolvidos, a necessidade de especialização dos julgadores administrativos e capacitação técnica dos quadros dos órgãos judicantes.

A partir do momento em que os julgadores administrativos passam a deter, em um universo mais restrito de atuação, maiores quantidades e melhores qualidades de informação sobre os objetos de interesse profissional, maiores são as chances de produção de melhores resultados em prol da instituição.

O estabelecimento das competências pela mão do desenhista regulamentador pautando-se em duplo critério, levou-o a lançar mão tanto do aspecto territorial quanto do aspecto material para se alcançar a definição final das competências específicas de cada centro decisório. Por intermédio da competência específica, vale dizer, por meio desse outro

mecanismo institucional, ficou reforçada ainda mais a importância da especialização e da capacitação técnica de todos os julgadores administrativos no contexto das delegacias especializadas em julgamento.

Além do controle na execução e da supervisão local, o monitoramento dos homens de confiança, projetado pelos desenhistas, se baseia, fundamentalmente, em um modelo de relação estabelecido entre os detentores de cargos diretivos. Tal modelo permeia toda estrutura hierárquica vertical da RFB e atinge os três níveis hierárquicos. Ou seja, prolonga-se da coordenação, passando pela supervisão, até a execução.

Através da análise de modelos neoinstitucionais que preconizam as microestratégias do comportamento individual (e colegiado) pode-se concluir que o contexto institucional das delegacias especializadas em julgamento propicia uma convergência de resultados entre as Administrações Tributária Ativa e a Administração Judicante.

A combinação dos mecanismos institucionais com as condutas e os resultados quantitativos obtidos, possibilita mapear um conjunto coerente de comportamentos, operando dentro de um definido cenário, onde as opções de cada julgador foram relativamente identificadas e (timidamente) quantificadas, visto o diminuto repertório de dados estatísticos coletados.

Em virtude da impossibilidade instrumental de obtenção de outros dados e informações, algumas expectativas teóricas deixaram de ser investigadas mais a fundo, haja vista a ausência de elementos quantitativos que possam consubstanciar algumas proposições teóricas.

A falta de dados estatísticos relacionados a pedidos de ofício de diligência ou perícia, o desconhecimento das taxas de êxito anuais das peças de defesa apresentadas por sujeitos passivos leigos e a ignorância dos índices de aderência das decisões das turmas de julgadores, calculados em relação à segunda instância administrativa, são alguns exemplos que demonstram como a carência desses elementos reduz o nível informacional do desenhista institucional, tanto no que tange à efetividade de algumas previsões jurídicas quanto no que diz respeito à possibilidade de avaliação de desempenho dos órgãos judicantes de primeira instância.

REFERÊNCIAS:

ALTOÉ, Marcelo Martins. Restrições ao Princípio da Ampla Defesa no Processo Administrativo-Tributário. Vitória, 2007. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) -Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Vitória, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ATIENZA, Manuel. El Derecho como Argumentación. México: Fontamara, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., 1999.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. In: Atualidades Jurídicas - Revista Eletrônica do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, 2009, nº 4 (acesso em 24 de agosto de 2011).

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

EPSTEIN, Lee; PARKER, Christopher M.; SEGAL, Jeffrey A. "Do Justices Defend the Speech They Hate? In-Group Bias, Opportunism, and the First Amendment". American Political Science Association 2013 Annual Meeting, 2013, p. 3.

FUNG, Archon. Receitas para Esferas Públicas: oito desenhos institucionais e suas consequências. In: Participação e Deliberação - Teoria Democrática e Experiências Institucionais no Brasil Contemporâneo. COELHO, Vera Schattan P. e NOBRE, Marcus (orgs.). São Paulo: Editora 34, 2004.

GOODIN, Robert E. (comp.). Teoria del diseno institucional. Trad. Maria Luz Melon. Barcelona: Gedisa, 2003.

PETTIT, Philip. El diseno institucional y la elección racional. In Teoria del diseno institucional, compilado por Robert E. Goodin, Ed. Gedisa, Barcelona, 2003.

HALL, Peter A. & TAYLOR, Rosemary C.R.. Political Science and the three New Institutionalisms. Political Studies, 1996.

HAURIOU, Maurice. A Teoria da Instituição e da Fundação - Ensaio de Vitalismo Social. Trad. de José Ignácio Coelho Mendes Neto. Porto Alegre: Sérgio Fabris Ed., 2009.

HARFORD, Tim. *The Logic of Life - The Rational Economics of a Irractional World*. New York: Random House, 2008.

HART, Herbert L. A. *O Conceito do Direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1972.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 8a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LEVINSON, Daryl. "Empire-Building Government in Constitutional Law". *Harvard Law Review*, Vol. 118, 2004,

LÓPEZ, Edward J. *The Pursuit of Justice - Law and Economics of Legal Institutions*. The Independent Institute - Palgrave Macmillan, 2010.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PERES, Paulo Sérgio. *Comportamento ou Instituições? A evolução histórica do neo-institucionalismo da ciência política*. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, Vol. 23, nº 68, 2008.

PIERSON, Paul. *The New Politics of the welfare state*. *World Politics*, 48.(2), 2006.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Algumas Reflexões sobre Processo Administrativo Fiscal. Prazo para Conclusão do Processo em Primeira e Segunda Instâncias*. In *Processo Administrativo Tributário - Estudo em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. ROCHA, Sérgio André (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

THALER, Richard H. & SUNSTEIN, Cass R. *Nudge - Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*. Michigan: Yale Press, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11a Rio de Janeiro: Renovar, 2004.