



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

**Pesquisa CNJ – Edital de Seleção N.º 01/2009**

**"INTER-RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL  
(EM MATÉRIA FISCAL)  
A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DE CONTENCIOSOS CUJA SOLUÇÃO  
DEVERIA SER TENTADA PREVIAMENTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA"**

**RELATÓRIO FINAL**

**VOLUME I**

**DA PESQUISA JUS-SOCIOLÓGICA DE CAMPO**

**Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

Ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ)  
Departamento de Pesquisas Judiciárias (DPJ)

SEPN – Quadra 514 – Lote 07 – Bloco B  
Edifício Instituto Serzedello Corrêa – Asa  
Norte – Brasília – DF – CEP n.º: 70760-542

**Pesquisa CNJ – Edital de Seleção N.º 01/2009**

**RELATÓRIO FINAL**

VOLUME I

DA PESQUISA JUS-SOCIOLÓGICA DE CAMPO

Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

**"INTER-RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL  
(EM MATÉRIA FISCAL)  
A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DE CONTENCIOSOS CUJA SOLUÇÃO  
DEVERIA SER TENTADA PREVIAMENTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA"**

Ref. à **TERCEIRA FASE** da Pesquisa do Edital de Seleção n.º 01/2009 (Item 3.2):

"Tabulação e Análise dos Dados e Apresentação dos Resultados da Pesquisa"

**RELATÓRIO FINAL**

**VOLUME I**

**DA PESQUISA JUS-SOCIOLÓGICA DE CAMPO**

Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011

## Pesquisadores Responsáveis:

- Professor Cezar Saldanha Souza Junior, Livre Docente em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo (USP), Professor Titular da Universidade Federal do Rio Grande do Sul
- Alvaro Carrasco, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Anair Isabel Schaefer, Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Anelise Domingues Schuller, Doutoranda em Direito pela Universidade de São Paulo (USP)
- Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Carlos Eduardo Dieder Reverbel, Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira, Doutora em Direito pela Universidade de São Paulo (USP)
- Luis Alberto Reichelt, Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Marcos Roberto de Lima Aguirre, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Rafael Santos Lavratti, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)
- Romulo Ponticelli Giorgi Júnior, Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)

## APRESENTAÇÃO

### 1) O Produto Final da Pesquisa: o RELATÓRIO FINAL

Em conformidade com o Edital de Seleção Nº 1/2009 (Item 1.5), de 16 de novembro de 2009, Contrato N. 65/2009, de 11.01.2010, tenho a honra de submeter ao Egrégio CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ, **em dois volumes**, o presente **RELATÓRIO FINAL DA PESQUISA (FASE 3)**, cometida à **Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – FADUFRGS**, e coordenada pelo signatário, Prof. Cezar Saldanha Souza Junior, tratando da matéria identificada pelo seguinte título:

*“INTER-RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL (EM MATÉRIA FISCAL), A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DE CONTENCIOSOS CUJA SOLUÇÃO DEVERIA SER TENTADA PREVIAMENTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA”.*

O presente **RELATÓRIO** compõe o **produto final**, correspondendo à **terceira e última fase da pesquisa**. Obediente às exigências do Edital e do Contrato acima referidos, o seu texto contém *A TABULAÇÃO E A CONCREÇÃO DA ANÁLISE DOS DADOS E A APRESENTAÇÃO ESCRITA E COMENTADA DE SEUS RESULTADOS*, sob a presente forma de **trabalho monográfico final**.

O presente **RELATÓRIO** ou **TRABALHO-FINAL** retrata as **ações** da **PESQUISA**, contendo, como, **produto** a *ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS E TABULADOS, COM AS PRINCIPAIS CONCLUSÕES E RESULTADOS*. Esses dados serão também apresentados, quando solicitados, em seminário promovido pelo DPJ, na data que vier a ser definida (tudo na conformidade do Edital de Seleção Nº 1/2009, citado).

## **2) Agradecimentos e registros importantes**

O grupo de estudiosos da FADUFRGS, além de planejar a pesquisa, executou-a com o apoio de técnicos especializados do CEPA/UFRGS (Centro de Estudos e Pesquisas em Administração), órgão da Escola de Administração da UFRGS. Cumpre destacar e agradecer a colaboração fundamental dos membros dessa Instituição, bem assim ressaltar a contribuição de seus servidores, a saber, Lourdes O. dos Santos e Rafael C. Silva, e de seus Professores L. A. Slongo e L. R. Klering, bem assim do pesquisador J. C. Venturini.

Uma menção especial deve ser feita ao mestrando da UFRGS, Rafael Santos Lavratti. O projeto nasceu de iniciativa sua. Ele dedicou o melhor de seus esforços na concepção inicial do Projeto. Muito contribuiu a circunstância de o tema da pesquisa interessar-lhe, diretamente, desde os tempos de graduação. Quero expressar o reconhecimento de todo o grupo aos méritos de sua entrega total ao sucesso da pesquisa.

No âmbito da Faculdade de Direito da UFRGS, há que registrar, ainda, com destaque, a participação das doutorandas Anair Schaefer e Anelise Schuler, a dos mestrandos Romulo Giorgi Jr., Marcos Aguirre e Alvaro Carrasco, bem assim as luzes do doutor L. A. Reichelt, do mestre Carlos E. A. Guerreiro e do doutorando Carlos Reverbel, todos ligados ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS, sem os quais essa pesquisa não poderia ter sido desenvolvida. De grande relevo também foi o esforço meticuloso do mestrando Romulo na composição da arte final dos dois volumes do presente Relatório.

Agradecimento em especial à Secretária Administrativa Fabeane D. Pacheco Borges, por sua eficiente desenvoltura profissional e ao Sr. Alexandre M. Mörschbacher por seu esforço nos processos auxiliares financeiros. Pela fundamental contribuição, principalmente na preparação do projeto, muito devemos à Prof<sup>a</sup>. Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira.

Uma circunstância decisiva que animou, desde o início, o grupo de pesquisadores, foi o contato real e efetivo, de índole profissional, com a realidade sócio-jurídica, que todos têm ou tiveram, na área do direito de que trata esse estudo. Assim, o signatário, há dez anos dedicado em tempo integral à Academia, por mais de três décadas cumpriu funções

profissionais no Ministério Público, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e na Secretaria da Receita Federal, tendo atuado, não apenas na cúpula desses órgãos, como no contato direto com a vida judiciária real dos processos administrativos e dos processos judiciais. Os pesquisadores Romulo, Reichelt e Guerreiro, além da formação acadêmica haurida na FADUFRGS, em nível de pós-graduação, dedicam suas atividades profissionais à área da atuação jurídica do direito tributário e da execução fiscal, em contato diuturno com processos administrativos e processos judiciais.

Para o êxito das entrevistas e de toda a pesquisa, tanto na primeira fase (a fase qualitativa), quanto na segunda fase (a fase quantitativa), foi essencial o apoio dos Ministros do STF Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Cezar Peluso; dos Ministros do STJ Ari Pargendler e Teori Zavasky, bem assim do Ministro da AGU, doutor Lucena Adams. A essas pessoas de Estado, no mais autêntico sentido do termo, um agradecimento muito especial. Muito importantes foram, para a pesquisa, os juízos e os conselhos de Everardo Maciel, Ives Gandra da Silva Martins, Carlos A. F. Barreto, Alcides Jorge Costa, Vasco B. Guimarães, Heleno Torres, Humberto B. Ávila, Roger Stiefelman Leal, J. Levi Amaral Junior, Leandro Paulsen, J. D. Cyrillo da Silva, Fabrício da Soler, L. F. Szklarowsky, Wagner P. de Oliveira, Luiz Carlos Piva, L. F. Difini, Rafael Maffini, Maria Isabel de A. Souza, Arno Werlang, Gentil Olson, Igor Danilevicz e Paulo Caliendo, entre tantos outros, aos quais agradecemos a colaboração e o carinho que emprestaram aos pesquisadores e à sua coordenação, pelas preciosas contribuições. Foi de extrema valia o apoio indispensável do Prof. Sergio Porto, eminente Diretor da Faculdade de Direito da UFRGS.

### **3) Os dois volumes do RELATÓRIO FINAL**

O **RELATÓRIO FINAL** vem composto de dois volumes.

O **VOLUME I** intitula-se **DA PESQUISA JUS-SOCIOLÓGICA DE CAMPO**. Nele se explicita, descreve e comunica a **investigação sócio-jurídica** desenvolvida ao longo do corrente ano. A tarefa central, aí, foi o estudo da *realidade fática das inter-relações entre o processo administrativo e o processo judicial em matéria fiscal*. Esse, o objeto material da investigação.

O objeto formal da pesquisa, ou seja, a angulação lançada sobre a matéria de estudo, colheu determinados pontos ou aspectos focais, todos propostos pelo CNJ e que podem ser assim sumariados:

(A) O impacto da *duplicidade radical de instâncias, a administrativa e a judiciária* (que hoje só ocorre no ordenamento jurídico brasileiro) sobre a racionalidade do Estado Democrático de Direito (EDD) contemporâneo. Aqui duas perguntas são fundamentais:

Primeira: qual o efeito dessa *duplicidade* para a efetivação da Justiça e da Segurança nas relações fisco-contribuinte? A Justiça e a Segurança, valores **substantivos** essenciais ao EDD, em suas relações recíprocas, compendiam todos os valores supremos do ordenamento jurídico. **Justiça** é a equação equilibrada entre Liberdade e Igualdade. **Segurança** é a Justiça estendida no tempo, preservando uma equação equilibrada de Ordem, adaptada às exigências do Progresso.

E há, além, uma segunda pergunta: qual o efeito dessa *duplicidade* para a **Economicidade** e a **Eficiência** do Poder Público na realização da Segurança e da Justiça? Qual o tempo que se consome nessa duplicidade de esforços? O que se ganha ou se perde nessa dilação? O que custa à sociedade e aos contribuintes essa repetição de instâncias? Hoje, economicidade e eficiência também são exigências **instrumentais** do EDD contemporâneo.

(B) A *racionalidade ou a irracionalidade do não aproveitamento, nos espaços judiciais, das provas constituídas no âmbito administrativo*. O que significa esse grau de desconfiança ou de rejeição da atuação administrativa no quadro geral das funções e das tarefas do Estado? Ela tem remédio?

(C) A *conveniência, a viabilidade e a juridicidade da articulação racional entre o processamento “administrativo” e o processamento “judiciário”, em matéria fiscal*. Uma articulação e, o mais das vezes, uma integração, entre **Administração** e **Jurisdição**, em matéria fiscal, é experiência universal, conhecida nos Estados Democráticos de Direito contemporâneos mais evoluídos, como se demonstra no Segundo Volume desta pesquisa, devotada ao direito comparado.

O **VOLUME II**, intitulado **DA PESQUISA JUS-DOCTRINÁRIA COMPARADA**, expõe o estudo de instituições, de doutrina, de história e de direito comparado sobre a matéria, desenvolvido paralelamente ao longo de todo o período da pesquisa.

A pesquisa doutrinária centrou-se em três pontos básicos:

(A) O exame da **duplicidade institucional radical das instâncias administrativa e judicial, vigente no País**, desde a República Velha, e em especial:

(A.1) De como ela surgiu, na doutrina e nas instituições brasileiras, e de como ela vem evoluindo, ao sabor das circunstâncias, à base de ensaios e de suposições empíricas dispersas e fragmentadas, ausente em nossa literatura um estudo de fôlego e de maior responsabilidade, que tenha enfrentado a evolução histórica dessa área da realidade jurídica nacional;

(A.2) Das teorias e da mitologia, que foram sendo construídas para a justificação da duplicidade brasileira de instâncias, sem suporte em estudos aprofundados, tanto de história quanto de doutrina do Estado, com todas as suas implicações institucionais e doutrinárias;

(A.3) De como vem funcionando e operando a Instância **Administrativa Fiscal** no momento atual, bem assim as tendências atuais de sua evolução, caso não haja uma intervenção racional-institucional sobre sua operacionalidade;

(A.4) De como vem funcionando e operando a Instância **Judiciária Fiscal** neste momento, bem assim as tendências de sua evolução, se também não houver uma intervenção racional-institucional sobre sua operacionalidade;

(B) O estudo da **equação das instâncias administrativa e judicial existentes em direito comparado**, focando a análise em quatro sistemas, dos mais importantes, especialmente para o nosso País, a saber, o Francês, o Português, o Estadunidense e o Espanhol; e

(C) A partir das conclusões da **Pesquisa Jus-Sociológica de Campo** (cf. o Vol. I deste Relatório), e tendo em vista as experiências que julgamos as mais relevantes em direito comparado (cf. o Vol. II deste Relatório), decidimos alinhar, de forma geral e aberta, três linhas de propostas institucionais de aperfeiçoamento da jurisdição relativa à administração fiscal no Brasil. Não se trata aqui de projetos prontos, menos ainda de fórmulas mágicas, mas de sugestões de caminhos, que se abrem à imaginação dos bons juristas, visando aperfeiçoar o desempenho do Estado nessa esfera instrumentalmente prioritária.

Fecha o Volume II uma Conclusão Geral do trabalho.

Espera a Equipe, após esse ano de intensos esforços de pesquisa de campo e de pesquisa teórica na matéria, acompanhado de muitas preocupações, mas ao mesmo tempo de muito entusiasmo e de esperança, que o trabalho possa vir a ser útil ao bem comum.

Ao Conselho Nacional de Justiça nossos mais sinceros agradecimentos por ter confiado em nossa Equipe para empreendimento tão complexo, tão difícil e, na realidade, sem precedentes.

Prof. Dr. Cezar Saldanha Souza Junior

## **LISTA DE APÊNDICES**

Apêndice 1: Roteiro Semi-estruturado das Entrevistas .....	203
Apêndice 2: Questionário da Etapa Descritiva/quantitativa.....	205

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Gênero dos entrevistados .....	29
Figura 2: Desenho da pesquisa .....	38
Figura 3: Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau .....	65
Figura 4: Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos .....	66
Figura 5: Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau.....	66
Figura 6: Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos .....	67
Figura 7: Decisões da Justiça Estadual de 1º grau .....	67
Figura 8: Decisões da Justiça Estadual de 2º grau .....	68
Figura 9: Decisões da Justiça Federal de 1º grau .....	69
Figura 10: Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).....	69
Figura 11: Decisões do STJ e do STF em Brasília.....	70
Figura 12: Nota atribuída ao atual sistema caracterizado pela duplicidade de instâncias .....	85
Figura 13: Cargas Fatoriais dos fatores .....	172
Figura 14: Notação Matricial dos Pressupostos da Regressão Linear.....	175

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Caracterização dos respondentes nas duas esferas pesquisadas .....	29
Tabela 2: Detalhamento da Amostra .....	33
Tabela 3: Número de respondentes nas categorias de respostas .....	34
Tabela 4: Número de respondentes dos grupos das diferentes atividades funcionais .....	34
Tabela 5: Número de respondentes dos grupos das diferentes atividades funcionais .....	35
Tabela 6: Número de respondentes nas diferentes esferas de atuação .....	35
Tabela 7: Duplicidade de instâncias é objeto de vossas preocupações .....	62
Tabela 8: Percepção quanto aos direitos dos contribuintes .....	63
Tabela 9: Percepção quanto aos direitos dos contribuintes .....	63
Tabela 10: Percepção quanto ao nível técnico dos agentes fiscais .....	64
Tabela 11: Percepção quanto ao nível técnico dos agentes fiscais das 3 esferas .....	64
Tabela 12: Decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco .....	70
Tabela 13: Preparo das decisões judiciais em questões mais técnicas dos contenciosos .....	71
Tabela 14: Tempo médio de duração do processo administrativo Estadual .....	72
Tabela 15: Tempo médio de duração do processo Judicial Estadual .....	72
Tabela 16: Tempo médio de duração do processo Administrativo Federal .....	73
Tabela 17: Tempo médio de duração do processo Judicial Federal .....	73
Tabela 18: A duplicidade de instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal .....	74
Tabela 19: A duplicidade de instâncias enseja a protelação para o não cumprimento das obrigações .....	74
Tabela 20: A relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante .....	75
Tabela 21: A relação custo-benefício de litigar na Instância Judicial é favorável ao litigante .....	75
Tabela 22: Os custos da duplicidade de instâncias são elevados para o contribuinte litigante .....	76
Tabela 23: Os custos da duplicidade de instâncias são elevados para a sociedade em geral .....	76
Tabela 24: A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para o contribuinte litigante .....	77

Tabela 25: A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral.....	78
Tabela 26: As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.....	78
Tabela 27: O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal .....	79
Tabela 28: A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias .....	79
Tabela 29: A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações .....	80
Tabela 30: A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), com uma Justiça Fiscal Especializada.....	80
Tabela 31: Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o <i>status</i> e as garantias inerentes ao Judiciário.....	81
Tabela 32: Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.....	81
Tabela 33: Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil .....	82
Tabela 34: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o apetite fiscal insaciável dos governos do dia .....	82
Tabela 35: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar.....	83
Tabela 36: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária.....	83
Tabela 37: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o caráter crescentemente técnico e complexo da tributação.....	84
Tabela 38: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós .....	84
Tabela 39: Número de respondentes dos grupos das áreas de atuação dos respondentes (e interesse da pesquisa) .....	87
Tabela 40: Estatística descritiva do teste ANOVA entre variáveis de avaliação da qualidade das decisões das instâncias com notas (questões 4 a 12) e áreas de atuação dos respondentes .....	88
Tabela 41: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis de avaliação da qualidade das decisões das instâncias com notas (questões 4 a 12) e áreas de atuação dos respondentes .....	89
Tabela 42: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis 13 a 17, de avaliação dos juízos em matéria fiscal, e áreas de atuação dos respondentes.....	93

Tabela 43: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis as variáveis 13 a 17, de avaliação dos juízos em matéria fiscal, e áreas de atuação dos respondentes.....	94
Tabela 44: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 18 a 22) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	97
Tabela 45: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 18 a 22) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	98
Tabela 46: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 23 a 27) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	101
Tabela 47: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 23 a 27) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	102
Tabela 48: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as <i>variáveis qualidade geral das decisões</i> (questões 28 a 32) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes .....	105
Tabela 49: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 28 a 32) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	106
Tabela 50: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 33 a 37) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	108
Tabela 51: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 33 a 37) e <i>áreas de atuação</i> dos respondentes.....	109
Tabela 52: Estatística descritiva do teste ANOVA sobre os fatores de litigiosidade em matéria fiscal (questões 38 a 42) e áreas de atuação dos respondentes.....	113
Tabela 53: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> sobre os fatores de litigiosidade em matéria fiscal (questões 38 a 42) e áreas de atuação dos respondentes.....	114
Tabela 54: Estatística descritiva do teste ANOVA referente à nota atribuída ao sistema com duplicidade de instâncias (questão 43) e áreas de atuação dos respondentes.....	116
Tabela 55: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> referente à nota atribuída ao sistema com duplicidade de instâncias (questão 43) e áreas de atuação dos respondentes.....	117
Tabela 56: Número de respondentes dos grupos de profissões .....	118
Tabela 57: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 4 a 12 do questionário) e atividade funcional-profissional.....	118
Tabela 58: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre as variáveis <i>qualidade geral das decisões</i> (questões 4 a 12 do questionário) e atividade funcional-profissional.....	120
Tabela 59: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 13 a 17 do bloco) e atividade funcional/profissional .....	125
Tabela 60: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 13 a 17) e atividade funcional/profissional .....	126

Tabela 61: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 18 a 22) e atividade funcional/profissional .....	129
Tabela 62: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 18 a 22) e atividade funcional/profissional .....	130
Tabela 63: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 23 a 27) e atividade funcional/profissional .....	133
Tabela 64: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 23 a 27) e atividade funcional/profissional .....	134
Tabela 65: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questão 28 a 32) e atividade funcional/profissional.....	137
Tabela 66: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 28 a 32) e atividade funcional/profissional .....	138
Tabela 67: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questão 33 a 37) e atividade funcional/profissional.....	141
Tabela 68: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 33 a 37) e atividade funcional/profissional .....	142
Tabela 69: Estatística descritiva do Teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questão 38 a 42) e atividade funcional/profissional.....	145
Tabela 70: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> para avaliar as diferenças entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 38 a 42) e atividade funcional/profissional .....	146
Tabela 71: Estatística descritiva do teste ANOVA entre a variável <i>nota atribuída</i> ao atual sistema e atividade funcional/profissional.....	149
Tabela 72: Análise do teste ANOVA <i>Posthoc</i> entre a variável <i>nota atribuída</i> ao atual sistema (43) e atividade funcional/profissional .....	149
Tabela 73: Número de respondentes por Regiões do Brasil.....	150
Tabela 74: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 4 a 8) nas diferentes regiões do Brasil.....	151
Tabela 75: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> (questões 9 a 12) nas diferentes regiões do Brasil.....	152
Tabela 76: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 13 a 17) <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> nas diferentes regiões do Brasil .....	154
Tabela 77: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 18 a 22) <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> nas diferentes regiões do Brasil .....	155
Tabela 78: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 23 a 27) <i>juízos emitidos matéria fiscal</i> nas diferentes regiões do Brasil.....	156
Tabela 79: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 28 a 32) <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> nas diferentes regiões do Brasil .....	157

Tabela 80: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 33 a 37) <i>juízos emitidos em matéria fiscal</i> nas diferentes regiões do Brasil .....	158
Tabela 81: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 38 a 42), sobre outros possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal .....	159
Tabela 82: Estatística descritiva do teste ANOVA entre a variável <i>nota atribuída ao atual sistema</i> nas diferentes regiões do Brasil.....	160
Tabela 83: Teste de KMO e Esfericidade de Barlett.....	168
Tabela 84: Comunalidades .....	168
Tabela 85: Tabela ANOVA para Modelo de Regressão Múltipla.....	184
Tabela 86: Teste de Durbin-Watson: regras de decisão .....	191
Tabela 87: Coeficiente de Determinação para Variáveis Ponderadas .....	195
Tabela 88: Análise de Variância.....	196

**SUMÁRIO**  
**VOLUME I: DA PESQUISA JUS-SOCIOLÓGICA DE CAMPO**

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>20</b>
<b>1 OBJETIVOS DA PESQUISA DE CAMPOERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>	
1.1 Objetivos do Estudo .....	24
1.1.1 Objetivo Geral.....	24
1.1.2 Objetivos Específicos .....	24
1.2 Justificativa do Estudo .....	25
1.3 Estrutura do Relatório .....	26
<b>2 METODOLOGIA DA PESQUISA DE CAMPO .....</b>	<b>27</b>
2.1 Etapa Exploratória Qualitativa.....	27
2.1.1 Elementos da Pesquisa Qualitativa .....	28
2.1.2 Número de Entrevistas .....	28
2.1.3 Técnica de coleta de dados .....	30
2.1.4 Análise dos dados .....	30
2.2 Etapa Descritiva Quantitativa.....	Erro! Indicador não definido.
2.2.1 População e Amostra da Pesquisa .....	31
2.2.2 Técnica de Coleta dos Dados.....	33
2.2.3 Técnica de Análise dos Dados .....	36
2.3 Limitantes Metodológicos .....	39
<b>3 RESULTADOS DA ETAPA QUALITATIVA .....</b>	<b>40</b>
3.1 Análise dos Entrevistados .....	40
<b>4 RESULTADOS DA ETAPA QUANTITATIVA .....</b>	<b>61</b>
4.1 Análises Descritivas .....	62
4.2 Teste de Normalidade.....	85
4.3 Análise de Confiabilidade ( <i>Alfa de Cronbach</i> ) .....	86
4.4 Análise da Variância (ANOVA) .....	86
4.4.1 Análise da Variância (ANOVA) pelas Áreas de Atuação dos Respondentes .....	87
4.4.1.1 Principais resultados relativos ao bloco de questões 4 a 12 (notas para os juízos em matéria fiscal) .....	92
4.4.1.2 Principais resultados relativos ao bloco de questões 13 a 17: .....	96
4.4.1.3 Principais resultados relativos ao bloco de questões 18 a 22: .....	100
4.4.1.4 Principais resultados relativos ao bloco de questões 23 a 27: .....	103
4.4.1.5 Principais resultados relativos ao bloco de questões 29 a 32: .....	107

4.4.1.6 Principais resultados relativos ao bloco de questões 33 a 37: .....	112
4.4.1.7 Principais resultados relativos ao bloco de questões 38 a 42: .....	115
4.4.1.8 Principal resultado relativo à questão 43: .....	117
4.4.2 Análise da Variância (ANOVA) por grupos de profissões .....	117
4.4.2.1 Principais resultados relativos ao bloco de questões 4 a 12 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):.....	124
4.4.2.2 Principais resultados relativos ao bloco de questões 13 a 17: .....	128
4.4.2.3 Principais resultados relativos ao bloco de questões 18 a 22: .....	132
4.4.2.4 Principais resultados relativos ao bloco de questões 23 a 27 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):.....	136
4.4.2.5 Principais resultados relativos ao bloco de questões 28 a 32: .....	140
4.4.2.6 Principais resultados relativos ao bloco de questões 33 a 37: .....	145
4.4.2.7 Principais resultados relativos ao bloco de questões 38 a 42 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):.....	148
4.4.2.8 Principais resultados relativos a questão 43 (a variável qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional): .....	150
4.4.3 Análise da Variância (ANOVA) por Regiões geográficas do Brasil .....	150
4.5 Análise Fatorial.....	162
4.6 Análise de Regressão .....	173
4.6.1 Modelo clássico de regressão linear .....	173
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>198</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>202</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>203</b>

## INTRODUÇÃO

Entre os operadores do direito sensíveis à racionalidade das instituições jurídicas há hoje um consenso no Brasil: a organização das atividades da Administração Tributária e do Judiciário, em matéria fiscal, estão aquém das exigências do Estado de nossos dias. De 1946 para cá, o constituinte e o legislador vêm conformando um sistema jurídico, material e processual, que induz uma radical duplicidade de instâncias na aplicação da legislação fiscal. A presente pesquisa busca dados sobre essa duplicidade: quer identificar situações, quantificá-las e avaliar seu impacto sobre bem comum, dimensionando as irracionalidades.

Em essência, as relações entre Fisco e Contribuinte, conducentes à formalização do crédito tributário (o processo de lançamento tributário) obedecem a um procedimento administrativo vinculado, regulado pelo direito, que assegura ao sujeito passivo da relação tributária uma instância administrativa protetora dos direitos de defesa, em um devido processo jurídico administrativo, cercado de crescentes garantias, que podem subir até uma última esfera administrativa situada na Capital Federal.

Sem prejuízo dessa complexa instância administrativa brasileira, garante-se concomitantemente ao contribuinte –no processamento da formalização definitiva do crédito tributário– amplo acesso ao Poder Judiciário. Nesta esfera, o contencioso entre Fisco e Contribuinte, por iniciativa deste último, pode ser encetado *ex novo*. Ademais, a execução do crédito tributário, que depende de iniciativa jurídica do Fisco, só terá eficácia em processo judicial próprio (a execução fiscal), perante o órgão competente do Poder Judiciário.

Esse é um traço marcante e poderíamos acrescentar, *peculiar*, do sistema jurídico brasileiro, e que estamos denominando de “*sistema de duplicidade de instâncias*”. As duas instâncias atuam de forma muito independente, quase como se fossem mundos à parte. Provas produzidas na esfera administrativa, não são em princípio admitidas na esfera judicial. A *cultura jurídica* formada e consolidada junto às instituições tende a opor uma à outra. A sociedade percebe uma tendência pró-fisco, na esfera administrativa. A mesma sociedade, de outro lado, espera do Judiciário um tratamento em sentido oposto, ou seja, mais sensível à situação dos contribuintes.

Há, ademais, outro elementíssimo nessa equação, e que transcende ao objeto direto da presente pesquisa: o controle de constitucionalidade. No sistema jurídico e na *cultura jurídica* vigentes no Brasil, o controle de constitucionalidade (o afastamento da

aplicação de lei aos fatos por contrariedade à Constituição) não é, como na generalidade dos Países de tradição continental, reservada a um Tribunal Constitucional. Ao Juiz Ordinário brasileiro é atribuído o poder de não aplicar a lei aos fatos, ao argumento de a lei contrariar a Constituição. Admite-se, crescentemente, mais: que o Juiz Ordinário, partindo da Constituição, possa, no lugar da lei, “construir” (inclusive a partir de princípios abstratos e gerais) um outro parâmetro de nível e força legal, a ser aplicado ao fato ou à situação em julgamento, gerando uma regulação normativa ordinária que pode ser percebida como *ex post facto*, inclusive desigualando os contribuintes perante a mesma ordem legislada.

Ora, à Administração é vedada, como deve ser, declaração de inconstitucionalidade e, máxime, construções constitucionais. Sendo, porém, tais poderes admitidos, em nossa *cultura jurídica* atual, ao Juiz Ordinário, mesmo em primeiro grau, cria-se, desde logo, um espaço real e efetivo que tende a opor, crescentemente, a instância administrativa à instância judicial. O Administrador obrigatoriamente lança e “jurisdiciona” os tributos sempre a partir da lei e dos atos administrativos inferiores. O Juiz pode e, mesmo, para nossa *cultura jurídica*, deve decidi-los a partir da Constituição.

Destarte, a duplicidade de instâncias entre as esferas administrativa e judicial, ocorre, no Brasil, com uma amplitude e uma dramaticidade ímpares no direito comparado. Pode-se mesmo dizer que o próprio direito que as duas esferas aplicam não é exatamente o mesmo.

Um outro fator que torna ainda mais dramática e caótica essa duplicidade de instâncias, roborando a *cultura jurídica* que lhe corresponde, pode ser encontrado na interpretação que, entre nós, vem sendo dada à equação dos poderes políticos. Na concepção horizontal e setecentista, de três poderes políticos, radicalizada na doutrina, entre poder executivo, poder legislativo e poder judiciário, a administração, imprópria e indevidamente, vem sendo confundida com o poder executivo, mormente naquilo que esse tem de governamental.

Parece, às vezes, que, em vão, ensinaram nossos melhores, que a divisão entre os “três poderes” não pode ser reduzida à divisão entre três funções juspolíticas, a função legislativa, a função “administrativa” e a função jurisdicional. Afinal, jurisdição é administração da justiça; e administração é justa e isenta aplicação (jurisdição) do direito.

De há muito as funções juspolíticas extrapolaram a tripartição de órgãos políticos, a que se chegou por evolução no século XVIII, mas que não cessaram de avançar do Séc. XVIII a nossos dias. No âmbito do que a nossa Constituição ainda chama de “poder executivo”,

residem três funções que se distinguiram e se consolidaram: a de chefiar o Estado (função nacional sancionadora ou corretora), a de dirigir o Governo (função de governar, com e pelos partidos) e a de administrar (função de aplicar leis e criar condições para a vigência delas, o que exige isenção, apartidariedade, tecnicidade, bem assim equidade, caracteres bem próximos da função judiciária).

De outro lado, a função estritamente administrativa muito se aproxima da função estritamente judicial, no âmbito da teoria do Estado e do direito público. Assim, a atividade administrativa, quando exercida pela Administração, terá aspectos jurisdicionais. A atividade judiciária, quando exercida sobre essas matérias, terá sempre aspectos administrativos.

Por isso as “atividades administrativas” e as “atividades jurisdicionais” em muitas áreas apresentam um aspecto misto, a exigir ao mesmo tempo: (a) um poder judiciário especial, porque ele será, também, em parte, pelo menos, um administrador de direito público; e (b) um poder administrador de direito público especial, porque, na aplicação do direito fiscal, deverá ter a neutralidade, a isenção e o respeito à Lei, dignos de um poder judiciário.

É em virtude dessa peculiaridade existente no direito administrativo e no direito tributário, que as instituições contemporâneas, mesmo nos Estados Unidos, combinam, no âmbito da aplicação da lei nesses campos, a função administrativa com a função jurisdicional, integrando não apenas as atividades entre si, mas também os órgãos aplicadores e julgadores. Ora, as modalidades de associação, combinação ou de integração, entre Administração e Jurisdição, que encontramos no direito comparado, estão ausentes da realidade brasileira.

A duplicidade de órgãos, de procedimentos, de conflitos e de custos, é triste realidade de nosso cotidiano. Essa é a pesquisa posta: **nos fatos**, avaliar e dimensionar os efeitos dessa dualidade. E, dentro dos limites do possível, apresentar caminhos no sentido de minorar os inconvenientes de uma duplicidade ainda radical, como a vigente em nosso País.

A pesquisa sócio-jurídica, constante deste **primeiro volume**, pois, é composta, como se impõe, de duas etapas: (a) uma, de natureza qualitativa-exploratória; e (b) outra, de natureza quantitativa-descritiva. Aqui apresenta-se: (a) uma síntese dos resultados do aspecto qualitativo-exploratório; e (b) uma análise dos dados do levantamento jus-sociológico efetivado (etapa quantitativa-descritiva).

Fica para o **segundo volume** o estudo do direito comparado. Este pode indicar sugestões para enfrentar e mitigar os impactos negativos da duplicidade radical em questão.

## 1 OBJETIVOS DA PESQUISA DE CAMPO

O tema da pesquisa vem expresso nos seguintes termos: “*Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal), a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa.*”

O **OBJETO MATERIAL** da pesquisa (ou seja, o campo da realidade que será estudado) situa-se no espaço das “inter-relações entre o processo administrativo e o processo judicial em matéria fiscal”. Examinemo-lo: *em matéria fiscal* quer dizer, no âmbito da atividade ordenada do poder público para buscar, na sociedade, os meios financeiros necessários e suficientes para que ele (poder público) possa cumprir seus fins e funções.

Nessa matéria, o *poder público* e a *sociedade contribuinte* estabelecem uma teia de relações recíprocas, reguladas pela lei. Nesse tecido, cada uma das unidades relacionais pode ser denominada de *processo fiscal*. No Brasil classificam-se os processos fiscais em dois grupos: os processos administrativos e os processos judiciais. O critério distintivo é a *autoridade* e o *âmbito* públicos a que os processos se referem. Processo administrativo fiscal é aquele desenvolvido na esfera própria de atuação reservada às autoridades administrativas, através de um ramo do direito denominado de *direito administrativo*, presidido e dirigido por uma autoridade adjetivada de *administrativa*. O processo judicial fiscal é aquele desenvolvido no âmbito da independência do poder judiciário, poder realmente “separado” do governo e equidistante entre as partes em litígio, o fisco e o contribuinte.

No Brasil, na forma em que o sistema vem sendo organizado desde o advento do Presidencialismo, essa *autoridade administrativa*, senão teoricamente, na prática pelo menos, é vista como uma *autoridade interessada* no resultado final das relações entre *contribuinte* e *fisco*. O Fisco, na teoria democrática, deveria ser uma autoridade pública isenta, preocupada apenas com a fiel e imparcial aplicação da lei tributária. Entretanto o Fisco é visto como autoridade ligada ao *governo do dia*, o qual está envolto na trama diária das políticas públicas, dos compromissos de partido e das pressões de todos os lados face à escassez dos recursos públicos... Esse viés tem uma causa, ligada ao aspecto mais perverso de nossa organização política: a entrega a um mesmo poder (o denominado *Poder Executivo*), **do Estado em si** (a chefia de Estado, com seus aspectos partidários de isenção, de coisa pública, da Nação de todos), **do Governo** (expressão da maioria partidária eleita para dirigir as políticas públicas) e da **Administração** (que técnica e isentamente deve executar as políticas públicas).

Assim, no sistema jus-político brasileiro do Séc. XX, a **autoridade administrativa** - - indispensável máxima em finanças públicas - deixou de ser politicamente isenta. Estado, Governo e Administração foram fusionados em um Poder Executivo controlado por grupos partidários. Por isso, nosso sistema jurídico foi forçado a evoluir em outra direção: a de submeter, *ex novo*, todo o processamento administrativo, ao crivo -- agora sim isento-- do poder judiciário, pois este tem garantias constitucionais de isenção frente ao governo do dia.

Em suma, o **OBJETO FORMAL** – que completa o **objetivo** da pesquisa em pauta – é **identificar, descrever** e na medida do possível **mensurar** os problemas de racionalidade sócio-jus-política dessa **duplicidade de instâncias, a administrativa e a judicial, em matéria fiscal**, no contexto do Brasil que fechou a primeira década do Século XXI.

## 1.1 Objetivos do Estudo

Neste tópico são explanados os objetivos do presente relatório, partindo do objetivo geral e, na sequência, explicitando os objetivos específicos.

### 1.1.1 Objetivo Geral

Identificar e caracterizar os principais impactos decorrentes da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) no que tange aos contenciosos entre o fisco e os contribuintes na ótica dos diferentes atores jurídicos.

### 1.1.2 Objetivos Específicos

- (1) Identificar o tempo despendido nas instâncias Administrativa e Judicial;
- (2) Analisar a qualidade das decisões judiciais, em especial da Justiça Federal;
- (3) Analisar a efetividade das exações, em especial no tocante à arrecadação;
- (4) Analisar a relação custo-benefício na atuação do Poder Público;

- (5) Propor sugestões/alternativas para a mitigação ou a solução desses impactos, inclusive levando em conta o direito comparado;
- (6) Diante dos objetivos apresentados, bem como, do problema de pesquisa norteador do estudo, o próximo tópico traz consigo a justificativa da pesquisa.

## 1.2 Justificativa do Estudo

A determinação da Pesquisa pelo CNJ foi movida seguramente pelas dificuldades que aparecem no sistema jurisdicional, sentidos hoje pela sociedade e por seus operadores, em matéria fiscal. A excessiva demanda de processos tributários, a morosidade na tramitação, a repetição de ações sobre as mesmas questões, o inadequado tratamento das provas, entre outros problemas, levou o CNJ a tomar essa louvável iniciativa.

Com vistas a atender a investigação lícitada, o trabalho busca **primeiro** uma visão geral do problema da pesquisa, para fixar as perguntas que dela emergem. O problema (ou o fenômeno) central da pesquisa foi proposto da seguinte forma: a duplicidade de instâncias, a administrativa e a judiciária, em matéria fiscal, aí incluída a tributária, na busca dos principais impactos sobre o Judiciário e sobre a Sociedade.

A **pesquisa jus-sociológica de campo**, contida neste Volume I, teve, como se impõe, duas fases.

A primeira fase, a etapa qualitativa ou exploratória, foi desenvolvida junto a *experts* na matéria, selecionados entre grandes professores, magistrados de comprovada experiência, jurisconsultos de grande conhecimento. Esta fase se justifica por duas grandes razões:

(1) Os *experts* informaram à pesquisa a dimensão real do fenômeno em pauta e como ele deve ser compreendido, a partir do conhecimento teórico e prático que possuem;

(2) Com essas informações, os pesquisadores criaram os questionários que vieram a ser primeiro testados e depois aplicados em todo o País, na fase subsequente da pesquisa.

A segunda fase, a etapa quantitativa ou descritiva, por sua vez, estribou-se na aplicação dos questionários acima referidos, distribuídos entre quatro grupos de atores, dois ligados ao hemisfério do público institucionalizado no Estado (-I- magistratura e -II- administradores tributários) e dois ligados ao hemisfério da Sociedade (-III- o contribuinte e -

IV- os líderes da sociedade). Essa etapa confere sentido ou substância à pesquisa, por quatro grandes razões:

(1) A partir de um melhor entendimento do fenômeno na etapa qualitativa-exploratória anterior, a etapa quantitativa-descritiva pode ganhar mais substância da realidade a ser pesquisada, ou seja, obter um aporte ontológico maior;

(2) A etapa quantitativa-descritiva permite uma interação e uma colheita mais rica e representativa de percepções, pois abarca um contingente mais significativo e mais significativo de atores, no caso, quatro grandes grupos;

(3) Com a realização da primeira etapa (a qualitativa-exploratória), o fenômeno passa a ter condições de ser analisado com mais propriedade e profundidade pelos pesquisadores, na segunda etapa, pois ela amplia o espectro das percepções pesquisadas (pela consistência dos quadros de atores envolvidos); e

(4) Permite um diálogo entre as respostas dos diferentes atores da pesquisa quantitativa-descritiva e as respostas dos *experts* ouvidos na etapa qualitativa-exploratória.

Feita esta breve justificativa dos fundamentos construção da pesquisa, cabem algumas palavras ainda sobre a estrutura do relatório.

### **1.3 Estrutura do Relatório**

Para organizar a apresentação dos procedimentos e resultados do trabalho, o presente Relatório foi dividido em cinco tópicos:

- (1) Apresentação dos aspectos introdutórios, bem como, dos objetivos da pesquisa.
- (2) O arcabouço metodológico utilizado na segunda etapa da pesquisa.
- (3) Discussão dos resultados da etapa qualitativa e exploratória.
- (4) Apresentação dos resultados da etapa quantitativa e descritiva.
- (5) Considerações finais da primeira etapa da pesquisa, versando também sobre as limitações do estudo, bem assim algumas indicações para estudos futuros.

## **2 METODOLOGIA DA PESQUISA DE CAMPO**

O presente capítulo destina-se à descrição de “o que” foi feito, e “como”, para que os objetivos propostos para esta pesquisa fossem atingidos. Ele contém uma súmula dos principais procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa, em suas duas etapas, a qualitativa-exploratória e a quantitativa-descritiva.

### **2.1 Etapa Qualitativa-Exploratória**

Segundo Malhotra (2006), o principal objetivo da pesquisa exploratória é mergulhar em um problema ou em uma situação para prover critérios e compreensão. Ainda na concepção do mesmo Autor, a pesquisa exploratória é caracterizada por flexibilidade e versatilidade, com respeito aos métodos, uma vez que não são empregados protocolos e procedimentos formais de pesquisa.

Em outra lente de análise, Gil (2002) classifica a pesquisa exploratória como sendo aquela que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Pode envolver levantamento bibliográfico e entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado.

O principal propósito da pesquisa exploratória aqui realizada foi o de prover bases para a construção do questionário a ser utilizado, a seguir, na etapa descritiva quantitativa. No entanto, a profundidade e a riqueza de informações que se obtém em um trabalho dessa natureza, recomendam não sejam desprezados os resultados dele obtidos. Eles constituem fonte valiosa para melhor entender o fenômeno investigado. Eles provêm importantes subsídios para melhor entendimento dos resultados de uma etapa quantitativa, como aquela que veio a ser realizada a seguir. Desta etapa do trabalho, já havia sido produzido um Relatório, que, revisto e aprimorado, fica fazendo parte integrante do produto final da pesquisa agora apresentada ao CNJ.

### 2.1.1 Elementos da Pesquisa Qualitativa-Descritiva

Os *experts* entrevistados na primeira etapa da pesquisa são personalidades notáveis, vinculados à esfera Administrativa, ao Poder Judiciário, à Academia e à Advocacia. A seleção deles foi feita a partir de relações fornecidas pelos professores e pós-graduandos da Faculdade de Direito da UFRGS, que se envolveram de corpo e alma na pesquisa e sem os quais esta fase, inclusive, não teria sido possível. É importante destacar que as pessoas entrevistadas todas destacam-se pela autoridade moral e intelectual, além da profissional. Todas são mais do que capazes de expressar opiniões e atitudes adequadamente sintonizadas com a natureza e com os objetivos da missão. Todas, sem dúvida, detentoras de dados e informações verdadeiramente úteis à pesquisa.

### 2.1.2 Número de Entrevistas

Para esta primeira etapa qualitativa e exploratória, realizaram-se 21 entrevistas em profundidade, das quais foram selecionadas 14 para o Relatório, assim distribuídas:

- Ministro do Supremo Tribunal Federal (DF) (1 entrevista);
- Ministros do Superior Tribunal de Justiça (DF) (2 entrevistas);
- Ministro Advogado Geral da União (DF) (1 entrevista);
- Autoridade em exercício na Receita Federal (DF) (1 entrevista);
- Ex-Secretário da Receita Federal (DF) (1 entrevista);
- Membros da Procuradoria da Fazenda Nacional (DF) (1 entrevista);
- Presidente do CARF (DF) (1 entrevista);
- Presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) (1 entrevista);
- Juiz Federal de Vara de Execuções Fiscais (Porto Alegre) (1 entrevista);
- Juiz Estadual da Vara Tributária (Porto Alegre) (1 entrevista);
- Desembargador do Estado do Rio Grande do Sul (Porto Alegre) (1 entrevista);
- Advogados Tributaristas (São Paulo) (2 entrevistas).

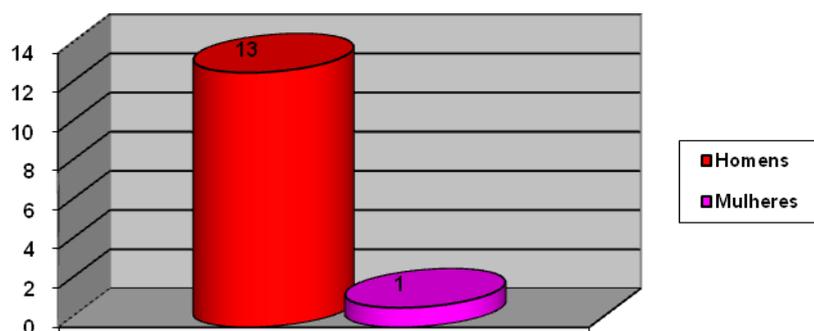
Na Tabela 1 descreve-se com mais detalhes os 14 *experts* entrevistados na etapa exploratória qualitativa da pesquisa:

**Tabela 1: Caracterização dos respondentes nas duas esferas pesquisadas**

EXPERTS	Fed.	Estad.	Admin.	Judicial	Identificação
Ministro do Supremo Tribunal Federal	X			X	Entrevistado 1
Ministros do Superior Tribunal de Justiça	X			X	Entrevistados 2 e 3
Juiz Federal da Vara de Execução Fiscal	X			X	Entrevistado 4
Juiz Estadual da Vara Tributária		X		X	Entrevistado 5
Desembargador do Estado do Rio Grande do Sul		X		X	Entrevistado 6
Ministro Advogado Geral da União	X		X		Entrevistado 7
Membro da Receita Federal	X		X		Entrevistado 8
Ex-Secretário da Receita Federal	X		X		Entrevistado 9
Membro da Procuradoria da Fazenda Nacional	X		X		Entrevistado 10
Presidente do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF)	X		X		Entrevistado 11
Presidente do Tribunal Administrativo de Recurso Fiscal (TARF)		X	X		Entrevistado 12
Advogados Tributaristas	Não se aplica				Entrevistados 13 e 14

Fonte: Dados da pesquisa

Os entrevistados dessa primeira etapa da pesquisa, a parte qualitativa, são compostos por 13 homens e 1 mulher. A Figura 1 abaixo representa melhor essa afirmação:



**Figura 1: Gênero dos entrevistados**

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 2 seguinte, integrante do item 2.2.2., caracteriza com melhor detalhamento a distribuição dos profissionais segundo as quatro grandes áreas de investigação.

### **2.1.3 Técnica de coleta de dados**

A técnica de coleta de dados desta etapa da pesquisa foi a entrevista em profundidade. A entrevista em profundidade é uma técnica utilizada para obtenção de dados qualitativos. Segundo Malhotra (2006), a entrevista em profundidade é uma técnica não-estruturada, direta, pessoal, em que um único respondente é entrevistado por um entrevistador altamente treinado, para descobrir motivações, crenças, atitudes e sentimentos subjacentes sobre um determinado tópico.

Para a realização destas entrevistas foram utilizados, além dos professores do direito, autores do projeto, mais dois entrevistadores experientes nesta técnica e especificamente treinados para a pesquisa em questão. Ambos alunos no Programa de Pós-Graduação em Administração da UFRGS.

O período de realização das entrevistas em profundidade foi de 05 a 20 de julho de 2010. Cada entrevista teve a duração de, aproximadamente, 1 hora. As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas, para facilitar a análise de conteúdo (ver técnica de análise dos dados, item 2.1.4.)

### **2.1.4 Análise dos dados**

A análise dos resultados das entrevistas em profundidade realizadas com os *experts* utilizou como suporte a análise de conteúdo. Esta técnica de análise consiste de uma avaliação qualitativa de todo o material gerado a partir das entrevistas, permitindo a interpretação e a leitura adequadas e dinâmicas das questões levantadas. A técnica permite, a partir da compreensão do significado intrínseco das palavras e/ou sentenças dos entrevistados, gerar e caracterizar conteúdos pertinentes aos objetos de estudo, subsidiando a compreensão de comportamentos, atitudes e crenças, bem como a geração de atributos ou, no caso desta pesquisa, indicadores destinados à construção do instrumento de coleta para as fases seguintes da pesquisa.

## 2.2 Etapa Descritiva Quantitativa

Conforme anteriormente já mencionado, a segunda etapa da pesquisa foi de natureza descritiva e quantitativa, viabilizada pela etapa exploratória anteriormente trabalhada. A pesquisa descritiva, segundo Gil (2002), tem como objetivo primordial a descrição das características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas características está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Destacam-se também na pesquisa descritiva aquelas que visam a descrever características de grupos (idade, sexo, procedência etc.), como também a descrição de processos e percepções, opiniões e compreensões, atitudes e crenças numa organização em relação a temas, de uma população a partir da mesma, ou da inferência de amostras representativas da mesma.

### 2.2.1 População e Amostra da Pesquisa

A população desta etapa da pesquisa é constituída por todos os *experts* vinculados a quatro áreas de interesse da pesquisa, quais sejam: Estado Administrador, Estado Julgador, Cidadãos Contribuintes e Líderes da Sociedade. Por ser constituída por grande número de participantes (superior a 100.000), a população da pesquisa pode ser considerada infinita, para efeitos do cálculo do tamanho da amostra.

Conforme fórmula apresentada a seguir, o tamanho da amostra desta fase da pesquisa foi de 510 casos. Para populações infinitas, este tamanho de amostra corresponde a um intervalo de confiança de 95,% e a um erro amostral máximo de 5%.

*Fórmula para cálculo da amostra:*

$$n = \frac{\sigma^2 \cdot p \cdot q}{E^2}$$

na qual:

$n$  = Tamanho da amostra

$\sigma^2$  = Nível de confiança escolhido, expresso em número de desvios padrão

$p$  = Percentagem com o qual o fenômeno se verifica

$q$  = Percentagem complementar (100 -  $p$ )

$E$  = Erro máximo permitido

Para esta pesquisa, os parâmetros iniciais escolhidos foram:

$\sigma^2 = 2$  (para nível de confiança de 95,5%)

$p = 50\%$

$q = 50\%$

$E = 5\%$

Resultando:  $n = (2^{**}2 \times 0,05 \times 0,05) / 510 = 4,4281\%$

Na prática, retornaram 519 questionários, implicando um erro menor para os resultados da pesquisa; assim, o erro real decorrente da lida com 509 casos é de:

$$E \sqrt{\frac{\sigma^2 \cdot p \cdot q}{n}}$$

$E =$  raiz quadrada de  $(2^{**}2 \times 0,05 \times 0,05) / 510 = 510$

Para efeitos de distribuição geográfica das entrevistas foram consideradas todas as capitais de estado do Brasil, mais as maiores cidades até completar 100. A base para determinar as maiores cidades do Brasil foram os dados do IBGE (2010).

A Tabela 2 abaixo, apresenta o detalhamento dos quatro públicos que constituem a população da pesquisa, bem como a descrição da amostra total e das sub-amostras em cada público.

## 2.2.2 Técnica de Coleta dos Dados

Apresente-se, desde logo, o detalhamento da Amostra, consoante a Tabela 2:

**Tabela 2: Detalhamento da Amostra**

PÚBLICO	AMOSTRA
<b>I. ESTADO-ADMINISTRADOR (FISCAL)</b>	
Procuradores Regionais da Fazenda Nacional	45
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional no Brasil	
Superintendência da Receita Federal (Regiões)	
Delegacias de Julgamento Receita Federal	40
Conselho de Contribuintes Estaduais	40
Chefes de Fiscalização	15
Nº de casos	140
<b>II. ESTADO-JULGADOR (IMPARCIAL0)</b>	
STF	5
STJ	5
Desembargadores dos Tribunais Estaduais	20
Tribunais Regionais Federais	35
Juízes das Varas Federais Tributárias/Cíveis	35
Nº de casos	100
<b>III. SOCIEDADE: CIDADÃOS-CONTRIBUINTES</b>	
Associações Empresariais	20
Advogados Tributaristas	30
Sindicatos de Trabalhadores	20
Associações de Consumidores	20
Movimento do cálculo do imposto de consumo por fora	20
Grandes empresas	10
Grandes contadores	30
Nº de casos	150
<b>IV. SOCIEDADE: LÍDERES DA COMUNIDADE</b>	
Professores de Direito Tributário	15
Professores de Direito Administrativo	15
Professores de Contabilidade	10
Governadores de Estado	5
Secretarias da Fazenda (Estados e Municípios)	25
Jornalistas Econômicos	5
Deputados Federais	20
Deputados Estaduais	20
Senadores	5
Nº de casos	120
<b>TOTAL DA AMOSTRA</b>	<b>510</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A técnica de coleta dos dados da etapa descritiva quantitativa foi a entrevista pessoal por telefone da Amostra supra. Para tanto foi utilizada uma equipe de entrevistadores experientes neste tipo de trabalho e especificamente treinados para a pesquisa em questão.

A equipe de entrevistadores foi recrutada junto ao quadro de entrevistadores do CEPA/UFRGS. Esta equipe foi treinada por técnicos do CEPA, em conjunto com os professores do Direito da UFRGS, os autores do projeto. Neste treinamento os entrevistadores ficaram preparados quanto à forma de abordagem, condução da entrevista, registro dos dados, fechamento da entrevista e crítica do material obtido.

A equipe foi supervisionada por um técnico de pesquisa do CEPA, que acompanhou, *in loco*, o trabalho dos entrevistadores. Para a coleta dos dados foi utilizada uma estrutura do tipo CATI (*Computer Aided Telephone Interview*), disponível no CEPA/UFRGS.

A **Tabela 3** abaixo apresenta, em percentuais, as categorias de respostas dos atores que compuseram a etapa quantitativa-descritiva da presente pesquisa:

**Tabela 3: Número de respondentes nas categorias de respostas**

Categorias	Frequência	%
I – ESTADO-ADMINISTRADOR (FISCAL)	140	27,5%
II - ESTADO-JULGADOR (IMPARCIAL)	100	19,6%
III – SOCIEDADE: CIDADÃOS-CONTRIBUINTE	150	29,4%
IV – SOCIEDADE: LÍDERES DA SOCIEDADE	120	23,5%
Total	510	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

NB: As categorias desta Tabela de respondentes correspondem a **pontos de vista funcionais distintos** (Pág. 40):  
 I – respondentes são de setor público e buscam primeiramente os interesses específicos do FISCO  
 II – respondentes são do setor público e buscam o bem comum (a Justiça) o mais geral da SOCIEDADE  
 III – respondentes são do setor privado e buscam primeiramente os interesses específicos do CONTRIBUINTE  
 IV – respondentes são do setor privado e buscam o bem comum (Estadistas) o mais geral da SOCIEDADE

A **Tabela 4** abaixo mostra o nº de respondentes quanto às funções que exercem:

**Tabela 4: Número de respondentes dos grupos das diferentes atividades funcionais**

Atividade Funcional	Frequência	Percentual
Advocacia Privada	100	19,6
Advocacia Pública	105	20,6
Ministério Público	10	2,0
Magistratura	45	8,8
Dir. Política	12	2,3
Administração Tributária	138	27,1
Outra	65	12,7
Não respondentes	35	6,9
Total	510	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

A **Tabela 5** representada abaixo evidencia a distribuição geográfica dos respondentes da pesquisa. Sendo que a referida Tabela demonstra a predominância de atores dos entrevistados nos Estados do Distrito Federal, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo:

**Tabela 5: Número de respondentes dos grupos das diferentes atividades funcionais**

UF Principal de Atuação	Frequência	Percentual
Acre	10	2,0
Alagoas	7	1,4
Amazonas	6	1,2
Amapá	5	1,0
Bahia	12	2,3
Ceará	13	2,5
Distrito Federal	87	17,1
Espírito Santo	13	2,6
Goiás	14	2,7
Maranhão	14	2,7
Minas Gerais	22	4,3
Mato Grosso do Sul	5	1,0
Mato Grosso	6	1,2
Pará	14	2,7
Paraíba	13	2,5
Pernambuco	15	2,9
Piauí	8	1,6
Paraná	26	5,1
Rio de Janeiro	19	3,7
Rio Grande do Norte	3	0,6
Rio Grande do Sul	96	18,8
Rondônia	11	2,2
Roraima	3	0,6
Santa Catarina	30	5,9
Sergipe	7	1,4
São Paulo	29	5,7
Tocantins	9	1,8
Não Identificados	13	2,5
Total	510	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

Completando esse rol de análises, a Tabela 6 representa o número de respondentes nas diferentes esferas de atuação.

**Tabela 6: Número de respondentes nas diferentes esferas de atuação**

Categorias	Frequência	Percentual
Municipal	64	12,5
Estadual	187	36,7
Federal	254	49,8
Internacional	5	1,0
Total	510	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

### **2.2.3 Técnica de Análise dos Dados**

Para analisar os dados da etapa quantitativa-descritiva da pesquisa, foram utilizados procedimentos estatísticos (a) univariados, (b) bivariados e (c) multivariados.

#### **a) Principais Procedimentos Univariados Utilizados:**

A natureza dos dados coletados nesta etapa da pesquisa permitiu identificar, como principais procedimentos univariados utilizados na pesquisa, os seguintes:

- Medidas de posição: Moda, Média, Mediana, Percentís, Quartis.
- Medidas de dispersão: Amplitude, Intervalo-Interquartil, Desvio-padrão.

#### **b) Principais Procedimentos bivariados Utilizados:**

A natureza dos dados coletados nesta etapa da pesquisa permitiu identificar, como principais procedimentos bivariados utilizados na pesquisa, os seguintes:

- Cruzamento de variáveis, como por exemplo, opiniões analisadas segundo o tipo de público pesquisado (por gênero, profissão e outros), segundo as regiões a que pertencem, segundo variáveis demográficas;
- Testes estatísticos de médias, com vistas à identificação das diferenças de opiniões entre os diferentes públicos pesquisados.

#### **c) Principais Procedimentos Multivariados Utilizados:**

Dada a estrutura utilizada para a coleta dos dados, bem como as escalas de medida utilizadas, identificam-se como principais procedimentos multivariados de análise (utilizados nesta pesquisa) os seguintes:

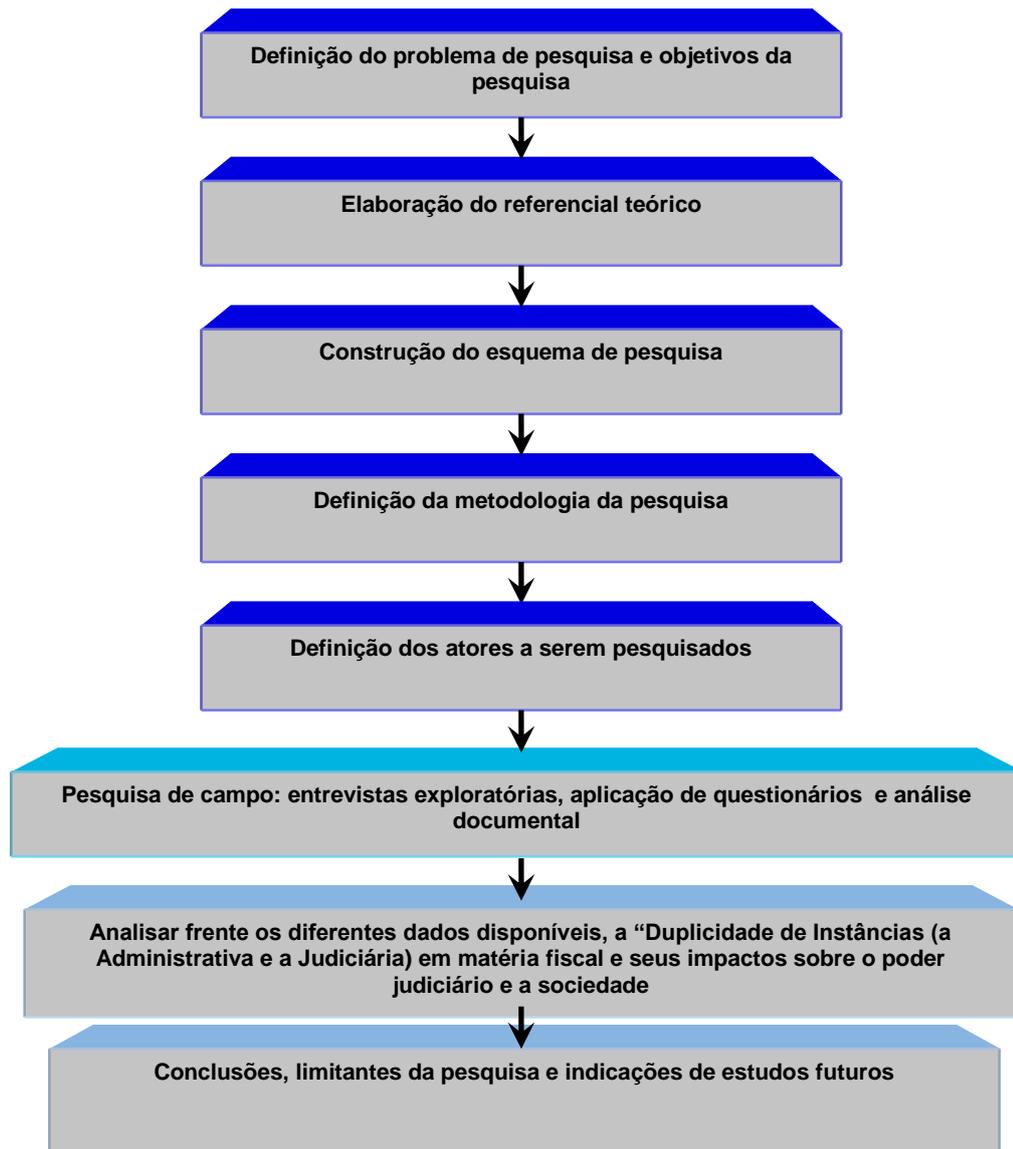
1) Análise Fatorial: Titman e Wessels (1988) sugerem o emprego da análise fatorial, tanto com fins exploratórios, quanto para análises confirmatórias. A análise usada para explorar a base de dados, visando a redução de variáveis, é chamada de análise fatorial exploratória. Na presente pesquisa, o alto número de variáveis utilizadas recomenda a utilização do procedimento fatorial, para reduzi-las a fatores subjacentes, que facilitam desta forma a compreensão tanto dos resultados, como das conclusões do trabalho.

2) Análise de regressão múltipla. A Análise de Regressão Múltipla é útil quando se trabalha com variáveis dependentes e independentes, que é o caso desta etapa da pesquisa. Este procedimento foi aqui utilizado tendo como variável dependente a questão “decisão em matéria fiscal” (entende-se aqui *construto*) e como variáveis independentes as demais questões presentes em cada bloco do questionário.

Uma melhor compreensão do processo de solução do problema de pesquisa e do objetivo geral do estudo, assim como dos objetivos específicos, é apresentado a partir do desenho da pesquisa abaixo, na qual se pode estabelecer as etapas reais que foram seguidas na pesquisa:

- Definição do problema de pesquisa e seus objetivos geral e específicos;
- Elaboração do referencial teórico;
- Definição da metodologia;
- Pesquisa de campo: entrevistas exploratórias, aplicação de questionários e análise documental;
- Analisar dos dados disponíveis, a “Duplicidade de Instâncias (a Administrativa e a Judiciária) em matéria fiscal e seus impactos sobre o poder judiciário e a sociedade”;
- Conclusões e considerações finais.

A Figura 2, adiante, apresenta de maneira esquemática essa construção do estudo.



**Figura 2: Desenho da pesquisa**

Fonte: Dados da pesquisa

### 2.3 Limitantes Metodológicos

Indubitavelmente toda a pesquisa científica traz consigo limitantes de ordem metodológica. Isso se deve em grande medida aos recursos utilizados para a consecução dos objetivos traçados, pelo momento científico em que se encontra o fenômeno pesquisado, pela carga axiológica que os pesquisadores trazem consigo na efetivação da pesquisa, bem assim pelas opções epistemológicas dos pesquisadores.

Entretanto, isso não significa que a pesquisa perca em qualidade. Muito pelo contrário, as limitações metodológicas servem como “guias” para estudos posteriores, indicando as potenciais dificuldades em se testar um fenômeno do mundo real com o emprego de diferentes métodos e técnicas científicas.

Na pesquisa em questão, os principais limitantes residiram na dificuldade em marcar as entrevistas com os *experts* da etapa exploratória, muito em decorrência da agenda disputada dos atores e da necessidade de viagens aéreas para encontrá-los. Na etapa quantitativa, o tempo para respostas aos questionários também constituiu um imperativo por parte dos atores envolvidos, sendo que essa etapa absorveu muito tempo e esforço dos pesquisadores.

### 3 RESULTADOS DA ETAPA QUALITATIVA

Neste capítulo mostrar-se-ão os resultados referentes à etapa qualitativa da pesquisa. Para tanto, construiu-se um modelo dos quatro diferentes ângulos (pontos de vista) sobre o tema da pesquisa, aptos a classificar todo o conjunto dos “notáveis” ou *experts* entrevistados:

- I. ângulo: *setor público* focado em interesses específicos: servidores e advogados do Fisco;
- II. ângulo: *setor público* focado no bem comum: servidores da Justiça, inclusive magistrados;
- III. ângulo: *setor privado* focado em interesses específicos: contribuintes e seus advogados;
- IV. ângulo: *setor privado* focado no bem comum: estadistas ou líderes da comunidade toda.

A composição dos resultados foi disposta a partir do depoimento dos atores de cada um dos supra indicados ângulos de vista do objeto. Cabe destacar que, admitida a diversidade angular das perspectivas, ganha um sentido racional, original e importante, a crítica eventual das opiniões emitidas, bem assim a validade delas. Nesse quadro geral, as convergências e as divergências de opinião podem ser analisadas sob uma luz racional muito enriquecedora.

#### 3.1 Análise dos Entrevistados

As entrevistas seguiram um roteiro semi-estruturado, bem discutido, de dez tópicos.

O primeiro deles sondava o fato bruto, o objeto da própria pesquisa: a existência real da duplicidade de instâncias no País em matéria fiscal; sua verdadeira dimensão; e o nível que desperta de preocupação. As respostas confirmaram a importância da pesquisa. O entrevistado 2, por exemplo, fez a seguinte afirmação:

No sistema atual, estamos engessados constitucionalmente a estas duas instâncias. Pode não ser o melhor sistema, mas faz parte de nossa tradição. É uma preocupação porque o processo administrativo demora e está sujeito ao crivo judicial. (Entrevistado 2).

De maneira mais ampla, os entrevistados 1 e 4 defendem os seus pontos de vista:

Acabamos tendo essa duplicidade. Mas na maioria dos casos o que acaba prevalecendo é a instância judicial. A demanda no judiciário depende muito da autonomia dos conselhos dos consumidores, na qual tenha legitimidade e imparcialidade esse conselho (Entrevistado 1).

Temos uma duplicidade de instâncias, muito embora isso seja mais em face do objeto que está sendo questionado pelo contribuinte. Se o objeto for a aplicação da lei, podemos ter uma duplicidade de instâncias. Mas, se for mais de acordo com a validade das normas, não se tem. Essa duplicidade depende do motivo do contribuinte para se defender, pois dependendo da fundamentação da defesa dele,

ele sabe que não terá acolhida na via administrativa, lhe restando apenas o judiciário. Na execução fiscal da mesma forma. De certo modo a instância administrativa cumpre um papel depurador das lides judiciais, pois muitos dos equívocos cometidos pela administração são corrigidos pela própria administração (Entrevistado 4).

Tentando buscar um entendimento desse fenômeno a partir da perspectiva de um *expert* que atua no judiciário do Rio Grande do Sul, o entrevistado discorre seu posicionamento:

Essa duplicidade existe sem dúvida, mas ela não é imprescindível para o esclarecimento do fato; poderia ser direto no judiciário. O lançamento é uma atividade privativa da administração no nosso sistema. Eu estou me referindo ao procedimento administrativo posterior à constituição do crédito. Constituído o crédito pelo lançamento, a partir dele é que se bifurcam, ou seja, a partir dele não há necessidade que se acesse o contencioso administrativo, que se impugne o lançamento perante o executivo. Pode entrar com ação anulatória desde logo, pode entrar com uma série de medidas desde logo, ele se conforma com o que foi constituído pelo administrador e parte para a esfera jurisdicional. O procedimento administrativo é totalmente dispensável.

Ele é necessário até a constituição do crédito; a partir dele pode-se optar pela impugnação administrativa, caso no qual fica suspensa a exigibilidade até o julgamento dessa impugnação no administrativo. Durante este tempo o executivo não pode propor ação nenhuma; para haver esse crédito tem que aguardar essa solução até o julgamento dele em duas instâncias, primeiro grau e o segundo que é o TARF. Termina a fase administrativa do julgamento. Ai surge a hipótese da cobrança, da inscrição em dívida ativa e a execução, e aí surgem novas possibilidades de contestação por parte...

O judiciário nem pode mexer na constituição do crédito por força de lei, pode desdobrar um dos itens do lançamento no máximo (Entrevistado 6).

Os respondentes da esfera administrativa, por sua vez, defendem o seu ponto de vista no que se refere à existência ou não dessa duplicidade de instâncias:

Sim, mas não somente uma duplicidade, mas também uma concorrência. Isto existe e é um problema. Isto se deve ao fato de que se é o mesmo processo, é uma duplicidade, mas se o processo é diferente é uma concorrência. No Brasil o problema começa a partir da densidade de matéria tributária, o que acaba com a forte judicialização da matéria tributária. Muitos conceitos que estão na constituição são conceitos técnicos, que não tem uma compreensão direta, são conceitos que apresentam múltiplas acepções, o que gera um elevado nível de interpretação, acarretando uma excessiva judicialização da matéria tributária no Brasil. A dimensão disso é grave pelo fato das discussões fiscais se alongarem muito. Um ponto importante é que a opção pela via judicial finda a via administrativa. Essa duplicidade de instâncias faz com que se perca liquidez na execução fiscal (Entrevistado 9).

Ela existe, e a duplicidade necessária gerou uma perda de qualidade, uma perda da importância da esfera administrativa, ao ponto que muitas questões demoraram para serem regulamentadas. É um assunto de preocupação central, porque a parte administrativa tem um elemento que a parte judiciária não tem, que é a especialização. Na esfera administrativa se tem especialização na parte tributária (Entrevistado 7).

Concordo que há uma duplicidade de instâncias. A grande diferença é que nós temos de fato uma representação de contribuintes aqui no TARF. Sendo que o tribunal faz um controle interno da Fazenda e faz em câmaras e no plenário também, com igualdade de representação. Frente a isso, é perfeitamente válida essa duplicidade. Claro que gera mais uma demora nos processos. A duplicidade no TARF não é preocupação. Pois a participação dos contribuintes proporciona um *feedback* para os contribuintes (Entrevistado 11).

Efetivamente há uma duplicidade de processos, pois quando o cidadão esgota as vias de recursos na esfera administrativa, ele pode começar uma nova discussão na esfera judicial. O problema é que nesse momento o processo volta ao marco inicial, passando pelo reconhecimento das provas. Frente a isso, o contribuinte pode sim traçar os dois caminhos. Ainda, na esfera administrativa existem três instâncias: a primeira instância nas delegacias de julgamento da receita federal, a segunda instância no CARF e a terceira instância que é o Conselho Pleno do CARF (Entrevistado 10).

Hoje a duplicidade de instâncias tem uma característica meramente protelatória, emperrando o fluxo de todo o processo. O tempo médio na esfera administrativa é de 4 anos. O tempo médio na esfera judicial, 12 anos. O tempo total desde a constituição do crédito até a decisão no judicial é 16. Isso é muito complicado, pois 70% dos processos que estão na justiça federal são sobre execução fiscal (Entrevistado 8).

Ao responderem esse primeiro questionamento, percebe-se uma pontualidade maior e uma preocupação maior por parte dos entrevistados da esfera administrativa frente aos respondentes da esfera judicial. Um dado importante apontado nas reflexões dos respondentes reside no fato dessa duplicidade apresentar um caráter com fins protelatórios, ou seja, para que o contribuinte ou a União ganhem mais tempo para discutir a execução fiscal.

Na busca da percepção dos contribuintes, buscou-se as percepções dos advogados. Indicou-se, máxime nos Estados, a falta de independência da instância administrativa:

Diria que a maior parte dos processos administrativos termina indo para a fase judicial notadamente porque em regra os processos administrativos tanto municipais, como estadual e federal mantêm os autos de lançamento que foram promovidos pelas autoridades fiscais. Em matéria municipal, a quase totalidade; estadual também; e já a federal, dada a qualidade do processo administrativo federal de segunda instância. Há um número de processos administrativos que termina já na fase administrativa e não demanda uma discussão judicial, (Entrevistado 13).

A existência das duas esferas é fundamental, mas se você tiver independência. A independência hoje é muito menor do que outrora. As câmaras são meramente homologatórias. O que deveria haver era uma independência entre os poderes. A primeira para a revisão do lançamento e a segunda com independência para julgar. A falta de independência faz com que essas instâncias não façam justiça tributária. Hoje se faz menos justiça tributária que no passado (Entrevistado 14).

Uma importante constatação nessa primeira questão respondida pelos *contribuintes*, pois, foi sobre existir, ou não, uma maior independência nos julgamentos em cada uma das esferas. Para o respondente 14, as câmaras administrativas de julgamento apresentam um caráter meramente homologatório pró-fisco, fazendo com que hoje se tenha uma justiça tributária mais parcial pró-executivo no Brasil.

Um segundo questionamento fez alusão ao tempo médio em que os processos em matéria fiscal levam para serem julgados em cada uma das esferas, buscando compreender qual das esferas é mais célere na percepção dos entrevistados. Neste sentido, o entrevistado 2 expressou-se da seguinte forma:

A mais lenta é a esfera judicial, (Entrevistado 2)

Ainda, a percepção dos entrevistados 1, 4 e da entrevistada 5 foi mais ampla com relação ao assunto:

É muito difícil precisar. Depende muito da atividade. Atividades instrutórias podem levar mais tempo. Depende muito do tempo entre ambas as instâncias (judicial e administrativa), pois podem surgir vários processos nesse meio tempo. Em alguns casos os gestores dos processos rumam ao infinito nas discussões judiciais (Entrevistado 1).

Do ponto de vista da celeridade, analisando de maneira empírica, não deve haver uma diferença muito grande entre a instância administrativa e a instância judicial. Os tempos de tramitação dos processos não são muito diferentes. Na justiça federal, com a transformação dos processos de maneira eletrônica, vai haver uma maior celeridade de julgamento (Entrevistado 4).

A meu ver o que mais demanda tempo é no âmbito administrativo. No entanto, depende muito do tipo de demanda exigida. Se é exigida ou não a dilação probatória. Ademais, depende também do tipo de processo em questão, ou seja, se for execução ou ação anulatória. As execuções, via-de-regra, demoram muito (Entrevistada 5).

Os entrevistados 3 e 6 defendem o seu ponto de vista a partir do questionamento feito, apontando suas experiências na esfera judicial federal:

Nós temos a área tributária e a não tributária. É mais conhecida a duração dos processos na instância judiciária. Não saberia medir a duração dos processos na instância administrativa. A instância administrativa deve ser mais célere. Cerca de 80% das matérias no STJ envolvem questões tributárias (Entrevistado 3).

O administrativo dura mais, mas não diga que seja 10 anos. Mas são comuns, não é absurdo durar 10 anos. A média no segundo grau são 6 meses, no primeiro grau certamente é bem menos de 10 anos, não saberia dizer se é 1 ano ou 2 anos (Entrevistado 6).

A fala do entrevistado 3 revela um dado muito importante, pois o mesmo aponta que 80% das matérias no STJ envolvem questões tributárias, o que revela uma importante dimensão para essa questão no judiciário brasileiro. É importante destacar que o entrevistado 6 é desembargador do Estado do Rio Grande do Sul e é o único da esfera Judicial a apresentar pontualmente o tempo decorrente em cada instância para a discussão dos processos de execução fiscal, revelando um entendimento não uniforme por parte dos respondentes dessa esfera.

Os entrevistados da esfera administrativa, por sua vez, apresentaram o seguinte posicionamento acerca desse questionamento:

O tempo médio na esfera administrativa é de 4 anos, enquanto que na esfera judicial é de 12 anos. Ou seja, da constituição do crédito até a definição do processo leva-se 16 anos. Levando em consideração que 70% dos processos na justiça federal são de execução fiscal. Com isso, tem-se uma dimensão dos duplos graus nas discussões em matéria de execução fiscal. Ênfase nos julgamentos de processos administrativos acima de R\$ 10.000.000,00 tem tido prioridade e tem tido um tempo médio de 1 ano, mas ainda é muito tempo (Entrevistado 8).

O tempo médio gira em torno de 4 anos e meio na esfera administrativa, sendo que há um tempo médio de 2 anos na primeira instância e 2,5 na segunda instância. No que tange a esfera judicial, totaliza-se 7 anos nessa esfera, perfazendo 12 anos para a solução de um litígio na esfera administrativa e judicial. O montante de processos no CARF passou de 30.000 em 2008, para 70.000 em 2010. Isso se deve ao fato do CARF ter incorporado os processos administrativos da Previdência (INSS). Aliado a isso, o grau de informatização na receita, especificamente no que se refere ao lançamento fiscal, gerou uma série de novos litígios, acarretando uma maior temporalidade no julgamento dos processos por parte do CARF. A prioridade no julgamento é para processos mais antigos, processos acima de R\$ 10.000.000,00, crimes fiscais até mesmo para atender o Ministério Público da União, idosos e moléstias graves (Entrevistado 10).

Na delegacia de julgamento (da receita), no âmbito fiscal, o tempo médio tem sido de 90 dias a 6 meses. No CARF tem sido feito muito investimento para agilizar esses processos. Nós trabalhamos com 6 anos para a administrativa e 10 anos para o judiciário, mas é uma impressão. Porque essa demora no CARF? Porque ele é um conselho, que realiza julgamentos concentrados uma vez por mês. Existe um projeto para remunerar esses conselheiros para que eles sejam exclusivos e tentar agilizar esses processos (Entrevistado 7).

A média no TARF é de 55 dias para o processo ser julgado. Isso é a meta de julgamento do TARF, sendo que alguns processos, em torno de 10, tem mais de 200 dias de demora para serem julgados. Em torno de 8% dos processos administrativos discutidos em primeira instância são alterados no TARF. Isso mostra que o fisco está sendo mais criterioso ao lançar e o julgador mais criterioso ao julgar. O TARF julga em média 125 processos por mês. A estadual é mais célere que a federal (Entrevistado 11).

O ponto que requer uma análise mais minuciosa nessa questão 2, com base na percepção dos entrevistados da esfera administrativa, diz respeito aos prazos relativos aos diferentes graus de julgamento. Neste sentido, os prazos de julgamento diferem consideravelmente. Ainda, há uma diferença na percepção de qual esfera é mais célere, a Administrativa ou a Judicial.

A percepção dos representantes dos contribuintes é apresentada abaixo;

Os processos muitas vezes avançam pelo prestígio do advogado. Os processos hoje são extremamente lentos. A justiça só pensa em garantir a receita do estado. Estamos sendo operados com “bisturis de platina” (Entrevistado 14).

Minha experiência é de advogado gaúcho que conhece bem a esfera administrativa municipal de POA, diria que aqui demoram em média 5 anos; a estadual creio que talvez 3 ou 4 anos; e na federal, 5 a 6 anos; mas esse tempo não é

uniforme porque dependendo do valor da autuação o processo administrativo pode se desenrolar com um pouco mais de rapidez, mas é um processo demorado; por outro lado, há processos que demandam prova técnica que baixam diligência cuja discussão é mais complexa, autos administrativos em relação a matérias que são massificadas e outros que não são massificadas, mas em regra há uma demora por complexidade, por falta de estrutura. Tem municípios, por exemplo, que tem uma estrutura muito precária; aí o processo demora por falta de aparelhamento. Se tivesse que dar uma resposta eu diria que os processos administrativos demoram. Acho que o processo administrativo não demora mais que o judicial se nós considerarmos que o processo judicial numa ação ordinária precisa da primeira instância e terá que ter inicial, contestação, contra razão, razões finais, eventualmente perícia e vem sentença e depois, apelação, exames necessário pelo tribunal, embargos de declaração, admissibilidade, recurso especial, recurso extraordinário, se houver interposição simultânea (como geralmente há) tem que ir primeiro pro STJ, fica sobrecitado no STF tudo isso tem demorando 10 anos no mínimo e há processos que exigem uma análise mais acurada de matéria probatória que demandam 15 anos às vezes, (Entrevistado 13).

Fica evidente uma morosidade nos processos de execução fiscal ao se levar em conta profissionais que atuam junto às duas esferas. Processos que demoram no mínimo 10 e tendo um prazo de julgamento às vezes de 15 anos. Esse argumento é corroborado pela esfera administrativa, na qual se aponta que os processos administrativos em primeiro e segundo grau demoram em média 4 anos para serem julgados, enquanto na esfera judicial em torno de 10 anos.

Buscando compreender, no que tange à instância Administrativa, qual esfera (federal, estadual ou municipal) é a mais célere e, ainda, qual é a mais sensível (aberta) a uma aplicação mais equilibrada (justa) do Direito e qual a mais preparada tecnicamente para tanto e por fim se há uma relação entre justiça (equilíbrio) nas decisões e preparo técnico dos julgadores fiscais, a questão 3 é que focou tal questão. Neste sentido, as respostas dos entrevistados seguem uma linha não-uniforme de respostas. Os entrevistados 1 e 2 apresentam suas colocações acerca do questionamento:

Difícil dizer. A união adotou uma lei sobre procedimentos administrativos, determinando tempo de tramitação de projetos. Isso vai depender de fatores culturais (Entrevistado 1).

Não tenho experiência com a instância estadual e municipal. Só conheço a federal. Se vê bons quadros na administração fazendária, o ministério profissional é o da fazenda. Na instância administrativa o que se examina é o fato à luz da lei, a conformidade dessa lei com a constituição está fora do âmbito do administrativo. O administrativo não deve se preocupar com a justiça. A questão de justiça e equilíbrio deve ser vista com muito tempero no caso do administrador, (Entrevistado 2).

De maneira mais pontual, os entrevistados 4 e 6 discorrem seus pontos de vista versando principalmente sobre as esferas municipais, estaduais e federais, apresentando uma convergência em seus raciocínios.

Via-de-regra os municípios são muito desprovidos de uma qualificação técnica tributária, até mesmo os secretários de finanças. Muitos municípios não tem servidores de nível superior em suas prefeituras, isso evidencia a precariedade que os municípios tem. Dentro da união fica perceptível as diferenças técnicas entre órgãos da união, a exemplo da Previdência e da Receita Federal (Entrevistado 3).

Esfera administrativa municipal praticamente não existe, muito raro as impugnações administrativas no município reverterem, por enquanto. Poucos municípios têm lei regulando isso. Quanto ao federal nós não julgamos matéria federal, não saberia fazer distinção. Do Estado lá eles julgam de acordo com regulamento são instituições normativas, é difícil julgarem. O administrativo tem esse viés de preservar o ato de administração praticado, infelizmente (Entrevistado 6).

A seguir, apresenta-se a percepção da instância Administrativa com relação ao terceiro questionamento do roteiro semi-estruturado.

Em termos de celeridade, não existe diferença entre estados e união. Até mesmo São Paulo que tem o TIT, que é um tribunal célere, os prazos giram em torno de 3 a 5 anos. O prazo da justiça comum é o caos, ou seja, cidades que não possuem justiça federal e que executam os créditos públicos federais (Entrevistado 8).

Eu acho que o judiciário frequentemente mantém as decisões do TARF, empiricamente 80 a 90% das decisões são mantidas. Não percebo o viés nas decisões. O que acontece é que muitas vezes o judiciário julga fora da lei, discutindo constitucionalidade. Aqui no TARF não se discute constitucionalidade, ou seja, se a lei está em vigor ela deve ser cumprida. O interesse dos contribuintes é que haja segurança jurídica. Até mesmo pelo fato de no RS o ICMS ter uma alíquota máxima de 25% e se algum contribuinte não pagar, gera uma concorrência desleal. A legalidade existe para uma segurança jurídica, (Entrevistado 11).

Ainda na percepção do respondente 11;

O preparo técnico no TARF é fundamental. Os juízes indicados pela fazenda tem que ter formação jurídica e experiência nas causas. Na primeira instância tem diferentes formações: advogados, administradores, engenheiros. Isso pode ser um diferenciador, mas não acredito que reflita uma discrepância muito grande, (Entrevistado 11).

Os Estados dependem mais da arrecadação fiscal que o governo federal. O governo federal tem outras fontes de arrecadação. No que se refere aos municípios, apenas capitais e municípios com mais de 200.000 habitantes tem estrutura. A esfera administrativa federal é mais estruturada que as demais. Principalmente nos últimos 2 anos com a unificação da Receita Federal com a Previdência. Alguns Estados tem tribunais de recursos administrativos muito bons, principalmente São Paulo com o TIT, pelo rigor nas decisões técnicas. No que tange à parcialidade nas decisões por parte dos julgadores, sempre vai existir uma influência, por mais que os tribunais tenham composição mista entre união e representantes dos contribuintes. A questão técnica na composição dos julgadores pode reduzir a parcialidade. O conhecimento técnico é fundamental para os julgadores. Aproximadamente 55% dos processos são pró fisco e 45% pró contribuinte. (Entrevistado 10)

Em relação aos estados não tenho essa percepção. Existem estados que se especializaram, SP tem o TIT. Sim, é necessário um preparo técnico dos julgadores fiscais para um equilíbrio. (Entrevistado 7)

A estadual é mais célere. A federal tem uma diversidade muito grande de tributos. Nos estados é ICMS e ICMS. No federal, IRPF, IRPJ, tributação aduaneira,

PIS, Cofins, etc. Impossível fazer uma avaliação de qual é mais preparada tecnicamente, pois depende da composição de cada tribunal. A composição dos conselhos de contribuintes nos estados menores leva a uma menor qualificação de seus membros, por falta de uma composição mais técnica. Um ponto importante de ser destacado é que as decisões do CARF vem sendo contestadas pelo MPU, através de ações de improbidade administrativa. Ainda, através de uma coação calada, não ostensiva. Há uma perda de dependência de autonomia dos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa federal, quanto na estadual. Isso parece ser irreversível por uma defasagem do modelo. Na rede de contatos, existe um consenso com relação a isso. Não tem relação entre preparo técnico e justiça no julgamento (Entrevistado 9)

Em termos de celeridade, não existe diferença entre estados e união. Até mesmo São Paulo que tem o TIT, que é um tribunal célere, os prazos giram em torno de 3 a 5 anos. O prazo da justiça comum é o caos, ou seja, cidades que não possuem justiça federal e que executam os créditos públicos federais. (Entrevistado 8)

No que tange a esse terceiro questionamento, apenas um dos representantes dos contribuintes emitiu sua opinião a respeito. Dessa forma, a percepção do entrevistado é bastante ampla e complexa. A fala do mesmo descreve melhor o seu ponto de vista:

Pergunta complexa porque para ser adequadamente respondida teríamos que fazer uma separação entre processos administrativos municipais, estaduais e federais e depois na esfera judicial também, justiça estadual e federal. Responder de maneira uniforme é um pouco difícil. Eu chamaria atenção pra aquilo que me parece mais importante: a minha experiência mostra que os julgamentos administrativos em processos que dependem de prova, isto é, cuja discussão não se limita apenas a problemas interpretativos, relacionados a normas se a b ou c, mas problemas de qualificação e relevância dos fatos, a esfera administrativa é extremamente importante, porque os julgadores da esfera judicial nem sempre estão preparados para lidar com questões muito específicas de matéria tributária. Há questões relacionadas, por exemplo, a imposto de renda PJ, se a matéria é ou não dedutível, questões que relacionam direito tributário com contabilidade que são de extrema sofisticação e que se não for previamente bem discutida na esfera administrativa chegará ao poder judiciário ainda sem uma discussão que possa apontar argumentos em favor do contribuinte ou do ente público e quais foram as provas e como é que essas provas foram devidamente qualificadas, porque tirando os municípios que tem ainda uma administração tributária precária, na minha qualificação, o tribunal administrativo de recursos fiscais (é muito importante - acrescentado), não com relação ao mérito do julgamento, mas com relação à capacidade dos julgadores de destrinchar matérias tributárias complicadas. E o Conselho do Contribuinte, CARF, tem uma competência técnica que não tem como ser desprezada; então, alguns processos, se fossem direto para a esfera federal ou judicial estadual e fossem julgados por juízes muito jovens sem experiência de vida não teriam o julgamento adequado. Dependendo da esfera administrativa, o julgamento administrativo é extremamente importante. Na esfera federal, os julgamentos são bons, pode ser que o resultado do julgamento tenda para manter o auto de infração até por virtude da composição. Mas a discussão que é travada na esfera administrativa é absolutamente essencial. Há pessoas especialistas em IR e Impostos aduaneiros, um julgador da esfera judicial é muito provável que não entenda coisa nenhuma de impostos de importação, exportação, de como são preenchidas as guias, quais documentos são importantes ou não, qual a relação entre contabilidade e direito tributário, são matérias muito específicas até para pessoas que só trabalham com isso.

Com isso quero dizer que alguns órgãos administrativos de dissolução de controvérsias tem uma alta qualidade. O conselho de contribuintes tem entre os contribuintes e entre os empresários uma reputação de julgar bem determinadas matérias, inclusive com mais profundidade que a esfera judicial, como planejamento tributário, imposto de renda...Na esfera administrativa existe um problema que eu vejo que é, às vezes, os julgadores de primeira instância sem experiência, sem

conhecimento específico sobre o assunto; não se aprofundam porque vai ser aprofundado em segunda instância, não se aprofundam porque supostamente a primeira instância se aprofundou e ninguém se aprofunda porque todo julgador acha que o outro irá se aprofundar. Então todo o processo administrativo é de preparar essa questão para o julgador que tem muitos processos a julgar e precisa que a matéria seja previamente discutida na esfera administrativa, que os julgamentos a favor e contra sejam devidamente esclarecidos, para que ele possa saber se pede ou não a perícia, se antecipa a tutela etc. (Entrevistado 13)

Ao serem interrogados sobre habituais insensibilidades da instância Administrativa a uma aplicação mais justa do Direito, ou até que ponto devam ser consideradas pelo poder judiciário as razões do fisco, os respondentes apresentaram argumentos divergentes para compor os seus respectivos pontos de vista. Neste sentido, um ministro apresentou o seguinte importante argumento a ser observado:

Esse é um fator importantíssimo e talvez seja o principal motivo pelas elevadas demandas do judiciário. Muito em decorrência de uma insensibilidade da administração. Nós mesmos, até pouco tempo atrás, na União, associado ao déficit orçamentário e do período de inflação, tínhamos como parâmetro recorrer de tudo. Dessa maneira, a AGU tinha como linha o retardamento do reconhecimento da causa, levando a uma discussão muito grande no judiciário. Hoje, a AGU tem parâmetros mais claros, ou seja, do que se tem jurisprudência não se recorre.

Como Advogado Geral da União eu tinha essa percepção de que a má atuação do poder público de forma geral era responsável por uma impressão de que o poder público era arbitrário. Frente a isso, acho que isso (insensibilidade) ocorra sim. A combinação de ações entre o grupo judicial e administrativo é fundamental para superar essa percepção. Com o auxílio de peritos e com especialização isso poderia ser solucionado. (Entrevistado 1)

De maneira diferente a apontada pelo Entrevistado 1, outros respondentes (ministros do STJ) apresentaram uma percepção mais suave com relação a esse questionamento.

Pode ser a tendência, mas muitos juízes são acusados de serem fazendários. Isso tem mais a ver com a noção que o juiz tem do seu ofício. Quando o estado faz uma lei de tributação, essa foi feita para tributar. O juiz federal é a última garantia do cidadão, a justiça federal só existe em função do cidadão, para limitar o estado. Muitos juízes acham que sabem mais que a lei. Existe um viés predominante de que o fisco nem sempre tem a razão, mas ele não pode servir como condenação do poder judiciário porque isso se corrige nas instâncias superiores. (Entrevistado 2)

O que nós temos aqui são revisões a favor da fazenda. Há uma percepção incorreta na instância administrativa, a impressão que se tem é que o Estado sempre puxa para o lado dele, porém pode haver uma visão administrativa. Então não se pode dizer que isso seja padrão, deve-se ter um cuidado. Mas essa é a idéia que se passa. No judiciário existe uma certa cultura anti-fazenda, causada talvez por essa percepção equivocada. Isso se deve um pouco na área tributária porque toda a doutrina tributária é pró-contribuinte, os grandes tributaristas são advogados de contribuintes. (Entrevistado 3)

Os juízes participantes nessa etapa são mais concisos em suas respostas e apresentando divergência frente ao entrevistado 1.

Acho que não. Isso varia muito mais em razão da concepção e da ideologia do magistrado do que uma reação institucional. Pelo contrário, eu procuro ter um bom relacionamento com advogados, com a procuradoria e com a receita

federal. A postura da Procuradoria e da Receita federal visa a atender as decisões judiciais. O magistrado tem que se sentir independente, e a nossa instituição fornece meios para atuar de maneira absolutamente tranqüila. No STF percebo isso também, os ministros tem autonomia para decidir o que julgam correto, sem pressões. (Entrevistado 4)

Não vejo a possibilidade de isso vir a acontecer. Hoje, nas lides forenses, há uma grande dificuldade em relação à questão fática. As pessoas têm dificuldade em fazer prova. No caso de processo administrativo é bom para saber as questões fáticas envolvidas. A questão probatória é muito esquecida e relegada. Nota-se que não há preocupação alguma em relação às provas processuais que sirvam de base ao que se sustenta. Com isso, os juízes se vêem em uma situação muito difícil. Em suma, as partes não produzem provas. Há só afirmações, sem, no entanto, haver provas sustentando o que se defende. No campo tributário a realidade é diferente, pois a verificação se dá mais em relação à interpretação da norma do que aos fatos envolvidos. A administração, se estivesse preocupada em resolver as lides de forma imparcial, diminuiria em muito os processos que acabam no Judiciário.

Hoje, há uma demanda de massa muito grande em função das Agências Reguladoras. Isso é um fato que precisa ser resolvido no seio administrativo. O objeto em foco é a discussão em torno da tarifa de luz e energia. A expressão monetária em si é pequena. Mas o que mais tem sido alvo de conflitos é a cobrança indevida de tarifas por parte do estado. Aqui, há uma inércia muito grande da administração na figura das agências reguladoras. Neste caso, por parte da administração há uma omissão. Há muitas demandas inadmissíveis, em que o autor não tem a mínima legitimidade para se opor ao lançamento efetuado. Mais precisamente, em se tratando de IPTU, não há muita margem para discussão. A discussão em relação ao IPTU é raríssima. Apenas há uma resistência em pagar por parte do devedor, tão-somente. A busca pelo Judiciário é no sentido de postergar o pagamento do imposto. Mesmo não tendo sentido a busca pelo que defende, aquele que perde a ação em primeiro grau ainda busca recurso junto à instância superior, a fim de buscar o que almeja. (Entrevistada 5).

A resposta de um entrevistado (desembargador) acerca desse questionamento, do viés fiscalista do Estado, revela e confirma esta tendência da administração estadual:

Vou citar um caso meu do passado. Quando X.X. assumiu o poder eu relatei os casos que o Estado continuava insistindo pra discutir no judiciário, deveria ser uns 5 ou 6 casos, e mandei uma carta para o X.X. arrolando aqueles casos e dizendo que tinha que encontrar uma forma para tentar evitar de continuar procedendo daquela forma, porque estava sobrecarregando o Estado com custos, honorários. Um caso foi das multas de trânsito que eles mandavam diretamente a notificação da penalidade, quando a lei estabelece que primeiro tem que ser notificado, depois dar oportunidade de defesa da infração, depois de decorrido esse prazo uma autoridade de trânsito faz o lançamento e emite a notificação; e eles faziam tudo numa só, e todas essas multas foram anuladas e o Estado continuava fazendo assim, e ele me mandou gentilmente uma resposta que encaminhou para Procuradoria do Estado e ai nunca mais; e eles continuaram e continuam procedendo hoje ainda assim. A lei dizia isso e eles não cumpriam, aí o Detran baixou uma circular e passaram a cumprir. Isso existe ainda hoje e recorrem de tudo, às custas que tem que pagar, honorários, eu tenho dito pro Ministério Público “entra com improbidade” isso é caso de improbidade administrativa. O administrador tem que ser responsabilizado por isso aí porque sabe que no final a ação está perdida. (Entrevistado 6)

Compreender se há habituais insensibilidades da instância Administrativa a uma aplicação mais justa do Direito, se teriam algum reflexo (ainda que inconsciente) junto ao Poder Judiciário, no sentido de um tratamento menos compreensível às razões do fisco foi

questionado da mesma maneira aos respondentes da esfera administrativa, sendo que os mesmos apontam reflexões distintas e diversas, como pode ser comprovado abaixo:

Difícil fazer uma análise se o judiciário está sempre pró-contribuinte. Pois ele vem aplicando a lei na sua grande maioria. No que se refere aos processos administrativos, pode-se considerar um pequeno viés pró-fisco, principalmente em matérias mais complexas na primeira instância administrativa. No que tange aos recursos de segundo grau, o contribuinte tem procurado o CARF por reconhecer as decisões de cunho mais técnico por parte dos julgadores. (Entrevistado 8)

Eu acho que não, no judiciário não. Existe uma crítica quanto a voracidade do fisco. Muitos juízes na responsabilidade da execução se tornam agentes de cobrança, se tornam muito vinculados a essa realização. A função do judiciário não é esta, ele não existe para arrecadar, existe para dar soluções a conflitos. Não vejo no judiciário essa compreensão mais homogênea contra o fisco. A administração pública tem pouco respeito e o judiciário quando recebe os pleitos ele valoriza pouco o processo de decisão, ele avoca uma revisão integral dessa decisão, suspende o ato administrativo para avaliar melhor, o que desvaloriza o trabalho do administrativo. Eu não posso dizer que os tribunais traduzam uma opinião anti-fisco. (Entrevistado 7)

Não tem reflexo no judiciário, não creio que exista isso. Pode vir a ser isso, quando as pessoas começarem a abdicar a via administrativa por crer que ela é perda de tempo por ser enviesada, mas ainda não é, (Entrevistado 9).

Ainda com relação ao questionamento 5, um dos representantes dos contribuintes é taxativo ao afirmar que:

Não, nunca senti. A justiça administrativa no passado era mais independente. Sendo mais independente, o contribuinte tinha ganhos maiores. Vivi 53 anos advogando e nunca vi isso no judiciário, mas estou falando no passado. Nem mesmo na administração. Hoje o viés pró-fisco é tanto no judiciário como na administração. Hoje a justiça tributária está mais preocupada em conseguir a arrecadação, do que fazer justiça propriamente dito. (Entrevistado 14)

O ponto principal a ser referido na fala do entrevistado supracitado diz respeito à independência da atuação da esfera Administrativa e da Judicial, ou seja, ambas apresentam um viés pró-fisco que apenas fomenta o processo arrecadatório por parte do Executivo.

Ao serem questionados se a instância judicial ordinária está preparada para enfrentar questões mais técnicas do contencioso fiscal, destaca-se mais uma vez um entendimento diverso por parte dos respondentes. Dessa forma, os entrevistados 4, 1, 2, 3 e 6, assim se manifestaram:

Talvez a generalização não. Mas isso é possível até mesmo pela própria definição de competências. As justiças especializadas são um exemplo disso. (Entrevistado 1)

O ideal seria de que um juiz encarregado com matérias tributárias tivesse alguma noção de contabilidade, e muitos juízes não tem. Com as grandes demandas de massa já não há tempo para os fiscais se dedicarem a essas questões, em função de estarem sobrecarregados e então já não faz mais tanta falta esse conhecimento para o juiz. (Entrevistado 2)

Falta um pouco de conhecimento dos julgadores de primeira instância, principalmente no que diz respeito a aspectos mais operacionais da tributação, do modo de funcionamento de cada tributo, de cada processo, dos termos e atos administrativos, o efeito que eles tem. E como se corrige isso? Isso se corrige ao meu modo de ver com uma especialização cada vez maior. Eu sou plenamente favorável a uma especialização de varas. (Entrevistado 4)

Tenho a impressão que sim. Hoje os grandes tribunais, federais e os mais importantes estaduais, todos tem câmaras especializadas em matéria tributária. É claro que às vezes as questões de direito financeiro, contabilidade, estão imbricadas nessas matérias e é um pouco mais complicado, mas esse não é o padrão de contencioso. O padrão de contencioso que o judiciário tem que resolver são referentes a interpretações da lei, e nisso não há especialista maior que o juiz. (Entrevistado 3)

A gente sente muito isso lá, especialmente os mais novos que vão chegando, a gente nota uma falta de preparo no Direito administrativo em geral, há uma confusão generalizada, o pior equívoco é interpretar princípios de direito público com princípios de direito privado quando se sabe que são linhas completamente diferentes, essa confusão é feita. Realmente há uma falta de preparo, deveria haver uma preocupação com isso, não sei como seria resolvido isso, encontrar uma maneira de provimento desses cargos com exigências além das normais, teria que ter uma formação em direito público para poder julgar. E mais, temos muitas câmaras de Direito público, são indispensáveis pelo volume, mas isso faz com que se tenha muitas vezes pessoas que não tem o preparo específico no direito Público. (Entrevistado 6)

Percebe-se pelas falas dos entrevistados que é presente a constatação que grande parte dos juízes não está capacitada tecnicamente para julgar questões relativas à execução fiscal. Ainda, é visível uma indicação de que cada vez mais é necessário ter-se varas especializadas de julgamento, a exemplo das varas de execução fiscal.

No que tange à percepção dos atores da esfera administrativa com relação ao quinto questionamento, os entrevistados apresentam uma convergência de opiniões ao afirmarem que a instância judicial ordinária não está preparada para julgar questões que envolvam os aspectos mais técnicos do contencioso fiscal, a saber:

Não está preparada para julgar as matérias relativas à execução fiscal, em qualquer esfera (estadual, municipal e união). (Entrevistado 9)

A instância administrativa é mais preparada que a judicial em matéria fiscal por lidar no dia-a-dia com questões específicas de mesma natureza. Na instância judicial, há uma dependência muito grande do trabalho dos peritos. Na esfera administrativa a oralidade é bastante importante. Só sobe o recurso de divergência para a câmara superior, aproximadamente 20% chega à câmara superior. Dessa maneira, o CARF julga de 2.000 a 3.000 processos por mês nas câmaras baixas, chegando a 500 a 600 na câmara superior. Muitos processos de matéria de direito, principalmente decadência e prescrição de débito. Existem muitas decisões que são dadas no judiciário, principalmente no STJ que julga as leis federais e são rediscutidas na esfera administrativa novamente. Isso não se aplica ao contribuinte que perdeu, mas abre a possibilidade de discussão. (Entrevistado 10).

Eu acho que não. Eu estou dizendo a priori. Embora um magistrado vá se especializando com o tempo, é sabido que ele não tem uma formação tributária, ele tem formação jurídica. O juiz vai julgar em função das partes, o que as partes vão trazer para o processo. O juiz vai julgar em cima do que está nos autos do processo. (Entrevistado 11)

Eu acho que não. As instâncias são compostas por juízes muito preparados, mas são generalistas nas questões tributárias. Há dificuldade de se analisar essas questões mais específicas. (Entrevistado 7)

Sob o prisma de análise de um dos representantes dos consumidores, a percepção não converge totalmente com a apresentada pelos atores que compõem a esfera Administrativa. Muito pelo fato do respondente calcar seu raciocínio de que é necessária uma boa perícia para facilitar o trabalho do juiz. Contudo, alerta para a necessidade dos juízes recorrerem a técnicos para substanciarem suas decisões, por não apresentarem o conhecimento suficiente para analisarem determinados processos:

Pode superar através de perícia. Os juízes de primeiro grau contam com assessores que não são concursados, são cargos de confiança. Isso nem sempre leva em consideração conhecimento técnico. Isso é um problema, pois o número de processos que um magistrado tem para analisar leva com que o juiz acabe delegando para assessores que nesse caso sequer tem experiência de primeiro grau, no caso dos juízes federais. Essa delegação é muito preocupante. (Entrevistado 14)

Outro ponto do estudo abordou se a duplicidade de instâncias, em si e por si mesma, acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal. Nesse sentido, as respostas não apresentam uma uniformidade por parte dos entrevistados. Assim sendo, os entrevistados 1 e 3 corroboram afirmativamente o questionamento, apresentando a seguinte análise para essa questão:

Acho que sim, porque sempre vem uma matéria já examinada por um órgão técnico, eu acho que enriquece. Até porque a matéria vem mais filtrada, os pontos controvertidos vem mais identificados, isso facilita. (Entrevistado 3)

Em princípio poderia ser. Supondo que a instância administrativa é dotada de imparcialidade, evidente que um processo que evolua da administração para o judiciário poderia justificar essa duplicidade. Claro que isso tem que ser bem avaliado. (Entrevistado 1)

Contudo, uma outra parte dos respondentes julga que a duplicidade de instâncias não acresce qualidade alguma aos julgamentos em matéria fiscal:

Muito pouco, raras vezes se vai para as decisões administrativas para utilizar no julgamento jurisdicional, não por serem mal feitas, mas por causa dessa preocupação, é parcial, não tem imparcialidade, são julgamentos parciais. (Entrevistado 6)

Não acho que a duplicidade acresça qualidade porque se repete na via judicial o posicionamento administrativo, porque o procurador da fazenda não contribui para o debate. (Entrevistado 2)

O processo administrativo fiscal precisa evoluir mais. Depende muito a maneira como funciona cada processo. (Entrevistado 4)

Buscando um entendimento da questão 6 do roteiro semi-estruturado pela ótica dos membros da esfera administrativa, revela-se pouca discordância entre os respondentes da pesquisa. Assim sendo, apontam que a duplicidade de instâncias não acresce qualidade nos julgamentos em matéria fiscal. Os diálogos abaixo representam melhor essa constatação:

Não. Não acrescenta nada a discussão Judicial e Administrativa. Como a judicial desconhece a administrativa. (Entrevistado 9)

Em matéria de fato, sim, acresce qualidade. Em matéria de direito, pelo fato de questões que vem sendo discutidas há anos e não se tem um consenso. O que é passível de preocupação são as múltiplas discussões na esfera administrativa e judicial. Isso acarreta custos para a união, para a concorrência entre as empresas no que se refere a essa insegurança jurídica. Ou seja, a duplicidade gera uma insegurança para o contribuinte. (Entrevistado 10)

Acho que não, porque não há linha de continuidade entre as instâncias. O judiciário não aproveita o que já foi feito no administrativo. (Entrevistado 7)

Acredito que não. O que se poderia fazer é o que se faz, por exemplo, no Ceará, na qual o agente fazendário é obrigado a revisar o lançamento, sendo que se torna um rascunho do lançamento, sendo só é caracterizado como lançamento após a revisão do mesmo. Aqui no RS não temos isso. Aqui o lançamento é feito e o contribuinte, se não concordar com aquilo, tem que buscar seus direitos. (Entrevistado 11)

Para se ter uma idéia mais aproximada da percepção do contribuinte, os relatos abaixo demonstram divergência de opiniões entre os advogados e professores tributários.

Sou favorável, mas com maior dependência na área administrativa. Hoje, o viés é extremamente contra o contribuinte. (Entrevistado 14)

O que melhoraria é fazer a esfera administrativa mais profissional, por exemplo a estadual. Como funciona em primeira instância a estadual funciona assim, é sempre o colega do fiscal que examina o auto de infração e ele não vai dizer que o colega está errado. Daí na segunda instância vai pro tribunal administrativo de recursos fiscais com juízes fazendários e 2 juízes representantes dos contribuintes. Tribunal administrativo é um prêmio para os julgadores, como fiscal de tributos, juiz do CARF e julgar terças e quartas a tarde; ou poder fiscalizar caminhões em Uruguaiana. Quem representa os contribuintes é FIERGS, FEDERASUL, FARSUL e outros órgãos, mas não ganha nada ser juiz do CARF, o sujeito tem que ter uma outra fonte e não pode trabalhar na mesma área. Quem desempata é julgador nomeado pelo governador do Estado que pode ser exonerado a qualquer momento. O problema não é a esfera administrativa e sim o modo como está estruturada. O conselho de contribuintes funciona bem, mas os julgadores sofrem porque muitos julgadores representantes dos contribuintes não querem ser reconduzidos ao cargo porque o sujeito tem que ir a Brasília 1 vez por mês, recebem os processos com precariedade e o cargo também não é remunerado, as pessoas buscam experiência. Funciona bem comparativamente a da esfera federal, mas pequenas coisas fariam da esfera federal uma grande esfera de julgamento e ai faria com que o judiciário respeitasse e o contribuinte vendo que perdeu na fase administrativa não iria para o judiciário, porque tem muita gente que quando perde um auto de lançamento de muito valor, verifica os juros da Selic no mercado financeiro e faz uma avaliação “eu não quero empurrar com a barriga esse processo porque o que hoje é 4 milhões daqui a 30 anos vai ser 40 milhões” então o tempo milita contra o contribuinte. O contribuinte hoje só vai para o judiciário quando o julgamento é injusto ou mal feito,

então a duplicidade é a demonstração de que a esfera administrativa deveria melhorar, a administração federal não é perfeita mas é melhor que as outras, pois a estrutura da carreira administrativa é melhor. As coisas na esfera federal são mais entrevistadas.

A possibilidade de indicações de experiências em direito comparado podem ser úteis para fornecer alternativas visando a reduzir ou eliminar disfunções que decorram entre nós dessa duplicidade de instâncias; foi questionado aos respondentes, sendo que os mesmos apresentaram diferentes percepções acerca desse questionamento. Contudo, todos os entrevistados da esfera judicial concordam que são importantes as experiências em direito comparado, a saber as principais considerações dos mesmos:

O exemplo da Alemanha com o tribunal constitucional, na qual se avalia a proporcionalidade, constitucionalidade, sendo tudo considerado constitucional. (Entrevistado 4)

Sem dúvida, um exemplo, era governador X.X., que procurou o procurador geral na época preocupado com o volume de pendências de julgamento. Ai montamos na corregedoria essas varas da fazenda pública, lá tinha servidores do judiciário e do Estado e municípios, lá tinha um banco de conciliação, tinha um terminal e um caixa da secretaria da fazenda onde os pagamentos eram efetuados, nós tínhamos acesso direto no terminal para levantar o débito exato e funcionou muito bem durante alguns anos, aí de repente explodiu, o sucesso desse procedimento tinha acarretado confiança e aumentado a demanda durante vários anos e funcionou muito bem. A criação desse procedimento está lá até hoje. (Entrevistado 6)

Eu acho que não existe um sistema de direito mais aberto do que o nosso, seja na matéria tributária ou em qualquer outro, nós podemos contestar qualquer ato do poder público, tudo pode ser levado ao judiciário. Eu acho que temos muito a aprender com o direito comparado, até para descarregar o judiciário de certos encargos que não precisaria, como a questão tributária. Isso é também uma questão cultural, começa pela postura que o cidadão tem perante o Estado, se tem a idéia de que o estado só quer a arrecadação, tudo tem a ver com a questão cultural. (Entrevistado 3)

É importante, mas tem que se fazer as devidas adaptações. Até mesmo o nosso exemplo interno que é a justiça eleitoral teria que ter uma adaptação. Precisa-se discutir esses sistemas e propor algo institucional. (Entrevistado 1)

O exemplo que eu conheço é da Alemanha. Lá quando uma matéria de repercussão geral é posta em juízo por um contribuinte, a administração fazendária de lá pesquisa quais contribuintes se encontram na mesma situação e eles então comunicam a todos os contribuintes que não recolham o que tiverem que recolher, que aguardem aquele julgamento, pois é esse julgamento que vai orientar a decisão a respeito do caso deles. (Entrevistado 2)

O ponto central a ser destacado nesse questionamento, é o fato de que por mais que os entrevistados tenham apresentado exemplos pontuais no que se refere aos exemplos de direito comparado, os mesmos fazem ressalvas no que se refere à incorporação desses exemplos no cenário jurídico brasileiro. Neste sentido, alertam para o fato de se levar em consideração aspectos culturais do Brasil.

O exemplo da Espanha é muito pertinente. A partir do lançamento do crédito, a autoridade responsável se manifesta favorável ou não, mas com poder decisório. O contribuinte ainda pode levar a discussão para um tribunal administrativo, mas esse fato não tem um caráter protelatório. Uma vez decidido nesse tribunal está decidido. Em nenhum outro país existe um tempo de discussão como no Brasil. Na Espanha, por exemplo, os processos de execução tributária levam 30 dias para serem julgados. Caso o processo demore mais, os juros que incorreram após esse prazo são cessados. Penso que no Brasil poder-se-ia trabalhar com um prazo de no máximo 1 ano, de forma a impedir impugnações protelatórias. A lei 11654, que unificou a receita federal e a previdência no Brasil, prevê que os processos administrativos no Brasil não podem durar mais de 1 ano. (Entrevistado 8)

Sim. Da experiência colhida das academias que se dedicam a esse estudo. Dadas às devidas diferenças culturais. Institucionalmente a Administração fazendária brasileira não tem muitas ações. Os atores que fazem parte da Administração Fazendária é que tem algumas atitudes isoladas, como participação de congressos, conferências, etc. (Entrevistado 10).

Sempre é útil, qualquer sistema desses pode oferecer contribuições interessantes, desde que dialogue com o nosso sistema tributário. (Entrevistado 9)

Eu acho que o Brasil carece de um senso de abertura para as demandas que são geradas no seio da sociedade. O que se vê em outros países é que eles se abrem a essas demandas e acabam por ter mais confiança no seu trabalho. Essas aberturas são positivas, como no modelo dos EUA, da Itália; apresentam redução da litigiosidade, aplicam a legislação com menos conflitualidade possível. Os modelos comparados nos fornecem exemplos em vários níveis. (Entrevistado 7)

Outros exemplos são da França e do Uruguai. Num caso (França) você opta por uma e elimina a outra, e no Uruguai você esgota uma esfera (administrativa) para poder acessar a outra (judicial). (Entrevistado 11)

Os relatos e exemplos de direito comparado dados pelos atores da esfera administrativa certamente são pertinentes para a realidade brasileira. Nesse tocante, a ressalva principal feita pelos atores converge com os atores da esfera judiciária, no sentido de se levar em consideração as devidas peculiaridades do sistema tributário brasileiro. Essas considerações convergem para a percepção dos representantes dos contribuintes, como é relatado pela fala dos entrevistados abaixo:

Diria que sim embora eu seja confessadamente um crítico ou pelo menos um estudioso muito parcimonioso de transferência de soluções de um país pra outro; é possível desde que se verifiquem particularidades normativas e sociais de um sistema para outro; a Alemanha tem uma tradição de 300 anos de direito administrativo. Nós não podemos pegar de um sistema apenas a solução que é dada, desconsiderando todas as instituições que aqui vão tornar realidade a solução que deu certo em outro país, que é o que normalmente acontece. As pessoas, instituições e recursos materiais são outros, as condições humanas são outras; é um ponto de partida mas nunca de chegada. Questões relacionadas a planejamento tributário e outras já referi que são questões muito complexas, que precisam ser solucionadas de acordo com valores brasileiros. É preciso verificar as condições específicas do Brasil. (Entrevistado 13)

O único é a França. O poder judiciário na França é considerado o pior poder da França, pois é um órgão do executivo. Num relatório da Price Coopers referente a 176 países, o Brasil é líder em tempo despendido pelo empresário para atender assuntos tributários. O empresário perde 2600 horas para atender a

legislação tributária. Na Alemanha, o empresário perde apenas 100 horas com questões tributárias. A carga tributária fica mais pesada em decorrência da carga burocrática que temos no Brasil. (Entrevistado 14)

Quando questionados sobre medidas pontuais (reformas no sistema vigente) e sobre o que poderia ser sugerido para a redução de custos e aumento da qualidade na atuação das instâncias administrativa e judiciária na aplicação da legislação fiscal, os respondentes variaram o seu posicionamento acerca desse questionamento, como pode ser observado nas falas abaixo:

Enquanto o executivo não se convencer que é ele que está causando esse excesso de ações, nós não vamos corrigir isso. Desconfio que isso é institucional, no sentido de que, no entender do executivo, quanto mais ações tramitarem, melhor para o mesmo, porque recorrem de tudo, mesmo de causas perdidas; então acho que o que deveria ser feito é criar uma comissão, um grupo de estudos, primeiro, para levantar que tipos de ações estão acontecendo contra o Estado, quais são as demandas propostas contra o Estado e ver quais são perdidas; seguramente 50% são perdidas. O Estado só ganha é na demora do julgamento, como a cada 4 anos muda de governo, um governo procura empurrar para o outro e recorrem, vão até o supremo e pa-pa-pa, acho que é isso porque não tem razão nenhuma em onerar o Estado com custos quando a causa é perdida. 50% são causas perdidas. Mas é difícil fazer com que o Estado reconheça. Agora por exemplo, a Lei 10395 a diferença da URP? dos servidores, o judiciário vem julgando isso a quantos anos, talvez 10 e vem concedendo pagamento unânime e o Estado continua contestando, agora fizeram um acordo. XX que chamou os servidores que ainda não haviam entrado na justiça e acertou, não o passado, mas a partir de uma determinada data. Claro, os que demandaram estão para receber os precatórios ou coisa parecida; quanto foi de custas e honorários para resolver isso aí? (Entrevistado 6)

Maior eficiência no judiciário traz mais benefícios para a sociedade. Modernização do sistema seria uma medida pontual. Isso também para diminuir o grau de irracionalidade no montante dos processos, pois o STF julga 100.000 processos por ano. E isso é impossível, desde Kelsen isso é sabido. (Entrevistado 1)

Em matéria de legislação tributária é urgente a aprovação de um novo modelo de execução que retire do judiciário atividades de cobrança de tributo que não são jurisdicionais. O judiciário está transformado em um depósito de papel com todos os ônus correspondentes, com bilhões em cobranças mas que não tem como serem cobradas. A fazenda fica obrigada a cobrar para suspender a prescrição. A proposta que nós tínhamos feito era mudar o código tributário para permitir que a notificação extra-judicial tivesse o mesmo efeito da notificação judicial para suspender o efeito da prescrição, assim não precisaria ajuizar. E a execução fiscal só poderia ser ajuizada acompanhada de um bem penhorável. É necessária uma melhor cooperação entre os poderes? Sim, é fundamental, mas isso é uma questão cultural. Essa cooperação passa por um processo que desarme espíritos. (Entrevistado 3)

Ao se analisar as respostas dos entrevistados, percebe-se uma série de medidas cabíveis de serem implementadas para um melhor funcionamento das esferas administrativas e judicial em matéria de julgamento de execução fiscal. É importante destacar que se deve atentar para as medidas sugeridas no âmbito estadual e federal.

Os próximos depoimentos refletem a percepção dos entrevistados da esfera Administrativa no que se refere às sugestões de medidas pontuais.

Você não precisa fazer um terremoto, pode-se fazer medidas pontuais, mas com pretensão de se fazer uma mudança mais profunda. Mudanças com regras administrativas mais rígidas, como, por exemplo, o prazo para julgamento numa delegacia da receita federal. Criar ainda algumas possibilidades de prevenção de litigiosidade. Usar a prevenção da litigiosidade, não deixando começar. Estabelecendo uma melhor interlocução do contribuinte com a Receita Federal. Uma solução mais sólida é a integração da instância administrativa e judicial, ou nos moldes da justiça eleitoral na qual haveria necessidade de realizar-se uma reforma constitucional. (Entrevistado 9)

A receita mandou 4 projetos de lei para o congresso, sendo que o mais importante é o da execução Administrativa, que vai ser uma semi-execução administrativa e com isso se teria a penhora administrativa temporária por 90 dias garantindo um patrimônio, deixando a possibilidade para o devedor discutir durante os 90 dias essa penhora. As regras de responsabilidade tributária (alteração do CTN) são muito defasadas, do ano de 1966, sendo que só é possível imputar responsabilidade tributária aos sócios se eles agirem de má fé ou com dolo. Ainda, existe uma decisão do STJ de que não pagar tributo não é um ato contrário à lei. Essa proposta visa fazer com que os sócios das empresas sejam mais responsabilizados. Em termos de medidas pontuais, o sistema ficou muito defasado em termos de crédito tributário. A última vez que se teve uma legislação sobre o processo tributário foi no PAF, vai fazer 40 anos, sendo que se tem ora apenas algumas alterações pontuais e que não enfrentam a morosidade do processo. Por exemplo, permitiu-se hoje a citação por e-mail, mas isso é apenas sobre a tramitação do processo. Estão vendo a virtualização do judiciário como algo benéfico, mas isso não vai possibilitar celeridade. O que se busca é um maior rigor para com os “não contribuintes” que são um fardo para a sociedade, pois eles acabam por penalizar toda a sociedade. Frente a isso, busca-se a redução de instâncias, ter regras mais claras sobre as possibilidades de recursos para os contribuintes. Um ponto que foi derrubado na justiça é o depósito prévio, sendo que todos os países tem o depósito prévio. Em cerca de 60% dos processos Administrativos julgados pelo CARF com matérias acima de R\$ 10.000.000,00 as empresas fazem um planejamento de esvaziamento do seu patrimônio, visando a não pagar o crédito. Isso gera um trabalho em vão por parte da Receita Federal tanto na primeira instância (nas delegacias de julgamento), quanto no CARF, e a procuradoria trabalha em vão em inscrever em dívida ativa e o judiciário trabalha em vão para aplicar a lei de maneira correta. Este cenário acarreta custos não somente para a união, mas para a sociedade. Hoje a receita federal não ajuíza processos abaixo de R\$ 10.000,00. Neste sentido, a receita federal juntamente com o CNJ estão estabelecendo um custo de cada processo administrativo, visando a achar um valor mínimo de cada processo para a união e para que o processo somente seja ajuizado se tiver um valor superior a esse valor. Pois abaixo desse valor a discussão administrativa não seria economicamente razoável. (Entrevistado 8)

Uma questão importante é a existência de varas especiais da fazenda, com juízes especializados em questão tributária. (Entrevistada 11)

A análise que é importante de ser acrescida nesse momento da discussão refere-se ao fato de que as considerações devem ser levadas em conta para as diferentes instâncias (estadual e federal). Um dos entrevistados que representa os contribuintes acena para uma mudança mais ampla no sistema vigente. A fala abaixo atesta esse fato:

É preciso ter revisão do lançamento de forma justa. E não mandando para o judiciário somente o que tem erros. O sistema atual não tem isso. O poder público não representa o povo no Brasil. O que o poder público representa são os seus interesses próprios. (Entrevistado 14)

A declaração do entrevistado 14 vai ao encontro do próximo questionamento que versa sobre a necessidade de uma reforma mais profunda no sistema tributário nacional. Neste sentido, foi perguntado aos entrevistados sobre medidas mais amplas e profundas visando à reforma do sistema de duplicidade de instâncias, sendo que a maioria dos respondentes não soube apontar medidas mais amplas, enfocando apenas aspectos mais pontuais, conforme foi relatado acima. Contudo, o entrevistado 6 apresentou um ponto de vista novo interessante:

No momento não teria. Teria que partir de uma reforma da constituição porque da forma que está estruturado hoje não se consegue superar isso. Eu me lembro da criação dos arbitradores; aliás, isso é um dado muito importante, das grandes demandas, ações não vão para o judiciário, são expedidas por árbitros e cada vez mais, só que o Estado não recorre a árbitros mas as grandes empresas cada vez mais estão recorrendo a árbitros porque o poder judiciário perdeu relevância. (Entrevistado 6)

Os atores da esfera Administrativa apresentam um rol de contribuições mais amplo do que os atores da esfera Judicial.

É necessária uma reforma profunda, mas que é difícil de ser alcançada no nosso sistema de forma rápida e com a eficiência que se espera. Medidas pontuais são importantes e podem trazer contribuições. (Entrevistado 7)

Promover uma maior eficiência ao modelo. Nesse ponto, o que pode mudar é através de investimentos em gestão nos órgãos. Do ponto de vista da dualidade, principalmente decisões repetitivas que definem a causa no judiciário, e que são rediscutidas no administrativo. (Entrevistado 10)

Por fim, o último questionamento fez referência aos fatores que obstaculizam o estudo, a apresentação, e a efetivação de reformas do nosso sistema de aplicação contenciosa da legislação fiscal.

A falta de iniciativa. De quem? A fazenda é uma grande interessada nisso, o cidadão não tem força para isso, o legislador não tem experiência para isso, então a iniciativa deveria partir do conselho nacional de justiça, visto que esse órgão foi criado não só para controlar o poder judiciário, mas também para reformar tudo que diga respeito a um melhor funcionamento do poder judiciário. E sem estudos isso não é possível. (Entrevistado 2)

São muitos fatores, talvez hoje falte para Administração um órgão que regule e que tenha a visão do conjunto. Muito por causa de uma complexidade. Talvez um conselho de Estado seria o caminho. Precisaria de um contencioso administrativo, poderia ser um caminho. Hoje não se acredita em uma imparcialidade por parte da Administração, em uma burocracia estável e autônoma. (Entrevistado 1)

Tenho a impressão de que hoje nós estamos removendo esses obstáculos. Existem projetos voltados para isso. (Entrevistado 3)

Há uma resistência natural à inovação. Sei lá se é por medo, ou porque razão. O outro seria o corporativismo, que interfere nisso aí; qualquer inovação, há um risco de se perder. Porque não sai a reforma tributária no Brasil? Não sai porque todos tem medo de perder, dificilmente vai sair, seja por causa do governo, das empresas... Há um movimento contrário desde logo, consegue-se fazer uma reforma

pontual, jamais se consegue fazer uma coisa grande sem saber o que vai acontecer. Uma mudança de um sistema mexe com as estruturas, criar um sistema novo e ao natural vai criar resistência, seja no judiciário, executivo, legislativo (medo por pressão). Não sei se existe isso, esses outros modelos em outros países. (Entrevistado 6)

Frente às respostas apresentadas nesse questionamento, fica evidente uma gama consistente de fatores que obstaculizam a reforma no sistema de duplicidade de instâncias. Entretanto, o entrevistado 3 se mostra otimista e defende que hoje existem projetos voltados para remover os referidos obstáculos.

Para finalizar a etapa de análises das entrevistas dos atores Administrativos, apresentam-se os argumentos sobre os fatores que obstaculizam as reformas no sistema vigente, a partir da ótica desses atores.

Ninguém tem interesse em fazer isso. Falta demanda. Teria que ter um terceiro ator (a academia, tem que ser os intelectuais) para dizer que isso está mal e propor mudanças. O interesse do fisco será julgar rápido e a favor dele, preferencialmente eliminando instâncias. (Entrevistado 9)

A falta de vivência entre os órgãos. Um evento em Fortaleza foi realizado em 1994 e depois não aconteceu mais. Esse evento integrava as fazendas dos estados. Praticamente não há troca entre o executivo e o judiciário nessa matéria tributária. Eventualmente a procuradoria leva as decisões do TARF e o juiz analisa o que foi decidido. (Entrevistado 11)

Por fim, um dos entrevistados, representante dos contribuintes, fez uma extensa reflexão acerca dos principais fatores que obstaculizam as melhorias em matéria tributária no Brasil.

Quando se trata de aperfeiçoar alguma instituição tem que se apontar os problemas, mostrar aquilo que funciona e que não funciona, porque isso termina levando a autores responsáveis, e no Brasil há sempre essa dificuldade de apontar falhas, há um certo pudor nesse aspecto. E sempre que se fala de mudar em instituições há mudanças de cargos, estruturas, é difícil mudar; elas acabam acontecendo quando tem dirigentes que passam por cima de situações já consolidadas, mas correm riscos também. Mas de outro lado tudo que discutimos aqui demandaria mudanças em determinadas instâncias, pagamentos de salários, estruturação de carreiras que hoje não existem, elaboração de critérios objetivos para preenchimento de cargos; em resumo, muito trabalho, dinheiro e vontade. Se cria uma certa expectativa que uma dívida precisa ser saldada quando na verdade essa expectativa não deveria existir, porque depois que isso está constituído isso se volta para a cobrança, então um cuidado que se deve ter em relação à demora dos processos administrativos e judiciais não pode desconsiderar o problema originário do lançamento. Existe um fiscal que sempre lança autos de lançamento contra grandes empresas aqui no RS, mas os autos de lançamento dele são ideologicamente comprometidos, são valores altos e o problema é que foi mal constituído. É preciso avaliar a questão de como débitos tributários estão sendo cobrados. Ele precisa constituir, não pode deixar passar. Como os valores são muito elevados, ninguém quer desconstituir, porque se cria a idéia de perdoar o débito e não se trata disso. Na verdade ele nunca deveria ter sido constituído. A questão é como se lavra um auto de infração. Existe uma questão prévia a ser investigada: é o modo como os autos de infração são lavrados e por que razão existe uma primeira instância que mantém 99,9% dos processos. Eu nunca vi na primeira instancia federal, estadual e municipal

um auto de lançamento ser anulado em primeira instância. Ou é por falta de assinatura, ou a fundamentação não tem nada a ver ou é uma coisa grotesca... então para que a primeira fase do processo administrativo? Daí eles dizem que houve uma melhora porque agora a primeira fase tem colegiado, mas é um colegiado que não sei se é efetivo, e aí existe um problema quando falo em estruturação da carreira. Qual o julgador vai querer voltar a fiscalizar em Uruguaiana? Então tem que ter salário e sala, e tem que ter um período no Tribunal, não pode ser exonerado a qualquer tempo. Salário mais tempo de permanência no cargo, porque se não o sujeito não tem isenção para julgar.

Sugestão: Aponta a importância do pessoal da receita ter formação jurídica, porque quem não tem formação jurídica não tem condição de fazer uma avaliação global. Existe um outro problema nas esferas estadual e municipal que repercutem de maneira mais intensa, que é um viés ideológico. Ex : o governador Antonio Brito tinha uma posição mais neoliberal e promoveu mudanças através de incentivos fiscais, mas ele foi vencido pelo Olívio. A administração que o sucedeu promoveu um enorme número de autuações, e isso tu não vê tanto na esfera federal que é mais estruturada; é uma questão mais de Estado e não de governo, não tem viés ideológico. (Entrevistado 13)

Diante dos argumentos apresentados até aqui, destaca-se que esta etapa da pesquisa foi muito relevante por dois motivos principais: forneceu subsídios importantes para a construção do instrumento de pesquisa da etapa quantitativa/descritiva e também por registrar as opiniões de *experts* sobre a duplicidade de instâncias em matéria fiscal.

O próximo capítulo apresenta os dados coletados na etapa descritiva/quantitativa do estudo.

#### 4 RESULTADOS DA ETAPA QUANTITATIVA

Para a realização dessa etapa da pesquisa, buscou-se uma coleta de campo descritiva, na qual o questionário era constituído em sua maioria por questões com o aporte de escalas do tipo intervalar. Dessa maneira, a base de dados consolidada via coleta possibilita a realização de diversos testes estatísticos.

Corroborando com a discussão, para um melhor entendimento do que é feito no decorrer dessa atividade, apresenta-se sucintamente uma revisão de conceitos importantes para o estudo, no sentido de clarificar os testes usados na análise dos dados. A pesquisa constitui-se em um levantamento de campo. Segundo Malhotra (2001), o levantamento de campo consiste no interrogatório dos participantes, os quais respondem a um questionário estruturado que visa à padronização no processo de coleta de dados (MALHOTRA, 2001).

Ainda nesse contexto, é importante destacar que, em especial, duas técnicas estatísticas foram utilizadas para se analisar os dados da referida base: a análise fatorial e a regressão, além da estatística descritiva. Para tanto, enfatiza-se que, sempre que um teste é apresentado, o mesmo é sustentado teoricamente, ou seja, baseia-se em literatura pertinente e científica, que sustenta a realização do teste em questão.

Nesse sentido, a estatística descritiva é a etapa inicial da análise utilizada para descrever e resumir os dados. A disponibilidade de uma grande quantidade de dados e de métodos computacionais muito eficientes revigorou esta área da estatística. Qualquer característica associada a uma população ou amostra, deve levar em consideração as seguintes condições no momento da construção de um instrumento de pesquisa:

Classificação de variáveis:

Variáveis Qualitativa { Nominal: sexo, cor dos olhos;

{ Ordinal: Classe social, grau de instrução;

Variáveis Quantitativa { Contínua: Peso, altura, salário, etc.

{ Discreta: Número de filhos, número de carros }.

Análises recorrentes desse tipo de característica estatística:

Medidas de posição: Moda, Média, Mediana, Percentís, Quartis.

Medidas de dispersão: Amplitude, Intervalo-Interquartil, Variância, Desvio Padrão, Coeficiente de Variação.

Desta maneira, a próxima etapa discorre sobre as análises descritivas do estudo.

#### 4.1 Análises Descritivas

Para compor o rol de análises descritivas, é importante destacar, no começo deste tópico, alguns procedimentos adotados que nortearam as análises no decorrer do capítulo. Assim sendo, destaca-se que, por escolha, não foi apontado o índice de omissão ou “não resposta” de cada questionamento. Dessa maneira, as tabelas apresentam sempre os percentuais válidos (ou efetivamente respondidos) de cada questão em análise.

Partindo especificamente para as análises, num primeiro momento, quando questionados sobre se a duplicidade de instâncias é objeto de vossas preocupações, os respondentes apresentaram os seguintes dados, que podem ser visualizados na Tabela 7:

**Tabela 7: Duplicidade de instâncias é objeto de vossas preocupações**

Duplicidade é objeto de suas preocupações	FREQUÊNCIA	%
Sim, muito	180	35,4
Sim, de alguma forma	196	38,6
Não, muito pouco	61	12,0
Não, de nenhuma forma	71	14,0
T O T A L	508	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A análise da Tabela 7, acima, permite afirmar que 35,4% dos pesquisados apresentam muita preocupação com a duplicidade de Instâncias (a Administrativa e a Judiciária) em matéria fiscal, e os seus impactos nos contenciosos entre Fisco e Contribuinte. Ainda, 38,6% dos pesquisados manifestam que de alguma forma sentem preocupação no que se refere à supracitada duplicidade de instâncias. Entretanto, deve ser considerado que existe

um contingente de 26% dos entrevistados que se preocupa muito pouco ou de nenhuma forma com a duplicidade de instâncias em matéria fiscal.

No que se refere à percepção dos respondentes quanto aos direitos dos contribuintes (conforme Tabela 8, abaixo), pelas três esferas de administração (Federal, Estadual e Municipal), a opinião predominante (59,7%) é de que as três são razoavelmente sensíveis, equivalendo-se as opiniões em relação aos extremos; 21,5% consideram que as três esferas são pouco ou nada sensíveis, em contraposição a 18,9% que consideram que são muito sensíveis aos direitos dos contribuintes. Eis a Tabela:

**Tabela 8: Percepção quanto aos direitos dos contribuintes**

Direito dos Contribuintes	FREQUÊNCIA	%
As três são pouco ou nada sensíveis aos direitos deles	91	21,5
As três são razoavelmente sensíveis aos direitos dele.	253	59,7
As três são muito sensíveis aos direitos deles	80	18,9
T O T A L	424	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Buscando uma especificidade maior nas respostas dos entrevistados, a Tabela 9 abaixo apresenta um detalhamento maior da percepção dos respondentes quanto aos direitos dos contribuintes, comparando a média da esfera da Administração Federal, com a média das Administrações Estaduais e a média das Administrações Municipais. Neste sentido, destaca-se que 55,4% dos mesmos apontam que a esfera federal é a mais sensível aos direitos dos contribuintes, e somente 22,7% de que é a estadual, e 21,7% de que é a municipal. Os resultados gerais não explicitam, por ora, que perfis de Estados e municípios são mais ou menos sensíveis aos contribuintes. Eis a Tabela:

**Tabela 9: Percepção quanto aos direitos dos contribuintes**

Direito dos Contribuintes	FREQUÊNCIA	%
A estadual é a mais sensível aos direitos deles	86	22,7
A municipal é a mais sensível aos direitos deles	83	21,9
A federal é a mais sensível aos direitos deles	210	55,4
T O T A L	379	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

No intuito de compreender a percepção dos entrevistados quanto ao nível técnico dos agentes fiscais (e das respectivas estruturas), comparando-se a esfera da Administração Federal, com a média das Administrações Estaduais e a média das Administrações Municipais, a Tabela 10 reflete essas análises. Frente ao presente questionamento, 59,6% dos respondentes defendem que as três esferas são por igual medianamente preparadas para o

desempenho de suas funções técnicas. Somente 8,4% consideram que as três esferas são por igual pouco preparadas. E destaca-se que 32% dos respondentes consideram as três esferas muito bem preparadas, incluindo-se nesta resposta inclusive a opinião em relação à instância municipal. Eis a Tabela:

**Tabela 10: Percepção quanto ao nível técnico dos agentes fiscais**

Nível técnico dos agentes fiscais	FREQUÊNCIA	%
As três esferas são por igual pouco preparadas	29	8,4
As três esferas são por igual medianamente preparadas	206	59,6
As três esferas são por igual bem ou muito bem preparadas	111	32,0
T O T A L	347	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A questão seguinte esmiuçou melhor a questão anterior, buscando identificar qual das três esferas é a mais bem preparada para o exercício de sua função de fisco, no que se refere à qualidade de seus agentes, comparando-se a esfera da Administração Federal, com a média das Administrações Estaduais e a média das Administrações Municipais.

A opinião quase unânime dos respondentes (87,9%) é de que a esfera federal é a mais bem preparada para a atuação a partir de seu corpo funcional de agentes fiscais. 10,7% apontam que a esfera estadual é a mais bem preparada, e somente 1,4% apontam que é a esfera municipal. Obviamente, que existem grandes diferenças de capacitação técnica entre diferentes Estados e, especialmente, entre diferentes municípios, de portes e condições completamente distintos. A Tabela 11 abaixo evidencia essas constatações:

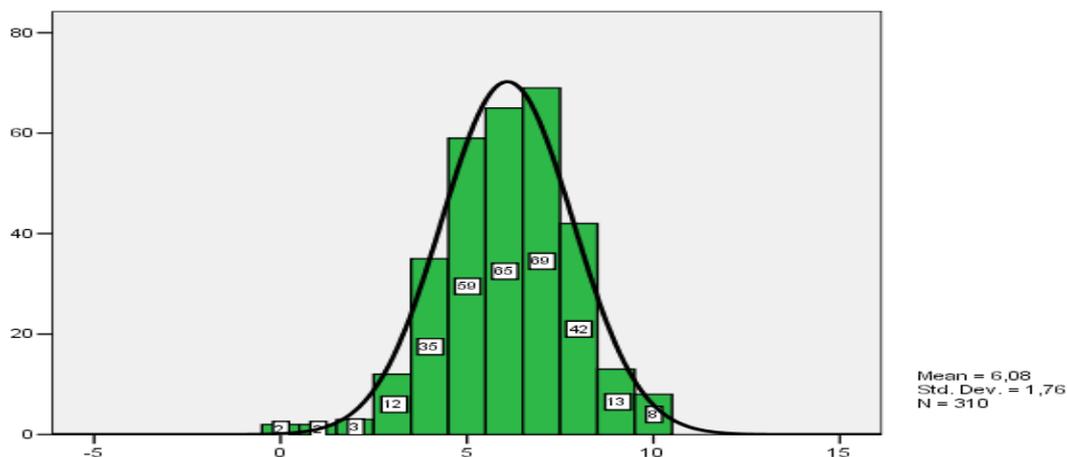
**Tabela 11: Percepção quanto ao nível técnico dos agentes fiscais das 3 esferas**

Nível técnico dos agentes fiscais	FREQUÊNCIA	%
A esfera federal é a melhor preparada	385	87,9
A esfera estadual é a melhor preparada	47	10,7
A esfera municipal é a melhor preparada	6	1,4
T O T A L	438	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Ao serem questionados sobre a percepção que (os respondentes) têm relativamente à qualidade geral das decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau de de , levando em conta uma equilibrada equação entre a *justiça* (no mérito) e a *presteza/segurança* (no tempo), dentro de uma escala intervalar variando de zero a 10, a pontuação média atingida foi 6,08, com um desvio-padrão de 1,76 (significando que 64% das respostas dos respondentes se situou na faixa entre  $[6,08 - 1,76]$  e  $[6,08 + 1,76]$ ). Observa-se assim que a média alcançada é

levemente superior à média teórica de 5,0 da escala, dando conta de que a administração fiscal estadual de 1º grau apresenta uma qualidade geral um pouco acima do ponto central entre os extremos zero (nenhuma) e dez (total). Eis o Quadro:



**Figura 3: Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

No que tange à qualidade das decisões da Administração Fiscal Estadual no nível de recursos (figura 4 abaixo), a média de respostas dos entrevistados foi de 6,53, na escala variando de 0 a 10, e com desvio-padrão de 1,762. Verifica-se assim uma percepção de qualidade das decisões no nível de recursos um pouco superior (7,04%) às decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau; pode ser em função de uma capacitação maior dos julgadores nesse nível, seja por maior preparo técnico, instrucional ou mesmo de experiência na atividade, em função de maiores complexidades e desafios demandados nesse nível de decisões.

Eis o quadro:

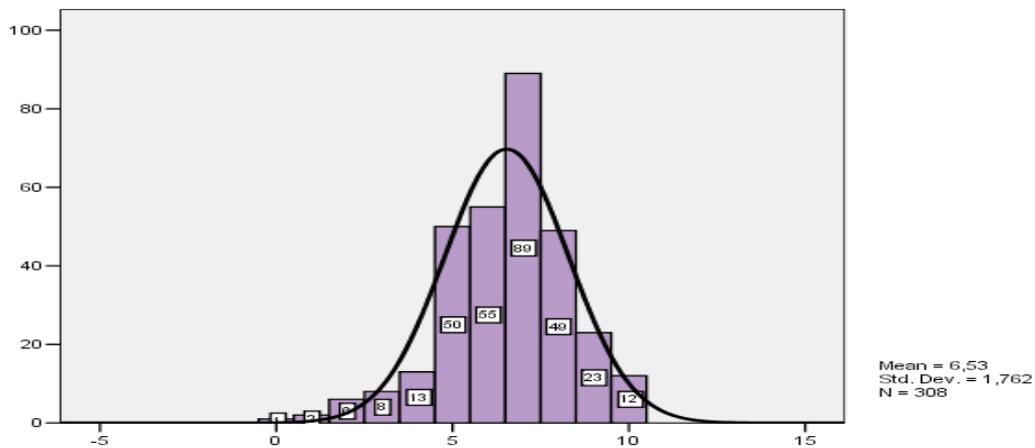


Figura 4: Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos  
Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Ao serem questionados sobre a qualidade das decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau, os respondentes apresentaram uma média de 6,84 e um desvio-padrão de 1,72. Verifica-se, assim, uma percepção bastante mais positiva da qualidade das decisões no nível federal (12,5% superior à avaliação equivalente no nível estadual). Não é feita inferência relativamente aos Estados em que estas percepções são denotadas; mas os respondentes percebem, no conjunto, maior qualidade nas decisões de nível federal. Eis o quadro:

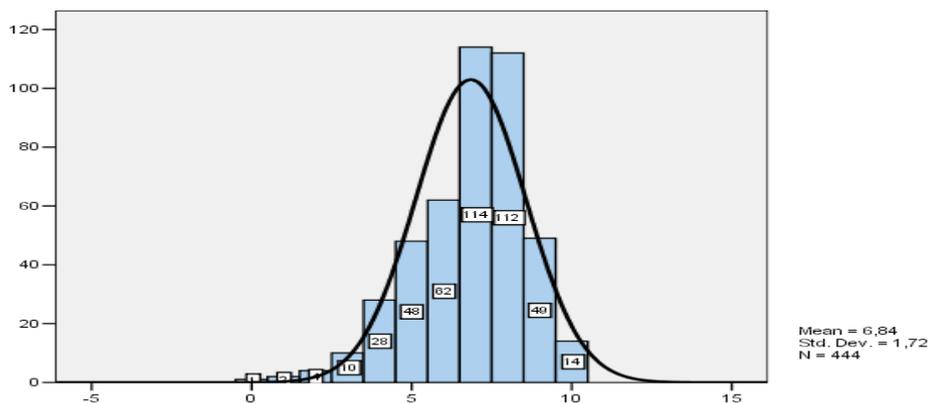
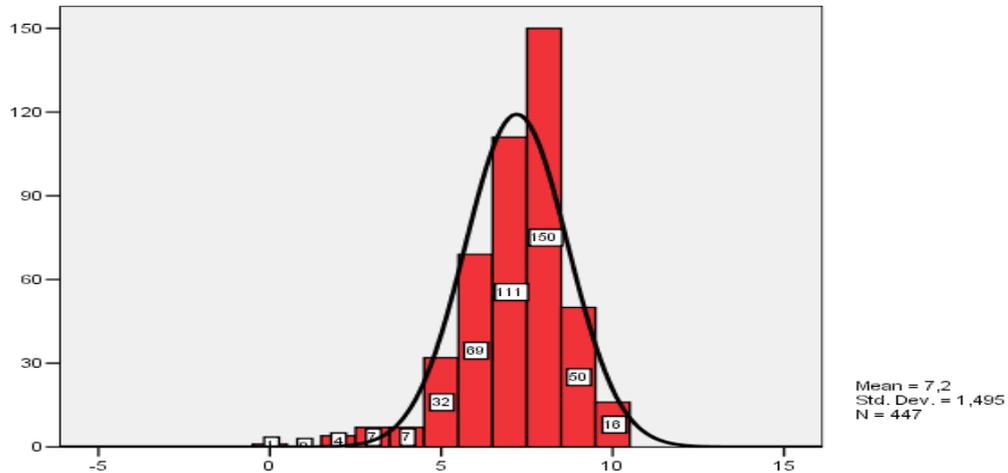


Figura 5: Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau  
Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Ao se referirem sobre a qualidade das decisões da Administração fiscal federal no nível de recursos (figura 6, a seguir), verifica-se uma média maior ainda, de 7,2, que é 5,2% maior se comparada com a média das avaliações das decisões de 1º grau desse nível (federal), e 10,26% superior se comparada com a média das avaliações das decisões de 1º grau do nível estadual. Significa, assim, que a avaliação dos respondentes da qualidade das decisões

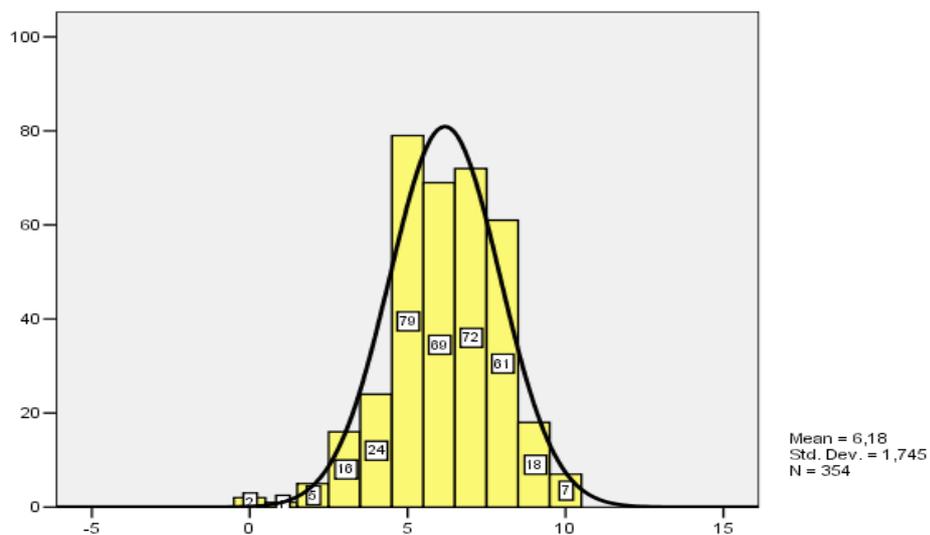
do nível federal é bastante superior (entre 5 e 10%) à avaliação da qualidade das decisões das administrações de nível estadual. Eis o quadro:



**Figura 6: Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

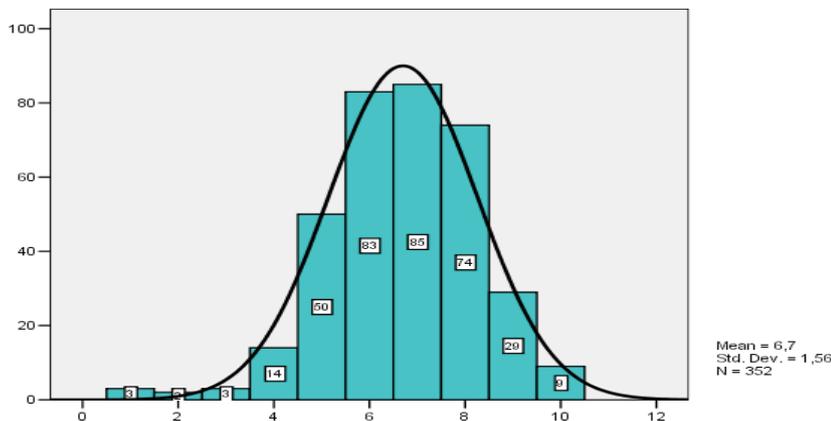
A avaliação dos respondentes quanto à qualidade das decisões da instância judicial estadual de 1º. grau recebeu média de 6,18, sendo a mesma 1,64% superior à correspondente avaliação da instância administrativa estadual de 1º. grau. Significa que ocorre uma pequena satisfação maior com a atuação da instância judicial, em relação à fiscal, no nível estadual. O desvio-padrão manteve-se regular: 1,745. A Figura 7 abaixo apresenta de forma ilustrada os dados:



**Figura 7: Decisões da Justiça Estadual de 1º grau**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A avaliação dos respondentes quanto à qualidade das decisões da instância judicial estadual de 2º. grau recebeu média de 6,7, sendo a mesma 8,41% superior à correspondente avaliação de 1º. grau. Significa que ocorre uma satisfação bastante superior com a atuação da instância judicial de 2º. grau, em relação à atuação de 1º. grau, corroborando a informação de que as decisões no 2º. nível apresentam maior qualidade nas decisões. Esta percepção é confirmada pelo desvio-padrão menor (de 1,745), significando que há bastante coerência e uniformidade nesta avaliação dos respondentes. A Figura 8 abaixo apresenta de forma ilustrada os dados:

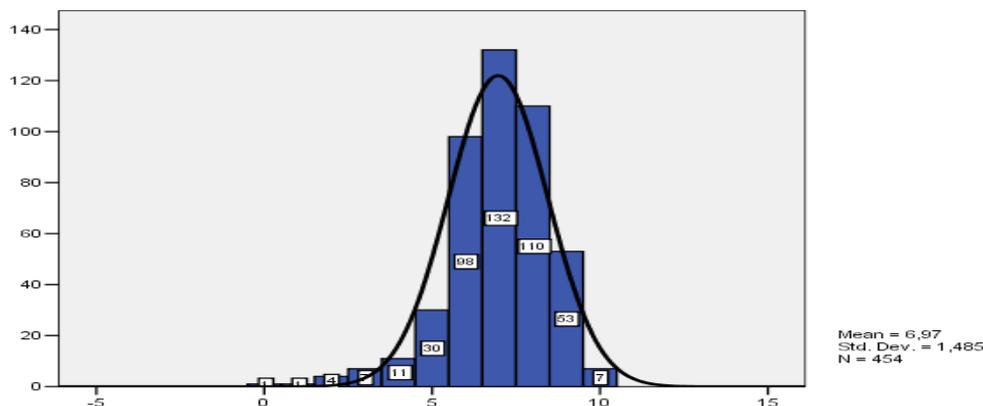


**Figura 8: Decisões da Justiça Estadual de 2º grau**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Buscando compreender a qualidade das decisões da Justiça Federal em 1º grau, as respostas dos entrevistados apresentaram uma média de 6,97 na escala de 11 pontos (0 a dez) e um desvio-padrão de apenas 1,49 (denotando expressiva uniformidade nas respostas). Em relação à mesma avaliação no nível estadual, a média de avaliação da qualidade das decisões da Justiça Federal de 1º. grau é 12,78% superior à correspondente avaliação do nível estadual. O desvio-padrão de 1,485 denota razoável uniformidade dos respondentes nesta avaliação.

A Figura 9 adiante apresenta de forma ilustrada os dados:

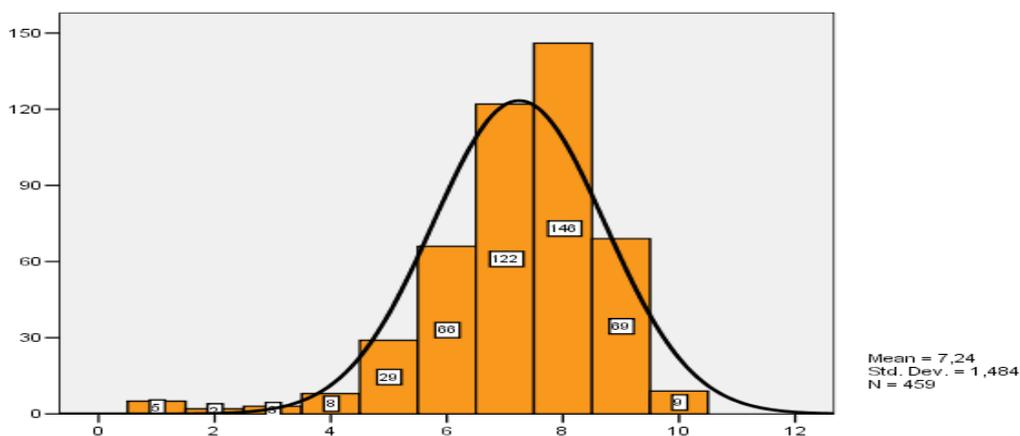


**Figura 9: Decisões da Justiça Federal de 1º grau**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Um ponto importante de análise nesse estudo era o de avaliar a opinião dos respondentes no que se refere à qualidade das decisões dos Tribunais Regionais Federais de 2º grau. A média das respostas apontadas pelos respondentes alcançou o melhor valor dentre as avaliações de qualidade feitas, de 7,24, com um desvio-padrão de apenas 1,48. Esta média é 3,87% superior à média das avaliações da qualidade das decisões da instância federal de 1º grau; 8,06% superior à média das avaliações da instância estadual de 2º. grau; e 17,15% superior à média das avaliações da instância estadual de 1º.grau.

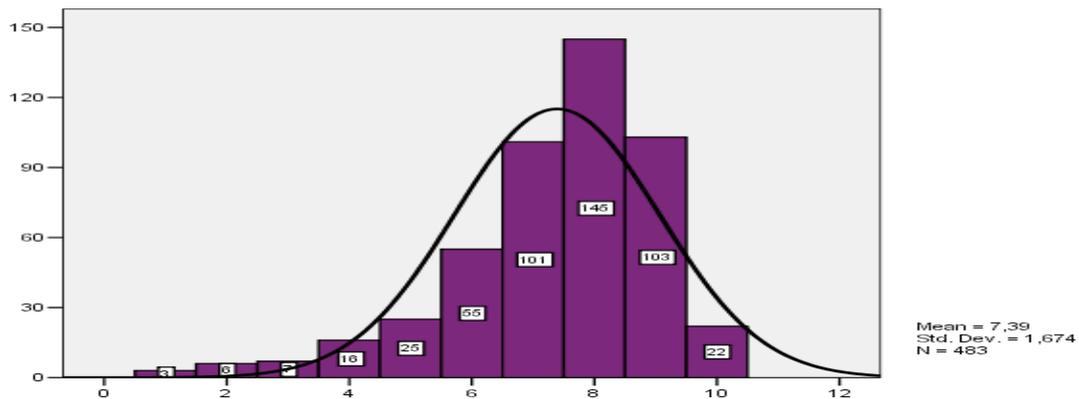
Pode-se observar, assim, que os respondentes percebem que a qualidade das decisões no âmbito dos Tribunais Regionais Federais de 2º. grau é bastante superior, especialmente em relação às decisões nas instâncias estaduais judiciais de 1º. grau. A Figura 10 abaixo ilustra os dados:



**Figura 10: Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau)**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A avaliação dos entrevistados sobre a qualidade das decisões do STJ e do STF em Brasília obteve média maior ainda: 7,39, confirmando a alta qualidade das decisões tomadas nestas câortes. A média supera em 2,07% a avaliação atribuída aos Tribunais Regionais Federais (de 2º. grau). Todavia, existe razoável dissonância em relação a esta percepção, tendo em vista o razoável desvio-padrão atingido: 1,67. A Figura 11 abaixo ilustra os dados:



**Figura 11: Decisões do STJ e do STF em Brasília**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

As questões seguintes propostas aos entrevistados são de discordância-concordância em relação a questões fiscais; ou seja, constituem avaliações ou juízos emitidos, em termos de opinião, em matéria fiscal. Dessa forma, 73,2% dos respondentes concorda que as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco, contra apenas 26,8% que discordam desta percepção. Ou seja, os entrevistados percebem claramente que as instâncias administrativas favorecem ou têm inclinação pró-fisco, ainda que os mesmos relutem em aceitar esta percepção. 45,8% dos respondentes confirma fortemente tal percepção. A Tabela 12 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 12: Decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco**

Decisões das Instâncias Administrativas	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	30	6,0
Discordo Muito	43	8,6
Discordo Pouco	61	12,2
Concordo Pouco	138	27,5
Concordo Muito	151	30,1
Concordo Totalmente	79	15,7
T O T A L	502	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à pergunta sobre o preparo da instância judicial para tratar de aspectos mais técnicos dos contenciosos, os respondentes se dividiram: 48,8% discordam (de que tenham preparo), contra 51,2% que concordam, de que tenham preparo, mas com as opiniões se centrando na escala, com poucos registros para a opinião “discordo totalmente” (somente 8,0%) e “concordo totalmente” (somente 5,0%). As explicações para o fenômeno podem ser buscadas nas entrevistas.

Corroborando com o argumento apresentado nessa questão, se por um lado juízes consideram dispensáveis as informações técnicas levantadas durante os processos administrativos, outra parte considera importante que as decisões se apóiem nestas informações e consideram que os juízes, especialmente nas decisões de 1º. Grau, tenham especialização em matéria fiscal e contábil, tendo em vista as complexidades das questões envolvidas, que o conhecimento do direito, por si só, é insuficiente para esclarecer e resolver. Nesse sentido, fazem inclusive sugestões diversas para diminuir as dificuldades dos julgamentos, como a capacitação dos juízes em matéria fiscal e contábil, especialização dos juizados por varas, criação de um órgão semelhante ao TRE e outras. A Tabela 13 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 13: Preparo das decisões judiciais em questões mais técnicas dos contenciosos**

Preparo das instâncias judiciais	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	40	8,0
Discordo Muito	110	22,1
Discordo Pouco	93	18,7
Concordo Pouco	106	21,3
Concordo Muito	123	24,7
Concordo Totalmente	26	5,2
T O T A L	498	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Mais da metade dos respondentes (54,5%) discorda que o tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) seja razoável, sendo que 35,1% discordam enfaticamente. E somente 7,1% concordam que o tempo seja razoável. Verifica-se assim que existe forte expectativa de que o tempo médio de duração dos processos administrativos estaduais seja diminuído.

A Tabela 14 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 14: Tempo médio de duração do processo administrativo Estadual**

Tempo médio dos processos	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	42	12,9
Discordo Muito	72	22,2
Discordo Pouco	63	19,4
Concordo Pouco	67	20,6
Concordo Muito	58	17,8
Concordo Totalmente	23	7,1
T O T A L	325	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A percepção dos respondentes em relação ao tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é mais crítica, do que em relação ao tempo despendido pelo processos administrativos estaduais: 65,2% dos respondentes discordam que o tempo dos processos judiciais estaduais seja razoável, sendo que 49,3% discordam fortemente; enquanto que somente 34,8% concordam, sendo que somente 2,5% apresentam uma opinião mais favorável, de concordância total quanto à razoabilidade do tempo despendido nesta instância. A Tabela 15 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 15: Tempo médio de duração do processo Judicial Estadual**

Tempo médio dos processos	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	85	23,3
Discordo Muito	95	26,0
Discordo Pouco	58	15,9
Concordo Pouco	68	18,6
Concordo Muito	50	13,7
Concordo Totalmente	9	2,5
T O T A L	325	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A percepção dos respondentes em relação ao tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) também é negativa, embora melhor que a correspondente sobre o tempo estadual despendido: 52,2% discordam que o tempo seja razoável (contra 47,8% dos que concordam). Verifica-se assim que os respondentes têm uma percepção melhor do tempo despendido na esfera federal (52,2% de discordância ao tempo despendido na esfera federal, contra 65,2% na esfera estadual; ou, vice-versa, 47,8% dos respondentes concorda que o tempo médio do processo administrativo federal seja razoável, contra apenas 34,8% de concordância para a esfera estadual).

A Tabela 16 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 16: Tempo médio de duração do processo Administrativo Federal**

Tempo médio dos processos	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	50	10,9
Discordo Muito.	86	18,8
Discordo Pouco	103	22,5
Concordo Pouco	99	21,7
Concordo Muito	102	22,3
Concordo Totalmente	17	3,7
<b>T O T A L</b>	<b>457</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A percepção dos respondentes em relação ao tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é bastante crítica: 55,9% dos respondentes discordam que o tempo dos processos judiciais federais seja razoável, sendo que 37,5% discordam fortemente; e somente 4,4% concordam totalmente que o tempo seja razoável. Mesmo assim, as percepções em relação à atuação na esfera federal são levemente mais favoráveis, do que as percepções em relação às atuações da esfera estadual: 37,5% de concordância para a atuação da esfera federal, contra 34,8% de concordância para a esfera estadual.

A Tabela 17 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 17: Tempo médio de duração do processo Judicial Federal**

Tempo médio dos processos	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	68	14,8
Discordo Muito	103	22,5
Discordo Pouco	85	18,6
Concordo Pouco	106	23,1
Concordo Muito	76	16,6
Concordo Totalmente	20	4,4
<b>T O T A L</b>	<b>458</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A pergunta se a duplicidade de instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal teve a concordância de 2/3 (69,3%) dos respondentes. Somente 1/3 (30,7%) discorda que a duplicidade traga qualidade aos julgamentos em matéria fiscal. Cabe ainda ser apontado que a metade (50,3%) dos respondentes concorda fortemente com esta percepção, de que a duplicidade qualifica os julgamentos em matéria fiscal. O número de respondentes que discorda totalmente desta visão é de apenas 7,8%.

A Tabela 18 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 18: A duplicidade de instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal**

Duplicidade de instância acresce qualidade	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	39	7,8
Discordo Muito	53	10,6
Discordo Pouco	60	12,0
Concordo Pouco	96	19,2
Concordo Muito	168	33,7
Concordo Totalmente	83	16,6
T O T A L	499	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Os respondentes concordam de forma geral, com elevado percentual (79,3%), de que a duplicidade de instâncias contribui para protelar o não cumprimento das obrigações dos contribuintes. 61,6% dos respondentes concordam fortemente com esta percepção. Vice-versa, somente 20,7% dos respondentes discorda que a duplicidade enseje o não cumprimento das obrigações dos contribuintes.

É possível interpretar as respostas dos respondentes por outro ponto de vista: os respondentes percebem que os contribuintes não se opõem a protelar ou descumprir as obrigações em matéria fiscal, mas querem discutir até o limite possível suas demandas e direitos, especialmente na instância judicial.

A Tabela 19 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 19: A duplicidade de instâncias enseja a protelação para o não cumprimento das obrigações**

Duplicidade de instância enseja protelação	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	28	5,6
Discordo Muito	33	6,6
Discordo Pouco	42	8,4
Concordo Pouco	88	17,7
Concordo Muito	181	36,3
Concordo Totalmente	126	25,3
T O T A L	498	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Adicionalmente à percepção de que a duplicidade de instâncias enseja a protelação de compromissos, 4/5 (80,5%) dos respondentes também considera que a relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao litigante; somente 19,5% considera que seja desfavorável. Cabe ainda ser enfatizado que esta visão encontra forte respaldo (concordância) em 63,8% dos respondentes.

A Tabela 20 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 20: A relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante**

Relação custo-benefício de litigar	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	23	4,7
Discordo Muito	26	5,3
Discordo Pouco	47	9,5
Concordo Pouco	83	16,8
Concordo Muito	190	38,5
Concordo Totalmente	125	25,3
T O T A L	494	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao efeito em termos de custo-benefício de litigar na instância judicial, os respondentes são um pouco mais cautelosos: 67,5% consideram que traga vantagens em termos de custo-benefício; enquanto que 32,6% discorda que traga vantagens. A pergunta não identifica motivos, que poderiam ser: maior crítica e rigor de análise nas instâncias judiciais; necessidade de fazer um melhor balanço entre perdas e ganhos com a submissão de processos à instância judicial; possíveis revisões e levantamento de novos ângulos e problemas que a instância judicial poderá levantar.

A Tabela 21 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 21: A relação custo-benefício de litigar na Instância Judicial é favorável ao litigante**

Relação custo-benefício de litigar	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	32	6,5
Discordo Muito	45	9,1
Discordo Pouco	84	17,0
Concordo Pouco	126	25,5
Concordo Muito	138	27,9
Concordo Totalmente	70	14,1
T O T A L	495	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A resposta seguinte, relativamente aos custos da duplicidade de instâncias para o contribuinte litigante, esclarece que, não obstante ocorra uma relação custo-benefício vantajosa para o contribuinte litigante, ela ao mesmo tempo implica em incorrer custos elevados para o contribuinte. Esta percepção encontra respaldo (concordância) de 58,5% dos respondentes. Verifica-se assim que litigar é oneroso para os contribuintes litigantes, que se sentem pressionados a recorrer à instância judicial não por simples capricho, mas como medida de desoneração de encargos fiscais que consideram indevidos e que, por isso, cabem ser discutidos.

Pode ser considerado que, se iniciam um processo judicial com previsão de custos elevados, é porque concorrem com a expectativa de que, ainda assim, haverá ganho final em termos de custo-benefício, porque encontram motivos (fundamentação) para recorrer na instância judicial, onerando o sistema.

A Tabela 22, a seguir, demonstra de uma melhor maneira essas constatações:

**Tabela 22: Os custos da duplicidade de instâncias são elevados para o contribuinte litigante**

O custo da duplicidade de instâncias	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	53	10,8
Discordo Muito	69	14,1
Discordo Pouco	81	16,6
Concordo Pouco	89	18,2
Concordo Muito	132	27,0
Concordo Totalmente	65	13,3
T O T A L	489	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à questão seguinte, se os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral, mais de 4/5 (82%) dos respondentes considera que sim. Os respondentes percebem que existe uma lógica irracional do sistema, que força contribuintes a percorrer o caminho das demandas judiciais (litigar com o poder público), em que a relação custo-benefício é positiva, mas a custos elevados, sobrecarregando por sua vez o sistema judicial; ou seja, o sistema está estruturado para sobrecarregar-se e ser ineficiente.

A Tabela 23, a seguir, ilustra os dados:

**Tabela 23: Os custos da duplicidade de instâncias são elevados para a sociedade em geral**

O custo da duplicidade de instâncias	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	18	3,6
Discordo Muito	31	6,2
Discordo Pouco	41	8,2
Concordo Pouco	92	18,4
Concordo Muito	157	31,3
Concordo Totalmente	162	32,3
T O T A L	501	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Os respondentes percebem que, não obstante a duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) implicar em esforço e custo aos contribuintes (para buscar seus direitos), ela é benéfica para os contribuintes litigantes. O sistema impõe um caminho forçado

de litigância aos contribuintes, e de custos adicionais, se e quando não demandam nas instâncias administrativa e judicial. E, ao não demandarem, os contribuintes acabam tendo perdas em termos da relação custo-benefício. Os respondentes têm uma percepção enfática desta visão: 82,7% concordam, com apenas 17,3% de discordantes.

A Tabela 24, a seguir, ilustra esses dados:

**Tabela 24: A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para o contribuinte litigante**

Duplicidade de instâncias é benéfica	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	27	5,4
Discordo Muito	20	4,0
Discordo Pouco	39	7,9
Concordo Pouco	97	19,6
Concordo Muito	185	37,3
Concordo Totalmente	128	25,8
T O T A L	496	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A interpretação dos respondentes à questão “A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral”, que teve 65,9% de concordância (ou aprovação), que aparentemente contraria percepções e respostas anteriores, parece paradoxal, certamente por conter outras razões de fundo. O posicionamento dos respondentes é enfático porque somente 34,8% discordam.

As interpretações que podem ser feitas para esse posicionamento aparentemente contraditório dos respondentes podem ser:

- a) inobstante os custos e a sobrecarga do sistema judicial, que a duplicidade de instâncias acarreta, a sociedade brasileira preferiria as garantias de um regime de discussões democráticas, em que o Estado realmente garante os direitos dos cidadãos e das organizações;
- b) para a sociedade, a justiça seria mais importante que a eficiência;
- c) inobstante as demoras geradas pela duplicidade de instâncias, a discussão de demandas fiscais no âmbito administrativo e judicial, ainda que de forma separada, é benéfica para assegurar os direitos dos contribuintes, e para evitar a submissão a visões reputadas equivocadas ou autoritárias dos governos;
- d) um fatalismo da sociedade de que o sistema político é incapaz de proceder reformas institucionais que corrijam as irracionalidades do sistema tributário.

A Tabela 25 a seguir ilustra os dados:

**Tabela 25: A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral**

Duplicidade de instâncias é benéfica	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	66	13,2
Discordo Muito	47	9,4
Discordo Pouco	61	12,2
Concordo Pouco	98	19,6
Concordo Muito	146	29,1
Concordo Totalmente	83	16,6
T O T A L	501	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

O questionamento de se as provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial constituiu um dos pontos de análise desse rol de interpretações e de análises do presente relatório. Os respondentes são enfáticos: quase a totalidade (83,9%) opina que as provas constituídas nos processos administrativos deveriam ser aproveitadas, manifestando-se desta forma de maneira clara para um trabalho mais integrado (e não-estanque) entre as instâncias administrativa e judicial, fato já salientado anteriormente nas entrevistas dos *experts*.

Tal providência evitaria perdas de esforços, de tempo e, mesmo, de conhecimentos específicos de cada área, que não podem ser minimizados ou mesmo desprezados. Somente 16,1% discordam desse aproveitamento, opinando que a instância judicial deva desconhecer e recomençar as análises.

A Tabela 26 a seguir ilustra os dados:

**Tabela 26: As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial**

Aproveitamento das Provas no âmbito judicial	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	23	4,6
Discordo Muito	24	4,8
Discordo Pouco	34	6,7
Concordo Pouco	81	16,1
Concordo Muito	165	32,7
Concordo Totalmente	177	35,1
T O T A L	504	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à questão se o simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal, os respondentes têm opinião dividida: 47,7% discordam (sendo que 33,6% discordam fortemente da proposição), em contraposição a 52,3% que concordam. Certamente porque o aumento do número de juízes e tribunais constitui um de vários fatores que podem contribuir para a solução do problema. Outros fatores podem ser, também: a simplificação (ou

reforma) do sistema tributário; o desenvolvimento de melhores sistemas tecnológicos de processamento; a melhoria da capacitação das administrações intermediárias; a melhor capacitação dos cidadãos e das organizações; maior disponibilidade e melhor gerenciamento de informações sobre tributos pelo poder público, e outros.

A Tabela 27 a seguir ilustra os dados:

**Tabela 27: O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal**

O aumento do número de juízes	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	80	16,1
Discordo Muito	87	17,5
Discordo Pouco	70	14,1
Concordo Pouco	122	24,5
Concordo Muito	106	21,3
Concordo Totalmente	33	6,6
T O T A L	498	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A opinião quase unânime dos respondentes (90,2%) é a de que a introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do poder judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias. Somente 9,8% dos respondentes discorda. Esse pensamento a favor da introdução de varas especializadas corrobora várias opiniões com semelhante opinião de *experts* entrevistados, que enfatizaram a importância de os juízes, especialmente os de 1º grau, terem melhor preparação para lidarem com questões de âmbito administrativo-fiscal, tais como: melhor conhecimento da contabilidade, de trâmites de importação-exportação, de débitos-créditos tributários.

Novamente, enfatiza-se desta forma a importância de integrar os conhecimentos de diferentes disciplinas, no caso administração e direito, em que nenhuma das duas é mais importante que a outra, mas devem atuar de forma conjunta (interdisciplinar).

A Tabela 28 a seguir ilustra os dados:

**Tabela 28: A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias**

Elevação da morosidade processual	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	12	2,4
Discordo Muito	14	2,8
Discordo Pouco	23	4,6
Concordo Pouco	108	21,6
Concordo Muito	170	33,9
Concordo Totalmente	174	34,7
T O T A L	501	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A proposição da medida da arbitragem entre Fisco e Contribuinte, como medida para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações, tem o apoio de 2/3 dos respondentes (71,5%); apenas 28,5% considera que tal medida inócua. De acordo com o levantamento feito com *experts*, a recorrência à estratégia da arbitragem pode constituir boa alternativa, sendo usada em outros países, tendo suas especificidades e limitações. No caso, os respondentes confirmam enfaticamente que esta medida, do uso da arbitragem entre o fisco e o contribuinte, pode contribuir para a melhoria da eficiência do sistema tributário brasileiro.

A Tabela 29 abaixo apresenta os dados obtidos dos respondentes:

**Tabela 29: A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações**

A arbitragem entre fisco e contribuinte	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	62	12,5
Discordo Muito	39	7,9
Discordo Pouco	40	8,1
Concordo Pouco	96	19,4
Concordo Muito	142	28,7
Concordo Totalmente	116	23,4
T O T A L	495	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Grande parte dos respondentes (80,5%) concorda com a proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral, pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária. Somente 19,5% dos respondentes discorda da proposta. A definição dos respondentes robora posicionamentos anteriores, a favor de uma melhor integração da instância judicial com soluções técnicas e gerenciais, como a implementação de varas especializadas, ou mesmo a instituição de um sistema nos moldes da Justiça especializada no âmbito eleitoral.

A Tabela 30 apresenta os dados levantados dos respondentes:

**Tabela 30: A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), com uma Justiça Fiscal Especializada**

Proposta de uma Justiça Especializada	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	35	7,1
Discordo Muito	22	4,5
Discordo Pouco	40	8,1
Concordo Pouco	112	22,7
Concordo Muito	182	36,8
Concordo Totalmente	103	20,9
T O T A L	494	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Três de cada quatro respondentes (75,7%) concorda em assegurar à autoridade administrativa encarregada do lançamento o *status* e as garantias inerentes ao judiciário (mas sem inviabilizar o direito do contribuinte de recorrer adiante a varas especializadas), visando a

resolver no ato a diferença de entendimento, em relação a um conflito em matéria fiscal. Constitui uma solução mais ampla do que a alternativa da arbitragem, que tem a vantagem de viabilizar uma solução de integração entre aspectos técnico-administrativos e judiciais.

A Tabela 31 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 31: Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o *status* e as garantias inerentes ao Judiciário**

Assegurar à autoridade administrativa	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	44	8,9
Discordo Muito	24	4,5
Discordo Pouco	52	10,5
Concordo Pouco	104	21,1
Concordo Muito	184	37,2
Concordo Totalmente	86	17,4
T O T A L	494	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Entender se a falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários foi um ponto de reflexão dessa pesquisa. Um contingente de 68,6% dos respondentes se posicionou desta forma, considerando que a falta de confiança na isenção da administração pública aumenta a demanda na instância judicial.

Desta maneira, uma estratégia importante do poder público, para diminuir a carga sobre a instância judicial, é atuar na melhora da isenção da administração pública, aí incluindo a isenção da instância administrativa, observando-se que a melhoria na atuação de uma instância (a administrativa) naturalmente afetaria positivamente o desempenho da outra (a instância judicial). Daí a importância da atuação integrada e sinérgica entre as duas instâncias.

A Tabela 32 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 32: Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários**

Falta de confiança na isenção da Administração Pública	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	36	7,2
Discordo Muito	58	11,5
Discordo Pouco	64	12,7
Concordo Pouco	91	18,1
Concordo Muito	147	29,2
Concordo Totalmente	107	21,3
T O T A L	503	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Quase a totalidade dos respondentes (84,7%) concorda que soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil. Obviamente, conforme salientado nas

entrevistas por vários *experts*, tal importação de solução deve atender a diferentes aspectos culturais, tendo em vista as especificidades da realidade brasileira.

A Tabela 33 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 33: Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil**

Soluções em outros países	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	19	4,0
Discordo Muito	16	3,3
Discordo Pouco	38	7,9
Concordo Pouco	105	22,0
Concordo Muito	167	34,9
Concordo Totalmente	133	27,8
T O T A L	478	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A análise descritiva dos próximos cinco itens (Tabelas 34 a 38 inclusive) tem como ponto de questionamento os “*Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal*”. Em relação à primeira das cinco questões, elevado percentual dos respondentes (68,9%) concorda que existe um apetite fiscal insaciável por parte dos governos do dia. Para fazerem frente à pressão dos gastos públicos, os governos tendem a esquecer discursos anteriores e a recorrer à a solução mais simples, qual seja, o aumento da carga tributária, frustrando as expectativas da sociedade, que gostaria de vê-la diminuída (e hoje beira a faixa dos 40% do PIB).

A Tabela 34 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 34: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o apetite fiscal insaciável dos governos do dia**

O apetite fiscal insaciável dos governos do dia	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	33	6,6
Discordo Muito	51	10,2
Discordo Pouco	72	14,3
Concordo Pouco	77	15,3
Concordo Muito	166	33,1
Concordo Totalmente	103	20,5
T O T A L	502	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao segundo questionamento desse bloco, sobre o interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar, 92% concordam que tal interesse existe. De acordo com a percepção dos respondentes, na realidade brasileira, cada um busca seu interesse pessoal, de liberar-se ao máximo dos compromissos de pagamento de tributos; nas empresas, certamente, o fenômeno é semelhante, até pelos compromissos que seus gestores têm em gerarem lucros.

Se a carga de impostos fosse planejada para ser direcionada a outras finalidades, como a cultura, poderia ocorrer uma minimização desse interesse, uma vez que os valores poderiam ser direcionados a finalidades mais valorizadas pelos contribuintes, estimulando, quem sabe, uma cultura menos beligerante com o fisco. A Tabela 35 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 35: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar**

O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	9	1,8
Discordo Muito	10	2,0
Discordo Pouco	21	4,2
Concordo Pouco	86	17,1
Concordo Muito	238	47,3
Concordo Totalmente	139	27,6
TOTAL	503	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao terceiro questionamento desse bloco, sobre a cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da administração tributária, novamente encontra elevada concordância por parte dos respondentes: 73,1%. Embora os operadores se considerem neutros ou isentos no exercício das suas funções, a opinião externa dos respondentes (pertencentes a diferentes áreas da sociedade) afirma que eles “carregam” uma cultura fiscalista. Obviamente que tal comportamento gera reações e frustrações na sociedade, especialmente nos contribuintes que, para ressegurarem seus direitos, obviamente recorrem à instância judicial, sobrecarregando a mesma. A Tabela 36 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 36: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária**

A cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	25	5,0
Discordo Muito	48	9,6
Discordo Pouco	61	12,2
Concordo Pouco	123	24,7
Concordo Muito	153	30,7
Concordo Totalmente	88	17,7
TOTAL	498	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao quarto questionamento desse bloco, sobre o caráter crescentemente técnico e complexo da tributação no Brasil, há concordância quase total: 89,2% dos respondentes consideram que nosso sistema tributário é crescentemente técnico e complexo. Por isso, a urgência de uma reforma do sistema tributário, da qual se fala muito, há muitos anos, mas pouco se avança de forma efetiva. A Tabela 37 adiante ilustra os dados:

**Tabela 37: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: o caráter crescentemente técnico e complexo da tributação**

O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	12	2,4
Discordo Muito	15	2,9
Discordo Pouco	24	4,7
Concordo Pouco	83	16,3
Concordo Muito	210	41,3
Concordo Totalmente	159	31,6
T O T A L	503	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

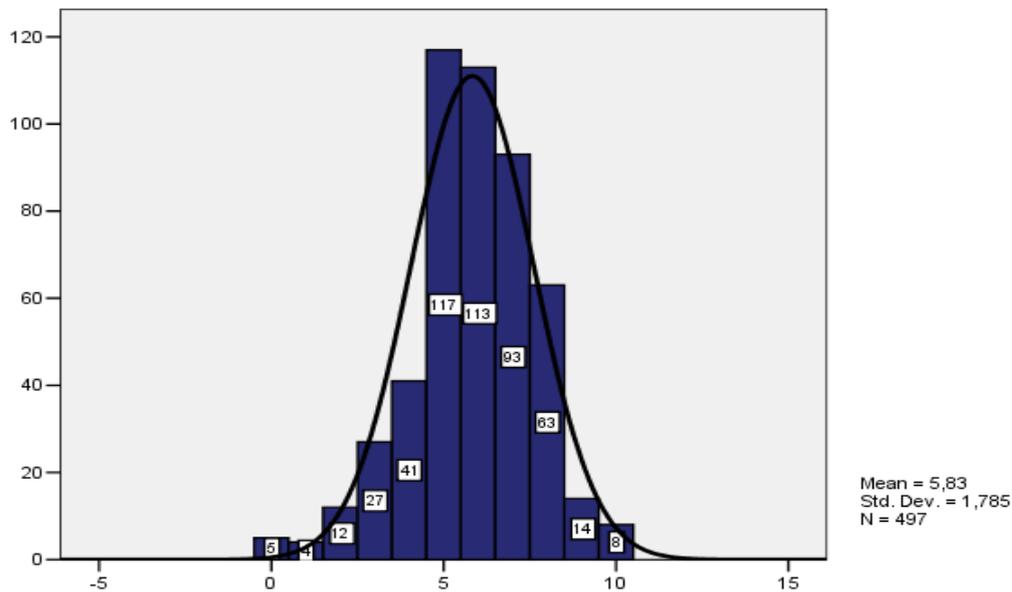
O quinto e último questionamento desse bloco --a desarticulação institucional entre a administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós-- encontrou elevada concordância (79,4%) entre os respondentes. Isso indica claramente que essa desarticulação entre administração e jurisdição constitui forte fator de litigiosidade em matéria fiscal, além de acarretar, ao mesmo tempo, outros problemas, tais como menor eficiência do sistema tributário, o aumento de custos para os próprios contribuintes, para as instâncias públicas e para a sociedade em geral. Essa observação quanto à falta de integração entre administração e jurisdição foi apontada enfaticamente pelos *experst* na fase das entrevistas. A Tabela 38 abaixo ilustra os dados:

**Tabela 38: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós**

A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós	FREQUÊNCIA	%
Discordo Totalmente	12	2,4
Discordo Muito	39	7,9
Discordo Pouco	51	10,3
Concordo Pouco	93	18,9
Concordo Muito	198	40,2
Concordo Totalmente	100	20,3
T O T A L	493	100,00

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A última questão visa a identificar a nota dos respondentes ao atual sistema caracterizado por uma duplicidade estanque de Instâncias. Diante do presente questionamento, a média de respostas dos entrevistados levando em consideração uma escala de razão de 0 a 10 foi de 5,83. A Figura 12 adiante demonstra de uma melhor maneira esses resultados:



**Figura 12: Nota atribuída ao atual sistema caracterizado pela duplicidade de instâncias**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Na mesma linha de raciocínio do que vem sendo discutido, apresenta-se, num próximo sub-tópico, o teste de normalidade dos dados, num segundo momento o teste de confiabilidade dos dados (*Alfa de Cronbach*) e por fim, uma análise fatorial.

## 4.2 Teste de Normalidade

Para verificar se a distribuição é normal, foi realizado o teste Kolmogorov-Smirnov, o qual indicou a normalidade da distribuição. De acordo com Bisquerra, Sarriera e Martínez (2004), esta prova talvez seja a mais adequada para comprovar se uma distribuição empírica se ajusta à lei normal. Ainda na visão dos autores supracitados, é uma prova de qualidade de ajuste.

### 4.3 Análise de Confiabilidade (*Alfa de Cronbach*)

Com o intuito de avaliar a validade interna do instrumento de pesquisa, calculou-se a *confiabilidade* da escala, ou seja, a ausência de erros de mensuração. A *confiabilidade* da escala está ligada, de acordo com Malhotra (2001), diretamente ao grau em que uma determinada medida está livre de erros aleatórios; podendo ser verificada por meio da determinação do coeficiente *Alfa de Cronbach*, sendo desejáveis valores acima de 0,60 (MALHOTRA, 2001), em uma escala cujo mínimo é 0 e o máximo 1.

Com base nos resultados desse teste, eliminam-se algumas questões, o que poderia elevar os índices dos seus respectivos construtos a valores mais aceitáveis. Utilizou-se ainda, para medir a *confiabilidade* da escala, o *Teste de Confiabilidade Composta*, descrita por Hair (1998), que considera a participação relativa das variáveis em cada fator, ou em cada construto. Resultados superiores a 0,70 indicam que os indicadores individuais são consistentes em suas medidas. Dessa maneira, a pesquisa em questão obteve um *Alfa de Cronbach* do instrumento de 0,834, o que pode ser considerado aceitável em comparação com o que a literatura preconiza.

### 4.4 Análise da Variância (ANOVA)

A análise de variância é uma técnica que pode ser usada para determinar as diferenças entre as médias dos grupos, testando a hipótese de que vários grupos tenham a mesma média (aceitação da hipótese nula) ou não (rejeição da hipótese nula). Por meio de uma análise de variância busca-se identificar, nessa etapa do trabalho, quais são as variáveis que se comportam de maneira diferente em relação a determinada questão de enfoque.

A aceitação ou rejeição da hipótese nula será demonstrada através da significância fornecida na tabela ANOVA. Tomando um valor crítico de 95%, rejeita-se a hipótese nula quando o nível de significância for menor que 0,05, e aceita-se a mesma quando o nível de significância for maior que 0,05.

De acordo com Bisquerra, Sarriera e Martínez (2004), a principal aplicação da ANOVA (*analise of variance*) é a comparação de médias oriundas de grupos diferentes,

também chamados tratamentos, como, por exemplo, médias históricas de questões de concordância ou satisfação, médias de rendimentos de empresas que operam simultaneamente, entre muitas outras aplicações. Existem dois métodos para calcular-se a variância: dentro de grupos (MQG) e a variância das médias (MQR).

Em uma ANOVA, calculam-se esses dois componentes de variância. Se a variância calculada usando a média (MQR) for maior do que a calculada (MQG) usando os dados pertencentes a cada grupo individual, isso pode indicar que existe uma diferença significativa entre os grupos.

Diante dessa rápida elucidação conceitual, passa-se a seguir a uma análise dos testes de análise de variância utilizados nesse estudo. Dessa maneira, o primeiro teste realizado refere-se às variáveis qualidade geral das decisões e a área de atuação. Num primeiro momento apresenta-se a estatística descritiva do teste e posteriormente os resultados proporcionados por essa análise.

Analisa-se nesse estudo as ANOVAS, das diferentes questões do questionário aplicado aos 509 respondentes, segundo três segmentações ou agrupamentos dos mesmos:

**Áreas de atuação** (Estado administrador, Estado julgador, Contribuintes e Líderes da sociedade;

**Atuação funcional/profissional** (por agrupamentos de profissões: Advocacia Privada, Advocacia Pública, Ministério Público-Magistratura, Direção Política-Administração Tributária, Outra;

**Regiões do Brasil** (Sul, Sudeste, Nordeste, Norte, Centro-Oeste).

#### 4.4.1 Análise da Variância (ANOVA) pelas Áreas de Atuação dos Respondentes

A Tabela 39 abaixo apresenta o número de respondentes integrantes das quatro áreas de atuação e interesse da pesquisa:

**Tabela 39: Número de respondentes dos grupos das áreas de atuação dos respondentes (e interesse da pesquisa)**

<b>Categorias (áreas de atuação)</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>
<i>I – Estado Administrador</i>	140	27,5
<i>II - Estado Julgador</i>	100	19,6
<i>III – Contribuintes</i>	150	29,4
<i>IV – Líderes da Sociedade</i>	120	23,5
<b>Total</b>	510	100,0

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 40: Estatística descritiva do teste ANOVA entre variáveis de avaliação da qualidade das decisões das instâncias com notas (questões 4 a 12) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
<i>4 - Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1° grau.</i>	<i>I</i>	48	7,27	1,621
	<i>II</i>	82	5,34	1,919
	<i>III</i>	92	5,84	1,653
	<i>IV</i>	88	6,38	1,359
	<i>Total</i>	310	6,08	1,760
<i>5 - Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos.</i>	<i>I</i>	48	8,04	1,383
	<i>II</i>	81	5,93	1,842
	<i>III</i>	92	6,16	1,692
	<i>IV</i>	87	6,66	1,437
	<i>Total</i>	308	6,53	1,762
<i>6 - Decisões da Administração Fiscal Federal em 1° grau.</i>	<i>I</i>	96	7,66	1,420
	<i>II</i>	164	6,52	1,923
	<i>III</i>	97	6,55	1,581
	<i>IV</i>	87	6,89	1,474
	<i>Total</i>	444	6,84	1,720
<i>7 - Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos.</i>	<i>I</i>	96	7,74	1,340
	<i>II</i>	167	7,12	1,492
	<i>III</i>	96	6,86	1,594
	<i>IV</i>	88	7,13	1,421
	<i>Total</i>	447	7,20	1,495
<i>8 - Decisões da Justiça Estadual de 1° grau.</i>	<i>I</i>	50	6,52	1,644
	<i>II</i>	122	5,85	1,808
	<i>III</i>	94	6,23	1,655
	<i>IV</i>	88	6,39	1,758
	<i>Total</i>	354	6,18	1,745
<i>9 - Decisões da Justiça Estadual de 2° grau.</i>	<i>I</i>	51	6,96	1,612
	<i>II</i>	118	6,46	1,757
	<i>III</i>	94	6,67	1,432
	<i>IV</i>	89	6,90	1,340
	<i>Total</i>	352	6,70	1,560
<i>10 - Decisões da Justiça Federal de 1° grau</i>	<i>I</i>	89	7,42	1,286
	<i>II</i>	177	6,68	1,716
	<i>III</i>	96	7,02	1,240
	<i>IV</i>	92	7,02	1,309
	<i>Total</i>	454	6,97	1,485

<i>11 - Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).</i>	<i>I</i>	94	7,63	1,253
	<i>II</i>	179	6,84	1,758
	<i>III</i>	96	7,29	1,256
	<i>IV</i>	90	7,59	1,101
	<i>Total</i>	459	7,24	1,484
<i>12 - Decisões do STJ e do STF em Brasília.</i>	<i>I</i>	103	7,76	1,264
	<i>II</i>	187	6,98	1,945
	<i>III</i>	95	7,28	1,705
	<i>IV</i>	98	7,89	1,200
	<i>Total</i>	483	7,39	1,674

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 41: Análise do teste ANOVA Posthoc entre as variáveis de avaliação da qualidade das decisões das instâncias com notas (questões 4 a 12) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável Dependente	Grupos	Cruzamentos	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>4 - Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau.</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	1,929*	,000
		<i>III</i>	1,434*	,000
		<i>IV</i>	,896*	,003
	<i>II</i>	<i>I</i>	-1,929*	,000
		<i>III</i>	-,495*	,049
		<i>IV</i>	-1,034*	,000
	<i>III</i>	<i>I</i>	-1,434*	,000
		<i>II</i>	,495*	,049
		<i>IV</i>	-,538*	,029
	<i>IV</i>	<i>I</i>	-,896*	,003
		<i>II</i>	1,034*	,000
		<i>III</i>	,538*	,029
<i>5 - Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos.</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	2,116*	,000
		<i>III</i>	1,879*	,000
		<i>IV</i>	1,386*	,000
	<i>II</i>	<i>I</i>	-2,116*	,000
		<i>III</i>	-,237	,338
		<i>IV</i>	-,729*	,004
	<i>III</i>	<i>I</i>	-1,879*	,000
		<i>II</i>	,237	,338
		<i>IV</i>	-,492*	,043
	<i>IV</i>	<i>I</i>	-1,386*	,000
		<i>II</i>	,729*	,004
		<i>III</i>	,492*	,043

6 - Decisões da  
Administração Fiscal  
Federal em 1º grau.

<i>I</i>	II	1,132*	,000
	III	1,110*	,000
	IV	,771*	,002
<i>II</i>	I	-1,132*	,000
	III	-,022	,918
	IV	-,361	,103
<i>III</i>	I	-1,110*	,000
	II	,022	,918
	IV	-,339	,169
<i>IV</i>	I	-,771*	,002
	II	,361	,103
	III	,339	,169

7 - Decisões da  
Administração Fiscal  
Federal nos recursos.

<i>I</i>	II	,620*	,001
	III	,875*	,000
	IV	,615*	,005
<i>II</i>	I	-,620*	,001
	III	,255	,176
	IV	-,005	,978
<i>III</i>	I	-,875*	,000
	II	-,255	,176
	IV	-,260	,231
<i>IV</i>	I	-,615*	,005
	II	,005	,978
	III	,260	,231

8 - Decisões da Justiça  
Estadual de 1º grau.

<i>I</i>	II	,668*	,022
	III	,286	,347
	IV	,134	,664
<i>II</i>	I	-,668*	,022
	III	-,382	,110
	IV	-,534*	,028
<i>III</i>	I	-,286	,347
	II	,382	,110
	IV	-,152	,554
<i>IV</i>	I	-,134	,664
	II	,534*	,028
	III	,152	,554

<i>9 - Decisões da Justiça Estadual de 2º grau.</i>	<i>I</i>	II	,503	,054
		III	,291	,283
		IV	,062	,821
	<i>II</i>	I	-,503	,054
		III	-,213	,323
		IV	-,441*	,044
	<i>III</i>	I	-,291	,283
		II	,213	,323
		IV	-,229	,320
	<i>IV</i>	I	-,062	,821
		II	,441*	,044
		III	,229	,320
<i>10 - Decisões da Justiça Federal de 1º grau</i>	<i>I</i>	II	,732*	,000
		III	,395	,068
		IV	,394	,071
	<i>II</i>	I	-,732*	,000
		III	-,337	,070
		IV	-,338	,073
	<i>III</i>	I	-,395	,068
		II	,337	,070
		IV	-,001	,997
	<i>IV</i>	I	-,394	,071
		II	,338	,073
		III	,001	,997
<i>11 - Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).</i>	<i>I</i>	II	,790*	,000
		III	,336	,110
		IV	,039	,856
	<i>II</i>	I	-,790*	,000
		III	-,454*	,014
		IV	-,751*	,000
	<i>III</i>	I	-,336	,110
		II	,454*	,014
		IV	-,297	,162
	<i>IV</i>	I	-,039	,856
		II	,751*	,000
		III	,297	,162

<i>12 - Decisões do STJ e do STF em Brasília.</i>	<i>I</i>	II	,779*	,000
		III	,473*	,042
		IV	-,130	,572
	<i>II</i>	I	-,779*	,000
		III	-,306	,139
		IV	-,909*	,000
	<i>III</i>	I	-,473*	,042
		II	,306	,139
		IV	-,604*	,011
	<i>IV</i>	I	,130	,572
		II	,909*	,000
		III	,604*	,011

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### **4.4.1.1 Principais resultados relativos ao bloco de questões 4 a 12 (notas para os juízos em matéria fiscal)**

- o grupo Estado administrador é o menos crítico (ou mais positivo) na avaliação da qualidade das decisões; seguido pelo grupo dos Líderes da sociedade; depois Contribuintes; e, por fim, pelo grupo Estado julgador; essa visão mais crítica do grupo Estado julgador ocorre inclusive em relação à atuação das instâncias mais elevadas de justiça;

- os grupos percebem de forma variada (com médias diferentes) a qualidade das decisões, de forma consistente e significativa, quase metade das questões (47%); todos os grupos percebem com variação a questão 4 (Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau); e existe menor variação em relação às questões 9 (Decisões da Justiça Estadual de 2º grau) e 10 (Decisões da Justiça Federal de 1º grau);

- a pior avaliação do grupo de Contribuintes ocorre em relação à questão 4 (qualidade das decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º. grau); a avaliação melhora um pouco em relação à questão 5 (qualidade das decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos); todavia, as avaliações permanecem apenas regulares (com média de 6,63) no conjunto das avaliações;

- a melhor avaliação do grupo Estado administrador ocorre em relação à questão 5 (Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos); a segunda melhor avaliação, em

relação à questão 4 (qualidade das decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º. grau); o grupo Estado administrador avalia melhor a qualidade das decisões realizadas no âmbito das administrações fiscais do que no âmbito das instâncias judiciais estaduais;

- as médias das avaliações da qualidade das decisões dos grupos sempre são melhores em nível de recurso ou 2º. grau, do que em relação às correspondentes de 1º. grau; e quanto mais elevada a instância de decisão, melhor a avaliação;

- as médias das avaliações da qualidade das decisões dos grupos sempre são levemente melhores em relação à instância judicial, do que em relação à instância administrativa; e sempre melhores para o nível federal, do que para o estadual;

- os grupos que mais divergem entre si, na avaliação da qualidade das decisões, são: Estado administrador versus Estado julgador (88,9% das vezes ou questões); Estado administrador versus Contribuintes (55,6% das vezes); Estado administrador versus Líderes da sociedade (44,4% das vezes); Estado julgador versus Contribuintes (33,3% das vezes); e Contribuintes versus Líderes da sociedade (33,3% das vezes).

**Tabela 42: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis 13 a 17, de avaliação dos juízos em matéria fiscal, e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
<i>13 - Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco.</i>	<i>I</i>	107	3,39	1,503
	<i>II</i>	196	4,12	1,367
	<i>III</i>	99	4,87	0,996
	<i>IV</i>	100	4,28	1,207
	<i>Total</i>	502	4,14	1,384
<i>14 - As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.</i>	<i>I</i>	106	3,32	1,471
	<i>II</i>	193	3,29	1,432
	<i>III</i>	100	3,91	1,296
	<i>IV</i>	99	3,6	1,316
	<i>Total</i>	498	3,48	1,409
<i>15 - O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável.</i>	<i>I</i>	54	3,72	1,676
	<i>II</i>	83	2,96	1,311
	<i>III</i>	94	3,37	1,545
	<i>IV</i>	94	3,27	1,416
	<i>Total</i>	325	3,3	1,488

16 - O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	I	60	2,55	1,333
	II	117	2,61	1,358
	III	94	3,14	1,563
	IV	94	2,89	1,484
	Total	365	2,81	1,455
17 - O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	I	95	3,13	1,482
	II	173	3,36	1,343
	III	98	3,55	1,371
	IV	91	3,43	1,4
	Total	457	3,37	1,393

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 43: Análise do teste ANOVA *Posthoc* entre as variáveis as variáveis 13 a 17, de avaliação dos juízos em matéria fiscal, e áreas de atuação dos respondentes**

Variável Dependente	Grupos	Cruzamento dos Grupos	Diferença de Médias	Significância do Teste
13 - Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco.	I	II	-,725*	,000
		III	-1,476*	,000
		IV	-,887*	,000
	II	I	,725*	,000
		III	-,751*	,000
		IV	-,163	,310
	III	I	1,476*	,000
		II	,751*	,000
		IV	,589*	,002
	IV	I	,887*	,000
		II	,163	,310
		III	-,589*	,002
14 - As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.	I	II	,031	,856
		III	-,589*	,003
		IV	-,275	,158
	II	I	-,031	,856
		III	-,620*	,000
		IV	-,306	,076
	III	I	,589*	,003
		II	,620*	,000
		IV	,314	,112
	IV	I	,275	,158
		II	,306	,076
		III	-,314	,112

15 - O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável.	I	II	,758*	,004
		III	,350	,166
		IV	,456	,071
	II	I	-,758*	,004
		III	-,408	,067
		IV	-,302	,175
	III	I	-,350	,166
		II	,408	,067
		IV	,106	,621
	IV	I	-,456	,071
		II	,302	,175
		III	-,106	,621
16 - O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	I	II	-,057	,804
		III	-,588*	,014
		IV	-,344	,150
	II	I	,057	,804
		III	-,531*	,008
		IV	-,287	,152
	III	I	,588*	,014
		II	,531*	,008
		IV	,245	,246
	IV	I	,344	,150
		II	,287	,152
		III	-,245	,246
17 - O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	I	II	-,238	,181
		III	-,425*	,034
		IV	-,302	,139
	II	I	,238	,181
		III	-,187	,288
		IV	-,064	,721
	III	I	,425*	,034
		II	,187	,288
		IV	,122	,545
	IV	I	,302	,139
		II	,064	,721
		III	-,122	,545

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.2 Principais resultados relativos ao bloco de questões 13 a 17:

- em relação à questão 13, todos os grupos, menos o grupo Estado administrador, avaliam que as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró fisco; o grupo Estado administrador (média de 3,39) diverge significativamente dos outros três (Estado julgador, Contribuintes e Líderes da sociedade); o grupo dos Contribuintes concorda fortemente com esta percepção (média de 4,87, numa escala com máximo de 6);

- em relação à questão 13, as opiniões dos grupos I (Estado administrador) e III (Contribuintes) diferem significativamente de todos os outros; a opinião do primeiro (Estado administrador), por discordar da afirmativa, de que ocorra viés; e a opinião do grupo III (dos Contribuintes), por concordarem fortemente com a afirmativa; os grupos II (Estado julgador) e IV (Líderes da sociedade) possuem opiniões semelhantes a respeito (médias de 4,12 e 4,28);

- em relação à questão 14 (As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos), há grupos que divergem, e outros que concordam levemente, levando em consideração que a média da escala de 1 a 6 é 3,5; a maior discordância ocorre no grupo Estado julgador (média de 3,29), seguido do grupo Estado administrador (média 3,32); o grupo dos Contribuintes concorda levemente que as instâncias judiciais estejam preparadas para decidir sobre os aspectos mais técnicos (média de 3,91), assim como o grupo dos Líderes da sociedade (média de 3,60); o grupo dos Contribuintes percebe esta afirmação de forma significativamente diferente dos grupos I (Estado administrador) e II (Estado julgador);

- em relação à questão 15 (O tempo médio de duração do processo administrativo estadual é razoável), todos os grupos discordam, menos o grupo I (Estado administrador, média de 3,72); o grupo mais crítico do tempo despendido pela instância administrativa estadual é o II (Estado julgador, média de 2,96); o grupo I (Estado administrador) percebe de forma significativamente diferente esta questão dos grupos II (Estado julgador) e III (Contribuintes); o grupo dos Líderes da sociedade mantém uma posição equidistante dos outros;

- em relação à questão 16 (O tempo médio de duração do processo judicial estadual é razoável), todos os grupos discordam de maneira evidente; a maior discordância é percebida pelo grupo I (Estado administrador, média de 2,55), seguida do grupo II (Estado julgador, média de 2,61); mesmo o grupo dos Contribuintes, complacentes com o tempo despendido na instância administrativa (conforme questão 15) é crítico do tempo despendido na instância judicial estadual (média de 3,14); e o grupo Líderes da sociedade também discorda que o tempo seja razoável (média de 2,89); de qualquer forma, deve ser salientado que o nível de discordância do grupo dos Contribuintes é significativamente mais branda que a discordância dos grupos I (Estado administrador) e II (Estado julgador);

- em relação à questão 17 (O tempo médio de duração do processo administrativo federal é razoável), todos os grupos discordam levemente, com exceção do grupo dos Contribuintes, que concorda minimamente (média 3,55); somente o grupo I (Estado administrador, média de 3,13) diverge significativamente do grupo III (Contribuintes).

A Tabela 44 abaixo, apresenta a estatística descritiva do teste ANOVA para as variáveis qualidade geral das decisões.

**Tabela 44: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 18 a 22) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
<b>18 - O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.</b>	I	93	2,76	1,370
	II	177	3,15	1,436
	III	97	3,57	1,421
	IV	91	3,21	1,457
	Total	458	3,17	1,443
<b>19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.</b>	I	109	4,35	1,583
	II	193	3,81	1,597
	III	99	4,12	1,239
	IV	98	4,39	1,344
	Total	499	4,10	1,498
<b>20 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações.</b>	I	106	4,82	1,420
	II	196	4,45	1,468
	III	98	4,18	1,303
	IV	98	4,49	1,349
	Total	498	4,48	1,414

<b>21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante.</b>	I	108	4,98	1,176
	II	187	4,61	1,380
	III	99	4,10	1,374
	IV	100	4,41	1,303
	Total	494	4,55	1,350
<b>22 - A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante.</b>	I	103	4,35	1,398
	II	194	3,93	1,465
	III	99	3,80	1,301
	IV	99	4,05	1,328
	Total	495	4,02	1,401

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 45: Análise do teste ANOVA Posthoc entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 18 a 22) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável Dependente	Grupos	Cruzamento de Grupos	Diferença de Média	Significância do Teste
18 - O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	I	II	-,389*	,033
		III	-,804*	,000
		IV	-,445*	,034
	II	I	,389*	,033
		III	-,414*	,022
		IV	-,056	,760
	III	I	,804*	,000
		II	,414*	,022
		IV	,358	,085
	IV	I	,445*	,034
		II	,056	,760
		III	-,358	,085
19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.	I	II	,540*	,002
		III	,227	,269
		IV	-,039	,850
	II	I	-,540*	,002
		III	-,313	,088
		IV	-,579*	,002
	III	I	-,227	,269
		II	,313	,088
		IV	-,267	,207
	IV	I	,039	,850
		II	,579*	,002
		III	,267	,207

20 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações.	I	II	,372*	,028
		III	,637*	,001
		IV	,331	,093
	II	I	-,372*	,028
		III	,265	,127
		IV	-,041	,814
	III	I	-,637*	,001
		II	-,265	,127
		IV	-,306	,127
	IV	I	-,331	,093
		II	,041	,814
		III	,306	,127
21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante.	I	II	,367*	,022
		III	,880*	,000
		IV	,571*	,002
	II	I	-,367*	,022
		III	,514*	,002
		IV	,205	,211
	III	I	-,880*	,000
		II	-,514*	,002
		IV	-,309	,100
	IV	I	-,571*	,002
		II	-,205	,211
		III	,309	,100
22 - A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante.	I	II	,417*	,015
		III	,552*	,005
		IV	,299	,128
	II	I	-,417*	,015
		III	,135	,433
		IV	-,118	,495
	III	I	-,552*	,005
		II	-,135	,433
		IV	-,253	,203
	IV	I	-,299	,128
		II	,118	,495
		III	,253	,203

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.3 Principais resultados relativos ao bloco de questões 18 a 22:

- em relação à questão 18 (O tempo médio de duração do processo judicial federal é razoável), todos os grupos discordam, menos o grupo dos Contribuintes, que concorda muito levemente (média de 3,57), que o tempo do processo seja razoável; a crítica maior é do grupo I (Estado administrador), que diverge (discorda) significativamente de todos os outros grupos (média 2,76); outrossim, a percepção do grupo dos Contribuintes também é significativamente diferente do grupo II (Estado julgador, média 3,15);

- o grupo Estado julgador concorda com menor intensidade (média 3,86) que os demais grupos que a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) agregue qualidade aos julgamentos em matéria fiscal (questão 19), especialmente (de forma significativa) em relação ao grupo I (Estado administrador, média 4,35) e IV (Líderes da sociedade, média 4,39); a percepção do grupo dos Contribuintes é intermediária, mas favorável, com média 4,12;

- em relação à questão 20 (A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações), o grupo I (Estado administrador) se diferencia mais dos outros grupos; o grupo I concorda fortemente que a duplicidade enseja o protelamento das obrigações (média 4,82); os demais grupos concordam, mas de forma menos enfática, especialmente o grupo dos Contribuintes (média de 4,18);

- todos os grupos concordam que a relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante (questão 21), embora o grupo dos Contribuintes concorde apenas levemente com esta afirmação (média de 4,10); o grupo I (Estado administrador) alinha-se enfaticamente com esta visão (média de 4,98), sendo inclusive significativamente diferente (para mais) dos demais grupos;

- todos os grupos também concordam que a relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante (questão 22), mas sem a mesma intensidade que na questão anterior (de litigar na instância administrativa); nesta questão, o grupo II (Estado julgador) é bem mais cético ou crítico que na questão anterior, considerando que as vantagens para o contribuinte litigante são bem menos vantajosas (média 3,93 nesta questão contra média 4,61 na questão anterior); o grupo dos Contribuintes também considera

que é mais difícil levar vantagem em litigar com a instância judicial (média 3,80 nesta questão, contra 4,10 na anterior); o grupo dos líderes da sociedade segue uma posição mais moderada (média de 4,05).

A Tabela 46 apresenta a estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões.

**Tabela 46: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 23 a 27) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
23 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante.	I	105	3,15	1,708
	II	188	3,66	1,462
	III	97	4,29	1,307
	IV	99	4,08	1,608
	Total	489	3,76	1,567
24 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral.	I	108	4,50	1,476
	II	193	4,77	1,316
	III	99	4,45	1,280
	IV	101	4,76	1,365
	Total	501	4,65	1,358
25 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.	I	106	5,03	1,046
	II	193	4,56	1,376
	III	97	4,16	1,404
	IV	100	4,47	1,396
	Total	496	4,57	1,348
26 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral.	I	109	3,84	1,765
	II	195	3,69	1,618
	III	98	4,16	1,382
	IV	99	4,21	1,637
	Total	501	3,92	1,623
27 - As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.	I	107	5,01	1,270
	II	197	4,48	1,554
	III	100	4,71	1,217
	IV	100	4,94	1,127
	Total	504	4,73	1,368

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 47: Análise do teste ANOVA Posthoc entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 23 a 27) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável Dependente	Grupos	Cruzamento dos Grupos	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>23 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante.</i>	I	II	-,513*	,006
		III	-1,136*	,000
		IV	-,928*	,000
	II	I	,513*	,006
		III	-,624*	,001
		IV	-,416*	,028
	III	I	1,136*	,000
		II	,624*	,001
		IV	,208	,339
	IV	I	,928*	,000
		II	,416*	,028
		III	-,208	,339
<i>24 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral.</i>	I	II	-,267	,102
		III	,045	,810
		IV	-,262	,162
	II	I	,267	,102
		III	,312	,063
		IV	,004	,979
	III	I	-,045	,810
		II	-,312	,063
		IV	-,308	,109
	IV	I	,262	,162
		II	-,004	,979
		III	,308	,109
<i>25 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.</i>	I	II	,464*	,004
		III	,863*	,000
		IV	,558*	,003
	II	I	-,464*	,004
		III	,400*	,016
		IV	,095	,561
	III	I	-,863*	,000
		II	-,400*	,016
		IV	-,305	,106
	IV	I	-,558*	,003
		II	-,095	,561
		III	,305	,106

<i>26 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral.</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	,157	,416
		<i>III</i>	-,319	,156
		<i>IV</i>	-,368	,101
	<i>II</i>	<i>I</i>	-,157	,416
		<i>III</i>	-,476*	,017
		<i>IV</i>	-,525*	,009
	<i>III</i>	<i>I</i>	,319	,156
		<i>II</i>	,476*	,017
		<i>IV</i>	-,049	,832
	<i>IV</i>	<i>I</i>	,368	,101
		<i>II</i>	,525*	,009
		<i>III</i>	,049	,832
<i>27 - As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	,527*	,001
		<i>III</i>	,299	,113
		<i>IV</i>	,069	,713
	<i>II</i>	<i>I</i>	-,527*	,001
		<i>III</i>	-,228	,171
		<i>IV</i>	-,458*	,006
	<i>III</i>	<i>I</i>	-,299	,113
		<i>II</i>	,228	,171
		<i>IV</i>	-,230	,230
	<i>IV</i>	<i>I</i>	-,069	,713
		<i>II</i>	,458*	,006
		<i>III</i>	,230	,230

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.4 Principais resultados relativos ao bloco de questões 23 a 27:

- com exceção do grupo Estado administrador (média 3,15), os grupos concordam que os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante (questão 23), especialmente o grupo dos Contribuintes (média de 4,29) e dos Líderes da sociedade (média de 4,08); o grupo Estado julgador concorda levemente (média de 3,66), posicionando-se de forma intermediária, mas com opinião significativamente diferente dos outros grupos, a favor ou contra a afirmação;

- todos os grupos concordam fortemente que os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral (questão 24), não havendo diferenças significativas entre eles a esse respeito;

- todos os grupos concordam fortemente que a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante (questão 25), com maior concordância do grupo Estado administrador (média de 5,03), e menor do grupo de Contribuintes (média de 4,16); o grupo Estado julgador avalia a duplicidade de instâncias em posição intermediária (média de 4,56), com intensidade de concordância significativamente menor que do grupo Estado administrador, e ao mesmo tempo significativamente maior que do grupo de Contribuintes; o grupo Líderes da sociedade avalia a questão de forma intermediária, com média próxima do Estado julgador, mas sem a mesma coerência que esse;

- todos os grupos concordam moderadamente que a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral (questão 26); a concordância dos grupos Estado administrador e Estado julgador é pequena (médias de 3,84 e 3,69), encontrando a questão maiores concordâncias do grupo de Contribuintes (média de 4,16) e do grupo de Líderes da sociedade (média de 4,21);

o grupo Estado julgador (com a menor media, 3,69) concorda com intensidade significativamente menor que os grupos de Contribuintes e Líderes da sociedade;

- todos os grupos concordam fortemente que as provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial (questão 27), inclusive com boa aprovação do grupo Estado julgador (média de 4,48); obviamente que esta questão encontra forte respaldo do grupo Estado administrador (média de 5,01); mas também do grupo de Líderes da sociedade (média de 4,94) e dos Contribuintes (média de 4,71); a percepção do grupo Estado julgador, com média 4,48, é significativamente menor que as médias dos grupos Estado administrador e Líderes da sociedade.

**Tabela 48: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 28 a 32) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
28 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais.	I	106	4,95	1,275
	II	195	4,66	1,351
	III	99	4,59	1,245
	IV	100	4,91	1,181
	Total	500	4,76	1,287
29 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais.	I	108	5,05	1,187
	II	196	4,71	1,310
	III	99	4,70	1,321
	IV	101	4,93	1,098
	Total	504	4,82	1,251
30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.	I	105	3,14	1,522
	II	195	3,19	1,592
	III	97	3,74	1,387
	IV	101	3,61	1,523
	Total	498	3,37	1,541
31 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário.	I	105	4,65	1,217
	II	194	4,29	1,486
	III	100	4,46	1,259
	IV	101	4,68	1,248
	Total	500	4,48	1,348
32 - A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias.	I	108	4,82	1,191
	II	195	4,95	1,245
	III	99	4,65	1,137
	IV	99	4,93	,992
	Total	501	4,86	1,168

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 49: Análise do teste ANOVA *Posthoc* entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 28 a 32) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável Dependente	Grupos	Cruzamento nos Grupos	Diferença de Média	Significância do Teste
28 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais.	I	II	,296	,056
		III	,367*	,041
		IV	,043	,811
	II	I	-,296	,056
		III	,071	,656
		IV	-,254	,108
	III	I	-,367*	,041
		II	-,071	,656
		IV	-,324	,075
	IV	I	-,043	,811
		II	,254	,108
		III	,324	,075
29 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais.	I	II	,337*	,024
		III	,349*	,044
		IV	,116	,503
	II	I	-,337*	,024
		III	,012	,937
		IV	-,222	,147
	III	I	-,349*	,044
		II	-,012	,937
		IV	-,234	,185
	IV	I	-,116	,503
		II	,222	,147
		III	,234	,185
30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.	I	II	-,047	,800
		III	-,599*	,005
		IV	-,471*	,027
	II	I	,047	,800
		III	-,553*	,004
		IV	-,424*	,024
	III	I	,599*	,005
		II	,553*	,004
		IV	,128	,554
	IV	I	,471*	,027
		II	,424*	,024
		III	-,128	,554

31 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário.	I	II	,354*	,030
		III	,188	,317
		IV	-,036	,849
	II	I	-,354*	,030
		III	-,166	,315
		IV	-,389*	,018
	III	I	-,188	,317
		II	,166	,315
		IV	-,223	,239
	IV	I	,036	,849
		II	,389*	,018
		III	,223	,239
32 - A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias.	I	II	-,130	,354
		III	,178	,274
		IV	-,105	,517
	II	I	,130	,354
		III	,307*	,033
		IV	,025	,865
	III	I	-,178	,274
		II	-,307*	,033
		IV	-,283	,088
	IV	I	,105	,517
		II	-,025	,865
		III	,283	,088

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.5 Principais resultados relativos ao bloco de questões 29 a 32:

- todos os grupos concordam fortemente que do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais (questão 28); o grupo Estado administrador posiciona-se mais fortemente nesse sentido (média de 4,95), tendo assim uma posição significativamente mais positiva a respeito que o grupo dos Contribuintes (com média 4,59);

- todos os grupos também concordam fortemente que do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais (questão 29); o grupo Estado administrador possui opinião favorável

mais forte nesse sentido (com média 5,05), que é significativamente mais forte que dos grupos Estado julgador (média de 4,71) e dos Contribuintes (média de 4,73); a opinião dos Líderes da sociedade é coerente com a do Estado administrador (média de 4,93), mas menos coerente entre seus integrantes;

- todos os grupos também concordam fortemente que do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário (questão 30); os grupos Estado administrador e Líderes da sociedade têm opinião mais forte nesse sentido (médias de 4,65 e 4,68); e o grupo Estado julgador, opinião favorável não tão intensa (média de 4,29); grupo de Contribuintes possui opinião favorável intermediária (média de 4,46);

- a questão 31: “o simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal” tem leve discordância de dois grupos e leve concordância de dois grupos; os grupos Estado administrador (média de 3,14) e Estado julgador (média de 3,19) discordam levemente) que o simples aumento constitua a solução do aumento da demanda; os grupos Líderes da sociedade e Contribuintes, concordam levemente; as percepções dos dois grupos discordantes são significativamente diferentes das opiniões dos dois grupos concordantes;

- todos os grupos concordam fortemente que a introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias (questão 32); a proposição encontra maior concordância do grupo Estado julgador (média de 4,95); e menor do grupo de Contribuintes (4,65); o grupo Líderes da sociedade concorda quase tão intensamente com a proposição quanto o grupo Estado julgador (média de 4,93).

**Tabela 50: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 33 a 37) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
33 - A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.	I	108	4,13	1,635
	II	190	3,57	1,809
	III	99	4,55	1,342
	IV	98	4,86	1,201
	Total	495	4,14	1,653

34 - A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções.	I	108	4,66	1,269
	II	194	4,07	1,665
	III	97	4,44	1,108
	IV	95	4,75	,989
	Total	494	4,40	1,393
35 - Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é ideia digna	I	106	4,25	1,420
	II	195	4,07	1,702
	III	94	4,32	1,157
	IV	99	4,56	1,136
	Total	494	4,25	1,453
36 - Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.	I	106	3,59	1,626
	II	197	4,21	1,530
	III	99	4,54	1,320
	IV	101	4,21	1,512
	Total	503	4,15	1,536
37 - Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil.	I	104	4,72	1,258
	II	184	4,63	1,303
	III	95	4,57	1,108
	IV	95	4,64	1,406
	Total	478	4,64	1,276

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 51: Análise do teste ANOVA *Posthoc* entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 33 a 37) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Cruzamento nos Grupos	Diferença de Médias	Significância do Teste
33 - A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.	I	II	,561*	,003
		III	-,416	,059
		IV	-,728*	,001
	II	I	-,561*	,003
		III	-,977*	,000
		IV	-1,289*	,000
	III	I	,416	,059
		II	,977*	,000
IV		-,312	,166	
IV	I	,728*	,001	
	II	1,289*	,000	

		III	,312	,166
34 - A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções	I	II	,585*	,000
		III	,214	,264
		IV	-,090	,640
	II	I	-,585*	,000
		III	-,371*	,030
		IV	-,675*	,000
	III	I	-,214	,264
		II	,371*	,030
		IV	-,304	,124
	IV	I	,090	,640
		II	,675*	,000
		III	,304	,124
35 - Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é ideia digna	I	II	,179	,307
		III	-,074	,719
		IV	-,310	,125
	II	I	-,179	,307
		III	-,252	,165
		IV	-,489*	,006
	III	I	,074	,719
		II	,252	,165
		IV	-,236	,257
	IV	I	,310	,125
		II	,489*	,006
		III	,236	,257
36 - Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.	I	II	-,619*	,001
		III	-,941*	,000
		IV	-,614*	,004
	II	I	,619*	,001
		III	-,322	,084
		IV	,005	,977
	III	I	,941*	,000
		II	,322	,084
		IV	,327	,126
	IV	I	,614*	,004
		II	-,005	,977
		III	-,327	,126

37 - Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil.	I	II	,091	,563
		III	,153	,400
		IV	,079	,663
	II	I	-,091	,563
		III	,062	,701
		IV	-,012	,942
	III	I	-,153	,400
		II	-,062	,701
		IV	-,074	,691
	IV	I	-,079	,663
		II	,012	,942
		III	,074	,691

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### **4.4.1.6 Principais resultados relativos ao bloco de questões 33 a 37:**

- todos os grupos concordam fortemente que a arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações (questão 33), com exceção do grupo Estado julgador, que se posiciona de forma neutra a respeito (média de 3,57), provavelmente por perceber que a simples arbitragem pode constituir um meio de alcançar resultados mas comprometendo aspectos de justiça;

- todos os grupos concordam fortemente com a proposta de criação de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária (questão 34), com exceção do grupo Estado julgador, que concorda apenas de forma moderada mas distinta com esta proposta (média de 4,07);

- todos os grupos concordam com a proposta de assegurar à autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias (questão 35); o grupo Estado julgador é mais crítico a respeito da proposta (média de 4,07); e o grupo Líderes da sociedade, mais favorável (média de 4,56); sendo que esses dois grupos apresentam diferenças de opinião consistente (significativas);

- todos os grupos concordam que a falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciais (questão 36), com exceção do grupo Estado administrador, que se posiciona de forma intermediária nesta questão (média 3,59), que se diferencia da opinião dos outros três grupos de forma significativa;

- todos os grupos concordam fortemente em que soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil (questão 37), não havendo divergências em relação.

**Tabela 52: Estatística descritiva do teste ANOVA sobre os fatores de litigiosidade em matéria fiscal (questões 38 a 42) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Frequência	Média	Desvio Padrão
38 - O apetite fiscal insaciável dos governos do dia.	I	107	3,55	1,568
	II	197	4,17	1,435
	III	100	4,89	1,286
	IV	98	4,26	1,474
	Total	502	4,20	1,503
39 - O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar.	I	108	4,78	1,179
	II	197	4,92	1,000
	III	98	4,93	1,067
	IV	100	4,91	,900
	Total	503	4,89	1,034
40 - A cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária.	I	107	3,76	1,504
	II	195	3,96	1,399
	III	99	4,91	1,011
	IV	97	4,42	1,282
	Total	498	4,19	1,393
41 - O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação	I	109	4,78	1,235
	II	195	5,02	,982
	III	99	5,03	1,208
	IV	100	4,53	1,201
	Total	503	4,87	1,144
42 - A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós.	I	104	4,13	1,421
	II	191	4,52	1,178
	III	99	4,76	1,107
	IV	99	4,45	1,394
	Total	493	4,47	1,277

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 53: Análise do teste ANOVA *Posthoc* sobre os fatores de litigiosidade em matéria fiscal (questões 38 a 42) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupo	Cruzamento nos Grupos	Diferença de Médias	Significância do Teste
<i>38 - O apetite fiscal insaciável dos governos do dia.</i>	<i>I</i>	II	-,616*	,000
		III	-1,339*	,000
		IV	-,704*	,001
	<i>II</i>	I	,616*	,000
		III	-,722*	,000
		IV	-,088	,624
	<i>III</i>	I	1,339*	,000
		II	,722*	,000
		IV	,635*	,002
	<i>IV</i>	I	,704*	,001
		II	,088	,624
		III	-,635*	,002
<i>39 - O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar.</i>	<i>I</i>	II	-,146	,239
		III	-,151	,297
		IV	-,132	,358
	<i>II</i>	I	,146	,239
		III	-,005	,971
		IV	,014	,913
	<i>III</i>	I	,151	,297
		II	,005	,971
		IV	,019	,900
	<i>IV</i>	I	,132	,358
		II	-,014	,913
		III	-,019	,900
<i>40 - A cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária.</i>	<i>I</i>	II	-,202	,208
		III	-1,152*	,000
		IV	-,666*	,000
	<i>II</i>	I	,202	,208
		III	-,950*	,000
		IV	-,464*	,005
	<i>III</i>	I	1,152*	,000
		II	,950*	,000
		IV	,486*	,011
	<i>IV</i>	I	,666*	,000
		II	,464*	,005
		III	-,486*	,011

<i>41 - O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação</i>	<i>I</i>	II	-,236	,082
		III	-,250	,111
		IV	,250	,111
	<i>II</i>	I	,236	,082
		III	-,015	,915
		IV	,485*	,001
	<i>III</i>	I	,250	,111
		II	,015	,915
		IV	,500*	,002
	<i>IV</i>	I	-,250	,111
		II	-,485*	,001
		III	-,500*	,002
<i>42 - A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós.</i>	<i>I</i>	II	-,384*	,013
		III	-,623*	,000
		IV	-,320	,072
	<i>II</i>	I	,384*	,013
		III	-,239	,127
		IV	,064	,684
	<i>III</i>	I	,623*	,000
		II	,239	,127
		IV	,303	,093
	<i>IV</i>	I	,320	,072
		II	-,064	,684
		III	-,303	,093

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.7 Principais resultados relativos ao bloco de questões 38 a 42:

- todos os grupos concordam que um dos fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal é o apetite fiscal insaciável dos governos do dia (questão 38), com exceção do grupo Estado administrador, que se posiciona de forma neutra a respeito (média 3,55), e com percepção a respeito significativamente diferente dos outros grupos; a posição mais favorável a respeito é do grupo de Contribuintes; as médias dos grupos são: Estado administrador: 3,55 (significativamente das médias dos outros grupos; Estado julgador: 4,17 (significativamente diferente do grupo de Contribuintes); Contribuintes: 4,89 (significativamente diferente do grupo Líderes da sociedade); Líderes da sociedade: 4,26;

- todos os grupos concordam fortemente que um dos fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal é o interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar (questão 39);

- todos os grupos concordam que um dos fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal é a cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária (questão 40); o grupo Estado administrador concorda levemente com esta afirmação (média 3,76), que é significativamente diferente das percepções dos outros grupos; o grupo Estado julgador concorda moderadamente com esta afirmação (média de 3,96), que é significativamente diferente da percepção dos grupos dos Contribuintes e dos Líderes da sociedade; o grupo de Contribuintes concorda fortemente com esta afirmação (média de 4,91), que é diferente (para menor ou maior concordância) com todos os demais grupos; e o grupo de Líderes da sociedade concorda bastante com a afirmação (média de 4,42);

- todos os grupos concordam que um dos fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal é o caráter crescentemente técnico e complexo da tributação (questão 41); os grupos que concordam mais fortemente com esta afirmação são: Estado julgador (média de 5,02) e dos Contribuintes (média de 5,03); o grupo que menos concorda com a afirmação é dos Líderes da sociedade (média de 4,53); a percepção do grupo Estado administrador é intermediária, embora expressiva em termos de concordância (média de 4,78);

- todos os grupos concordam que um dos fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal é a desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós (questão 42), sendo que a opinião mais forte nesse sentido é dos Contribuintes, provavelmente por sentirem mais concretamente o problema (média de 4,76); o Estado administrador tem a menor concordância a respeito (4,13); os grupos Estado julgador e Líderes da sociedade possuem percepções intermediárias (médias de 4,52 e 4,45); as percepções do grupo Estado administrador são significativamente diferentes das percepções dos grupos Estado julgador e dos Contribuintes.

**Tabela 54: Estatística descritiva do teste ANOVA referente à nota atribuída ao sistema com duplicidade de instâncias (questão 43) e áreas de atuação dos respondentes**

Questão 43:	Área de Atuação	Frequência	Média	Desvio Padrão
<i>Que nota atribuiria ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanke de Instâncias?</i>	I	108	6,18	1,918
	II	190	5,46	1,804
	III	99	6,01	1,735
	IV	100	5,98	1,531
	Total	497	5,83	1,785

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 55: Análise do teste ANOVA *Posthoc* referente à nota atribuída ao sistema com duplicidade de instâncias (questão 43) e áreas de atuação dos respondentes**

Variável	Grupos	Cruzamento nos Grupos	Diferença de Médias	Significância do Teste
<i>Que nota atribuiria ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias?</i>	<i>I</i>	II	,718*	,001
		III	,166	,500
		IV	,196	,424
	<i>II</i>	I	-,718*	,001
		III	-,552*	,012
		IV	-,522*	,017
	<i>III</i>	I	-,166	,500
		II	,552*	,012
		IV	,030	,904
	<i>IV</i>	I	-,196	,424
		II	,522*	,017
		III	-,030	,904

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.1.8 Principal resultado relativo à questão 43:

- as notas atribuídas pelos grupos de interesse da pesquisa relativamente ao atual sistema caracterizado por uma duplicidade estanque de instâncias é regular; as notas são: a melhor avaliação foi obtida do grupo Estado administrador (média de 6,18), que é um pouco superior às médias dos grupos dos Contribuintes (6,01) e dos Líderes da sociedade (5,98); a menor média foi atribuída pelo grupo Estado julgador (5,46), que é significativamente menor e diferente das médias das notas dos outros grupos.

#### 4.4.2 Análise da Variância (ANOVA) por grupos de profissões

A Tabela 55 abaixo apresenta o número de respondentes integrantes de cinco grupos de profissões, conforme enfoque da pesquisa, compostos por reagrupamentos das atividades funcionais-profissionais, da seguinte maneira:

- a) Advocacia Privada
- b) Advocacia Pública

c) MP-Magistratura: junção dos grupos Ministério público e Magistratura

d) DP-Adm. Tributária: junção dos grupos Direção Política e Administração Tributária

e) Outra

**Tabela 56: Número de respondentes dos grupos de profissões**

Categories	Frequência	Percentual
<i>Advocacia Privada</i>	99	19,4
<i>Advocacia Pública</i>	105	20,6
<i>MP - Magistratura</i>	55	10,8
<i>DP - Adm. Tributária</i>	150	29,5
<i>Outra</i>	65	12,8
<i>Total</i>	474	93
<i>Não respondentes</i>	36	7,0
<i>Total</i>	510	100,0

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 57: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 4 a 12 do questionário) e atividade funcional-profissional**

Variável	Área de Atuação	Frequência	Média	Desvio Padrão	Erro Padronizado
<i>4 - Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	84	5,40	1,804	,197
	<i>Advocacia Pública</i>	42	5,74	1,624	,251
	<i>MP - Magistratura</i>	29	6,34	1,396	,259
	<i>DP - Adm. Tributária</i>	70	6,69	1,790	,214
	<i>Outra</i>	57	6,26	1,609	,213
	<i>Total</i>	282	6,04	1,761	,105
<i>5 - Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos</i>	<i>Advocacia Privada</i>	83	6,00	1,667	,183
	<i>Advocacia Pública</i>	43	6,30	1,820	,277
	<i>MP - Magistratura</i>	29	6,52	1,455	,270
	<i>DP - Adm. Tributária</i>	70	7,27	1,825	,218
	<i>Outra</i>	56	6,55	1,683	,225
	<i>Total</i>	281	6,53	1,769	,106
<i>6 - Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	96	6,06	1,770	,181
	<i>Advocacia Pública</i>	98	7,18	1,542	,156
	<i>MP - Magistratura</i>	31	6,32	1,492	,268
	<i>DP - Adm. Tributária</i>	135	7,24	1,668	,144
	<i>Outra</i>	52	6,69	1,874	,260
	<i>Total</i>	412	6,82	1,743	,086
<i>7 - Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos</i>	<i>Advocacia Privada</i>	97	6,48	1,452	,147
	<i>Advocacia Pública</i>	102	7,40	1,388	,137
	<i>MP - Magistratura</i>	31	7,10	,978	,176
	<i>DP - Adm. Tributária</i>	135	7,37	1,568	,135
	<i>Outra</i>	51	7,08	1,742	,244
	<i>Total</i>	416	7,21	1,494	,073

<i>8 - Decisões da Justiça Estadual de 1º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	86	6,06	1,537	,166
	<i>Advocacia Pública</i>	69	5,43	1,819	,219
	<i>MP – Magistratura</i>	35	7,29	1,526	,258
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	80	6,19	1,863	,208
	<i>Outra</i>	56	6,52	1,452	,196
	<i>Total</i>	326	6,17	1,740	,096
<i>9 - Decisões da Justiça Estadual de 2º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	86	6,74	1,200	,129
	<i>Advocacia Pública</i>	65	6,14	1,819	,226
	<i>MP - Magistratura</i>	35	7,43	1,378	,233
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	83	6,80	1,695	,186
	<i>Outra</i>	56	6,73	1,355	,086
	<i>Total</i>	325	6,71	1,547	
<i>10 - Decisões da Justiça Federal de 1º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	98	6,60	1,448	,146
	<i>Advocacia Pública</i>	101	6,97	1,520	,151
	<i>MP – Magistratura</i>	38	7,63	1,364	,221
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	131	6,95	1,511	,132
	<i>Outra</i>	55	7,05	1,407	,190
	<i>Total</i>	423	6,95	1,490	,072
<i>11 - Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).</i>	<i>Advocacia Privada</i>	97	7,29	1,315	,133
	<i>Advocacia Pública</i>	101	6,89	1,760	,175
	<i>MP – Magistratura</i>	40	7,63	1,334	,211
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	135	7,39	1,446	,126
	<i>Outra</i>	56	7,21	1,202	,161
	<i>Total</i>	429	7,25	1,477	,071
<i>12 - Decisões do STJ e do STF em Brasília.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	96	7,50	1,501	,153
	<i>Advocacia Pública</i>	101	7,10	1,852	,184
	<i>MP – Magistratura</i>	51	7,55	1,433	,201
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	142	7,49	1,741	,221
	<i>Outra</i>	62	7,47	1,434	,183
	<i>Total</i>	452	7,41	1,648	,165

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 58: Análise do teste ANOVA *Posthoc* entre as variáveis qualidade geral das decisões (questões 4 a 12 do questionário) e atividade funcional-profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>4 - Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,333	,300
		MP- Magistratura	-,940*	,011
		DP-Adm. Tributária	-1,281*	,000
		Outra	-,858*	,004
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,333	,300
		MP-Magistratura	-,607	,140
		DP-Adm. Tributária	-,948*	,005
		Outra	-,525	,130
	<i>MP- Magistratura</i>	Advocacia Privada	,940*	,011
		Advocacia Pública	,607	,140
		DP-Adm. Tributária	-,341	,364
		Outra	,082	,833
	<i>DP- Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	1,281*	,000
		Advocacia Pública	,948*	,005
		MP-Magistratura	,341	,364
		Outra	,423	,164
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,858*	,004
		Advocacia Pública	,525	,130
		MP-Magistratura	-,082	,833
		DP-Adm. Tributária	-,423	,164
<i>5 - Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,302	,349
		MP-Magistratura	-,517	,163
		DP-Adm. Tributária	-1,271*	,000
		Outra	-,554	,063
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,302	,349
		MP-Magistratura	-,215	,602
		DP-Adm. Tributária	-,969*	,004
		Outra	-,251	,471
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,517	,163
		Advocacia Pública	,215	,602
		DP-Adm. Tributária	-,754*	,047
		Outra	-,036	,926
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	1,271*	,000
		Advocacia Pública	,969*	,004
		MP-Magistratura	,754*	,047
		Outra	,718*	,020
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,554	,063
		Advocacia Pública	,251	,471
		MP-Magistratura	,036	,926
		DP-Adm. Tributária	-,718*	,020

6 - Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau.	Advocacia Privada	Advocacia Pública	-1,121*	,000
		MP-Magistratura	-,260	,454
		DP-Adm. Tributária	-1,182*	,000
		Outra	-,630*	,030
	Advocacia Pública	Advocacia Privada	1,121*	,000
	MP-Magistratura	,861*	,013	
	DP-Adm. Tributária	-,061	,785	
	Outra	,491	,089	
MP-Magistratura	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,260	,454
		MP-Magistratura	-,861*	,013
		DP-Adm. Tributária	-,922*	,006
		Outra	-,370	,332
DP-Adm. Tributária	Advocacia Privada	Advocacia Pública	1,182*	,000
		MP-Magistratura	,061	,785
		DP-Adm. Tributária	,922*	,006
		Outra	,552*	,045
Outra	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,630*	,030
		MP-Magistratura	-,491	,089
		DP-Adm. Tributária	,370	,332
		Outra	-,552*	,045
7 - Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos.	Advocacia Privada	Advocacia Pública	-,526*	,013
		MP-Magistratura	-,220	,472
		DP-Adm. Tributária	-,494*	,013
		Outra	-,202	,432
	Advocacia Pública	Advocacia Privada	,526*	,013
	MP-Magistratura	,305	,317	
	DP-Adm. Tributária	,032	,871	
	Outra	,324	,205	
MP-Magistratura	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,220	,472
		MP-Magistratura	-,305	,317
		DP-Adm. Tributária	-,274	,356
		Outra	,018	,957
DP-Adm. Tributária	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,494*	,013
		MP-Magistratura	-,032	,871
		DP-Adm. Tributária	,274	,356
		Outra	,292	,232
Outra	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,202	,432
		MP-Magistratura	-,324	,205
		DP-Adm. Tributária	-,018	,957
		Outra	-,292	,232

<i>8 - Decisões da Justiça Estadual de 1º grau.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,623*	,022
		MP-Magistratura	-1,228*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,129	,618
		Outra	-,460	,110
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,623*	,022
		MP-Magistratura	-1,851*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,753*	,006
		Outra	-1,083*	,000
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	1,228*	,000
		Advocacia Pública	1,851*	,000
		DP-Adm. Tributária	1,098*	,001
		Outra	,768*	,034
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,129	,618
		Advocacia Pública	,753*	,006
		MP-Magistratura	-1,098*	,001
		Outra	-,330	,257
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,460	,110	
	Advocacia Pública	1,083*	,000	
	MP-Magistratura	-,768*	,034	
	DP-Adm. Tributária	,330	,257	
<i>9 - Decisões da Justiça Estadual de 2º grau.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,606*	,016
		MP-Magistratura	-,684*	,025
		DP-Adm. Tributária	-,051	,827
		Outra	,012	,963
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,606*	,016
		MP-Magistratura	-1,290*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,657*	,009
		Outra	-,594*	,032
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,684*	,025
		Advocacia Pública	1,290*	,000
		DP-Adm. Tributária	,633*	,039
		Outra	,696*	,034
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,051	,827
		Advocacia Pública	,657*	,009
		MP-Magistratura	-,633*	,039
		Outra	,063	,810
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,012	,963	
	Advocacia Pública	,594*	,032	
	MP-Magistratura	-,696*	,034	
	DP-Adm. Tributária	-,063	,810	

<i>10 - Decisões da Justiça Federal de 1º grau</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública MP-Magistratura DP-Adm. Tributária Outra	-,368 -1,030* -,345 -,453	,079 ,000 ,081 ,069
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada MP-Magistratura DP-Adm. Tributária Outra	,368 -,661* ,024 -,084	,079 ,019 ,903 ,733
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública DP-Adm. Tributária Outra	1,030* ,661* ,685* ,577	,000 ,019 ,012 ,064
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública MP-Magistratura Outra	,345 -,024 -,685* -,108	,081 ,903 ,012 ,648
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública MP-Magistratura DP-Adm. Tributária	,453 ,084 -,577 ,108	,069 ,733 ,064 ,648
<i>11 - Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública MP-Magistratura DP-Adm. Tributária Outra	,398 -,336 -,097 ,074	,057 ,223 ,621 ,763
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada MP-Magistratura DP-Adm. Tributária Outra	-,398 -,734* -,494* -,323	,057 ,008 ,011 ,187
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública DP-Adm. Tributária Outra	,336 ,734* ,240 ,411	,223 ,008 ,364 ,177
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública MP-Magistratura Outra	,097 ,494* -,240 ,171	,621 ,011 ,364 ,464
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada Advocacia Pública MP-Magistratura DP-Adm. Tributária	-,074 ,323 -,411 -,171	,763 ,187 ,177 ,464

<i>12 - Decisões do STJ e do STF em Brasília.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,401	,088
		MP-Magistratura	-,049	,864
		DP-Adm. Tributária	,007	,974
		Outra	,032	,904
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,401	,088
		MP-Magistratura	-,450	,112
		DP-Adm. Tributária	-,394	,067
		Outra	-,369	,166
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,049	,864
		Advocacia Pública	,450	,112
		DP-Adm. Tributária	,056	,835
		Outra	,081	,794
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,007	,974
		Advocacia Pública	,394	,067
		MP-Magistratura	-,056	,835
		Outra	,025	,920
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,032	,904
		Advocacia Pública	,369	,166
		MP-Magistratura	-,081	,794
		DP-Adm. Tributária	-,025	,920

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.1 Principais resultados relativos ao bloco de questões 4 a 12 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):

- No que tange às análises referentes às variáveis qualidade geral das decisões (questões 4 a 12 do questionário) e atividade funcional-profissional, o grupo representado pela Advocacia Privada diverge dos grupos MP–Magistratura, DP–Tributária e outras profissões no que se refere às *Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau*. Ou seja, as médias de respostas do grupo representado pela Advocacia Privada diverge estatisticamente dos demais grupos. O único grupo que tem a mesma forma de pensamento nessa questão é a Advocacia Pública.

- A questão *Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos* também refletiu uma diversidade de posicionamentos por parte dos diferentes grupos levados em consideração nesse momento da discussão. Assim sendo, o grupo *DP-Adm. Tributária* apresenta divergência com todos os demais grupos. Sendo que seu entendimento pode ser considerado estatisticamente divergente frente aos que pensam os demais grupos quando questionados sobre as *Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos*.

- Numa perspectiva diferenciada de análise, quando questionados sobre *Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos*, o grupo *MP-Magistratura* concorda com os demais grupos no que se refere a esse questionamento. Dessa maneira, os mesmos não interpretam de maneira distinta esse questionamento.

- Para pautar a discussão acerca das *Decisões da Justiça Estadual de 2º grau*, é mister que levando em consideração a Advocacia Pública em conta, esse grupo discorda de todos os demais grupos quando questionados com relação a avaliação das Decisões da Justiça Estadual de 2º grau.

- Levando em consideração a percepção dos diferentes grupos com relação às *Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau)*, parece haver uma concordância dos respondentes acerca desse questionamento. Entretanto, a Advocacia Pública diverge de dois grupos de maneira pontual: *MP-Magistratura e DP-Adm. Tributária*.

- De maneira positiva, todos os grupos apresentam convergências em suas respostas quando questionados sobre as *Decisões do STJ e do STF em Brasília*. Assim sendo, todos corretamente afirmam que os diferentes grupos levados em consideração nesse rol de análise entendem da mesma maneira esse questionamento.

Avançando no que vem sendo apresentado no presente tópico do relatório, a Tabela 59 discorre sobre a estatística descritiva do Teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 13 a 17 do bloco) e atividade funcional/profissional.

**Tabela 59: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 13 a 17 do bloco) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de Atuação	Frequência	Média	Desvio Padrão	Erro Padronizado
<i>13 - Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco</i>	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,65	1,155	,116
	<i>Advocacia Pública</i>	104	3,94	1,392	,137
	<i>MP – Magistratura</i>	54	4,54	1,424	,194
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	146	3,71	1,429	,118
	<i>Outra</i>	64	4,22	1,315	,164
	<i>Total</i>	467	4,13	1,396	,065
<i>14 - As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos</i>	<i>Advocacia Privada</i>	97	3,48	1,466	,149
	<i>Advocacia Pública</i>	102	3,13	1,302	,129
	<i>MP – Magistratura</i>	53	4,32	1,123	,154
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	147	3,04	1,418	,117
	<i>Outra</i>	64	4,06	1,258	,157
	<i>Total</i>	463	3,44	1,423	,066

<i>15 - O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	<i>Advocacia Privada</i>	87	3,00	1,398	,150
	<i>Advocacia Pública</i>	44	3,16	1,397	,211
	<i>MP – Magistratura</i>	32	3,19	1,330	,235
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	71	3,27	1,576	,187
	<i>Outra</i>	61	3,64	1,613	,206
	<i>Total</i>	295	3,24	1,489	,087
<i>16 - O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	<i>Advocacia Privada</i>	88	2,59	1,411	,150
	<i>Advocacia Pública</i>	66	2,53	1,372	,169
	<i>MP – Magistratura</i>	37	3,32	1,435	,236
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	83	2,43	1,308	,144
	<i>Outra</i>	62	3,29	1,530	,194
	<i>Total</i>	336	2,75	1,442	,079
<i>17 - O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	<i>Advocacia Privada</i>	97	3,19	1,302	,132
	<i>Advocacia Pública</i>	101	3,63	1,419	,141
	<i>MP – Magistratura</i>	38	3,29	1,313	,213
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	133	3,05	1,411	,122
	<i>Outra</i>	55	3,78	1,436	,194
	<i>Total</i>	424	3,34	1,405	,068

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 60: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 13 a 17) e atividade funcional/profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>13 - Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,704*	,000
		MP-Magistratura	,109	,632
		DP-Adm. Tributária	,934*	,000
		Outra	,428*	,049
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,704*	,000
		MP - Magistratura	-,595*	,009
		DP-Adm. Tributária	,230	,185
		Outra	-,276	,198
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,109	,632
		Advocacia Pública	,595*	,009
		DP-Adm. Tributária	,825*	,000
		Outra	,318	,203
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,934*	,000
		Advocacia Pública	-,230	,185
		MP-Magistratura	-,825*	,000
		Outra	-,506*	,013
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,428*	,049
		Advocacia Pública	,276	,198
		MP-Magistratura	-,318	,203
		DP-Adm. Tributária	,506*	,013

<i>14 - As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,357	,063
		MP-Magistratura	-,836*	,000
		DP-Adm. Tributária	,444*	,012
		Outra	-,578*	,008
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,357	,063
		MP-Magistratura	-1,193*	,000
		DP-Adm. Tributária	,087	,619
		Outra	-,935*	,000
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,836*	,000
		Advocacia Pública	1,193*	,000
		DP-Adm. Tributária	1,280*	,000
		Outra	,258	,304
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,444*	,012
		Advocacia Pública	-,087	,619
		MP-Magistratura	-1,280*	,000
		Outra	-1,022*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,578*	,008
		Advocacia Pública	,935*	,000
		MP-Magistratura	-,258	,304
		DP-Adm. Tributária	1,022*	,000
<i>15 - O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,159	,562
		MP-Magistratura	-,188	,541
		DP-Adm. Tributária	-,268	,260
		Outra	-,639*	,010
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,159	,562
		MP-Magistratura	-,028	,934
		DP-Adm. Tributária	-,109	,703
		Outra	-,480	,102
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia privada	,188	,541
		Advocacia publica	,028	,934
		DP-Adm. tributária	-,080	,800
		Outra	-,452	,163
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,268	,260
		Advocacia Pública	,109	,703
		MP-Magistratura	,080	,800
		Outra	-,372	,152
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,639*	,010
		Advocacia Pública	,480	,102
		MP-Magistratura	,452	,163
		DP-Adm. Tributária	,372	,152

<i>16 - O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,061	,791
		MP-Magistratura	-,733*	,008
		DP-Adm. Tributária	,157	,465
		Outra	-,699*	,003
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,061	,791
		MP-Magistratura	-,794*	,006
		DP-Adm. tributária	,097	,677
		Outra	-,760*	,002
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia privada	,733*	,008
		Advocacia publica	,794*	,006
		DP-Adm. tributária	,891*	,001
		Outra	,034	,907
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia privada	-,157	,465
		Advocacia publica	-,097	,677
		MP-Magistratura	-,891*	,001
		Outra	-,857*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia privada	,699*	,003
		Advocacia publica	,760*	,002
		MP-Magistratura	-,034	,907
		DP-Adm. Tributária	,857*	,000
<i>17 - O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,448*	,023
		MP-Magistratura	-,104	,695
		DP-Adm. Tributária	,133	,472
		Outra	-,596*	,011
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,448*	,023
		MP-Magistratura	,344	,192
		DP-Adm. Tributária	,581*	,002
		Outra	-,148	,523
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,104	,695
		Advocacia Pública	-,344	,192
		DP-Adm. Tributária	,237	,353
		Outra	-,492	,092
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,133	,472
		Advocacia Pública	-,581*	,002
		MP-Magistratura	-,237	,353
		Outra	-,729*	,001
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,596*	,011
		Advocacia Pública	,148	,523
		MP-Magistratura	,492	,092
		DP-Adm. Tributária	,729*	,001

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.2 Principais resultados relativos ao bloco de questões 13 a 17:

- Partindo da análise da questão *Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco* o grupo *DP-Adm. Tributária* discorda de todos

os demais grupos nesse questionamento, exceto com a Advocacia Pública, na qual refletem concordância de respostas a partir de suas médias.

- No que tange o questionamento se *as instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos* o grupo das DP-Adm. Tributária reflete divergência de posicionamento com três dos quatro grupos, a saber: Advocacia Privada, MP–Magistratura e Outros. Sendo que a convergência de pensamento reside apenas com o grupo denominado Advocacia Pública.

- *O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável* é uma questão que reflete em grande medida concordância por parte dos respondentes. A exemplo do argumento exposto, a Advocacia Pública concorda com todos os demais grupos no que se refere ao supracitado questionamento

- O questionamento *o tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável* representa um certo grau de concordância por parte dos respondentes. Especificamente, o grupo que mais apresentou divergência foi o DP-Adm. Tributária. Dessa maneira, e de forma pontual, as médias de respostas desse grupo foram diferentes estatisticamente se levadas em consideração com as médias dos grupos Advocacia Pública e Outros respondentes.

Dando continuidade ao que vem sendo analisado nesse tópico, as Tabelas 61 e 62 representam as estatísticas descritivas do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 18 a 22) e atividade funcional/profissional.

**Tabela 61: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 18 a 22) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de Atuação	Frequência	Média	Desvio Padrão
18 - O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável	Advocacia Privada	98	3,17	1,486
	Advocacia Pública	102	3,35	1,426
	MP – Magistratura	38	3,55	1,267
	DP – Adm. Tributária	133	2,62	1,341
	Outra	55	3,60	1,435
	Total	426	3,13	1,444
19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal	Advocacia Privada	96	4,24	1,434
	Advocacia Pública	104	3,94	1,532
	MP – Magistratura	53	4,17	1,528
	DP – Adm. Tributária	147	4,01	1,622
	Outra	65	4,32	1,336
	Total	465	4,11	1,516
20 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a	Advocacia Privada	98	3,91	1,574
	Advocacia Pública	104	4,61	1,437
	MP – Magistratura	54	4,52	1,328

<i>judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações</i>	<i>DP – Adm. Tributária</i>	144	4,80	1,402
	<i>Outra</i>	64	4,47	1,168
	<i>Total</i>	464	4,49	1,441
<i>21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante</i>	<i>Advocacia Privada</i>	97	4,25	1,444
	<i>Advocacia Pública</i>	103	4,68	1,315
	<i>MP – Magistratura</i>	50	4,32	1,531
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	146	5,00	1,114
	<i>Outra</i>	63	4,13	1,397
	<i>Total</i>	459	4,58	1,359
<i>22 - A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante</i>	<i>Advocacia Privada</i>	98	3,73	1,351
	<i>Advocacia Pública</i>	102	4,04	1,482
	<i>MP – Magistratura</i>	54	4,30	1,462
	<i>DP – Adm. Tributária</i>	143	4,09	1,510
	<i>Outra</i>	64	4,09	1,080
	<i>Total</i>	461	4,03	1,416

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 62: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 18 a 22) e atividade funcional/profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>18 - O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	-,179	,366
		<i>MP-Magistratura</i>	-,379	,158
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,557*	,003
		<i>Outra</i>	-,427	,072
	<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,179	,366
		<i>MP-Magistratura</i>	-,200	,454
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,736*	,000
		<i>Outra</i>	-,247	,293
	<i>MP-Magistratura</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,379	,158
		<i>Advocacia Pública</i>	,200	,454
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,936*	,000
		<i>Outra</i>	-,047	,873
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,557*	,003
		<i>Advocacia Pública</i>	-,736*	,000
		<i>MP-Magistratura</i>	-,936*	,000
		<i>Outra</i>	-,983*	,000
	<i>Outra</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,427	,072
		<i>Advocacia Pública</i>	,247	,293
		<i>MP-Magistratura</i>	,047	,873
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,983*	,000

<i>19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.</i>	<i>Advocacia privada</i>	Advocacia Pública	,297	,167
		MP-Magistratura	,070	,788
		DP-Adm. Tributária	,226	,256
		Outra	-,083	,732
	<i>Advocacia publica</i>	Advocacia Privada	-,297	,167
		MP-Magistratura	-,228	,374
		DP-Adm. Tributária	-,071	,714
		Outra	-,381	,113
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,070	,788
		Advocacia Pública	,228	,374
		DP-Adm. Tributária	,156	,520
		Outra	-,153	,585
	<i>DP-Adm. tributária</i>	Advocacia Privada	-,226	,256
		Advocacia Pública	,071	,714
		MP-Magistratura	-,156	,520
Outra		-,309	,171	
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,083	,732	
	Advocacia Pública	,381	,113	
	MP-Magistratura	,153	,585	
	DP-Adm. Tributária	,309	,171	
<i>20 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações.</i>	<i>Advocacia privada</i>	Advocacia Pública	-,698*	,000
		MP-Magistratura	-,610*	,011
		DP-Adm. Tributária	-,890*	,000
		Outra	-,561*	,014
	<i>Advocacia publica</i>	Advocacia Privada	,698*	,000
		MP-Magistratura	,087	,713
		DP-Adm. Tributária	-,193	,289
		Outra	,137	,541
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,610*	,011
		Advocacia Pública	-,087	,713
		DP-Adm. Tributária	-,280	,214
		Outra	,050	,849
	<i>DP-Adm. tributária</i>	Advocacia privada	,890*	,000
		Advocacia publica	,193	,289
		MP-Magistratura	,280	,214
Outra		,330	,120	
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,561*	,014	
	Advocacia Pública	-,137	,541	
	MP-Magistratura	-,050	,849	
	DP-Adm. Tributária	-,330	,120	

<i>21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante.</i>	<i>Advocacia privada</i>	Advocacia Pública	-,432*	,021
		MP-Magistratura	-,073	,752
		DP-Adm. Tributária	-,753*	,000
		Outra	,120	,573
	<i>Advocacia pública</i>	Advocacia Privada	,432*	,021
		MP-Magistratura	,360	,115
		DP-Adm. Tributária	-,320	,060
		Outra	,553*	,009
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,073	,752
		Advocacia Pública	-,360	,115
		DP-Adm. Tributária	-,680*	,002
		Outra	,193	,441
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,753*	,000
		Advocacia Pública	,320	,060
		MP-Magistratura	,680*	,002
		Outra	,873*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,120	,573
		Advocacia Pública	-,553*	,009
		MP-Magistratura	-,193	,441
		DP-Adm. Tributária	-,873*	,000
<i>22 - A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,305	,128
		MP-Magistratura	-,562*	,019
		DP-Adm. Tributária	-,356	,055
		Outra	-,359	,114
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,305	,128
		MP-Magistratura	-,257	,280
		DP-Adm. Tributária	-,052	,778
		Outra	-,055	,809
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,562*	,019
		Advocacia Pública	,257	,280
		DP-Adm. Tributária	,205	,363
		Outra	,203	,438
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,356	,055
		Advocacia Pública	,052	,778
		MP-Magistratura	-,205	,363
		Outra	-,003	,989
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,359	,114
		Advocacia Pública	,055	,809
		MP-Magistratura	-,203	,438
		DP-Adm. Tributária	,003	,989

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.3 Principais resultados relativos ao bloco de questões 18 a 22:

- Com vistas a compreender se *o tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável* é analisado de maneira diferente pelos diferentes grupos reunidos para esse rol de análises, é possível afirmar que nesse

questionamento a divergência de percepções não se apresenta como um imperativo. Entretanto, o grupo da *DP-Adm. Tributária* diverge de todos os demais 4 grupos. Refletindo a maior divergência nesse questionamento.

- No que tange ao questionamento se *a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações* a composição dos entendimentos se deu de maneira parcimoniosa. Especificamente, os grupos não apresentaram muitas diferenças e divergências em suas médias quando comparados com os demais grupos de comparação. Ainda, o grupo *MP-Magistratura* apenas demonstra discordância com o grupo da Advocacia Privada.

- O fato de não ter gerado um “conflito” de respostas é um traço a ser destacado no questionamento *a relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante*. Frente a isso, essa afirmação pode ser corroborado quando se leva em consideração que apenas o grupo *MP-Magistratura* apresenta divergência com outro grupo, especificamente com a Advocacia Privada. Uma perspectiva diferente, os demais grupos analisados apresentam concordância entre si.

As Tabelas 63 e 64, por sua vez, tem o intuito de representar as estatísticas descritivas do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 23 a 27) e atividade funcional/profissional.

**Tabela 63: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal(questões 23 a 27) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de Atuação	Frequência	Média	Desvio Padrão
23 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante	Advocacia Privada	98	4,01	1,556
	Advocacia Pública	99	3,54	1,343
	Ministério Público – Magistratura	51	3,88	1,596
	Administração Tributária	143	3,31	1,692
	Outra	64	4,34	1,482
	Total	455	3,72	1,589
24 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral	Advocacia Privada	98	4,39	1,462
	Advocacia Pública	102	4,66	1,215
	Ministério Público – Magistratura	54	4,80	1,323
	Administração Tributária	147	4,74	1,439
	Outra	65	4,69	1,368
	Total	466	4,65	1,376

25 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,37	1,433
	<i>Advocacia Pública</i>	101	4,68	1,240
	<i>Ministério Público – Magistratura</i>	53	4,36	1,558
	<i>Administração Tributária</i>	146	4,81	1,245
	<i>Outra</i>	63	4,44	1,423
	<i>Total</i>	462	4,59	1,356
26 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral	<i>Advocacia Privada</i>	98	4,39	1,412
	<i>Advocacia Pública</i>	103	3,63	1,534
	<i>Ministério Público – Magistratura</i>	54	3,87	1,694
	<i>Administração Tributária</i>	147	3,61	1,781
	<i>Outra</i>	64	4,34	1,525
	<i>Total</i>	466	3,91	1,640
27 - As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,76	1,213
	<i>Advocacia Pública</i>	104	4,63	1,416
	<i>Ministério Público – Magistratura</i>	55	3,87	1,733
	<i>Administração Tributária</i>	148	5,15	1,197
	<i>Outra</i>	63	4,78	1,237
	<i>Total</i>	469	4,75	1,376

**Tabela 64: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 23 a 27) e atividade funcional/profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento das Profissões	Diferença de Média	Significância do Teste
23 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante.	<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	,475*	,032
		<i>MP-Magistratura</i>	,128	,633
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,703*	,001
		<i>Outra</i>	-,334	,182
	<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,475*	,032
		<i>MP-Magistratura</i>	-,347	,195
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,228	,262
		<i>Outra</i>	-,808*	,001
	<i>MP-Magistratura</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,128	,633
		<i>Advocacia Pública</i>	,347	,195
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,575*	,024
		<i>Outra</i>	-,461	,114
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,703*	,001
		<i>Advocacia Pública</i>	-,228	,262
		<i>MP-Magistratura</i>	-,575*	,024
		<i>Outra</i>	-1,036*	,000
	<i>Outra</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,334	,182
		<i>Advocacia Pública</i>	,808*	,001
		<i>MP-Magistratura</i>	,461	,114
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	1,036*	,000
24 - Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral.	<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	-,269	,167
		<i>MP-Magistratura</i>	-,409	,080
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,354*	,049
		<i>Outra</i>	-,305	,167
	<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,269	,167
		<i>MP-Magistratura</i>	-,139	,547
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,085	,633
		<i>Outra</i>	-,035	,871

	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,409	,080
		Advocacia Pública	,139	,547
		DP-Adm. Tributária	,055	,802
		Outra	,104	,681
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,354*	,049
		Advocacia Pública	,085	,633
		MP-Magistratura	-,055	,802
		Outra	,049	,810
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,305	,167
		Advocacia Pública	,035	,871
		MP-Magistratura	-,104	,681
		DP-Adm. Tributária	-,049	,810
<i>25 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,309	,105
		MP-Magistratura	,015	,947
		DP-Adm. Tributária	-,434*	,014
		Outra	-,071	,745
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,309	,105
		MP-Magistratura	,325	,157
		DP-Adm. Tributária	-,125	,474
		Outra	,239	,271
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,015	,947
		Advocacia Pública	-,325	,157
		DP-Adm. Tributária	-,450*	,038
		Outra	-,086	,733
<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,434*	,014	
	Advocacia Pública	,125	,474	
	MP-Magistratura	,450*	,038	
	Outra	,364	,074	
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,071	,745	
	Advocacia Pública	-,239	,271	
	MP-Magistratura	,086	,733	
	DP-Adm. Tributária	-,364	,074	
<i>26 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,757*	,001
		MP-Magistratura	,517	,059
		DP-Adm. Tributária	,776*	,000
		Outra	,044	,865
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,757*	,001
		MP-Magistratura	-,239	,377
		DP-Adm. Tributária	,019	,928
		Outra	-,713*	,006
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,517	,059
		Advocacia Pública	,239	,377
		DP-Adm. Tributária	,258	,314
		Outra	-,473	,112
<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,776*	,000	
	Advocacia Pública	-,019	,928	
	MP-Magistratura	-,258	,314	
	Outra	-,732*	,003	
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,044	,865	
	Advocacia Pública	,713*	,006	
	MP-Magistratura	,473	,112	
	DP-Adm. Tributária	,732*	,003	

27 - As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.	Advocacia Privada	Advocacia Pública	,133	,477
		MP-Magistratura	,885*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,391*	,024
		Outra	-,020	,925
	Advocacia Pública	Advocacia Privada	-,133	,477
		MP-Magistratura	,752*	,001
		DP-Adm. Tributária	-,524*	,002
		Outra	-,153	,472
	MP-Magistratura	Advocacia Privada	-,885*	,000
		Advocacia Pública	-,752*	,001
		DP-Adm. Tributária	-1,276*	,000
		Outra	-,905*	,000
	DP-Adm. Tributária	Advocacia Privada	,391*	,024
		Advocacia Pública	,524*	,002
		MP-Magistratura	1,276*	,000
		Outra	,371	,064
Outra	Advocacia Privada	,020	,925	
	Advocacia Pública	,153	,472	
	MP-Magistratura	,905*	,000	
	DP-Adm. Tributária	-,371	,064	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.4 Principais resultados relativos ao bloco de questões 23 a 27 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):

- Partindo da análise da identificação das diferenças de posicionamento sobre o questionamento *os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante*, pode-se afirmar a partir do Teste ANOVA *Posthoc* que existem alguns pontos de vistas diferenciados nesse questionamento. Especificamente, o grupo que apresentou maior discordância com os demais grupos foi *DP-Adm. Tributária*, no qual a sua média de resposta converge apenas com o grupo *Advocacia Pública*.

- Pautando um entendimento do comportamento dos diferentes grupos a partir do questionamento *a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante*, fica evidente de que reside uma polaridade de entendimentos acerca desse questionamento a partir da perspectiva dos diferentes grupos. Sendo que, por exemplo, a *Advocacia Pública* não diverge de qualquer outro grupo, ou seja, sua média de resposta é igual estatisticamente dos demais 4 grupos. Entretanto, o grupo *DP-Adm. Tributária* diverge *Advocacia Pública* e da *MP-Magistratura*, concordando com os demais grupos.

- Numa perspectiva diferenciada de análise, o questionamento *as provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial* demonstram uma polaridade no entendimento por parte dos 5 grupos. A *MP-Magistratura* por sua vez, difere de todos os demais grupos, representando uma peculiaridade do grupo no que tange o referido questionamento.

Num próximo momento, a análise recai sobre as Tabelas 65 e 66, a seguir. Sendo que as referidas apresentam o mesmo propósito de análise que vem sendo pautado nesse tópico.

**Tabela 65: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questão 28 a 32) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de atuação	N	Média	Desvio Padrão
28 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais	<i>Advocacia Privada</i>	98	4,48	1,438
	<i>Advocacia Pública</i>	104	4,73	1,217
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	54	4,43	1,487
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	146	5,08	1,206
	<i>Outra</i>	64	4,92	1,013
	<i>Total</i>	466	4,78	1,292
29 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,72	1,302
	<i>Advocacia Pública</i>	103	4,86	1,103
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	4,35	1,530
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	148	5,16	1,099
	<i>Outra</i>	65	4,78	1,231
	<i>Total</i>	470	4,85	1,240
30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessário, é a solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal	<i>Advocacia Privada</i>	97	3,56	1,588
	<i>Advocacia Pública</i>	105	2,99	1,560
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	53	3,72	1,549
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	145	3,01	1,500
	<i>Outra</i>	63	3,92	1,222
	<i>Total</i>	463	3,33	1,541
31 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,34	1,311
	<i>Advocacia Pública</i>	103	4,53	1,282
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	54	3,59	1,699
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	146	4,79	1,227
	<i>Outra</i>	63	4,59	1,352
	<i>Total</i>	465	4,47	1,377
32 - A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,76	1,246
	<i>Advocacia Pública</i>	105	4,79	1,207
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	5,05	1,239
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	145	4,88	1,148
	<i>Outra</i>	62	4,98	1,048
	<i>Total</i>	466	4,87	1,180

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Tabela 66: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 28 a 32) e atividade funcional/profissional

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Teste de Significância
<i>28 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,251	,161
		MP-Magistratura	,054	,803
		DP-Adm.	-,603*	,000
		Tributária		
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,251	,161
		MP-Magistratura	,305	,154
		DP-Adm.	-,351*	,032
		Tributária		
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,054	,803
		Advocacia Pública	-,305	,154
		DP-Adm.	-,656*	,001
		Tributária		
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,603*	,000
		Advocacia Pública	,351*	,032
		MP-Magistratura	,656*	,001
		Tributária		
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,442*	,031
		Advocacia Pública	,191	,345
		MP-Magistratura	,496*	,035
		DP-Adm.	-,160	,401
<i>29 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,147	,392
		MP-Magistratura	,372	,070
		DP-Adm.	-,438*	,006
		Tributária		
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,147	,392
		MP-Magistratura	,519*	,011
		DP-Adm.	-,291	,063
		Tributária		
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,372	,070
		Advocacia Pública	-,519*	,011
		DP-Adm.	-,810*	,000
		Tributária		
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,438*	,006
		Advocacia Pública	,291	,063
		MP-Magistratura	,810*	,000
		Tributária		
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,067	,729
		Advocacia Pública	-,079	,681
		MP-Magistratura	,439*	,050
		DP-Adm.	-,371*	,042
<i>Tributária</i>	Advocacia Privada			
	Advocacia Pública			
	MP-Magistratura			
	DP-Adm.			

30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.

<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,566*	,008
	MP-Magistratura	-,160	,533
	DP-Adm.	,543*	,006
	Tributária		
	Outra	-,364	,136
<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,566*	,008
	MP-Magistratura	-,727*	,004
	DP-Adm.	-,023	,904
	Tributária		
	Outra	-,930*	,000
<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,160	,533
	Advocacia Pública	,727*	,004
	DP-Adm.	,703*	,004
	Tributária		
	Outra	-,204	,468
<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,543*	,006
	Advocacia Pública	,023	,904
	MP-Magistratura	-,703*	,004
	Outra	-,907*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,364
Advocacia Pública		,930*	,000
MP-Magistratura		,204	,468
DP-Adm.		,907*	,000
Tributária			

31 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário.

<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,191	,311
	MP-Magistratura	,751*	,001
	DP-Adm.	-,444*	,011
	Tributária		
	Outra	-,244	,258
<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,191	,311
	MP-Magistratura	,941*	,000
	DP-Adm.	-,254	,141
	Tributária		
	Outra	-,053	,803
<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,751*	,001
	Advocacia Pública	-,941*	,000
	DP-Adm.	-1,195*	,000
	Tributária		
	Outra	-,995*	,000
<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,444*	,011
	Advocacia Pública	,254	,141
	MP-Magistratura	1,195*	,000
	Outra	,200	,320
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,244
Advocacia Pública		,053	,803
MP-Magistratura		,995*	,000
DP-Adm.		-,200	,320
Tributária			

32 - A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias.	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,033	,842
		MP-Magistratura	-,297	,136
		DP-Adm. Tributária	-,118	,443
		Outra	-,226	,237
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,033	,842
	MP-Magistratura	-,264	,180	
	DP-Adm. Tributária	-,085	,573	
	Outra	-,193	,307	
<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,297	,136	
	Advocacia Pública	,264	,180	
	DP-Adm. Tributária	,179	,340	
	Outra	,071	,747	
<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,118	,443	
	Advocacia Pública	,085	,573	
	MP-Magistratura	-,179	,340	
	Outra	-,108	,547	
<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,226	,237	
	Advocacia Pública	,193	,307	
	MP-Magistratura	-,071	,747	
	DP-Adm. Tributária	,108	,547	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.5 Principais resultados relativos ao bloco de questões 28 a 32:

- Com vistas a compreender se *do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais* é analisado de maneira diferente pelos diferentes grupos reunidos para esse rol de análises, é possível afirmar que nesse questionamento a divergência de percepções se apresenta de maneira clara entre os respondentes. Exemplificando esse raciocínio, o grupo da *DP-Adm. Tributária* apresenta divergência de percepção com três dos 4 grupos de comparação. Especificamente com a *Advocacia Privada*, *Advocacia Pública* e *MP-Magistratura*. Ainda, é possível estabelecer pela análise do Teste ANOVA da Tabela 66 que apenas Outros grupos é a *DP-Adm. Tributária* vai apresentar convergência.

- *Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário*, foi um dos questionamentos evocados para esse momento das análises. Assim sendo, é mister apontar

que existe uma polaridade no entendimento dos respondentes com relação ao questionamento exposto. Amiúde, o grupo *MP-Magistratura* apresenta discordância com todos os demais grupos quando interpelados nesse questionamento. Entretanto, os Outros grupos apenas divergem da *MP-Magistratura*.

- Compreender a introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias a partir da percepção dos diferentes grupos elencados para essa análise. Contudo, é possível afirmar pelo teste ANOVA Posthoc que todos os grupos convergem suas respostas para esse questionamento de maneira singular. Ou seja, não existe diferença de média nas respostas dos diferentes grupos.

As Tabelas 67 e 68, por sua vez, tem o intuito de representar as estatísticas descritivas do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 33 a 37) e atividade funcional/profissional.

**Tabela 67: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questão 33 a 37) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de atuação	N	Média	Desvio Padrão
33 - A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações	<i>Advocacia Privada</i>	96	4,39	1,618
	<i>Advocacia Pública</i>	101	3,71	1,728
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	4,07	1,923
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	145	3,95	1,668
	<i>Outra</i>	63	4,49	1,318
	<i>Total</i>	460	4,08	1,677
34 - A proposta de um sistema análogo ao da Justiça eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir	<i>Advocacia Privada</i>	97	4,37	1,453
	<i>Advocacia Pública</i>	102	4,24	1,523
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	53	3,79	1,747
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	147	4,63	1,304
	<i>Outra</i>	62	4,53	,970
	<i>Total</i>	461	4,38	1,424
35 - Assegurar à autoridade administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é ideia digna	<i>Advocacia Privada</i>	97	4,05	1,584
	<i>Advocacia Pública</i>	102	4,47	1,348
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	54	3,28	1,837
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	147	4,44	1,390
	<i>Outra</i>	61	4,39	1,053
	<i>Total</i>	461	4,22	1,487
36 - Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços	<i>Advocacia Privada</i>	99	4,44	1,437
	<i>Advocacia Pública</i>	104	4,11	1,551
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	4,58	1,410
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	146	3,52	1,598

<i>judiciários</i>	<i>Outra</i>	64	4,59	1,342
	<i>Total</i>	468	4,12	1,556
<i>37 - Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil</i>	<i>Advocacia Privada</i>	90	4,54	1,291
	<i>Advocacia Pública</i>	98	4,76	1,227
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	52	4,38	1,586
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	143	4,59	1,334
	<i>Outra</i>	61	4,84	1,067
	<i>Total</i>	444	4,63	1,303

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 68: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 33 a 37) e atividade funcional/profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>33 - A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	,673*	,005
		<i>MP-Magistratura</i>	,313	,266
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,434*	,048
		<i>Outra</i>	-,107	,692
	<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,673*	,005
		<i>MP-Magistratura</i>	-,360	,197
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,239	,268
		<i>Outra</i>	-,779*	,004
	<i>MP-Magistratura</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,313	,266
		<i>Advocacia Pública</i>	,360	,197
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,121	,646
		<i>Outra</i>	-,419	,172
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,434*	,048
		<i>Advocacia Pública</i>	,239	,268
		<i>MP-Magistratura</i>	-,121	,646
		<i>Outra</i>	-,540*	,032
	<i>Outra</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,107	,692
		<i>Advocacia Pública</i>	,779*	,004
		<i>MP-Magistratura</i>	,419	,172
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	,540*	,032
<i>34 - A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções é ideia digna de ser pensada</i>	<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	,136	,496
		<i>MP-Magistratura</i>	,579*	,016
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,255	,167
		<i>Outra</i>	-,161	,481
	<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,136	,496
		<i>MP-Magistratura</i>	,443	,064
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,391*	,032
		<i>Outra</i>	-,297	,190
	<i>MP-Magistratura</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,579*	,016
		<i>Advocacia Pública</i>	-,443	,064
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,833*	,000
		<i>Outra</i>	-,740*	,005
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,255	,167
		<i>Advocacia Pública</i>	,391*	,032
		<i>MP-Magistratura</i>	,833*	,000
		<i>Outra</i>	,094	,660
	<i>Outra</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,161	,481
		<i>Advocacia Pública</i>	,297	,190
		<i>MP-Magistratura</i>	,740*	,005
		<i>DP-Adm. Tributária</i>	-,094	,660

<i>35 - Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é ideia digna</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,419*	,041
		MP-Magistratura	,774*	,002
		DP-Adm. Tributária	-,384*	,043
		Outra	-,342	,148
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,419*	,041
		MP-Magistratura	1,193*	,000
		DP-Adm. Tributária	,035	,850
		Outra	,077	,742
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,774*	,002
		Advocacia Pública	-1,193*	,000
		DP-Adm. Tributária	-1,158*	,000
		Outra	-1,116*	,000
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,384*	,043
		Advocacia Pública	-,035	,850
		MP-Magistratura	1,158*	,000
		Outra	,042	,849
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,342	,148
		Advocacia Pública	-,077	,742
		MP-Magistratura	1,116*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,042	,849
<i>36 - Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,339	,108
		MP-Magistratura	-,137	,586
		DP-Adm. Tributária	,924*	,000
		Outra	-,149	,535
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,339	,108
		MP-Magistratura	-,476	,058
		DP-Adm. Tributária	,585*	,002
		Outra	-,488*	,041
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,137	,586
		Advocacia Pública	,476	,058
		DP-Adm. Tributária	1,061*	,000
		Outra	-,012	,966
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,924*	,000
		Advocacia Pública	-,585*	,002
		MP-Magistratura	-1,061*	,000
		Outra	-1,073*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,149	,535
		Advocacia Pública	,488*	,041
		MP-Magistratura	,012	,966
		DP-Adm. Tributária	1,073*	,000

<i>37 - Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,211	,268
		MP-Magistratura	,160	,481
		DP-Adm. Tributária	-,043	,806
		Outra	-,292	,177
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,211	,268
		MP-Magistratura	,370	,098
		DP-Adm. Tributária	,168	,326
		Outra	-,081	,703
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,160	,481
		Advocacia Pública	-,370	,098
		DP-Adm. Tributária	-,203	,337
		Outra	-,451	,067
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	,043	,806
		Advocacia Pública	-,168	,326
		MP-Magistratura	,203	,337
		Outra	-,249	,212
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,292	,177
		Advocacia Pública	,081	,703
		MP-Magistratura	,451	,067
		DP-Adm. Tributária	,249	,212

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.6 Principais resultados relativos ao bloco de questões 33 a 37:

- Partindo da análise da questão *a arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações* o grupo *Outros* atores apresenta discordância com os demais grupos nesse questionamento, exceto com a *Advocacia Privada*, na qual refletem concordância de respostas a partir de suas médias. Ainda, o grupo *MP-Magistratura* não apresenta divergência de pensamento no que se refere essa questão, pois concorda com todos os demais grupos, conforme Tabela 68 acima.

- O questionamento *soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil* representa um grau elevado de concordância por parte dos respondentes. Pois, nenhum grupo de respondentes divergiu em suas respostas no que se refere a esse questionamento.

Dando continuidade ao que vem sendo analisado nesse tópico, as Tabelas 61 e 62 representam as estatísticas descritivas do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 38 a 42) e atividade funcional/profissional.

**Tabela 69: Estatística descritiva do Teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questão 38 a 42) e atividade funcional/profissional**

Variável	Área de atuação	N	Média	Desvio Padrão
38 - O apetite fiscal insaciável dos governos do dia	<i>Advocacia Privada</i>	97	4,99	1,075
	<i>Advocacia Pública</i>	103	3,80	1,530
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	4,80	1,095
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	148	3,52	1,545
	<i>Outra</i>	64	4,47	1,447
	<i>Total</i>	467	4,17	1,513
39 - O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar	<i>Advocacia Privada</i>	97	4,85	,950
	<i>Advocacia Pública</i>	103	4,95	1,013
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	5,00	,923
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	149	4,82	1,127
	<i>Outra</i>	64	4,88	1,162
	<i>Total</i>	468	4,88	1,048
40 - A cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária	<i>Advocacia Privada</i>	98	4,77	1,165
	<i>Advocacia Pública</i>	102	3,65	1,480
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	53	4,49	1,103
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	147	3,76	1,430
	<i>Outra</i>	64	4,66	1,211
	<i>Total</i>	464	4,16	1,406

<i>41 - O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação</i>	<i>Advocacia privada</i>	97	4,99	1,168
	<i>Advocacia Pública</i>	101	4,84	1,037
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	55	5,04	,881
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	150	4,72	1,254
	<i>Outra</i>	65	4,95	1,205
	<i>Total</i>	468	4,87	1,147
<i>42 - A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós</i>	<i>Advocacia Privada</i>	96	4,73	1,110
	<i>Advocacia Pública</i>	102	4,49	1,264
	<i>Ministério Público Magistratura</i>	54	4,44	1,284
	<i>Direção Política – Adm. Tributária</i>	145	4,11	1,380
	<i>Outra</i>	62	4,77	1,207
	<i>Total</i>	459	4,45	1,288

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 70: Análise do teste ANOVA *Posthoc* para avaliar as diferenças entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 38 a 42) e atividade funcional/profissional**

Variável Dependente	Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>38 - O apetite fiscal insaciável dos governos do dia.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	1,194*	,000
		MP-Magistratura	,190	,420
		DP-Adm. Tributária	1,469*	,000
		Outra	,521*	,021
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-1,194*	,000
		MP-Magistratura	-1,004*	,000
		DP-Adm. Tributária	,276	,124
		Outra	-,673*	,003
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,190	,420
		Advocacia Pública	1,004*	,000
		DP-Adm. Tributária	1,280*	,000
		Outra	,331	,197
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-1,469*	,000
		Advocacia Pública	-,276	,124
		MP-Magistratura	-1,280*	,000
		Outra	-,948*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,521*	,021
		Advocacia Pública	,673*	,003
		MP-Magistratura	-,331	,197
		DP-Adm. Tributária	,948*	,000

<i>39 - O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	-,106	,476
		MP-Magistratura	-,155	,383
		DP-Adm. Tributária	,027	,846
		Outra	-,030	,861
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	,106	,476
		MP-Magistratura	-,049	,782
		DP-Adm. Tributária	,133	,325
		Outra	,076	,648
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,155	,383
		Advocacia Pública	,049	,782
		DP-Adm. Tributária	,181	,275
		Outra	,125	,518
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,027	,846
		Advocacia Pública	-,133	,325
		MP-Magistratura	-,181	,275
		Outra	-,056	,720
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,030	,861
		Advocacia Pública	-,076	,648
		MP-Magistratura	-,125	,518
		DP-Adm. Tributária	,056	,720
<i>40 - A cultura "governista" (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	1,118*	,000
		MP-Magistratura	,275	,225
		DP-Adm. Tributária	1,003*	,000
		Outra	,109	,609
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-1,118*	,000
		MP-Magistratura	-,844*	,000
		DP-Adm. Tributária	-,115	,502
		Outra	-1,009*	,000
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,275	,225
		Advocacia Pública	,844*	,000
		DP-Adm. Tributária	,729*	,001
		Outra	-,166	,501
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-1,003*	,000
		Advocacia Pública	,115	,502
		MP-Magistratura	-,729*	,001
		Outra	-,894*	,000
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,109	,609
		Advocacia Pública	1,009*	,000
		MP-Magistratura	,166	,501
		DP-Adm. Tributária	,894*	,000

<i>41 - O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,148	,364
		MP-Magistratura	-,047	,809
		DP-Adm. Tributária	,270	,071
		Outra	,036	,845
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,148	,364
		MP-Magistratura	-,195	,311
		DP-Adm. Tributária	,122	,410
		Outra	-,112	,538
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	,047	,809
		Advocacia Pública	,195	,311
		DP-Adm. Tributária	,316	,080
		Outra	,083	,694
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,270	,071
		Advocacia Pública	-,122	,410
		MP-Magistratura	-,316	,080
		Outra	-,234	,170
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	-,036	,845
		Advocacia Pública	,112	,538
		MP-Magistratura	-,083	,694
		DP-Adm. Tributária	,234	,170
<i>42 – A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós.</i>	<i>Advocacia Privada</i>	Advocacia Pública	,239	,185
		MP-Magistratura	,285	,187
		DP-Adm. Tributária	,619*	,000
		Outra	-,045	,827
	<i>Advocacia Pública</i>	Advocacia Privada	-,239	,185
		MP-Magistratura	,046	,830
		DP-Adm. Tributária	,380*	,021
		Outra	-,284	,165
	<i>MP-Magistratura</i>	Advocacia Privada	-,285	,187
		Advocacia Pública	-,046	,830
		DP-Adm. Tributária	,334	,099
		Outra	-,330	,163
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	Advocacia Privada	-,619*	,000
		Advocacia Pública	-,380*	,021
		MP-Magistratura	-,334	,099
		Outra	-,664*	,001
	<i>Outra</i>	Advocacia Privada	,045	,827
		Advocacia Pública	,284	,165
		MP-Magistratura	,330	,163
		DP-Adm. Tributária	,664*	,001

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.7 Principais resultados relativos ao bloco de questões 38 a 42 (as variáveis qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):

- No que tange o olhar sobre o questionamento *o interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar*, é importante destacar uma homogeneidade no comportamento de respostas por parte dos atores envolvidos na pesquisa.

Dessa maneira, nenhum grupo apresentou divergência em suas respostas com os demais grupos. Ainda nessa linha de raciocínio, a questão *o caráter crescentemente técnico e complexo da tributação* apresentou o mesmo comportamento por parte dos respondentes. Sendo que não existe diferença de percepção por parte dos grupos no que se refere ao presente questionamento.

- Pautando um entendimento do comportamento dos diferentes grupos a partir do questionamento *a desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós* fica perceptível que nem todos os grupos convergem em suas respostas. Por exemplo, o grupo *DP-Adm. Tributária* diverge da Advocacia Privada, Advocacia Pública e dos Outros grupos. Sendo que reflete corroboração em sua linha de raciocínio apenas com o grupo *MP-Magistratura*.

Num próximo momento, a análise recai sobre as Tabelas 65 e 66, a seguir. Sendo que as referidas apresentam o mesmo propósito de análise que vem sendo pautado nesse tópico.

**Tabela 71: Estatística descritiva do teste ANOVA entre a variável nota atribuída ao atual sistema e atividade funcional/profissional**

Área de Atuação	N	Média	Desvio Padrão
<i>Advocacia Privada</i>	96	5,93	1,718
<i>Advocacia Pública</i>	102	5,47	1,860
<i>MP-Magistratura</i>	52	6,04	1,371
<i>DP-Adm. Tributária</i>	147	5,75	1,854
<i>Outra</i>	65	6,28	1,867
<i>Total</i>	462	5,83	1,792

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

**Tabela 72: Análise do teste ANOVA *Posthoc* entre a variável nota atribuída ao atual sistema (43) e atividade funcional/profissional**

Profissão	Cruzamento da Profissão	Diferença de Média	Significância do Teste
<i>Advocacia Privada</i>	<i>Advocacia Pública</i>	,456	,072
	<i>MP-Magistratura</i>	-,111	,717
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	,179	,445
	<i>Outra</i>	-,350	,222
<i>Advocacia Pública</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,456	,072
	<i>MP-Magistratura</i>	-,568	,062
	<i>DP-Adm. tributária</i>	-,278	,227
	<i>Outra</i>	-,806*	,005
<i>MP-Magistratura</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,111	,717
	<i>Advocacia Pública</i>	,568	,062
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	,290	,313
	<i>Outra</i>	-,238	,472
<i>DP-Adm. Tributária</i>	<i>Advocacia Privada</i>	-,179	,445
	<i>Advocacia Pública</i>	,278	,227
	<i>MP-Magistratura</i>	-,290	,313
	<i>Outra</i>	-,529*	,047

<i>Outra</i>	<i>Advocacia Privada</i>	,350	,222
	<i>Advocacia Pública</i>	,806*	,005
	<i>MP-Magistratura</i>	,238	,472
	<i>DP-Adm. Tributária</i>	,529*	,047

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

#### 4.4.2.8 Principais resultados relativos a questão 43 (a variável qualidade geral das decisões e atividade funcional-profissional):

- Por fim, o último questionamento estabelecido buscando o entendimento dos diferentes grupos estabelecidos para esse momento de análise, destaca-se que a variável *nota atribuída ao atual sistema* reflete uma homogeneidade de respostas por parte dos diferentes grupos, com exceção do grupo de Outras profissões que pensa diferente (mais positivamente) em relação aos grupos da Advocacia pública e DP-Adm. Tributária.

#### 4.4.3 Análise da Variância (ANOVA) por Regiões geográficas do Brasil

A Tabela 73, a seguir, apresenta o número de respondentes integrantes das cinco regiões geográficas do Brasil, compostos por reagrupamentos das Unidades Federativas de atuação dos respondentes, conforme a seguinte composição oficial usada pelo IBGE:

- a) Sul: RS, SC e PR
- b) Sudeste: SP, RJ, MG, ES
- c) Nordeste: BA, AL, SE, PB, PE, RN, CE, PI, MA
- d) Norte: PA, AM, AC, RR, AP, RO, TO
- e) Centro-oeste: DF, GO, MS, MT

**Tabela 73: Número de respondentes por Regiões do Brasil**

Regiões Geográficas do Brasil	N
<i>Norte</i>	49
<i>Sul</i>	148
<i>Centro-oeste</i>	119
<i>Nordeste</i>	91
<i>Sudeste</i>	78
<i>Total</i>	485

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A Tabela 74, a seguir evidencia a estatística do teste ANOVA no que tange a análise entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 4 a 12) nas diferentes regiões do Brasil.

**Tabela 74: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 4 a 8) nas diferentes regiões do Brasil**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
4 - Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau	Norte	6,29	1,569	
	Sul	6,05	1,779	
	Centro-oeste	6,07	2,044	
	Nordeste	6,18	1,445	
	Sudeste	5,85	1,990	
	Total	6,08	1,776	
5 - Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos	Norte	6,46	1,690	
	Sul	6,54	1,828	
	Centro-oeste	6,26	2,176	
	Nordeste	6,74	1,373	
	Sudeste	6,53	1,744	
	Total	6,52	1,766	
6 - Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau	Norte	7,19	1,191	Norte x Sudeste
	Sul	6,73	1,713	
	Centro-oeste	7,02	1,849	Centro-oeste x Sudeste
	Nordeste	6,94	1,557	
	Sudeste	6,49	1,918	
	Total	6,85	1,713	
7 - Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos	Norte	7,13	1,645	
	Sul	7,18	1,406	
	Centro-oeste	7,09	1,714	
	Nordeste	7,40	1,214	
	Sudeste	7,13	1,528	
	Total	7,19	1,502	
8 - Decisões da Justiça Estadual de 1º grau	Norte	6,68	1,629	Norte x Centro-oeste
	Sul	6,25	1,717	
	Centro-oeste	5,81	1,856	
	Nordeste	6,37	1,554	
	Sudeste	6,00	1,823	
	Total	6,18	1,739	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A partir da análise da Tabela 74, pode-se depreender que das diferentes regiões geográficas que compõem o Brasil e tiveram representantes nesse estudo, das 5 questões analisadas, em duas questões há percepções diferentes entre as regiões: na questão 6 (referente à qualidade das decisões da Administração Fiscal Federal de 1º. Grau) em que os respondentes das regiões Norte e Centro-oeste avaliaram melhor o item, do que os

respondentes da região Sudeste; e em relação à questão 8 (sobre a qualidade das decisões da Justiça Estadual de 1º grau), em que os respondentes da região Norte avaliaram melhor o item do que os correspondentes da região Centro-oeste.

**Tabela 75: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis juízos emitidos em matéria fiscal (questões 9 a 12) nas diferentes regiões do Brasil**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
9 - Decisões da Justiça Estadual de 2º grau	Norte	7,02	1,423	
	Sul	6,66	1,413	
	Centro-oeste	6,53	1,918	
	Nordeste	6,78	1,444	
	Sudeste	6,83	1,487	
	Total	6,73	1,554	
10 - Decisões da Justiça Federal de 1º grau	Norte	7,28	1,228	
	Sul	7,21	1,222	
	Centro-oeste	6,47	1,743	Centro-oeste x Norte e Nordeste e Sul
	Nordeste	7,37	1,437	
	Sudeste	6,66	1,359	Sudeste x Norte e Nordeste e Sul
	Total	6,98	1,468	
11 - Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau)	Norte	7,61	1,105	
	Sul	7,45	1,200	
	Centro-oeste	6,60	2,000	Centro-oeste x todas
	Nordeste	7,51	1,209	
	Sudeste	7,31	1,197	
	Total	7,25	1,470	
12 - Decisões do STJ e do STF em Brasília	Norte	7,52	1,458	
	Sul	7,10	1,752	Sul x Sudeste e Nordeste
	Centro-oeste	7,16	2,055	
	Nordeste	7,97	1,088	Nordeste x Sul e Centro-oeste
	Sudeste	7,56	1,364	
	Total	7,40	1,669	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Incutido nessa linha de raciocínio, a análise das questões de 9 a 12 revela que 3 das 4 apresentam diferença na percepção por parte dos atores distribuídos nas regiões geográficas brasileiras. Nesse ínterim, as 3 questões que apresentam diferença são apontadas a seguir, a saber: **Decisões da Justiça Federal de 1º grau; Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau) e Decisões do STJ e do STF em Brasília.**

Ainda, no que tange as **Decisões da Justiça Federal de 1º grau**, as regiões Sudeste e Centro-oeste possuem percepções mais críticas a respeito da questão. A região Sul (com percepção mais positiva) difere de resposta das regiões Centro-oeste e Sudeste. E as regiões Norte e Nordeste (igualmente mais flexíveis e positivas em relação à questão) diferem das respostas das regiões Centro-oeste e Sudeste.

Em relação às *Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau)*, a percepção dos respondentes da região Centro-oeste (mais crítica em relação aos julgamentos nos Estados) difere das percepções dos respondentes das demais regiões do país.

Pegando como recorte de análise a questão *Decisões do STJ e do STF em Brasília*, o comportamento por parte dos entrevistados que contemplam as diferentes regiões do Brasil também se deu de maneira polarizada. As percepções dos respondentes das regiões Sul e Centro-oeste são mais críticas. Especificamente no que diz respeito ao comportamento da região Sul, é divergente da linha de pensamento das regiões Nordeste e Sudeste.

**Tabela 76: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 13 a 17) juízos emitidos em matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
13 - Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco	Norte	4,38	1,226	Centro-oeste difere de todas
	Sul	4,26	1,376	
	Centro-oeste	3,74	1,441	
	Nordeste	4,17	1,289	
	Sudeste	4,26	1,456	
	Total	4,13	1,390	
14 - As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos	Norte	3,73	1,233	Centro-oeste difere de todas, menos Sudeste
	Sul	3,73	1,343	
	Centro-oeste	3,05	1,346	
	Nordeste	3,82	1,336	
	Sudeste	3,26	1,603	
	Total	3,50	1,409	
15 - O tempo médio do processo administrativo estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável	Norte	3,44	1,343	Sem diferenças significativas
	Sul	3,25	1,450	
	Centro-oeste	3,39	1,545	
	Nordeste	3,25	1,599	
	Sudeste	3,22	1,511	
	Total	3,30	1,493	
16 - O tempo médio do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável	Norte	3,23	1,493	Centro-oeste difere de todas, menos Sudeste
	Sul	3,02	1,407	
	Centro-oeste	2,51	1,363	
	Nordeste	2,75	1,570	
	Sudeste	2,71	1,442	
	Total	2,83	1,459	
17 - O tempo médio do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável	Norte	3,67	1,481	Sem diferenças significativas
	Sul	3,41	1,339	
	Centro-oeste	3,28	1,365	
	Nordeste	3,45	1,444	
	Sudeste	3,18	1,383	
	Total	3,37	1,387	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Avançando até o ponto de análise das questões 13 a 17 percebe-se que existe diferença de percepção por parte dos respondentes em apenas três questões, 13, 14 e 16: “em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco”; “as instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos” e “O tempo médio do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável”. Dessa forma, na questão 13, a região Centro-oeste (mais crítica) discorda nas respostas de todas as demais regiões do Brasil. Da mesma maneira, na questão 14, a região Centro-oeste difere na percepção em relação a todas as regiões, menos a Sudeste, que também é mais crítica em relação à questão apresentada. O mesmo ocorre em relação à questão 16.

**Tabela 77:** Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 18 a 22) juízos emitidos em matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
<i>18 - O tempo médio do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	<i>Norte</i>	3,53	1,427	Centro-oeste e Sudeste diferem das demais
	<i>Sul</i>	3,58	1,322	
	<i>Centro-oeste</i>	2,74	1,404	
	<i>Nordeste</i>	3,44	1,492	
	<i>Sudeste</i>	2,64	1,324	
	<i>Total</i>	3,44	1,441	
<i>19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal</i>	<i>Norte</i>	4,21	1,320	Sul e Sudeste diferem entre si
	<i>Sul</i>	3,87	1,523	
	<i>Centro-oeste</i>	4,06	1,569	
	<i>Nordeste</i>	4,39	1,276	
	<i>Sudeste</i>	4,19	1,613	
	<i>Total</i>	4,10	1,501	
<i>20 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações</i>	<i>Norte</i>	4,48	1,052	Sem diferenças significativas
	<i>Sul</i>	4,60	1,427	
	<i>Centro-oeste</i>	4,45	1,454	
	<i>Nordeste</i>	4,39	1,460	
	<i>Sudeste</i>	4,43	1,457	
	<i>Total</i>	4,48	1,409	
<i>21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante</i>	<i>Norte</i>	4,24	1,251	Centro-oeste difere de Norte e Sul
	<i>Sul</i>	4,44	1,416	
	<i>Centro-oeste</i>	4,81	1,244	
	<i>Nordeste</i>	4,54	1,367	
	<i>Sudeste</i>	4,52	1,425	
	<i>Total</i>	4,54	1,357	
<i>22 - A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante</i>	<i>Norte</i>	4,04	1,184	Sul difere de Centro-oeste
	<i>Sul</i>	4,19	1,421	
	<i>Centro-oeste</i>	3,85	1,375	
	<i>Nordeste</i>	3,96	1,374	
	<i>Sudeste</i>	3,95	1,556	
	<i>Total</i>	4,01	1,404	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à questão 18, que faz alusão a “**o tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável**”, apresentou diferenças estatísticas, em que as percepções das regiões Centro-oeste e Sudeste (mais críticas) são significativamente diferentes das percepções dos respondentes das demais regiões do país.

Em relação à questão **19 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal**, a região Sul (mais crítica) diverge da percepção dos respondentes da região Sudeste (mais favoráveis à questão).

Já em relação à questão **21 - A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante**, os respondentes da região Centro-oeste apóiam mais, do que os respondentes das regiões Sul e Norte (mais críticas a respeito).

Em relação à questão 22 - *A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante*, ocorre diferença de percepção entre os respondentes das regiões Centro-oeste (mais crítica) e Sul (mais positiva a respeito).

**Tabela 78: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 23 a 27) juízos emitidos matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
23 - Os custos da duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) são elevados para o contribuinte litigante	Norte	3,85	1,518	Sem diferenças significativas
	Sul	3,81	1,507	
	Centro-oeste	3,74	1,558	
	Nordeste	3,80	1,616	
	Sudeste	3,69	1,696	
	Total	3,77	1,569	
24 - Os custos da duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) são elevados para a sociedade em geral	Norte	4,55	1,400	Sem diferenças significativas
	Sul	4,69	1,318	
	Centro-oeste	4,67	1,421	
	Nordeste	4,54	1,378	
	Sudeste	4,65	1,371	
	Total	4,64	1,368	
25 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) é benéfica para o contribuinte litigante	Norte	4,31	1,342	Centro-oeste difere de Norte e Sul
	Sul	4,45	1,481	
	Centro-oeste	4,84	1,237	
	Nordeste	4,54	1,244	
	Sudeste	4,55	1,353	
	Total	4,56	1,350	
26 - A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral	Norte	4,00	1,594	Sul difere de Centro-oeste e Nordeste
	Sul	3,60	1,798	
	Centro-oeste	4,03	1,510	
	Nordeste	4,25	1,450	
	Sudeste	3,93	1,577	
	Total	3,92	1,621	
27 - As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsivamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial	Norte	4,82	,834	Sem diferenças significativas
	Sul	4,61	1,510	
	Centro-oeste	4,74	1,476	
	Nordeste	4,70	1,290	
	Sudeste	4,89	1,313	
	Total	4,72	1,373	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao bloco de questões 23 a 27, verificam-se diferenças significativas apenas nas questões 25 e 26.

Em relação à questão 25 - *A duplicidade de instâncias (a administrativa e judicial) é benéfica para o contribuinte litigante*, ocorre percepção distinta entre os respondentes da região Centro-oeste (mais positiva-concordante) e das regiões Norte e Sul (menos favoráveis).

Em relação à questão 26 - *a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral*, verifica-se uma postura mais crítica dos respondentes do Sul em relação aos respondentes das regiões Centro-oeste e Nordeste.

**Tabela 79: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 28 a 32) juízos emitidos em matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
28 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais	Norte	4,80	,957	Sem diferenças significativas
	Sul	4,66	1,346	
	Centro-oeste	4,94	1,260	
	Nordeste	4,80	1,240	
	Sudeste	4,58	1,448	
	Total	4,75	1,292	
29 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais	Norte	4,78	1,123	Sem diferenças significativas
	Sul	4,72	1,346	
	Centro-oeste	4,97	1,255	
	Nordeste	4,93	1,087	
	Sudeste	4,68	1,341	
	Total	4,82	1,258	
30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é a solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal	Norte	4,49	1,242	Sul difere de Centro-oeste
	Sul	4,31	1,631	
	Centro-oeste	4,71	1,480	
	Nordeste	4,51	1,461	
	Sudeste	4,48	1,484	
	Total	4,49	1,537	
31 - Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário	Norte	4,14	1,023	Norte e Nordeste divergem das demais regiões Centro-oeste diverge de Sudeste
	Sul	3,22	1,419	
	Centro-oeste	3,00	1,330	
	Nordeste	3,67	1,297	
	Sudeste	3,51	1,416	
	Total	3,39	1,343	
32 - A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias	Norte	4,94	,827	Sem diferenças significativas
	Sul	4,87	1,225	
	Centro-oeste	4,84	1,228	
	Nordeste	4,88	,936	
	Sudeste	4,85	1,388	
	Total	4,87	1,168	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

No que tange às análises referentes as questões 28 a 32, destaca-se que as variáveis 28 (Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais), 29 (Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais) e 32 (A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias) apresentaram o mesmo nível de entendimento por parte dos respondentes nas diferentes regiões do Brasil.

Em relação à questão 30 - O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é a solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária

em matéria fiscal, os respondentes da região Sul divergem dos da região Centro-oeste; esses concordam mais que esta seja uma solução; aqueles (da região Sul, não).

Em relação à questão 31 (Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário, os respondentes das regiões Norte e Nordeste percebem a mesma de forma diferente das demais; conconcordam com a afirmação; outrossim, existe ainda divergência de percepção entre os respondentes das regiões Centro-oeste e Sudeste.

**Tabela 80:** Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 33 a 37) juízos emitidos em matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
<i>33 - A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações</i>	<i>Norte</i>	4,59	1,428	Norte e Nordeste divergem de Sul e Centro-oeste
	<i>Sul</i>	3,87	1,743	
	<i>Centro-oeste</i>	3,79	1,831	
	<i>Nordeste</i>	4,64	1,183	
	<i>Sudeste</i>	4,23	1,630	
	<i>Total</i>	4,13	1,657	
<i>34 - A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções é idéia digna de ser pensada</i>	<i>Norte</i>	4,52	,850	Sem diferenças significativas
	<i>Sul</i>	4,26	1,481	
	<i>Centro-oeste</i>	4,30	1,615	
	<i>Nordeste</i>	4,61	1,088	
	<i>Sudeste</i>	4,58	1,359	
	<i>Total</i>	4,41	1,382	
<i>35 - Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é idéia digna de ser pensada</i>	<i>Norte</i>	4,45	,914	Sul diverge de Nordeste
	<i>Sul</i>	4,00	1,630	
	<i>Centro-oeste</i>	4,28	1,615	
	<i>Nordeste</i>	4,44	1,102	
	<i>Sudeste</i>	4,36	1,426	
	<i>Total</i>	4,26	1,452	
<i>36 - Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários</i>	<i>Norte</i>	4,24	1,493	Sul difere de Centro-oeste
	<i>Sul</i>	4,30	1,450	
	<i>Centro-oeste</i>	3,92	1,621	
	<i>Nordeste</i>	4,28	1,455	
	<i>Sudeste</i>	3,98	1,692	
	<i>Total</i>	4,14	1,544	

<i>37 - Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil</i>	<i>Norte</i>	4,67	1,108	Sem diferenças significativas
	<i>Sul</i>	4,72	1,220	
	<i>Centro-oeste</i>	4,54	1,399	
	<i>Nordeste</i>	4,70	1,156	
	<i>Sudeste</i>	4,61	1,372	
	<i>Total</i>	4,65	1,267	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação ao bloco de questões 33 a 37, referentes aos juízos emitidos em matéria fiscal nas diferentes regiões do Brasil, não ocorrem diferenças significativas de percepção dos respondentes em relação às questões 34 e 37.

Em relação à questão 33 (*a arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações*) é percebida de forma distinta entre os respondentes das regiões Norte e Nordeste (mais favoráveis em relação à proposição), em oposição às percepções dos respondentes das regiões Sul e Centro-oeste.

Em relação à questão 35 (Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é idéia digna de ser pensada) tem opinião diferente dos respondentes da região Sul (mais críticos a respeito) e Nordeste (mais favoráveis a respeito).

Em relação à questão 36 (*Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciais*), os respondentes da região Sul concordam de forma mais intensa, em relação aos respondentes da região Centro-oeste.

**Tabela 81: Estatística descritiva do teste ANOVA entre as variáveis (questões 38 a 42), sobre outros possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal**

Variável	Regiões	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
<i>38 - O apetite fiscal insaciável dos governos do dia</i>	<i>Norte</i>	4,38	1,360	Centro-oeste diverge de Nordeste
	<i>Sul</i>	4,22	1,457	
	<i>Centro-oeste</i>	3,96	1,500	
	<i>Nordeste</i>	4,39	1,467	
	<i>Sudeste</i>	4,20	1,674	
	<i>Total</i>	4,20	1,501	

39 - O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar	Norte	4,94	,861	Sem diferenças significativas
	Sul	4,89	1,169	
	Centro-oeste	4,92	1,026	
	Nordeste	4,96	,888	
	Sudeste	4,71	1,081	
	Total	4,89	1,043	
40 - A cultura "governista" (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária	Norte	4,81	,982	Norte diverge de todas, menos Nordeste Centro-oeste diverge de Nordeste
	Sul	4,13	1,359	
	Centro-oeste	3,90	1,489	
	Nordeste	4,37	1,288	
	Sudeste	4,15	1,550	
	Total	4,19	1,399	
41 - O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação	Norte	4,82	1,202	Sem diferenças significativas
	Sul	4,85	1,214	
	Centro-oeste	4,93	1,040	
	Nordeste	4,95	,953	
	Sudeste	4,78	1,352	
	Total	4,87	1,150	
42 - A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós	Norte	4,60	1,313	Sem diferenças significativas
	Sul	4,49	1,217	
	Centro-oeste	4,50	1,259	
	Nordeste	4,63	1,217	
	Sudeste	4,28	1,407	
	Total	4,49	1,270	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à questão 38 (*O apetite fiscal insaciável dos governos do dia*), os respondentes das regiões Centro-oeste (mais discordantes da afirmação) e Nordeste (mais concordantes com a afirmação) divergem significativamente entre si.

A questão 40 (*a cultura "governista" (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária*) do instrumento de pesquisa apresentou divergência de posicionamento por parte dos respondentes das diferentes regiões do Brasil. Centro-oeste e Sul tem uma percepção mais crítica (menos favorável) da afirmação apresentada. As demais, concordam mais com a afirmação feita.

**Tabela 82: Estatística descritiva do teste ANOVA entre a variável nota atribuída ao atual sistema nas diferentes regiões do Brasil**

Regiões do Brasil	N	Média	Desvio Padrão	Regiões Diferentes entre si
Norte	49	6,10	1,517	Nordeste e Centro-oeste divergem entre si
Sul	148	5,69	1,718	
Centro-oeste	119	5,52	1,957	

<i>Nordeste</i>	91	6,11	1,670	
<i>Sudeste</i>	78	6,03	1,858	
<i>Total</i>	485	5,82	1,789	

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A questão 43 do instrumento de pesquisa da etapa quantitativa-descritiva, na qual fazia referência a nota atribuída ao atual sistema nas diferentes regiões do Brasil, apresentou diferença estatística significativa nas médias dos respondentes das regiões Centro-oeste (mais crítica) e Nordeste (mais positiva em relação à nota atribuída para o atual sistema brasileiro de administração tributária).

O próximo sub-tópico do capítulo de resultados aponta para uma análise fatorial dos dados coletados nos 509 respondentes em todas as regiões do Brasil.

## 4.5 Análise Fatorial

Para compor melhor o presente sub-tópico sobre análise fatorial, apresenta-se uma discussão conceitual acerca do teste denominado *análise fatorial exploratória* (AFE). No que tange a *análise fatorial*, Titman e Wessels (1988) sugerem a sua utilização tanto com fins exploratórios quanto para análises confirmatórias. Sendo que a análise usada para explorar a base de dados para possível redução das variáveis em alguns fatores é chamada de análise fatorial exploratória.

A análise fatorial é uma técnica que tem a capacidade de identificar séries de variáveis relacionadas e desenvolver, a partir disso, uma única medida (ou dimensão) subjacente composta para representar uma série inteira de variáveis relacionadas, a fim de obter uma melhor compreensão da estrutura dos dados estudados.

O principal objetivo desta ferramenta é o de condensar os dados de uma série de variáveis originais para uma série menor de dimensões compostas de variáveis, com uma mínima perda de informação. A análise fatorial procura a identificação de uma estrutura através do resumo de dados, ou também com a redução dos mesmos.

Este trabalho buscou encontrar a quantidade adequada de componentes principais, considerando como valor mínimo de variância 60%, que, de acordo com Hair (2006), é um percentual aceitável para pesquisa na área de ciências sociais. Também foi considerado o auto valor, aceitando-se apenas os que possuíam valor superior a um ou com valores bem próximos. Disso, com o objetivo de identificar o conjunto de variáveis com menos ambigüidades, foi utilizado o método de rotação *Varimax*.

Historicamente, as idéias centrais da análise fatorial surgiram no início do século vinte, através dos estudos de Francis Galton e Charles Spearman, entre outros. Conforme coloca Hair *et al* (1999), a análise fatorial aborda o problema de como analisar a estrutura de inter-relações (covariâncias) existentes entre um grande número de variáveis com a definição de uma série de dimensões subjacentes comuns, conhecidas como fatores. Chatfield e Collins (1980) acrescentam que a idéia básica da análise fatorial é criar novas variáveis que permitam um maior conhecimento da base de dados.

A análise fatorial é uma técnica de interdependência e, como tal, relaciona cada uma das variáveis com todas as outras. Supondo que exista uma série de  $n$  observações com  $k$  variáveis,  $X_1, X_2, \dots, X_k$  com um vetor de médias  $\mu$  e matriz de covariância  $\Sigma$ . Diante do interesse na explicação da estrutura de covariância das variáveis pode-se assumir, sem perda de generalidade, que  $\mu=0$  e que  $\Sigma$  possui *rank* igual a  $p$ . A análise fatorial assume que existem  $m$  (com  $m < p$ ) fatores comuns,  $f_1, f_2, \dots, f_m$ , e que cada variável observada é uma função linear dos fatores comuns e da variância residual,  $e_i$ :

$$\begin{aligned} X_j &= \lambda_{j1}f_1 + \dots + \lambda_{jm}f_m + e_j \\ j &= 1 \dots k \end{aligned} \quad (1)$$

Os pesos  $\lambda_{jm}$  são chamados de cargas fatoriais, os fatores,  $f_m$ , são ditos fatores comuns, enquanto que as variâncias residuais,  $e_j$ , são os fatores específicos. Os fatores estão numa escala arbitrária, mas geralmente escolhe-se os fatores comuns de maneira que cada um tenha variância unitária. Mas as variâncias dos fatores específicos podem variar e denota-se a variância de  $e_j$  por  $\psi_j$ .

Em forma matricial podemos escrever o modelo (1) como:

$$X = \Lambda f + e \quad (2)$$

onde:

$$\begin{aligned} f^t &= [f_1, f_2, \dots, f_m] \\ e^t &= [e_1, e_2, \dots, e_n] \end{aligned}$$

$$\Lambda = \begin{bmatrix} \lambda_{11} & \lambda_{12} & \dots & \lambda_{1m} \\ \lambda_{21} & \lambda_{22} & \dots & \lambda_{2m} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \vdots \\ \lambda_{n1} & \lambda_{n2} & \dots & \lambda_{nm} \end{bmatrix}$$

A partir da equação 1, usando a independência dos diferentes fatores e desde que tenham sido construídos de forma que os fatores comuns tenham variância unitária, temos que:

$$\begin{aligned} \text{Var}(\hat{X}_j) &= \lambda_{j1}^2 + \lambda_{j2}^2 + \dots + \lambda_{jm}^2 + \text{Var}(\epsilon_j) \\ \text{Var}(\hat{X}_j) &= \sum_{k=1}^m \lambda_{jk}^2 + \psi_j \end{aligned} \quad (3)$$

A parte da variância unitária explicada pelos fatores comuns é chamada de comunalidade da variável. Podemos ainda deduzir da equação 1 que:

$$\text{Cov}(\hat{X}_i, \hat{X}_j) = \sum_{k=1}^m \lambda_{ik} \lambda_{jk} \quad (4)$$

Então, a covariância de  $\mathbf{X}$ , denotada por  $\Sigma$  é dada por:

$$\Sigma = \Lambda \Lambda^t + \Psi \quad (5)$$

onde:

$$\Psi = \begin{bmatrix} \psi_1 & 0 & \dots & 0 \\ 0 & \psi_2 & \dots & 0 \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ 0 & 0 & \dots & \psi_n \end{bmatrix} \quad (6)$$

Esta equação demonstra que os fatores explicam exatamente todos os termos fora da diagonal principal da matriz de covariância. Observa-se ainda que encontrar as cargas fatoriais é equivalente a fatorar a matriz de covariância de  $\mathbf{X}$  com a condição de que os elementos da diagonal principal de  $\Psi$  sejam não-negativos. Dada uma matriz de covariância, é necessário estabelecer se é possível fatorá-la e se existe uma solução única. O número total de parâmetros a serem estimados é o número de cargas fatoriais,  $nm$ , mais o número de variâncias comuns,  $n$ .

Existem  $\frac{1}{2} n(n+1)$  variâncias separadas e covariâncias em  $\Sigma$ , tal que, equacionar ambos os lados da equação 5, implica em termos  $\frac{1}{2} n(n+1)$  equações a serem resolvidas. Geralmente requer-se que o número de parâmetros seja menor que o número de equações, tal que  $m < \frac{1}{2} (n-1)$ . Entretanto este procedimento não garante que a solução exista. Mas se ela existe e  $m > 1$ , então é fácil mostrar que a solução não é única. Usando a equação 5, é possível observar que alguma rotação ortogonal dos fatores no espaço dimensional  $m$  fornecerá um

novo conjunto de fatores que satisfazem a equação. Por exemplo, seja  $\mathbf{T}$  uma matriz ortogonal de ordem  $(m \times m)$ . Então:

$$(\mathbf{A}\mathbf{T})(\mathbf{A}\mathbf{T})^t = \mathbf{A}\mathbf{T}\mathbf{T}^t\mathbf{A} = \mathbf{A}\mathbf{A}^t \quad (7)$$

Embora as cargas em  $\mathbf{A}$  e  $(\mathbf{A}\mathbf{T})$  sejam diferentes, sua habilidade para gerar a matriz de covariância de  $\mathbf{X}$  é a mesma. Portanto, para encontrar uma solução única, é necessário estabelecer mais restrições para a extração dos fatores.

Existem diversos métodos para a estimação das cargas fatoriais, mas dois se destacam: o método dos fatores principais e o método da máxima verossimilhança.

o Método dos fatores principais escolhe o primeiro fator de maneira a maximizar a variância comum, o segundo de maneira a maximizar a variância comum restante, e assim sucessivamente. Segundo Malhotra (2004), este método é mais recomendado quando a preocupação principal do pesquisador é determinar o número mínimo de fatores que respondem pela máxima variância nos dados para utilização em análises multivariadas subsequentes.

o Método da máxima verossimilhança foi desenvolvido por Laley em 1940 e exige que a matriz  $\mathbf{\Lambda}^t\mathbf{\Psi}^{-1}$  seja diagonal, com seus elementos arranjados em ordem decrescente. Uma das principais vantagens do método é ser invariante a mudanças de escala.

É possível encontrar tantos fatores quantas forem às variáveis pesquisadas. Entretanto, geralmente o pesquisador busca resumir as informações contidas nas variáveis originais em um número menor de fatores. Para isso, é preciso definir entre os métodos disponíveis qual será o critério de determinação do número de fatores a serem utilizados.

Malhotra (2001) apresenta seis diferentes métodos para escolha do número de fatores:

Determinação a priori: conhecimentos teóricos permitem uma especificação a priori do número de fatores a serem extraídos. Geralmente aplicado em análises fatoriais confirmatórias.

Autovalores: são utilizados apenas os autovalores superiores a um. Como um autovalor representa a quantidade de variância associada ao fator, fatores com variância inferior a um não são melhores do que uma variável isolada, pois, devido à padronização, cada variável tem variância igual a um.

Gráfico de declive: um gráfico de declive é uma representação gráfica do número dos autovalores versus o número de fatores pela ordem de extração. Geralmente o gráfico apresenta uma acentuada interrupção entre o acentuado declive dos fatores com grandes autovalores e uma gradual redução relacionada com o restante dos fatores. Experimentos indicam que o ponto na qual começa a rampa suave denota o verdadeiro número de fatores.

Porcentagem da variância: determina-se o número de fatores de maneira que a porcentagem acumulada da variância atinja um nível satisfatório. Recomenda-se que os fatores extraídos respondam por pelo menos 65% da variância.

Confiabilidade meio a meio: a amostra é dividida ao meio, fazendo-se uma análise fatorial em cada metade, São retidos apenas os fatores com elevada correspondência de cargas fatoriais nas duas sub-amostras.

Testes de significância: determina-se a significância estatística dos autovalores separados, retendo apenas os fatores estatisticamente significativos. Geralmente para amostra grandes, o método determina a seleção de muitos fatores embora muitos deles respondam por uma pequena parcela da variância.

Entretanto, nem sempre os fatores escolhidos são de fácil interpretação. Vários métodos têm sido desenvolvidos para rotação dos fatores de forma a encontrar fatores mais facilmente interpretáveis. Os mais conhecidos são:

Rotação ortogonal: rotação em que os eixos são mantidos em ângulo reto.

Rotação Oblíqua: rotação quando os eixos não são mantidos em ângulo reto.

Processo varimax: método ortogonal de rotação de fatores que minimiza o número de variáveis com altas cargas sobre um fator.

Processo varimax normalizado: os quadrados das cargas fatoriais são normalizados pelas comunalidades das variáveis antes de se calcularem as variâncias.

Processo promax: permite que os fatores se tornem correlacionados ainda que independentes.

Se o objetivo da análise fatorial for reduzir o conjunto de variáveis originais a um conjunto menor de fatores para uso numa análise multivariada subsequente, então é conveniente calcular os escores fatoriais para cada observação. Os métodos mais tradicionais de cálculo dos escores fatoriais são:

Regressão: os *escores* produzidos têm média zero e podem ser correlacionados mesmo quando o método de rotação dos fatores foi ortogonal.

Bartlett: os *escores* produzidos têm média zero. O somatório do quadrado de um único fator sobre a distância das variáveis é minimizado.

Anderson-Rubim: uma modificação do método de Bartlett que assegura a ortogonalidade dos fatores. Os *escores* têm média zero, desvio padrão um e não são correlacionados.

Para verificar se a análise fatorial é adequada para um determinado conjunto de dados sugere-se a aplicação de dois testes. Para avaliar se a correlação existente entre as variáveis é significativa, a ponto de apenas alguns fatores poderem representar grande parte da variabilidade dos dados aplica-se o teste de esfericidade de Barlett. Além disso, deve-se verificar se a correlação entre cada par de variáveis pode ser explicada pelas demais variáveis incluídas no estudo. Então, calcula-se a medida de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) onde valores iguais ou menores do que 0,5 indicam que a análise fatorial é insatisfatória para a explicação da correlação de cada par de variáveis pelas demais variáveis consideradas no estudo (MALHOTRA, 2001).

De maneira específica e com o intuito de refletir sobre as principais dimensões existentes no estudo em foco, analisou-se a técnica da análise fatorial exploratória. A adequação da aplicação da Análise Fatorial - para se verificar que a técnica de Análise Fatorial é adequada para os dados levantados - precisa saber se a correlação existente entre as variáveis é significativa, a ponto de apenas alguns fatores poderem representar grande parte da variabilidade dos dados. Para isso, aplica-se o teste de Esfericidade de Barlett, que mede o nível de significância (Tabela 83). Caso esse nível seja próximo de zero, então a aplicação da Análise Fatorial é adequada. Para o estudo em questão, esse teste de Esfericidade de Barlett forneceu o valor zero para o nível de significância. Conclui-se, então, que a aplicação da Análise Fatorial é adequada e que poucos fatores poderão explicar proporção da variabilidade dos dados.

**Tabela 83: Teste de KMO e Esfericidade de Barlett**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,712
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1983,293
	Df	435
	Sig.	,000

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Os resultados na Tabela 84 abaixo apontam que na matriz de comunalidades as variáveis apresentadas nesse modelo refletem uma boa variância. Entretanto, observa-se que algumas variáveis tiveram um pequeno percentual de variância, especificamente com menos de 50% da variância. Mesmo tendo-se consciência de que o correto seria retirar essas variáveis, sua retirada não melhora o modelo.

**Tabela 84: Comunalidades**

Variáveis	Inicial	Extração
<i>Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco</i>	1,000	,527
<i>As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.</i>	1,000	,406
<i>O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável</i>	1,000	,591
<i>O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	1,000	,701
<i>O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável</i>	1,000	,710
<i>A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.</i>	1,000	,635
<i>A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações</i>	1,000	,565
<i>A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante</i>	1,000	,561
<i>A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante</i>	1,000	,560
<i>Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante</i>	1,000	,706
<i>Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral</i>	1,000	,652
<i>A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante</i>	1,000	,616
<i>A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral</i>	1,000	,709
<i>As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial</i>	1,000	,577

<i>Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais</i>	1,000	,685
<i>Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais</i>	1,000	,707
<i>Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário</i>	1,000	,576
<i>O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal</i>	1,000	,463
<i>A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias</i>	1,000	,469
<i>A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações</i>	1,000	,439
<i>A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções é ideia digna de ser pensada</i>	1,000	,511
<i>Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é ideia digna de ser pensada</i>	1,000	,700
<i>Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários</i>	1,000	,467
<i>Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil</i>	1,000	,547
<i>O apetite fiscal insaciável dos governos do dia</i>	1,000	,661
<i>O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar</i>	1,000	,616
<i>A cultura "governista" (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária</i>	1,000	,647
<i>O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação</i>	1,000	,609

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

O modelo que foi gerado no programa SPSS revelou 8 fatores (dimensões). Sendo que estes fatores são compostos por 30 variáveis devidamente agrupados em decorrência de suas respectivas cargas fatoriais. A variância total explicada pelos oito fatores pode ser observada na Tabela 37 abaixo. Sendo que o primeiro fator explica em torno de 14,19% da variância, enquanto que o segundo fator explica 10,82% e os demais vão explicando cada vez menos a variância. Destaca-se, por fim, que os oito fatores conjuntamente explicam aproximadamente 59,9% do total da variância.

A variância não é totalmente explicada pelos fatores e suas variáveis por falta de entendimento perfeito das questões apresentadas, e porque o conjunto de variáveis apresentado aos respondentes não está completo e/ou perfeito.

Em relação à perfeição ou confiabilidade das variáveis ou questões (primeiro motivo de perda de explicação), o *Alfa de Cronbach* do instrumento de pesquisa usado, de 0,834, indica que as questões apresentam boa confiabilidade, implicando em que as perdas nas respostas por parte dos respondentes não são expressivas (podendo-se admitir o percentual de 16,%, por razões como: erros aleatórios no ato de responder, erro na indicação da resposta mais correta, falta de entendimento da questão, e outras mais).

Um segundo motivo importante para ter-se encontrado somente 59,9% de explicação com base nos fatores é a incompletude do conjunto de questões apresentado aos respondentes. O conjunto de questões apresentado não esclarece todo problema de pesquisa, e existem questões não abordadas. No caso desta pesquisa, por exemplo, vários aspectos que podem justificar problemas advindos da duplicidade de instâncias não foram apresentados aos respondentes no questionário, podendo-se citar aspectos como: modernização do sistema de gerenciamento, modernização do sistema de processamento das informações, qualificação dos servidores da administração tributária, qualificação das empresas no campo da administração tributária, simplificação do sistema tributário, mudança da cultura da administração tributária, mudança dos governos em relação a aspectos de ética, e outros.

Dando seguimento às análises acerca da AFE, a matriz rotada nos mostra quais são as variáveis mais importantes dentro de cada um dos oito fatores. É importante destacar que na presente pesquisa utilizou-se a rotação *varimax* com o intuito de *maximizar* o peso de cada variável dentro de cada fator.

Os resultados encontrados estão expostos na Figura 13.

Item	Descrição das dimensões que refletem a duplicidade de instâncias em matéria fiscal	Carga	Média
FATOR 1 – Força da tecnicidade e apetite fiscal da administração tributária			
V40	A cultura “governista” (ou fiscalista) dos operadores da Administração Tributária.	,786	4,19
V38	O apetite fiscal insaciável dos governos do dia.	,785	4,20
V42	A desarticulação institucional entre administração e jurisdição em matéria fiscal entre nós.	,702	4,47
V41	O caráter crescentemente técnico e complexo da tributação.	,614	4,87
V13	Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco	,610	4,14
V36	Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciais.	,506	4,15
FATOR 2 – Razoabilidade do tempo de duração médio dos processos administrativos e judiciais			
V17	O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável	,834	3,37

V16	O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	,790	2,81
V18	O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	,763	3,17
V15	O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável.	,704	3,30
V14	As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.	,559	3,48
<b>FATOR 3 – Aproveitamento das provas dos processos administrativos</b>			
V28	Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais.	,821	4,76
V29	Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais.	,817	4,82
V27	As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.	,741	4,73
V30	Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário.	,736	4,48
<b>FATOR 4 – Benefícios da duplicidade de instâncias</b>			
V26	A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral.	,765	3,92
V25	A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.	,756	4,57
V19	A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.	,719	4,10
<b>FATOR 5 – Alternativas de melhoria do sistema</b>			
V34	A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à última instância, seria encarregada de aplicar a lei tributária, de solucionar conflitos e de expedir instruções é idéia digna de ser pensada.	,665	4,40
V31	O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.	,554	3,37
V33	A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.	,523	4,14
V35	Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o <i>status</i> e as garantias inerentes ao Judiciário, admitindo-se das decisões dela recurso a Tribunais de uma Justiça Fiscal Especializada, eliminando a dualidade de instâncias, é idéia digna de ser pensada.	,499	4,25
V32	A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias.	,452	4,86
<b>FATOR 6 – Duplicidade como artifício para protelar</b>			
V20	A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações.	,725	4,48
V21	A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante.	,527	4,55
<b>FATOR 7 – Custos da duplicidade de instâncias</b>			
V24	Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral.	,713	4,65

V23	Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante.	,689	3,76
V37	Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) vigente no Brasil.	,572	4,64
<b>FATOR 8 – Custo-benefício de litigar</b>			
V22	A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante.	,762	4,02
V39	O interesse dos contribuintes em diminuir ao máximo possível a carga tributária a suportar	,500	4,89

**Figura 13: Cargas Fatoriais dos fatores**

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A partir do entendimento da Figura 13, percebe-se que nesse conjunto de variáveis a Fatorial exploratória apontou 8 fatores. Dessa forma, o fator 1 apresentou 6 variáveis, o fator 2 apresentou 5 variáveis, o fator 3 por sua vez contempla 4 variáveis, o quarto fator apresenta 2 variáveis, o fator quinto por sua vez resultou em 5 variáveis. O sexto fator tem 2 variáveis, o sétimo fator resultou em 3 variáveis e, por fim, o oitavo fator contou com apenas 2 variáveis. Poder-se-ia, desta forma, reduzir o questionário para tão somente 30 questões, sem perda significativa de explicação ao problema de pesquisa.

Frente ao que vem sendo discutido, o próximo tópico breve considerações finais dessa etapa da pesquisa.

## 4.6 Análise de Regressão

Sob o ponto de vista histórico, o termo regressão foi introduzido por Francis Galton (1886) ao verificar que, embora houvesse uma tendência de pais altos terem filhos altos e de pais baixos terem filhos baixos, a altura média dos filhos de pais de uma dada altura tendia a se deslocar ou “regredir” até a altura média da população como um todo. A moderna interpretação da análise de regressão é bem diferente: busca analisar a relação entre uma única variável dependente, ou variável critério, e várias variáveis independentes, ou variáveis preditoras, para estimar e/ou prever a média (da população) em termos dos valores conhecidos (em amostragem) das variáveis explicativas. Malhotra (2001) enumera as utilidades associadas à análise de regressão:

Determinar se as variáveis independentes explicam uma variação significativa na variável dependente: se existe uma relação;

Determinar quanto da variação na variável dependente pode ser explicada pelas variáveis independentes: intensidade da relação;

Determinar a estrutura ou a forma da relação: a equação matemática que relaciona as variáveis;

Predizer os valores da variável dependente;

Controlar outras variáveis independentes quando da avaliação das contribuições de uma variável ou conjunto de variáveis específicas.

### 4.6.1 Modelo clássico de regressão linear

Supondo que exista uma relação linear entre uma variável  $Y$ , chamada variável dependente e  $k$  variáveis  $X_1, X_2, \dots, X_k$ , chamadas variáveis independentes, mais um termo de perturbação  $u$  que representa o erro na equação. Se dispusermos de uma amostra de  $n$  observações sobre as  $k+1$  variáveis  $Y, X_1, X_2, \dots, X_k$ , poderemos apresentar os dados como um conjunto de equações lineares:

$$\begin{aligned}
 Y_1 &= \beta_1 X_{11} + \beta_2 X_{21} + \dots + \beta_k X_{k1} + u_1 \\
 Y_2 &= \beta_1 X_{12} + \beta_2 X_{22} + \dots + \beta_k X_{k2} + u_2 \\
 Y_n &= \beta_1 X_{1n} + \beta_2 X_{2n} + \dots + \beta_k X_{kn} + u_n
 \end{aligned} \tag{8}$$

Hoffmann e Vieira (1998) mostram que o modelo acima pode ser descrito em notação matricial como:

$$\begin{bmatrix} Y_1 \\ Y_2 \\ \vdots \\ Y_n \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 1 & X_{11} & X_{21} & \cdots & X_{k1} \\ 1 & X_{12} & X_{22} & \cdots & X_{k2} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ 1 & X_{1n} & X_{2n} & \cdots & X_{kn} \end{bmatrix} * \begin{bmatrix} \beta_1 \\ \beta_2 \\ \vdots \\ \beta_k \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} u_1 \\ u_2 \\ \vdots \\ u_n \end{bmatrix} \tag{9}$$

em que:

$y$  = vetor coluna  $n \times 1$  de observações sobre a variável dependente  $Y$

$x$  = matriz  $n \times k$ , dando  $n$  observações sobre  $k-1$  variáveis  $X_2$  a  $X_k$ , sendo que a primeira coluna de 1 representa o termo de intercepto.

$\beta$  = vetor coluna  $k \times 1$  dos parâmetros desconhecidos  $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_k$

$u$  = vetor coluna  $n \times 1$  das  $n$  perturbações  $u_i$

O sistema de matrizes apresentado acima é conhecido como Representação Matricial do Modelo Geral de Regressão Linear, que pode ser representado mais concisamente como:

$$\mathbf{y} = \mathbf{x}\boldsymbol{\beta} + \mathbf{u} \tag{10}$$

Este modelo de regressão linear tem como pressupostos:

I – a variável dependente ( $y_n$ ) é função linear das variáveis independentes ( $x_{kn}$ );

II – os valores das variáveis independentes são fixos;

III –  $E(u_n) = 0$ , ou seja,  $E(u) = 0$ , onde 0 representa um vetor de zeros;

IV – as perturbações (erros) são homocedásticas, isto é,  $E(u_n^2) = \sigma^2$ .

V – os erros são não correlacionados entre si, isto é,  $E(u_j u_h) = 0$  para  $j \neq h$ ;

VI – Os erros têm distribuição normal;

Gujarati (2000) apresenta a notação matricial destas hipóteses:

Notação Escalar	Notação Matricial
$E(u_i) = 0$ para cada $i$	$E(u) = 0$ em que $u$ e $0$ são vetores $n \times 1$ , sendo $0$ um vetor nulo
$E(u_i u_j) = 0 \quad i \neq j$ $E(u_i u_j) = \sigma^2 \quad i = j$	$E(uu') = \sigma^2 I$ em que $I$ é uma matriz identidade $n \times n$
$X_2, X_3, \dots, X_k$ são não estocásticos ou fixos	A matriz $n \times k$ $X$ é não estocástica, ou seja, é formada por um conjunto de números fixos
Não há nenhuma relação linear exata entre as variáveis $X$ , ou seja, nenhuma multicolinearidade	O posto de $X$ é $\rho(X) = k$ , em que $k$ é o número de colunas em $X$ e $k$ é menor que o número de observações, $n$
$u_i \sim N(0, \sigma^2)$	$u_i \sim N(0, \sigma^2)$

**Figura 14: Notação Matricial dos Pressupostos da Regressão Linear**

Fonte: Adaptado de GUJARATI (2000).

Estimativa dos parâmetros de acordo com o Método dos Mínimos Quadrados Ordinários

Para obter a estimativa dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) de  $\beta$ , é necessário primeiro escrever a função de regressão da amostra de  $K$  variáveis:

$$Y_i = \hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 X_{2i} + \hat{\beta}_3 X_{3i} + \dots + \hat{\beta}_k X_{ki} + \hat{u}_i \quad (11)$$

que pode ser escrita mais concisamente na notação matricial como:

$$\mathbf{y} = \mathbf{X}\hat{\boldsymbol{\beta}} + \hat{\mathbf{u}} \quad (12)$$

e em forma matricial como:

$$\begin{bmatrix} Y_1 \\ Y_2 \\ \vdots \\ Y_n \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 1 & X_{11} & X_{21} & \cdots & X_{k1} \\ 1 & X_{12} & X_{22} & \cdots & X_{k2} \\ \vdots & \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ 1 & X_{1n} & X_{2n} & \cdots & X_{kn} \end{bmatrix} * \begin{bmatrix} \hat{\beta}_1 \\ \hat{\beta}_2 \\ \vdots \\ \hat{\beta}_k \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} \hat{u}_1 \\ \hat{u}_2 \\ \vdots \\ \hat{u}_n \end{bmatrix} \quad (13)$$

$$\begin{array}{ccc} \mathbf{y} & = & \mathbf{X} \boldsymbol{\beta} + \hat{\mathbf{u}} \\ \mathbf{nx1} & & \mathbf{nxk} \quad \mathbf{kx1} \quad \mathbf{nx1} \end{array}$$

Os estimadores de MQO são obtidos minimizando:

$$\sum \hat{u}_i^2 = \sum \left( Y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \cdots - \hat{\beta}_k X_{ki} \right)^2 \quad (14)$$

em que  $\sum \hat{u}_i^2$  é a soma dos quadrados dos resíduos (SQR). Em notação matricial

isto equivale a minimizar  $\hat{\mathbf{u}}'\hat{\mathbf{u}}$  já que:

$$\hat{\mathbf{u}}'\hat{\mathbf{u}} = \begin{bmatrix} \hat{u}_1 & \hat{u}_2 & \cdots & \hat{u}_n \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \hat{u}_1 \\ \hat{u}_2 \\ \vdots \\ \hat{u}_n \end{bmatrix} = \hat{u}_1^2 + \hat{u}_2^2 + \cdots + \hat{u}_n^2 = \sum \hat{u}_i^2 \quad (15)$$

De (5) obtemos então:

$$\hat{\mathbf{u}} = \mathbf{y} - \mathbf{X}\hat{\boldsymbol{\beta}} \quad (16)$$

Logo,

$$\begin{aligned}\hat{u}'\hat{u} &= (y - X\hat{\beta})'(y - X\hat{\beta}) \\ \hat{u}'\hat{u} &= y'y - 2\hat{\beta}'X'y + \hat{\beta}'X'X\hat{\beta}\end{aligned}\quad (17)$$

Em que foram aplicadas as propriedades da transposição de uma matriz, a saber:

$(\hat{\beta}'X')' = \hat{\beta}'X'$ , e como  $\hat{\beta}'X'y$  é um escalar (um número real), ele é igual a sua transposição  $y'X\hat{\beta}$ .

Em notação escalar, o método dos MQO consiste em estimar  $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_k$  de tal modo que  $\sum u_i^2$  seja a menor possível. Isto é feito diferenciando parcialmente 16,10 e 11 em relação a  $\hat{\beta}_1, \hat{\beta}_2, \dots, \hat{\beta}_k$  e igualando a zero as expressões resultantes. Portanto:

$$\begin{aligned}\frac{\partial \sum \hat{u}_i^2}{\partial \hat{\beta}_1} &= 2 \sum (y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \dots - \hat{\beta}_k X_{ki}) (-1) \\ \frac{\partial \sum \hat{u}_i^2}{\partial \hat{\beta}_2} &= 2 \sum (y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \dots - \hat{\beta}_k X_{ki}) (-X_{2i}) \\ &\dots\dots\dots \\ \frac{\partial \sum \hat{u}_i^2}{\partial \hat{\beta}_k} &= 2 \sum (y_i - \hat{\beta}_1 - \hat{\beta}_2 X_{2i} - \dots - \hat{\beta}_k X_{ki}) (-X_{ki})\end{aligned}\quad (18)$$

Igualando a zero as derivadas parciais anteriores e rearranjando os termos obtemos:

$$\begin{aligned}
n\hat{\beta}_1 + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i} + \hat{\beta}_3 \sum X_{3i} + \dots + \hat{\beta}_k \sum X_{ki} &= \sum Y_i \\
\hat{\beta}_1 \sum X_{2i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{2i}^2 + \hat{\beta}_3 \sum X_{2i} X_{3i} + \dots + \hat{\beta}_k \sum X_{2i} X_{ki} &= \sum X_{2i} Y_i \\
\hat{\beta}_1 \sum X_{3i} + \hat{\beta}_2 \sum X_{3i} X_{2i} + \hat{\beta}_3 \sum X_{3i}^2 + \dots + \hat{\beta}_k \sum X_{3i} X_{ki} &= \sum X_{3i} Y_i \\
\vdots & \\
\hat{\beta}_1 \sum X_{ki} + \hat{\beta}_2 \sum X_{ki} X_{2i} + \hat{\beta}_3 \sum X_{ki} X_{3i} + \dots + \hat{\beta}_k \sum X_{ki}^2 &= \sum X_{ki} Y_i
\end{aligned} \quad (19)$$

Ou, mais resumidamente como:

$$\mathbf{X}'\mathbf{X}\hat{\beta} = \mathbf{X}'\mathbf{y} \quad (20)$$

Segundo Gujarati (2000), a matriz  $\mathbf{X}'\mathbf{X}$  tem as seguintes características: (1) ela fornece a soma bruta dos quadrados e produtos cruzados das variáveis  $X$ , sendo uma delas o termo de intercepto, assumindo o valor de 1 para cada observação. Os elementos na diagonal principal dão as somas dos produtos cruzados; (2) ela é simétrica, pois o produto cruzado entre  $X_{2i}$  e  $X_{3i}$  é o mesmo que entre  $X_{3i}$  e  $X_{2i}$ ; (3) ela é de ordem  $(k \times k)$  ou seja  $k$  linhas e  $k$  colunas.

Em (20), as quantidades conhecidas são  $\mathbf{X}'\mathbf{X}$  e  $\mathbf{X}'\mathbf{y}$ , o produto cruzado entre  $y$  e as variáveis  $X$ , e a incógnita é  $\hat{\beta}$ . Usando a álgebra matricial, se a inversa de  $\mathbf{X}'\mathbf{X}$  existe, digamos  $\mathbf{X}'\mathbf{X}^{-1}$ , então multiplicando ambos os lados de (20) por esta inversa obtemos:

$$\mathbf{X}'\mathbf{X}^{-1}\mathbf{X}'\mathbf{X}\hat{\beta} = \mathbf{X}'\mathbf{X}^{-1}\mathbf{X}'\mathbf{y} \quad (21)$$

Mas como  $\mathbf{X}'\mathbf{X}^{-1}\mathbf{X}'\mathbf{X} = \mathbf{I}$ , uma matriz identidade de ordem  $k \times k$ , obtemos:

$$\mathbf{I}\hat{\beta} = \mathbf{X}'\mathbf{X}^{-1}\mathbf{X}'\mathbf{y} \quad (22)$$

ou

$$\hat{\beta} = (X'X)^{-1} X' y \quad (23)$$

(kx1) (kxk)(kxn)(nx1)

A equação (23) é um resultado fundamental da teoria dos MQO na notação matricial pois ela mostra como o vetor  $\hat{\beta}$  pode ser estimado a partir de dados fornecidos.

### Matriz de Variância-Covariância de $\hat{\beta}$

Por definição, a matriz de variância-covariância de  $\hat{\beta}$  é:

$$\text{var-cov}(\hat{\beta}) = E \left\{ \left[ \hat{\beta} - E(\hat{\beta}) \right] \left[ \hat{\beta} - E(\hat{\beta}) \right]' \right\} \quad (24)$$

que pode ser escrita em notação de matrizes como:

$$\begin{bmatrix} \text{var}(\hat{\beta}_1) & \text{cov}(\hat{\beta}_1, \hat{\beta}_2) & \dots & \text{cov}(\hat{\beta}_1, \hat{\beta}_k) \\ \text{cov}(\hat{\beta}_2, \hat{\beta}_1) & \text{var}(\hat{\beta}_2) & \dots & \text{cov}(\hat{\beta}_2, \hat{\beta}_k) \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \text{cov}(\hat{\beta}_k, \hat{\beta}_1) & \text{cov}(\hat{\beta}_k, \hat{\beta}_2) & \dots & \text{var}(\hat{\beta}_k) \end{bmatrix} \quad (25)$$

Sabemos que:

$$\hat{\beta} = (X'X)^{-1} X' y \quad (26)$$

substituindo  $y = X\beta + u$  na expressão anterior, obtemos:

$$\begin{aligned}
\hat{\beta} &= (X'X)^{-1}X'(\beta + u) \\
\hat{\beta} &= (X'X)^{-1}X'X\beta + (X'X)^{-1}X'u \\
\hat{\beta} &= \beta + (X'X)^{-1}X'u \\
\hat{\beta} - \beta &= (X'X)^{-1}X'u
\end{aligned}
\tag{27}$$

Logo,

$$\begin{aligned}
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= E\left[ (\hat{\beta} - \beta)(\hat{\beta} - \beta)'\right] \\
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= E\left\{ \left[ (X'X)^{-1}X'u \right] \left[ (X'X)^{-1}X'u \right]'\right\} \\
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= E\left[ (X'X)^{-1}X'uu'X(X'X)^{-1} \right]
\end{aligned}
\tag{28}$$

como os Xs são não-estocásticos:

$$\begin{aligned}
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= E\left[ (X'X)^{-1}X'E(uu'X)(X'X)^{-1} \right] \\
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= E\left[ (X'X)^{-1}X'\sigma^2IX(X'X)^{-1} \right] \\
\text{var-cov}(\hat{\beta}) &= \sigma^2 (X'X)^{-1}
\end{aligned}
\tag{29}$$

em que  $\sigma^2$  é a variância homocedástica de  $u_i$ . Um estimador não-viesado de  $\sigma^2$  é:

$$\sigma^2 = \frac{\sum u_i^2}{n-k} = \frac{\hat{u}'u}{n-k}
\tag{30}$$

com  $n-k$  graus de liberdade.

Embora  $\hat{u}'\hat{u}$  possa ser calculado a partir dos resíduos estimados, na prática ele pode ser obtido diretamente como indicado a seguir:

$$\begin{aligned}\sum u_i^2 &= \sum y_i^2 - \hat{\beta}_2^2 \sum x_i^2 \\ \mathbf{SQR} &= \mathbf{SQT} - \mathbf{SQE}\end{aligned}\quad (31)$$

onde:

$$\begin{aligned}\mathbf{SQT} &: \sum y_i^2 = y'y - n\bar{Y}^2 \\ \mathbf{SQE} &: \hat{\beta}_2 \sum y_i x_{2i} + \dots + \hat{\beta}_k \sum y_i x_{ki} = \hat{\beta}'X'y - n\bar{Y}^2\end{aligned}\quad (32)$$

Em que o termo  $n\bar{Y}^2$  é uma correção para a média. Logo:

$$\hat{u}'\hat{u} = y'y - \hat{\beta}'X'y \quad (33)$$

O vetor  $\hat{\beta}$  cumpre todas as características desejáveis de um estimador, isto é, ele é linear, o valor esperado de cada elemento de  $\hat{\beta}$  é igual ao elemento correspondente do verdadeiro  $\beta$ , ou seja,  $E(\hat{\beta}) = \beta$  e na classe de todos os estimadores lineares não-viesados de  $\beta$ , o estimador de MQO de  $\hat{\beta}$  tem variância mínima.

### **Coefficiente de Determinação**

Segundo Levine, Berenson e Stephan (2000), o Coeficiente de Determinação Múltipla,  $R^2$ , representa a proporção da variação em  $Y$  que é explicada pelo conjunto de variáveis explicativas selecionadas, ou seja, é uma medida de ajuste da reta de regressão.

Por definição:

$$R^2 = \frac{SQE}{SQT} \quad (34)$$

com SQE e SQT calculados conforme definido anteriormente em (32).

No entanto, alguns pesquisadores sugerem que um Coeficiente de Determinação Ajustado deva ser calculado, para refletir tanto o número de variáveis como explicativas no modelo quanto o tamanho da amostra. Portanto, teremos:

$$R^2_{ajust} = 1 - \left[ \frac{1 - R^2}{\frac{n - 1}{n - k - 1}} \right] \quad (35)$$

onde  $n$  é o tamanho da amostra e  $k$  o número de variáveis explicativas.

### Testes de Hipóteses

Teste de Hipótese para os Coeficientes da Regressão.

Se recorrermos à hipótese de que  $\hat{\beta}_i \sim N(\beta_i, \sigma^2 (X'X)^{-1})$ , ou seja, cada elemento de  $\hat{\beta}$  se distribui normalmente com média igual ao elemento correspondente do verdadeiro  $\beta$  e a variância dada por  $\sigma^2$  multiplicada pelo elemento apropriado da matriz inversa  $(X'X)^{-1}$ . Então, podemos utilizar o teste t para testar uma hipótese sobre qualquer coeficiente parcial da regressão.

As hipóteses a serem testadas serão:

$$\begin{aligned} H_0 : \beta_i &= 0 \\ H_1 : \beta_i &\neq 0 \end{aligned} \quad (36)$$

A estatística de teste será:

$$t = \frac{\hat{\beta}_i - \beta_i}{\sigma_{\hat{\beta}_i}} \quad (37)$$

onde t tem distribuição t de student com n-K graus de liberdade, sendo n o tamanho da amostra e k o número de variáveis explicativas.

### Teste de hipótese para a significância global da regressão múltipla

Dado um modelo de regressão múltipla de k variáveis explicativas, para testar as hipóteses:

$$H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_k$$

$$H_1 : \text{Nem todos os coeficientes de inclinação são} \quad (38)$$

simultaneamente iguais a zero

A estatística de teste será:

$$F = \frac{SQE/k-1}{SQR/n-k} \quad (39)$$

Se  $F > F_{\alpha}(k-1, n-k)$ , rejeitar  $H_0$ ; caso contrário, não rejeitar.  $F_{\alpha}(k-1, n-k)$  é o valor crítico de F em nível de significância  $\alpha$ ,  $(k-1)$  é o grau de liberdade do numerador e  $(n-k)$  é o grau de liberdade do denominador.

Para facilitar a execução deste teste, é aconselhável a utilização do procedimento da ANOVA – Análise de Variância. Para os casos de regressão múltipla, GUJARATI(2000) sugere o uso da seguinte Tabela 85:

**Tabela 85:** Tabela ANOVA para Modelo de Regressão Múltipla

Fonte de Variação	Soma dos Quadrados	Graus de Liberdade	Soma Média dos Quadrados
Em virtude da regressão	$\hat{\beta}'X'y - n\bar{Y}^2$	$k - 1$	$\hat{\beta}'X'y - n\bar{Y}^2 / k - 1$
Em virtude dos resíduos	$y'y - \hat{\beta}'X'y$	$n - k$	$y'y - \hat{\beta}'X'y / n - k$
Total	$y'y - n\bar{Y}^2$	$n - 1$	

Fonte: Adaptado de Gujarati (2000)

### Multicolinearidade

Multicolinearidade refere-se à correlação entre duas variáveis explicativas ou entre uma delas e as demais incluídas na equação de um modelo.

No princípio, multicolinearidade significava a existência de uma “perfeita” (ou exata) relação linear entre algumas ou todas as variáveis explicativas de um modelo de regressão, ou seja, para uma regressão de  $k$  variáveis, dizemos que existe uma relação linear exata se for satisfeita a seguinte condição:

$$\lambda_1 X_1 + \lambda_2 X_2 + \dots + \lambda_k X_k \quad (40)$$

em que  $\lambda_1, \lambda_2, \dots, \lambda_k$  são constantes de modo que nem todos sejam simultaneamente iguais a zero.

Hoje, porém, o termo multicolinearidade é usado em um sentido mais amplo, para incluir o caso da perfeita multicolinearidade, como mostrado em (40), bem como o caso em que variáveis  $X$  são intercorrelacionadas, mas não tão perfeitamente, como segue:

$$\lambda_1 X_1 + \lambda_2 X_2 + \dots + \lambda_k X_k + v_i \quad (41)$$

em que  $v_i$  é um termo de erro estocástico.

Neste contexto, a multicolinearidade pode ser dividida em três casos:

**Ausência de Multicolinearidade:** ocorre quando a correlação entre as variáveis explicativas é nula, isto é, as variáveis são ortogonais entre si.

**Multicolinearidade Perfeita:** a correlação entre as variáveis explicativas é igual a 1 ou -1. O cálculo das estimativas dos parâmetros é, matematicamente, impossível nessas circunstâncias, pois o determinante da matriz  $(X'X)$  é nulo.

**Multicolinearidade Imperfeita:** situação em que a correlação entre as variáveis explicativas situa-se entre 0 e 1 ou entre -1 e 0.

A explicação para que o modelo clássico de regressão linear suponha a não existência de multicolinearidade entre os Xs, é colocada por Gujarati (2000 p.320) da seguinte maneira:

Se a multicolinearidade é perfeita como em (40), os coeficientes de regressão das variáveis X são indeterminados e seus erros-padrão são infinitos. Se a multicolinearidade é menos que perfeita, como em (41), os coeficientes de regressão, embora determinados, possuem erros-padrão grandes, o que significa que os coeficientes não podem ser estimados com grande precisão.

Há diversas conseqüências de multicolinearidade. No caso de quase ou alta multicolinearidade, é provável que nos deparemos com as seguintes conseqüências:

1 - Apesar de serem os melhores estimadores lineares não-enviesados, os estimadores de MQO têm grandes variâncias e covariâncias, dificultando uma estimativa precisa.

2 - Em virtude da consequência 1, os intervalos de confiança tendem a ser maiores, resultando na aceitação da “hipótese nula zero” mais prontamente.

3 - Também por causa da consequência 1, a razão t de um ou mais coeficientes tende a ser estatisticamente insignificante

4 - Embora a razão t de um ou mais coeficientes seja insignificante,  $R^2$ , a medida global do grau de ajuste, pode ser bastante alto.

5 - Os estimadores de MQO e seus erros-padrão podem ser sensíveis a pequenas variações nos dados.

Pestana e Gageiro (2000) indicam o uso de três diferentes testes para avaliação da intensidade da Multicolinearidade: correlação entre as variáveis independentes, tolerância e fator inflação da variância e índice de condição.

### **Correlação entre as variáveis independentes:**

Recorre-se a matriz de correlação entre as variáveis independentes para avaliar preliminarmente a existência de multicolinearidade. Para Pestana e Gageiro (2000), coeficientes de correlação superiores a 0,9 indicam a possibilidade de existência de multicolinearidade. Entretanto, Gujarati (2000) lembra que “altas correlações de ordem zero são condição suficiente, mas não necessária, para a existência de multicolinearidade, pois ela pode existir mesmo que as correlações simples sejam relativamente baixas”.

### **Tolerância e Fator de Inflação da Variância**

A tolerância mede o grau em que uma variável X é explicada por todas as outras variáveis independentes. Ela é definida como:

$$TOL = 1 - R_j^2 \quad (42)$$

onde  $R_j^2$  é o coeficiente de determinação na regressão da variável  $X_j$  sobre as demais variáveis independentes.

A tolerância varia entre zero e um. Claramente, se tolerância for igual a um, a variável  $X_j$  não tem correlação com os outros regressores, enquanto será zero caso se relacione perfeitamente com os regressores. Pestana e Gageiro (2000) sugerem como regra prática o valor de 0,1 como o valor abaixo do qual existe multicolinearidade.

O Fator de Inflação da Variância é o inverso da tolerância, portanto, quanto maior o FIV mais colinear a variável  $X_j$ . Vários autores (Pestana e Gageiro, Gujarati e Neter *et al*) sugerem que se o FIV exceder o valor de 10, o que acontecerá se  $R_j^2$  exceder 0,9, diz-se que a variável é altamente colinear.

### **Índice de Condição**

O índice de condição é a raiz quadrada entre o maior autovalor e o autovalor mínimo.

$$IC = \sqrt{\frac{\text{autovalor máximo}}{\text{autovalor mínimo}}} \quad (43)$$

Para Pestana e Gageiro (2000), um índice de condição maior do que 15 indica um possível problema de multicolinearidade, enquanto que um valor superior a 30 levanta sérios problemas de multicolinearidade. Já GUJARATI (2000) coloca que para um valor entre 10 e 30, há multicolinearidade moderada, e se exceder 30, então há multicolinearidade forte.

## Heterocedasticidade

Uma das mais importantes hipóteses do modelo clássico de regressão linear é o pressuposto da homocedasticidade, ou seja, a variância dos resíduos ou perturbações,  $u_i$ , é constante. Simbolicamente:

$$E(u_i^2) = \sigma^2 \quad (44)$$

A violação deste pressuposto é a heterocedasticidade, ou seja, a variância dos  $u_i$  não é constante. Se a heterocedasticidade ocorre, o método dos MQO não gera estimativas de parâmetros eficientes ou de variância mínima, o que implica erros-padrões enviesados e incorreção dos teste t e F e dos intervalos de confiança.

Existem diversas razões pelas quais as variâncias de  $u_i$  podem ser variáveis, entre elas Gujarati (2000) destaca:

- 1- De acordo com os modelos de aprendizagem do erro, à medida que as pessoas aprendem, seus erros se tornam menores com o tempo e o que se espera é que a variância dos erros também diminua.
- 2- À medida que melhoram as técnicas de coleta de dados, provavelmente a variância do erro diminui.
- 3- A presença de “*outliers*” tende a aumentar a variância.
- 4- Modelo de regressão não está corretamente especificado.

Para detectar a heterocedasticidade, se não houver nenhuma informação prévia ou empírica sobre a sua natureza, aconselha-se inicialmente a visualização gráfica dos resíduos ao quadrado,  $\hat{u}_i^2$ , para verificar se eles exibem algum padrão sistemático. Embora  $\hat{u}_i^2$  não sejam a mesma coisa que  $u_i^2$ , podem ser usados como substitutos, especialmente se o tamanho da amostra for suficientemente grande.

Em seguida, sugere-se a aplicação de um teste formal para detectar a presença ou ausência da heterocedasticidade. Os mais comuns são os propostos por Goldfeld e Quandt, Park, Glejser, Pesaran e Pesaran e Teste de Spearman de correlação da ordem.

### Teste de Spearman de Correlação de ordem:

O coeficiente de Spearman de correlação de ordem pode ser definido como:

$$r_s = 1 - 6 \left[ \frac{\sum d_i^2}{n(n^2 - 1)} \right] \quad (45)$$

onde  $d_i$  é a diferença nas ordens atribuídas a duas diferentes características do  $i$ -ésimo indivíduo ou fenômeno e  $n$  é o número de indivíduos ou fenômenos ordenados.

Para os testes de heterocedasticidade toma-se o valor absoluto do  $\hat{u}_i$  ordena-se tanto  $\hat{u}_i$  como  $X_i$  (ou  $\hat{Y}_i$ ) em ordem crescente ou decrescente e calcula-se o coeficiente de Spearman de correlação de ordem conforme a fórmula anterior.

Este coeficiente assume valores no intervalo  $-1 \leq r_s \leq 1$  sendo que valores iguais a um indicam associação perfeita e valores iguais a menos um indicam perfeita associação inversa. Segundo Neter *et al* (1996) as hipóteses de teste são:

$$\begin{aligned} H_0 &= \text{não há associação entre as variáveis} \\ H_1 &= \text{Existe associação entre as variáveis} \\ &\text{ou} \\ H'_1 &= \text{Há uma associação positiva (negativa) entre as variáveis} \end{aligned} \quad (46)$$

Um teste bilateral é conduzido quando  $H_1$  inclui ambos os tipos de associação enquanto que a hipótese  $H'_1$  é utilizada nos testes unilaterais para associação positiva ou negativa. Supondo que  $n > 8$ , a significância amostral de  $r_s$  pode ser testada da seguinte maneira:

$$t = \frac{r_s \sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r_s^2}} \quad (47)$$

baseada numa distribuição  $t$  com  $n-2$  graus de liberdade.

Se o modelo de regressão envolver mais de uma variável independente, o coeficiente de Spearman de correlação de ordem pode ser calculado entre o valor absoluto de  $\hat{u}_i$  e cada uma das variáveis independentes separadamente e sua significância estatística pode ser testada pelo teste  $t$  apresentado na equação anterior.

### **Autocorrelação**

Autocorrelação significa dependência temporal dos valores sucessivos dos resíduos, ou seja, os resíduos são correlacionados entre si.

O modelo clássico de regressão linear supõe que não existe tal autocorrelação nos resíduos (ou perturbações),  $u_i$ . Simbolicamente:

$$E(u_i u_j) = 0 \quad i \neq j \quad (48)$$

Porém, caso haja tal dependência, temos autocorrelação, ou seja:

$$E(u_i u_j) \neq 0 \quad i \neq j \quad (49)$$

Como principais fontes de autocorrelação temos: a omissão de alguma variável importante, a má especificação da forma matemática e do termo aleatório e ajustes

imperfeitos de observações estatísticas (interpolação, desestacionalização, etc.). O teste mais utilizado para detectar a autocorrelação foi desenvolvido por Durbin e Watson (1951).

As hipóteses para o teste podem ser estabelecidas da seguinte maneira:

$$\begin{aligned} H_0 : r &= 0 \\ H_1 : r &\neq 0 \end{aligned} \quad (50)$$

A estatística de teste de Durbin-Watson (d) é:

$$d = \frac{\sum_{t=2}^{t=n} (\hat{u}_t - \hat{u}_{t-1})^2}{\sum_{t=2}^{t=n} \hat{u}_t^2} \quad (51)$$

Que é simplesmente a razão entre a soma das diferenças ao quadrado dos sucessivos resíduos e a SQR (soma de quadrados dos resíduos). Note que no numerador da estatística d, o número de observações é n-1, pois se perde uma observação quando se calculam as sucessivas diferenças.

O valor calculado de d é comparado com os limites inferior  $d_i$  e superior  $d_s$  de valores críticos tabelados por Durbin e Watson. A regra de decisão depende da hipótese nula formulada, conforme demonstra a Tabela a seguir:

**Tabela 86:** Teste d de Durbin-Watson: regras de decisão

Hipótese Nula	Decisão	Se
Ausência de Autocorrelação Positiva	Rejeitar	$0 < d < d_i$
Ausência de Autocorrelação Positiva	Nenhuma decisão	$d_i < d < d_s$
Ausência de Autocorrelação Negativa	Rejeitar	$4 - d_i < d < 4$
Ausência de Autocorrelação Negativa	Nenhuma Decisão	$4 - d_s < d < 4 - d_i$
Ausência de Autocorrelação Positiva ou negativa	Não Rejeitar	$d_s < d < 4 - d_s$

Fonte: Adaptado de Gujarati (2000)

## Normalidade

A normalidade dos resíduos é mais um dos pressupostos do Modelo de Regressão Linear. Segundo Gujarati (2000) mesmo que os erros não apresentem distribuição normal os testes t e F são ainda válidos assintoticamente, ou seja, em amostras grandes, mas não em amostras finitas ou pequenas pois, neste caso contamos com a seguinte extensão do teorema do limite central:

“Se as perturbações  $u_i$  estiverem independentes e identicamente distribuídas com média zero e variância constante, e se as variáveis explicativas forem constantes em amostras repetidas, os estimadores de coeficientes por mínimos quadrados têm assintoticamente distribuição normal com médias iguais aos correspondentes  $\beta_s$ .”

Entretanto, quando as amostras são finitas deve-se testar a hipótese de normalidade através de testes estatísticos. O teste mais popular é o Kolmogorov Smirnov, mas além deste existem outros como o de Jarque-Bera, o Shapiro-Wilk e o grau de ajuste por qui-quadrado

### Teste Kolmogorov Smirnov:

Este teste foi introduzido para testar a adaptação de uma específica e bem conhecida distribuição  $G(x)$ , a dados provenientes de uma distribuição desconhecida,  $F(x)$ .

Segundo Degroot (1987) as hipóteses de testes são:

$$\begin{aligned} H_0 &= F(x) = G(x) \text{ para } -\infty < x < \infty \\ H_1 &= F(x) \neq G(x) \end{aligned} \quad (52)$$

A estatística de teste é:

$$D_n = \sup_{-\infty < x < \infty} |F_n(x) - G(x)| \quad (53)$$

onde  $D_n$  é a diferença máxima entre a função de distribuição amostral ( $F(x)$ ) e a função de distribuição hipotética ( $G(x)$ ).

As tabelas de distribuição fornecem os valores críticos para diferentes tamanhos amostrais e níveis de significância.

O lema de Glivenko-Cantelli diz que o valor de  $D_n$  tende a ser pequeno se a hipótese nula é verdadeira e tende a ser grande se a função distribuição de  $F(x)$  é diferente de  $G(x)$ . Portanto um procedimento adequado para testar as hipóteses é rejeitar  $H_0$  se:

$$\sqrt{n} * D_n > a \quad (54)$$

onde  $a$  é uma constante apropriada cujos valores são tabelados.

### **Adequação do modelo**

A metodologia clássica de análise de regressão geralmente adota critérios para avaliar a adequação do modelo. Entre os critérios mais tradicionais, Gujarati (2001) destaca os seguintes:

**Parcimônia:** Um modelo nunca será uma descrição completa da realidade. O princípio da parcimônia diz que um modelo deve ser mantido tão simples quanto possível, ou seja, deve-se introduzir algumas variáveis-chaves que capturem a essência do fenômeno, relegando para o termo de erro as influências secundárias;

**Identificabilidade:** Os parâmetros estimados devem ter valores únicos, ou seja, deve haver apenas uma estimativa para determinado parâmetro;

**Grau de ajuste:** Como o objetivo básico da análise de regressão é explicar o quanto possível à variação na variável dependente por meio das variáveis explicativas, considera-se um modelo bom se tal explicação, geralmente medida pelo coeficiente de determinação, é tão alta quanto possível. Entretanto, o critério do  $r^2$  não deve ser avaliado por si só, é preciso levar

em consideração outros critérios como, por exemplo, sinais e significância das variáveis independentes;

**Consistência Teórica:** Um modelo pode não ser bom apesar de um alto  $r^2$  se um ou mais dos coeficientes estimados tiverem sinais errados do ponto de vista teórico.

**Poder de Previsão:** O  $r^2$  atesta o poder de previsão dentro da amostra estudada, mas geralmente o que se deseja é a estimação de valores fora do período amostral.

Mesmo que se tenha avaliado um modelo como adequado ainda pode-se cometer erros de especificação como a omissão de uma variável relevante ou a inclusão de uma variável irrelevante; a adoção de uma forma funcional errada ou erros de medida. Quando variáveis relevantes são excluídas do modelo, os estimadores de mínimos quadrados ordinários das variáveis mantidas no modelo são viesados e inconsistentes e as variâncias e os erros-padrão destas variáveis são estimados incorretamente.

Ainda no que se refere a essa discussão pautada acima, as conseqüências da inclusão de variáveis irrelevantes são menos graves, entretanto as variâncias estimadas tendem a ser maiores do que o necessário, contribuindo para uma estimativa menos precisa dos parâmetros. Existem na literatura diversos testes para detecção de erros de especificação como, por exemplo, a estatística  $d$  de Durbin-Watson, o teste Reset de Ramsey (1969) e o teste multiplicador de Lagrange (Engle (1982)).

Diante da base conceitual que foi apresentada, neste momento da discussão são apresentados os resultados da análise da regressão para essa pesquisa. Para tanto, foram consideradas inicialmente sete variáveis.

A variável *“que nota atribuiria ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias”* foi considerada a variável dependente, e as variáveis: *“a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral”*; *“o tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável”*; *“o tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável”*; *“a arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações”*; *“os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral”* e *“a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal”*, foram consideradas independentes.

É importante destacar que, pelo fato de se ter utilizado o método de regressão *stepwise*, algumas variáveis independentes que não apresentaram significância foram retiradas do modelo.

Malhotra (2004) destaca que o modelo de regressão linear múltipla é a técnica estatística que desenvolve simultaneamente uma relação matemática entre duas ou mais variáveis independentes e uma variável dependente escalonada por intervalo. A fórmula geral do modelo de regressão múltipla é:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_k X_k + \varepsilon$$

Y = variável dependente

X = variável independente

$\beta_0$  = intercepto da reta

$\beta_1$  = coeficiente angular da reta

$\varepsilon$  = erro

O nível de explicação do modelo é apresentado pelo  $R^2$  ajustado (coeficiente de determinação múltipla). Analisando a Tabela 87, abaixo, observa-se que o valor de  $R^2$  ajustado do modelo foi de 0,406.

Isso significa que a variável “*que nota atribuiria ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias*”, que representam a variável independente, é explicada em 40,6% a partir das seis variáveis independentes apontadas acima. Entretanto, existem outras variáveis que não foram incorporadas ao modelo que correspondem aos 59,4% da parte não explicada.

**Tabela 87:** Coeficiente de Determinação para Variáveis Ponderadas

R	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> AJUSTADO
0,637	0,406	0,386

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

A análise da Tabela X (ANOVA) confirma esse resultado, uma vez que mostra que o nível de significância que influenciam essas variáveis é significativo. Assim sendo, o nível de significância do teste F (20,013) foi de 0, ou seja, a hipótese nula de que todos os coeficientes angulares do modelo são iguais a zero pode ser rejeitada.

**Tabela 88:** Análise de Variância

Fonte de Variação	Soma dos Quadrados	Graus de Liberdade	Soma das Médias dos Quadrados	Razão F	SIG.
Em virtude da Regressão	246,187	7	35,170	20,013	0,00
Em virtude dos resíduos	360,245	205	1,757	-	-
Total	606,432	212	-	-	-

Fonte: Dados obtidos com a pesquisa

Em relação à ANOVA (Tabela 88) sobre os coeficientes individuais, observou-se que todos os valores de t das cinco variáveis explicativas são superiores aos valores de t tabelados para 95% de confiança, o que representa níveis de significância inferiores a 0,05; rejeita-se a hipótese se os coeficientes forem iguais a zero. Portanto, observa-se que as seis variáveis são significativas, e afirma-se que cada uma das variáveis independentes têm influência na *nota atribuída ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias*, uma vez que seus coeficientes são diferentes de zero.

Para avaliar a autocorrelação dos resíduos, foi utilizado o teste de Durbin-Watson. De acordo com o teste, a estatística calculada foi de 2,151 indicando mais uma vez a ausência de correlação dos resíduos. Por este teste pode-se afirmar que todos os valores calculados da estatística do teste são superiores ao valor tabelado para o limite superior. Sendo assim, é possível aceitar a hipótese nula de que não há autocorrelação positiva ou negativa.

**A equação que norteou esse modelo pode ser caracterizada pela seguinte equação:**

**Nota atribuiria ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias = 3,584 (constante) + (0,177 \* a duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral) + (0,274 \* O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável) + (0,267 \* O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável) - (0,229 \* A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações) - (0,221 \* Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral) + 0,214 \* A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal).**

O resultado que se depreende da equação ilustrada acima indica que estas seis variáveis influenciam diretamente na *Nota atribuída ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias*, ou seja, um incremento nestas variáveis proporciona uma mudança nessa respectiva variável dependente.

Especificamente, a variável independente o tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável é a que exerce a maior influência na variável dependente por apresentar o maior beta entre as outras variáveis dependentes. Seguida pela variável o tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável, com um beta de 0,267.

Discute-se ainda que a variável os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para sociedade em geral representou um índice negativo na variável dependente, ou seja, quanto maiores foram os custos decorrentes da duplicidade de instâncias, menos os entrevistados vão denotar uma nota mais positiva para o atual sistema caracterizado por uma duplicidade estanque de instâncias. Situação semelhante ocorre com a variável à arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo como objetivo geral identificar e caracterizar os principais impactos decorrentes da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) no que tange aos contenciosos entre o fisco e os contribuintes, o presente relatório foi constituído a partir das diferentes percepções de *experts* das esferas Administrativa, Judicial e de representantes dos contribuintes. Assim sendo, foram entrevistados 14 atores que compuseram a etapa qualitativa-exploratória, que, a partir desse primeiro esforço de pesquisa, permitiu estabelecer o instrumento de pesquisa que foi aplicado a 510 atores da etapa quantitativa-descritiva. A partir dos resultados coletados nessas duas etapas da pesquisa, conseguiu-se compor o arcabouço de resultados detalhados nesse terceiro e último relatório.

É relevante destacar que nas respostas dos entrevistados da etapa qualitativa-exploratória, ficou evidente que cada um tende a ter uma posição mais conveniente com a sua esfera de atuação. Dessa maneira, o contraponto dos representantes dos contribuintes, representados por advogados tributaristas com atuação em nível nacional, geraram importantes subsídios no entendimento dos questionamentos propostos.

Imerso nessa discussão, destaca-se uma importante constatação: sobre a necessidade de uma maior cooperação entre os poderes (Administrativo e Judicial). Dessa maneira, uma questão que emergiu durante as entrevistas dizia respeito à cooperação. Especificamente questionava se a falta de uma maior cooperação entre o Administrativo e o Judiciário. Frente a isso, alguns entrevistados destacam o seu ponto de vista:

Falta uma maior interação entre as esferas. Talvez a academia pudesse promover uma maior contribuição no sentido de aproximar as duas esferas, (Entrevistado 10).

Com certeza. A união tem uma situação financeira hoje bastante equilibrada. Isso faz com que as decisões sejam mais dialogadas. A AGU tem instruído no sentido de buscar uma maior cooperação. Este é um fator decisivo. Uma boa parte dos processos no judiciário refletem uma rediscussão, ou seja, já foram discutidos, são causas repetidas. São impetradas com efeitos meramente protelatórios. Já se tem alguma coisa, mas ainda é preciso fazer muito mais no sentido de uma maior cooperação entre judiciário e executivo, (Entrevistado 1).

Desta forma, a atuação entre as instâncias administrativa e judiciária deveria possuir maior enfoque sistêmico, caracterizado principalmente por aspectos de maior integração entre as suas diferentes partes.

E neste ínterim, a etapa qualitativa-exploratória, além de conter importantes informações para a compreensão do fenômeno da duplicidade de instâncias em matéria tributária no Brasil, forneceu subsídios importantes para a consecução de um instrumento de pesquisa para a segunda etapa desse estudo, que foi a etapa quantitativa-descritiva, bem como o roteiro utilizado na etapa qualitativa. Para tanto, os apêndices 1 e 2 denotam e caracterizam esses instrumentos.

Ainda, essa primeira parte da pesquisa, que contou com a análise descritiva e com testes de normalidade e de confiabilidade dos dados, também contou com um exame fatorial exploratório, importante para um entendimento do fenômeno pesquisado.

Ratifica-se que as análises compostas no tópico que fazia referência à estatística-descritiva foi fundamental para o entendimento inicial do fenômeno a partir de uma discussão quantitativa mais ampla e detalhada sob o prisma quantitativo. Frente a essa detalhada e rebuscada análise descritiva, partiu-se para análises mais pontuais, especificamente no que se refere aos testes estatísticos-paramétricos.

Corroborando com o que vem sendo dito, destaca-se ainda que a etapa quantitativa-descritiva foi fundamental para o entendimento ainda maior do fenômeno objeto de análise dessa pesquisa. Ratifica-se aqui as diferentes percepções que os atores das diferentes áreas de atuação apresentam para as questões trabalhadas nesta pesquisa. As respostas por parte deste público se mostraram bastante polarizadas e divergentes, o que pode ser comprovado estatisticamente com os Testes *ANOVA* e *Posthoc*. Haverá reflexo bastante significativo quando se leva em consideração as diferentes regiões do Brasil.

Nesta linha de raciocínio, o fenômeno à luz das diferentes regiões do Brasil será apreciado a partir das seguintes impressões:

(1) Das percepções mais coerentes entre os respondentes das regiões Norte e Nordeste, em oposição às percepções bastante vezes coerentes entre os respondentes das regiões Sul e Centro-Oeste, sendo que os respondentes da região Sudeste trilham caminho de opinião intermediária entre esses pólos com opiniões mais divergentes entre si;

(2) Outro ponto que carece de uma retomada nas conclusões diz respeito aos testes de Regressão Linear Múltipla e Análise Fatorial Exploratória. Assim sendo, a análise da Regressão Linear Múltipla deixou evidente que o resultado que se depreende da equação de

regressão indica que seis variáveis influenciam diretamente na *Nota atribuída ao atual sistema caracterizado por uma Duplicidade estanque de Instâncias*. Ou seja, um incremento nestas variáveis proporciona uma mudança nessa respectiva variável dependente. Especificamente, a variável independente *o tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável* é a que exerce a maior influência na variável dependente por apresentar o maior beta entre as outras variáveis dependentes. Seguida pela variável *o tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável*, com um beta de 0,267;

(3) Pegando como recorte de análise o teste intitulado Análise Fatorial Confirmatória indicou 8 fatores. Dessa forma, o fator 1 apresentou 6 variáveis, sendo intitulado (**Força da técnica e apetite fiscal da administração tributária**); o fator 2 apresentou 5 variáveis, intitulado (**Razoabilidade do tempo de duração médio dos processos administrativos e judiciais**); o fator 3, por sua vez, contempla 4 variáveis, sendo que apresentou a denominação de (**Aproveitamento das provas dos processos administrativos**); o fator 4 apresenta 2 variáveis (**Benefícios da duplicidade de instâncias**); o fator 5 por sua vez resultou em 5 variáveis (**Alternativas de melhoria do sistema**); o fator 6 tem 2 variáveis (**Duplicidade como artifício para protelar**); o fator 7 resultou em 3 variáveis (**Custos da duplicidade de instâncias**) e, por fim, o fator 8 contou com apenas 2 variáveis (**Custo-benefício de litigar**). Considerando que a análise fatorial gera 59,9% de explicação, pode-se inferir que existam outras variáveis ainda não incluídas no sistema de pesquisa do problema em foco, que contribuiriam para um percentual maior de explicação. Dentre tais variáveis, pode-se apontar os seguintes aspectos relacionados: (a) modernização do sistema de gerenciamento; (b) modernização do sistema de processamento das informações; (c) qualificação dos servidores da administração tributária; (d) qualificação das empresas no campo da administração tributária; (e) simplificação do sistema tributário; (f) mudança da cultura da administração tributária; (g) mudança dos governos em relação a aspectos de ética; entre outros.

Não obstante, é mister apontar nesse momento da pesquisa alguns limitantes que houveram no transcorrer desse processo de entendimento do fenômeno. Dessa maneira, destaca-se as dificuldades em obtenção dos dados, tanto nas etapas qualitativa-exploratória, como também no retorno dos questionários na etapa quantitativa-descritiva.

Por fim, indicações de estudos futuros se fazem necessárias para a presente pesquisa. Assim sendo, indica-se o aprofundamento desse fenômeno com mais atores, tanto sob o ponto

de vista da pesquisa qualitativa-exploratória, com mais entrevistas, assim como, com um contingente de respondentes maiores na etapa quantitativa-descritiva. Uma outra indicação reside no fato de se fazer um estudo longitudinal a partir do que já foi desenvolvido. Ou seja, estabelecer um espaço temporal e aplicar a pesquisa novamente com os atores em diferentes momentos de tempo, com o intuito de avaliar as diferenças que ocorrem na percepção dos atores com relação ao fenômeno investigado. Podendo, assim, estabelecer ainda mais quadros de análises para a tomada de decisão por parte dos órgãos responsáveis com vistas a uma melhoria do sistema jurisdicional brasileiro, bem como, uma melhoria para a sociedade em geral.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BARNARD, Chester. **As funções do executivo**. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1938.
- BISQUERRA, Rafael; SARRIERA, Jorge e MARTÍNEZ, Francesc. **Introdução à Estatística**. Porto Alegre: Artmed, 2004.
- CHATFIELD, Christopher, COLLINS, Alexander J. **Introduction to multivariate analysis**. London: Chapman and Hall, 1980.
- DEGROOT, Morris H. **Probability and statistics**. 2.ed. Califórnia: Addison-Wesley, 1987.
- ENGLE, R. F. A general approach to lagrangian multiplier model diagnostics. **Journal of Econometrics**, vol. 20, 1982, pp. 83-104.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2000
- HAIR, J., ANDERSON, R., TATHAM, R. & GRABLOWSKY, B. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. 593 p.
- HAIR Jr. Joseph, et al. **Análisis Multivariante**. 5. ed. Madri: Prentice Hall, 1999.
- HOFFMANN, Rodolfo, VIEIRA, Sônia. **Análise de regressão: uma introdução a econometria**. 3. ed. São Paulo: HUCITEC, 1998.
- LEVINE, David M., BERENSON, Mark L., STEPHAN, David. **Estatística: teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. São Paulo: Bookman, 2004.
- NETER, John, KUTNER, Michael H., NACHTSHEIN, Christopher J., WASSERMAN, William. **Applied linear regression models**. 3.ed. Chicago: Irwin, 1996.
- PESTANA, Maria Helena, GAGEIRO, João Nunes. **Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS**. 2.ed. Lisboa: Silabo, 2000.
- RAMSEY, J. B. Tests for specification error in classical linear least squares regression analysis. **Journal of the Royal Statistical Society**, série B, vol. 31, 1969, pp.350-371.
- TITMAN, Sheridan, WESSELS, Roberto; The Determinants of Capital Structure Choice; The **Journal of Finance**; vol. 43; N°1; March 1988; pp. 1-19.

## APÊNDICES

### Apêndice 1: Roteiro Semi-estruturado das Entrevistas



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PESQUISA CNJ  
ROTEIRO DAS ENTREVISTAS 28/6/2010

#### **I - OBJETO DA PESQUISA:**

*A duplicidade de “instâncias” (a administrativa e a judiciária) relativamente aos contenciosos entre o Fisco e os contribuintes.*

#### **II - PROBLEMÁTICA DA PESQUISA:**

*Impactos dessa duplicidade de “instâncias” quanto*

- 1º) *Ao tempo despendido em cada uma das “instâncias”*
- 2º) *À qualidade das decisões, em especial no tocante à Justiça Fiscal*
- 3º) *À efetividade das exações, em especial no tocante à arrecadação*
- 4º) *À relação custo-benefício na atuação do Poder Público*

#### **III - FINALIDADE DA PESQUISA:**

- A) *Identificação e caracterização dos impactos*
- B) *Sugestões / alternativas para a mitigação ou a solução desses impactos, inclusive levando em conta o direito comparado.*

### **PERGUNTAS DA ENTREVISTA:**

Na *PERCEPÇÃO* e/ou na *EXPERIÊNCIA* do ENTREVISTADO:

1. Pode-se falar em *duplicidade* de instâncias nessa matéria no Brasil? Qual sua real dimensão? Como funciona? É assunto de suas preocupações, por que?
2. A senhora (o senhor) formou uma opinião sobre *um* tempo médio de duração de cada “instância”? Qual das “instâncias” (administrativa ou judicial) é a mais célere/lenta?

3. No que tange à “instância” **administrativa**, qual esfera (federal, estadual, municipal) é mais célere? Qual a mais sensível (‘aberta’) a uma aplicação mais equilibrada (‘justa’) do direito? Qual a mais preparada tecnicamente para tanto? A propósito, há relação entre “justiça” (equilíbrio) nas decisões e preparo técnico dos ‘juizadores’ fiscais?
4. Habituais insensibilidades da instância **administrativa** a uma aplicação mais ‘justa’ do direito(\*) teriam algum reflexo (ainda que inconsciente), junto ao PJ, no sentido de um tratamento menos ‘compreensivo’ às razões do fisco?
5. A instância judicial ordinária, de um modo geral, está preparada para enfrentar questões que envolvam os aspectos mais técnicos do contencioso fiscal?
6. A duplicidade de instâncias, em si e por si mesma, acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal\*?
7. Sistemas e experiências em direito comparado poderiam ser úteis para fornecer alternativas visando reduzir ou eliminar disfunções que decorram entre nós dessa duplicidade de “instâncias”? Teria algum exemplo a indicar?
8. Que linha de **medidas pontuais** (reformas **no** sistema vigente) poderia sugerir para redução de custos e aumento da qualidade na atuação das “instâncias” administrativa e judiciária no aplicar a legislação fiscal?
9. Teria uma **sugestão mais profunda** a apresentar visando à reforma **do** sistema de duplicidade de instâncias?
10. Que **fatores** estariam obstaculizando o estudo, a apresentação e a efetivação de reformas de nosso sistema de duplicidade de instâncias fiscal?

*Cezar Saldanha Souza Junior*

**Apêndice 2: Questionário da Etapa Descritiva/quantitativa**

**QUESTIONÁRIO PARA AVALIAR A “DUPLICIDADE DE INSTÂNCIAS”  
(A ADMINISTRATIVA E A JUDICIÁRIA) EM MATÉRIA FISCAL  
E SEUS IMPACTOS SOBRE O PODER JUDICIÁRIO E A SOCIEDADE**

**I – Itens iniciais: avaliação preliminar.**

**1. A Duplicidade de Instâncias** (a Administrativa e a Judiciária) em matéria fiscal, bem assim os seus impactos nos contenciosos entre Fisco e Contribuinte, constitui objeto de vossas preocupações?

( ) 1. Sim, muito. ( ) 2. Sim, de alguma forma. 3. ( ) Não, muito pouco. 4. ( ) Não, de nenhuma forma

**2. Em vossa percepção, quanto aos direitos dos contribuintes**, comparando a esfera da Administração Federal, com a média das Administrações Estaduais e a média das Administrações Municipais:

( ) 1. As <u>três</u> são pouco ou nada sensíveis <b>aos direitos deles</b> .	( ) 2. As <u>três</u> são razoavelmente sensíveis <b>aos direitos deles</b> .	( ) 3. As <u>três</u> são muito sensíveis <b>aos direitos deles</b> .
( ) 4. A <u>estadual</u> é a mais sensível <b>aos direitos deles</b> .	( ) 5. A <u>municipal</u> é a mais sensível <b>aos direitos deles</b> .	( ) 6. A <u>federal</u> é a mais sensível <b>aos direitos deles</b> .

**3. Em vossa percepção, quanto ao nível técnico dos agentes fiscais** (e das respectivas estruturas), comparando a esfera da Administração Federal, com a média das Administrações Estaduais e a média das Administrações Municipais:

( ) 1. As três esferas são por igual pouco preparadas.	( ) 2. As três esferas são por igual medianamente preparadas.	( ) 3. As três esferas são por igual bem ou muito bem preparadas.
( ) 4. A esfera federal é a melhor preparada.	( ) 5. A esfera estadual é a melhor preparada.	( ) 6. A esfera municipal é a melhor preparada.

**II - Precisamos conhecer vossa percepção sobre a QUALIDADE GERAL DAS DECISÕES abaixo, levando em conta uma equilibrada equação entre a justiça (no mérito) e a prestação/segurança (no tempo). Para tanto, pedimos que atribua uma NOTA (DE ZERO A DEZ) em cada item:**

DECISÕES AVALIADAS EM MATÉRIA FISCAL	NOTAS											
	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
4. Decisões da Administração Fiscal Estadual em 1º grau.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
5. Decisões da Administração Fiscal Estadual nos recursos.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
6. Decisões da Administração Fiscal Federal em 1º grau.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
7. Decisões da Administração Fiscal Federal nos recursos.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
8. Decisões da Justiça Estadual de 1º grau.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
9. Decisões da Justiça Estadual de 2º grau.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
10. Decisões da Justiça Federal de 1º grau	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
11. Decisões dos Tribunais Regionais Federais (2º grau).	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □
12. Decisões do STJ e do STF em Brasília.	0. □	1. □	2. □	3. □	4. □	5. □	6. □	7. □	8. □	9. □	10. □	NSR* □

NSR - Não Saberíamos como Responder

**III – Marque, na ESCALA à direita, se V. Sa. CONCORDA ou DISCORDA dos JUÍZOS EMITIDOS na coluna à esquerda. Na ESCALA, a Notação 1 representa total *discordância*; já, a Notação 6, *concordância* total.**

JUÍZOS EMITIDOS EM MATÉRIA FISCAL	Discordo			Concordo			NSR*
	Total-mente	Muito	Pouco	Pouco	Muito	Total-mente	
13. Em geral, as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
14. As instâncias judiciais estão preparadas para as questões que envolvam os aspectos mais técnicos dos contenciosos.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
15. O tempo médio de duração do processo administrativo estadual (considerados todos os seus trâmites) é razoável.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
16. O tempo médio de duração do processo judicial estadual (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
17. O tempo médio de duração do processo administrativo federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
18. O tempo médio de duração do processo judicial federal (considerando todos os seus trâmites) é razoável.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
19. A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
20. A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) enseja às partes protelar o cumprimento de suas obrigações.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
21. A relação custo-benefício de litigar na instância administrativa é favorável ao contribuinte litigante.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
22. A relação custo-benefício de litigar na instância judicial é favorável ao contribuinte litigante.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
23. Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para o contribuinte litigante.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
24. Os custos da duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) são elevados para a sociedade em geral.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
25. A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
26. A duplicidade de instâncias (a administrativa e a judicial) é benéfica para a sociedade em geral.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
27. As provas constituídas no bojo dos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
28. Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre elevação de custos dos trâmites processuais.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
29. Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre aumento da morosidade dos trâmites processuais.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
30. Do não aproveitamento das provas constituídas nos processos administrativos decorre perda da qualidade das decisões nos processos perante o Judiciário.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
31. O simples aumento do número de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
32. A introdução de varas especializadas em matéria fiscal, mantida a atual organização do Poder Judiciário, melhoraria a aplicação das leis tributárias.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>	4. <input type="checkbox"/>	5. <input type="checkbox"/>	6. <input type="checkbox"/>	9. <input type="checkbox"/>
<b>33. A arbitragem entre Fisco e Contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário e dar maior agilidade às ações.</b>	<b>1. <input type="checkbox"/></b>	<b>2. <input type="checkbox"/></b>	<b>3. <input type="checkbox"/></b>	<b>4. <input type="checkbox"/></b>	<b>5. <input type="checkbox"/></b>	<b>6. <input type="checkbox"/></b>	<b>9. <input type="checkbox"/></b>





**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

**Pesquisa CNJ – Edital de Seleção N.º 01/2009**

**"INTER-RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL  
(EM MATÉRIA FISCAL)  
A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DE CONTENCIOSOS CUJA SOLUÇÃO  
DEVERIA SER TENTADA PREVIAMENTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA"**

**RELATÓRIO FINAL**

**VOLUME II**

**DA PESQUISA JUS-DOCTRINÁRIA COMPARADA**

**Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

Ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ),  
Departamento de Pesquisas Judiciárias (DPJ).

SEPN – Quadra 514 – Lote 07 – Bloco B  
Edifício Instituto Serzedello Corrêa – Asa  
Norte – Brasília – DF – CEP n.º: 70760-542

**Pesquisa CNJ – Edital de Seleção n.º 01/2009**

**RELATÓRIO FINAL**

VOLUME II

DA PESQUISA JUS-DOCTRINÁRIA COMPARADA

Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO**

**"INTER-RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL  
(EM MATÉRIA FISCAL)  
A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DE CONTENCIOSOS CUJA SOLUÇÃO  
DEVERIA SER TENTADA PREVIAMENTE NA ESFERA ADMINISTRATIVA"**

Ref. à **TERCEIRA FASE** da Pesquisa do Edital de Seleção n.º 01/2009 (Item 3.2):

"Tabulação e Análise dos Dados e Apresentação dos Resultados da Pesquisa"

**RELATÓRIO FINAL**

**VOLUME II**

**DA PESQUISA JUS-DOCTRINÁRIA COMPARADA**

Porto Alegre, Dezembro 2010/Janeiro 2011

Pesquisadores Responsáveis:

- Professor Cezar Saldanha Souza Junior, Livre Docente em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo (USP), Professor Titular da Universidade Federal do Rio Grande do Sul;
- Alvaro Carrasco, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Anair Isabel Schaefer, Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Anelise Domingues Schuller, Doutoranda em Direito pela Universidade de São Paulo (USP);
- Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Carlos Eduardo Dieder Reverbel, Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira, Doutora em Direito pela Universidade de São Paulo (USP);
- Luis Alberto Reichelt, Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Marcos Roberto de Lima Aguirre, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Rafael Santos Lavratti, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS);
- Romulo Ponticelli Giorgi Júnior, Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMR	Avis de Mise en Recouvrement
CARF	Conselho de Recursos Administrativos Fiscais
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
EUA	Estados Unidos da América
IRS	Internal Revenue Service
LGT	Lei Geral Tributária
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPF	Livre des Procédures Fiscales
TTEEAA	Tribunales Económico-Administrativos
US	United States
USC	United States Code

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Indicadores de Desempenho dos Tribunais Administrativos e Fiscais.....	108
Tabela 2 - Duração Média dos Processos Findos na Justiça Administrativa Fiscal.....	108
Tabela 3 - Órgãos Judicantes.....	172
Tabela 4- Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça Federal em 2009.....	174
Tabela 5 - Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça do Trabalho em 2009.....	174
Tabela 6 - Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça Estadual em 2009 .....	175
Tabela 7 - Total de Execuções Fiscais em trâmite no país em 2009.....	175
Tabela 8 - Total de Processos em trâmite no país em 2009 .....	176
Tabela 9 - Meta 3.....	177

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Requerimento do Sujeito Passivo .....	55
Figura 2 - União Federal.....	61
Figura 3 - Planinha 2001/2010: Recursos Interpostos.....	169

## SUMÁRIO

### VOLUME II: DA PESQUISA JUS-DOCTRINÁRIA COMPARADA

#### 1A DUPLICIDADE DE INSTÂNCIAS (ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA) NO BRASIL ..... 11

##### 1.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA DUPLICIDADE..... 12

Romulo Ponticelli Giorgi Júnior

1.1.1 O Império do Brasil e o Contencioso Administrativo .....	12
1.1.2 A República Velha e a Extinção do Conselho de Estado .....	14
1.1.3 A Introdução do Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial .....	15
1.1.4 A Inafastabilidade do Controle Judicial e sua Compreensão no Brasil .....	21
1.1.5 A Intervenção do Estado na Economia e o Poder Judiciário .....	26
1.1.6 Causas da Desconfiança no Processo Administrativo Tributário.....	27
1.1.7 O Ato Judicial e o ato Administrativo.....	32
1.1.8 Referências .....	34

##### 1.2 A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA FISCAL: PANORAMA ATUAL ..... 36

Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

1.2.1 Contencioso Administrativo e Jurisdição: uma Nova Perspectiva .....	36
1.2.2 Duplicação de Esforços: a Discussão Administrativa do Crédito Tributário .....	36
1.2.3 Duplicidade de Esforços: Novas Questões .....	40
1.2.3.1 O Mandado de Segurança Preventivo.....	41
1.2.3.2 Novas Matérias Relevantes .....	42
1.2.3.2.1 O Simples Federal .....	43
1.2.3.2.2 O Simples Nacional .....	44
1.2.3.2.3 O REFIS, o PAES, e outros Parcelamentos Especiais.....	44
1.2.3.2.4 A Compensação Tributária na Esfera Federal.....	45
1.2.3.2.5 As Declarações Formalizadoras do Crédito Tributário.....	47
1.2.4 Conclusões .....	48

##### 1.3 A INSTÂNCIA JUDICIÁRIA FISCAL: PANORAMA ATUAL..... 49

Luis Alberto Reichelt

1.3.1 A Dinâmica da Obrigação Tributária e os Fundamentos do Contencioso Fiscal .....	49
1.3.1.1 O Tributo e o Lançamento no Contexto da Atuação do Estado .....	49
1.3.1.2 Os Procedimentos da Administração na Cobrança de Tributos.....	51
1.3.1.3 O Auto de Infração e a Litigiosidade entre Fisco e Contribuinte .....	55
1.3.2 A Dinâmica Procedimental do Contencioso Administrativo Tributário.....	59
1.3.2.1 A Impugnação do Auto de Infração .....	59
1.3.2.2 A Fronteira entre a Atuação Administrativa e a Intervenção do Judiciário.....	64
1.3.3 O Surgimento de um Problema: a Duplicidade de Instâncias .....	67
1.3.3.1 A Duplicidade de Instâncias e o Contribuinte na Ação de Execução Fiscal.....	68
1.3.3.2 A Propositura de Ações de Mandado de Segurança .....	69
1.3.3.3 A Propositura de Ações Ordinárias.....	70

## **2 A EQUAÇÃO DAS INSTÂNCIAS (ADMINISTRATIVA E JUDICIAL) NO DIREITO COMPARADO ..... 72**

**Rafael Santos Lavratti**

### **2.1 INTRODUÇÃO ..... 73**

### **2.2 DO SISTEMA FRANCÊS ..... 75**

2.2.1 Breve Histórico..... 76

2.2.2 Da Jurisdição Administrativa Francesa ..... 77

2.2.2.1 O Conselho de Estado ..... 78

2.2.2.2 As Cortes Administrativas de Apelação..... 83

2.2.2.3 Os Tribunais Administrativos..... 84

2.2.2.4 O Tribunal de Conflitos..... 85

2.2.3 Das Fontes do Direito Administrativo Francês ..... 86

2.2.4 Das Regras Procedimentais da Jurisdição Administrativa Francesa..... 88

2.2.5 Da Execução Fiscal no Direito Francês..... 89

### **2.3 DO SISTEMA PORTUGUÊS ..... 93**

2.3.1 Breve Histórico..... 94

2.3.2 Da Organização Judiciária Portuguesa ..... 96

2.3.2.1 Da Jurisdição Judicial ..... 97

2.3.2.1.1 O Supremo Tribunal de Justiça ..... 98

2.3.2.1.2 Os Tribunais da Relação..... 98

2.3.2.1.3 Os Tribunais Judiciais de Primeira Instância ..... 99

2.3.2.2 Da Jurisdição Administrativa Portuguesa ..... 99

2.3.2.2.1 O Supremo Tribunal Administrativo ..... 100

2.3.2.2.2 Os Tribunais Centrais Administrativos ..... 102

2.3.2.2.3 Os Tribunais Administrativos e Fiscais..... 103

2.3.3 Das Fontes Normativas do Direito Administrativo Português..... 105

2.3.3.1 A Constituição Portuguesa ..... 105

2.3.3.2 O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ..... 106

2.3.3.3 O Código de Procedimento Administrativo ..... 109

2.3.3.4 A Lei Geral Tributária ..... 110

2.3.3.5 O Código de Processo e Procedimento Tributário ..... 111

2.3.4 Da Execução Fiscal no Direito Português..... 112

2.3.5 Da Entrevista com Doutrinador Português em Direito Tributário ..... 116

### **2.4 DO SISTEMA ESTADUNIDENSE ..... 120**

2.4.1 Da Organização Jurisdicional Estadunidense ..... 120

2.4.1.1 A Suprema Corte dos Estados Unidos da América ..... 121

2.4.1.2 As Cortes de Apelação Federais..... 122

2.4.1.3 As Cortes de 1ª Instância Federal..... 122

2.4.1.4 As Cortes Estaduais ..... 123

2.4.2 Do Sistema Tributário Estadunidense ..... 124

2.4.2.1 O Serviço de Arrecadação Interna ..... 125

2.4.2.2 A Corte Tributária..... 127

2.4.2.3 A Corte de Reivindicações Federais ..... 128

2.4.2.4 Os Direitos dos Contribuintes na Instância Administrativa ..... 129

2.4.3 Da Execução Fiscal no Direito Estadunidense ..... 130

<b>2.5 DO SISTEMA ESPANHOL .....</b>	<b>132</b>
<b>2.5.1 Da Instância Judicial Contenciosa-Administrativa .....</b>	<b>132</b>
2.5.1.1 O Tribunal Supremo.....	133
2.5.1.2 A Audiência Nacional .....	133
2.5.1.3 Os Tribunais Superiores de Justiça .....	134
2.5.1.4 Os Juizados do Contencioso-Administrativo .....	134
<b>2.5.2 Da Instância Administrativa .....</b>	<b>135</b>
2.5.2.1 O Tribunal Econômico-Administrativo Central .....	136
2.5.2.2 Os Tribunais Econômico-Administrativos Regionais e Locais .....	137
<b>2.5.3 Do Processo Administrativo de Revisão em Matéria Tributária .....</b>	<b>137</b>
<b>2.5.4 Do Processo Contencioso-Administrativo em Matéria Tributária .....</b>	<b>140</b>
<b>2.5.5 Da Execução Fiscal no Direito Espanhol .....</b>	<b>141</b>
<b>2.6 OBSERVAÇÕES GERAIS.....</b>	<b>143</b>
<b>2.7 REFERÊNCIAS .....</b>	<b>146</b>
<b>3 A IMPERATIVIDADE DA REFORMA DO SISTEMA BRASILEIRO .....</b>	<b>154</b>
<b>3.1 OS DADOS EMPÍRICOS E A DOCTRINA.....</b>	<b>155</b>
<b>Romulo Ponticelli Giorgi Júnior</b>	
3.1.1 A Irracionalidade da Duplicidade: a Comprovação da Pesquisa de Campo .....	155
3.1.2 A Irracionalidade da Duplicidade: a Dimensão dos Impactos.....	164
3.1.2.1 Os Contenciosos Administrativos e a Demanda dos Serviços Judiciários .....	164
3.1.2.2 O Montante de Processos Judiciais Demandados .....	167
3.1.2.3 O Montante de Execuções Fiscais Demandadas .....	171
3.1.2.4 Tabelas Anexas.....	174
3.1.3 Referências .....	178
<b>3.2 PROPOSTAS INSTITUCIONAIS DE APERFEIÇOAMENTO .....</b>	<b>179</b>
<b>Rafael Santos Lavratti</b>	
3.2.1 Primeira Proposta.....	181
3.2.2 Segunda Proposta.....	183
3.2.3 Terceira Proposta.....	185
<b>4 CONCLUSÃO .....</b>	<b>188</b>
<b>Carlos Eduardo Dieder Reverbel</b>	
<b>Cezar Saldanha Souza Junior</b>	

**1 A DUPLICIDADE DE INSTÂNCIAS (ADMINISTRATIVA E JUDICIÁRIA) NO BRASIL**

## 1.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA DUPLICIDADE

Romulo Ponticelli Giorgi Júnior

### 1.1.1 O Império do Brasil e o Contencioso Administrativo

O Contencioso Administrativo, entendido em sentido formal, onde os “*tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o Poder Executivo impõe à administração o respeito ao direito*”<sup>1</sup> existiu no regime imperial brasileiro<sup>2</sup>.

No império português, coube ao Marques do Pombal afastar o conhecimento das questões administrativas da competência dos tribunais judiciais, atribuindo tal competência a um Conselho com funções puramente administrativas<sup>3</sup>.

Este conselho conhecia, em instância única, determinando em caráter definitivo sem outro recurso que não fosse o da consulta ao rei, nos casos em que o próprio Conselho entendesse dignos disto<sup>4</sup>.

Duas Leis de 22/02/1761 organizaram o Tesouro-Geral, o Erário Real e o Conselho da Fazenda, órgão ao qual ficou confiada toda a jurisdição, voluntária e contenciosa, envolvendo causas que se relacionassem com a arrecadação de rendas de todos os direitos e bens da Coroa, de qualquer natureza, abrangendo, portanto, todo o direito tributário<sup>5</sup>.

Viveiros de Castro, entretanto, discorda quanto à abrangência desta jurisdição do Conselho da Fazenda, entendendo que este “*não tinha jurisdição contenciosa, no sentido jurídico dessa expressão*”<sup>6</sup>, argumentando que o Contencioso Administrativo teria surgido, no Brasil, com a criação do Conselho de Estado, pelo item 1º. do art. 8º da Lei que o criou.

---

<sup>1</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*. 5. ed. RJ: Freitas Bastos, 1964, v. IV, pp. 472 e 498.

No mesmo sentido MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 11. Ed. RJ: Forense, 1996, p. 447.

<sup>2</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 501.

<sup>3</sup> URUGUAI. *Ensaio de Direito Administrativo*, v. I, p. 136, *apud* CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, *Loc. Cit.*

<sup>4</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, *Loc. Cit.*

<sup>5</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, *Loc. Cit.*

<sup>6</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado de Sciencia da Administração*. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914, p. 674.

Viveiros de Castro relata que o primeiro império teria tido vários problemas decorrentes da judicialização das questões fiscais entre 1822 e 1832, o que fez com que a Assembléia Geral tenha julgado conveniente imitar o exemplo francês, determinando, pela Lei de 24/10/1832, em seu art. 31, que o pagamento de condenações da Fazenda Pública dependesse de aprovação da Assembléia Geral, em moldes assemelhados às funções de um Tribunal de Cassação<sup>7</sup>.

O precursor do Conselho de Estado no Brasil foi o Conselho dos Procuradores-Gerais das Províncias, criado pelo príncipe-regente Pedro I, pelo decreto de 16/02/1822, extinto pela Assembléia Constituinte, pela Lei de 20/10/1823<sup>8</sup>.

O Conselho de Estado foi criado pelo Decreto de 13/11/1823, sendo composto por dez membros, mas, a princípio, com restrita competência administrativa<sup>9</sup>, daí a discordância de autores como Viveiros de Castro quanto à existência de um contencioso administrativo nos primeiros anos do primeiro império<sup>10</sup>.

A reação liberal tinha como ponto central de sua reação a extinção do Conselho de Estado, que acabou extinto pelo art. 32 do Ato Adicional. A luta em torno da necessidade de um órgão de assessoramento administrativo e de solução das lides de cunho administrativo prosseguiu. Em 13/05/1841 D. Pedro II chamou a atenção para a necessidade da criação do Conselho de Estado<sup>11</sup>, que foi criado pela Lei de 23/11/1841, regulamentada em 05/02/1842.

Tinha doze membros, além dos Ministros de Estado, dispondo sobre os Negócios do Império, sobre os Negócios da Justiça e dos Estrangeiros, sobre os Negócios da Fazenda e sobre os Negócios da Guerra e da Marinha<sup>12</sup>.

Uruguai, citado por Themístocles Brandão Cavalcanti, defende a existência de um poder administrativo contencioso no Conselho de Estado<sup>13</sup>.

O Decreto 2.343, de 29/01/1859, desenvolveu e alargou o contencioso administrativo da Fazenda, dispondo (§ 1º do art. 1º.) que lhe competia conhecer, em primeira instância e em

---

<sup>7</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>8</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 503.

<sup>9</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 504.

<sup>10</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, 674.

<sup>11</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, pp. 504-5.

<sup>12</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 505.

<sup>13</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, pp. 506-7.

grau recursal, das matérias fiscais, bem como aplicar as disposições atinentes à prescrição (§ 3º do art. 1º.)<sup>14</sup>

O mesmo decreto desenvolveu o contencioso administrativo fiscal, declarando que “*as decisões dos chefes das Repartições de Fazenda, do Tribunal do Thesouro e do Ministro da Fazenda, nas matérias de sua competência e de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de sentença dos Tribunais de Justiça*”<sup>15</sup>.

Ao que tudo indica, o contencioso administrativo fiscal funcionava bem no Império, mas “*quanto aos outros Ministérios e às Previdências, o contencioso administrativo, na phrase do Visconde do Uruguay, era um verdadeiro chaos*”<sup>16</sup>, pela falta de estrutura administrativa adequada.

### 1.1.2 A República Velha e a Extinção do Conselho de Estado

Proclamada a república, a CF/1891 proclamou a unicidade da jurisdição, declarando expressamente, no art. 60, que competia aos juízes federais o julgamento das causas fazendárias, atribuindo-lhes a competência para a solução das lides fiscais que eram julgadas pelo extinto Conselho de Estado e eliminando o contencioso administrativo no Brasil<sup>17</sup>.

O processo administrativo foi extremamente limitado, subsistindo pouco mais do que o julgamento de processos administrativos disciplinares (PADs) e recursos hierárquicos, sem que a decisão tivesse a força da coisa julgada<sup>18</sup>.

Apesar desta enorme limitação da Administração, o mérito da decisão administrativa era imune à apreciação judicial nos termos do disposto no art. 13, § 9º, ‘a’, da Lei 221 de 1894<sup>19</sup>.

Mesmo sem discutir o mérito da decisão administrativa, a rediscussão de decisões de atribuição de competências e de outras questões administrativas produziu sérios problemas em face da crescente busca, pelos juízes, da substituição dos critérios políticos adotados pelo

<sup>14</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, 675.

<sup>15</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, 676, grifamos.

<sup>16</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>17</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, pp. 676-7.

<sup>18</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, p. 677

<sup>19</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, p. 678.

legislativo pelos critérios dos julgadores<sup>20</sup>, gerando um *déficit democrático* e uma violação ao princípio da separação das funções<sup>21</sup>.

A eliminação do Conselho de Estado decorreu de preconceitos dos liberais em relação a este órgão, identificado tanto com o Poder Moderado como com os ideais dos conservadores<sup>22</sup>.

Esta eliminação, no entanto, retirou o controle existente sobre os atos administrativos, facilitando sobremaneira a hipertrofia do executivo, fazendo com que os constituintes de 1891 buscassem a solução na unicidade judicial, vista sob o prisma norte-americano que, como analisaremos abaixo, era (e ainda é) muito mal compreendido pelos doutrinadores brasileiros<sup>23</sup>.

### 1.1.3 A Introdução do Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial

A primeira constituição brasileira a consagrar o princípio de que “*A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual*” foi a Constituição de 1946 (art. 141, § 4º), redação assemelhada à encontrada na Constituição de Weimar que dizia que “*ninguém poderá ser subtraído do seu juízo legal*”<sup>24</sup>.

O referido parágrafo visaria impedir que uma disposição legislativa ou regulamentar excluísse da competência do judiciário interesses ou pessoas, **sem estabelecer qualquer outro que processo o mesmo caso ou indivíduo.**

Neste último ponto, Carlos Maximiliano cita a obra de Gerhard Anshuetz, *Die Verfassung des Deutschen Reichs*, 10. ed., comentário 4º ao art. 105.

A garantia visaria, igualmente, impedir que uma norma ordinária tornasse insuscetível de revisão, pelo Poder Judiciário, um ato de Governo ou da Administração, enquanto dissesse respeito ou se contrapusesse a direito individual.

<sup>20</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, pp. 680-1.

<sup>21</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, pp. 682-3.

<sup>22</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 503.

<sup>23</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 509.

<sup>24</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*. 4. ed. RJ: Freitas Bastos, 1948, v. III, p. 61.

Refere o autor que “*as atribuições **discricionárias** do Executivo, ou do Congresso, mantêm-se e acatam-se, porém quando não firam interesses legítimos de particulares*”.

O autor refere que o princípio constante do § 4º do art. 141 da CF brasileira de 1946 seria uma expressão do Estado de Direito, contrapondo-se ao Estado ditatorial de 1937 a 1946 que teria retirado da esfera da apreciação judicial uma série de atos.

Carlos Maximiliano dedica apenas uma página ao comentário referido parágrafo, não analisando os limites entre a competência judicial e a administrativa além do curto comentário acima transcrito acerca da apreciação excepcional da discricionariedade administrativa.

Assim como Pontes de Miranda, atribui a redação da garantia à reação à ditadura do Estado Novo, embora, ao contrário de Pontes, não analise com maior profundidade a questão da abrangência da cláusula da inafastabilidade do controle judicial, nem de sua redação e utilização no direito comparado.

Themístocles Brandão Cavalcanti, após referir que a CF brasileira de 1937 excluía da apreciação judicial vários atos, relata que: “*entendeu sempre, porém, a Jurisprudência dos nossos Tribunais, que a exclusão do exame judicial nos casos de lesão de direitos, feria o próprio sistema de garantias inerentes ao nosso regime constitucional*”<sup>25</sup>.

Tal como Pontes de Miranda, entende que a garantia estivesse implícita nos ordenamentos constitucionais anteriores, tendo sido redigida de modo expreso pelo constituinte de 1946 em face dos acontecimentos do Estado Novo<sup>26</sup>.

A discricção e o arbítrio da Administração se desenvolveriam dentro do quadro da conveniência e da oportunidade, bem como de considerações técnicas, desde que não atingissem direitos individuais<sup>27</sup>.

Refere o autor que: “*o preceito em exame torna portanto nula e não executável, toda disposição legal que exclua do pronunciamento judicial, certas e determinadas situações jurídicas, mas, entenda-se, somente aquelas que envolvem a proteção dos direitos individuais.*”<sup>28</sup>.

Embora julgue válidas as cláusulas que reservam à Administração algumas prerrogativas, estas seriam apenas aquelas específicas e peculiares aos atos administrativos no

<sup>25</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, s.d., pp. 74-75.

<sup>26</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 75.

<sup>27</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 75.

<sup>28</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 75.

direito brasileiro<sup>29</sup>, sem referir nem analisar profundamente os limites entre as competências administrativas e judiciais, nem estudar a questão da dupla apreciação (administrativa e judicial) dos mesmos atos.

O autor limita-se a referir que a separação dos poderes protegeria o exercício “assegurado de acordo com a índole peculiar a cada um”<sup>30</sup>, entendendo que: “nestes termos serão legítimas as restrições à intervenção do poder judiciário.”<sup>31</sup>.

Themístocles refere que a jurisprudência norte-americana estaria mais desenvolvida, tendo delimitado a apreciação judicial: “Esta a doutrina [da legitimidade das restrições à intervenção judicial] *construída pela Jurisprudência Americana, no silêncio do texto constitucional, mas deduzida do sistema político e do regime judiciarista ali instituído.*”<sup>32</sup>.

Após considerar a existência (sem delimitá-la) de um campo para a discricionariedade administrativa, salienta que a questão se tornaria mais complexa quando os atos se avizinham das questões políticas, concluindo que “*mesmo os atos políticos em sua natureza, podem ser corrigidos pelo poder judiciário, naquilo que possa atingir, em seus efeitos, direitos individuais; será menos o ato, em si, que os efeitos os atingidos pelo exame judicial*”<sup>33</sup>.

Roberto Pereira de Vasconcelos, ao comentar a Constituição de 1937, não tece nenhum comentário acerca do assunto. Em uma obra de 582 páginas, referindo várias centenas de decisões, não há um único comentário acerca do art. 94 da CF/1937, que vedava a apreciação das questões exclusivamente políticas pelo Poder Judiciário<sup>34</sup>.

José Duarte, ao comentar a redação original do então inciso IV, posteriormente convertido no § 4º do art. 141 da CF/1946 era: “*nenhum assunto relativo a direito poderá ser excluído do conhecimento do Poder Judiciário*”<sup>35</sup>.

Hermes Lima propôs a supressão da garantia, por entendê-la desnecessária, objetando Mário Masagão que ele estaria ignorando a realidade dos 15 anos anteriores à constituinte nos

<sup>29</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 75.

<sup>30</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 76.

<sup>31</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 76.

<sup>32</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 76. O autor refere as seguintes obras: BEARD. *The Supreme Court and the Constitution*; BEARD. *The Republic*; WILLOUGHBY. *The Supreme Court of the United States*; BURGERS. *Political Science*; HAYNES. *The American Doctrine of Judicial Supremacy*; E. LAMBERT. *Le Gouvernement des Juges* e R. PINTO. *Les Juges Qui Ne Gouvernement Pas*.

<sup>33</sup> CAVALCANTI, Themístocles B. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, p. 76.

<sup>34</sup> VASCONCELOS, Roberto Pereira de. *A Constituição dos Estados Unidos do Brasil Interpretada pelo Supremo Tribunal Federal*. RJ: Nacional de Direito, s.d.

<sup>35</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 16.

quais o Governo teria expedido decretos-leis impedindo o que o Judiciário apreciasse várias questões<sup>36</sup>. Masagão disse que: “*Se não houver uma garantia constitucional, a Lei poderá estabelecer restrição ao princípio de que o Poder Judiciário tutela todos os direitos quando invocados pelos meios competentes.*”<sup>37</sup>.

Padro Kelly observou que: “*houve, entretanto, o caso do reajustamento econômico, em que a lei estabeleceu que o Poder Judiciário comum não o podia apreciar. Isso não ocorreu na Ditadura. Ao contrário, é lei anterior a 37.*”<sup>38</sup>.

Aliomar Baleeiro observou que o dispositivo seria necessário, embora pareça implícito no mecanismo da Constituição<sup>39</sup>. Baleeiro disse que: “*Ora, tudo isto [hipóteses de afastamento do controle judicial] **contravém o nosso regime, de controle do Judiciário, característica dos países que copiam o sistema norte-americano presidencial.** Para evitar esta impregnação do espírito do direito administrativo e do contencioso administrativo importado dos países europeus, não há prejuízo em deixar expresso o que se contém no inciso...*”<sup>40</sup>.

Nereu Ramos foi contra o dispositivo, devido a sua redação demasiado ampla, salientando que poderia ter consequências graves e imprevisíveis<sup>41</sup>.

Pedro Lessa salientou que não existe o contencioso administrativo no Brasil e que a interpretação costumeira dos tribunais atribui ao Judiciário a competência para a apreciação de todas as causas, sem subtrair nenhuma<sup>42</sup>.

Pedro Lessa afirmou que o contencioso administrativo francês violaria, em sua visão, tripartição dos poderes<sup>43</sup>.

<sup>36</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, pp. 16-17.

<sup>37</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 17.

<sup>38</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 17.

<sup>39</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 18.

<sup>40</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 18, grifamos.

<sup>41</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 18.

<sup>42</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 19.

<sup>43</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 19.

Agamenon Magalhães advertiu que a razão do dispositivo “*é somente permitir, na jurisdição administrativa, que a lei regula a disciplina, recurso ao Judiciário, depois de esgotados os meios naquela jurisdição. Se há qualquer dispositivo genérico como este, a conclusão de qualquer intérprete é de que teve por fim anular as jurisdições administrativas.*”<sup>44</sup>.

Prado Kelly propôs, e foi aprovada, a substituição da redação para “*nenhuma violação de direito poderá ser excluída da apreciação do judiciário*”, entendendo que, no mundo atual, todo assunto seria relativo a direito<sup>45</sup>. Não há qualquer menção à origem da inclusão da referência a direito “*individual*”.

Walter Martins de Oliveira não tece qualquer comentário ao art. 94 da CF/1937, que vedava a apreciação das questões exclusivamente políticas pelo Poder Judiciário<sup>46</sup>.

Pontes de Miranda nos relata a razão da inclusão de tal disposição no texto constitucional de 1.946:

O art. 141, § 4º, da Constituição de 1946, em sua explicitude, que seria, politicamente, supérflua em 1891 e 1934 (a despeito de 1930-1934), pôs claro que acabara o regime de 1937 a 1946 e cortou qualquer tendência dos legisladores eleitos depois de 1945 para se substituírem aos legisladores encomendados de 1937-1946.<sup>47</sup>

Após a ditadura do Estado Novo, o povo brasileiro temia o retorno de um regime em que os direitos individuais fossem cerceados e via com restrições uma administração federal nomeada, em sua maioria, por Getúlio Vargas.

O Poder Judiciário, que havia sido mantido por Getúlio, embora com várias limitações<sup>48</sup>, mesmo durante o Estado Novo, era visto como uma salvaguarda do direito.

<sup>44</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, p. 20, grifamos.

<sup>45</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III, pp. 20-21.

<sup>46</sup> OLIVEIRA, Walter Martins de. *Nova Constituição dos Estados Unidos do Brasil – Ligeiros Comentários – Paralelo entre a Constituição de 10 de Novembro e a de 16 de Julho de 1934*. RJ: Sem editora, 1938.

<sup>47</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1.946*. Tomo IV, 4ª. ed., p. 410, *apud.* \_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 105.

<sup>48</sup> A Constituição de 1937, em seu art. 94, vedava ao judiciário o conhecimento de questões exclusivamente políticas. Embora haja vários paralelos no mundo democrático contemporâneo (acima de tudo nos Estados Unidos, como veremos a seguir) onde o judiciário não pode conhecer destas questões eminentemente políticas, o fato é que, durante o Estado Novo, a abrangência das assim denominadas “questões exclusivamente políticas” foi exagerada. Como se sabe, durante quase todo o período de vigência da Constituição de 1.937, o Parlamento Nacional não se reuniu, de forma que o Presidente, com base no disposto no art. 180 da Constituição de 1.937, tinha o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias de competência legislativa da União. Confirmando o *status* ditatorial do regime, o Presidente pode excluir da justiça federal os funcionários que julgasse inconvenientes com base no art. 182, além de ter dissolvido todos os parlamentos (federal, estaduais e municipais) com base no art. 178 e de ter de confirmar os governadores com base no art. 176.

Como leciona Pontes de Miranda, comentando o § 4º do art. 153 da Constituição de 1.967 com a Emenda nº 1, de 1.969, com a redação original, anterior à inclusão no seu texto, pela Emenda Constitucional nº 7, de 1977, da ressalva expressa de que “*o ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido*”, o princípio da inafastabilidade do controle judicial tem duas aplicações. Por um lado, não permite que a lei exclua da apreciação judicial as próprias leis; por outro, veda a exclusão da apreciação judicial dos direitos individuais que fundam nas leis<sup>49</sup>.

Embora, como salientamos acima, a obra de Pontes comente o texto do § 4º do art. 153 da CF 1967, com a EC 1/1969 na sua redação original, idêntica à constante do § 4º do art. 141 da CF 1946, o grande constitucionalista salienta que:

A apreciação judicial, de que fala o art. 153, § 4º, da Constituição de 1.967, é apreciação *posterior*, isto é, após a coisa julgada formal administrativa, salvo se a técnica legislativa preferiu a via recursal (decisão administrativa, mas recurso judicial)<sup>50</sup>.

Desta forma, o problema atual, tão visível no direito tributário, como veremos mais tarde, na análise do Procedimento Administrativo Fiscal (PAF), em que o processo judicial e o administrativo se entremeiam, com decisões judiciais apreciando incidentes em processos administrativos (forma e validade da intimação para o encerramento ou o início de uma fase do processo administrativo, prazo para o julgamento do PAF, forma de análise de um pedido administrativo de compensação, hipóteses de cabimento de recursos administrativos, efeitos em que estes são recebidos etc.) e processos judiciais anteriores a processos administrativos (casos de liquidação administrativa do julgado, com nova discussão judicial da forma da apreciação administrativa da liquidação do julgado) em um círculo complexo e quase interminável, não era, ainda (antes da EC 7/77) um problema perceptível (este problema aumentou muito com as leis sobre a compensação e as novas formas de parcelamento surgidas na década de 1990).

Como o referido princípio da inafastabilidade do controle judicial surgiu do medo do ressurgimento do regime do Estado Novo, ele foi redigido em uma fórmula excessivamente ampla, muito mais abrangente do que vigente nos Estados Unidos. Este princípio,

---

<sup>49</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 105.

<sup>50</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 106.

embora não expresso nas Constituições de 1891 e de 1934, era “*intrínseco à sistemática constitucional*”<sup>51</sup> tendo sido expressado em termos abrangentes buscando expressar não o controle judicial mas o controle do poder.

#### 1.1.4 A Inafastabilidade do Controle Judicial e sua Compreensão no Brasil

A cláusula do devido processo jurídico, nos EUA, deriva da quinta emenda à Constituição dos Estados Unidos, cuja parte final contém a declaração da garantia de que ninguém será privado da vida, da liberdade e da propriedade sem o devido processo perante o direito.

Ocorre que o devido processo, nos EUA, jamais foi entendido como um princípio que determine quer a reapreciação dos fatos apurados na esfera administrativa, que a desconsideração das decisões administrativas, quer a proibição da criação de câmaras e de conselhos administrativos com força para dar a última palavra sobre a matéria de fato.

Outro ponto muito mal compreendido é o referente à chamada unicidade de jurisdição nos EUA. Esta significa, simplesmente, a subordinação de todos os órgãos do Poder Judiciário, cuja especialização é muito superior à encontrada no Brasil, à Suprema Corte.

A Constituição e o direito dos EUA não proíbem, portanto, a criação de cortes especiais, em primeiro e segundo grau, com jurisdição envolvendo somente ou principalmente matéria administrativa, como veremos a seguir.

As questões que envolvam a União, principalmente as de natureza contratual, pertinem à *Court of Claims*, criada pela Lei de 24/02/1855, que decide tanto as matérias de direito com as de fato, com recurso para a Suprema Corte, sendo um verdadeiro tribunal judiciário<sup>52</sup>.

Uma Lei de 1887 permitiu que permanecessem na competência da jurisdição federal comum, os Tribunais de Circuito e as *District Courts*, as matérias que, embora da competência da *Court of Claims*, tenham valor inferior a um determinado montante<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 104.

<sup>52</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, p. 672.

<sup>53</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, p. 673.

Em 1890 a Lei Mac-Kinley instituiu um tribunal competente para decidir as causas aduaneiras<sup>54</sup>, lei esta reformada em 1980 pelo US Customs Court Act, que alterou sua composição e transferiu sua sede para Nova Iorque.

Em 1891 foi criado um tribunal competente para o julgamento das questões agrárias.

Todos estes tribunais tem características claramente judiciárias, decidindo em última instância tanto sobre a matéria de direito como sobre as questões de fato, com recurso para a Suprema Corte<sup>55</sup>.

Ao lado das cortes administrativas especializadas norte-americanas, há várias agências administrativas que, mesmo sem integrarem o Poder Judiciário, são competentes para dar a última palavra quanto à matéria de fato, como explica o professor Freund, citado por Francisco Campos, em tradução nossa.

“A objeção de que esta competência quase-judicial das agências violaria o princípio da separação dos poderes não é fatal para a validade destes poderes... A prática legislativa reconheceu a substância do princípio pelo qual foram mantidos os poderes de proferir decisões finais pelas autoridades administrativas, reservando algum grau de controle pelo judiciário”<sup>56</sup>.

A prática americana confere às autoridades administrativas funções de natureza judicial no que pertine à verificação e à apuração dos fatos<sup>57</sup>, limitando-se o judiciário a verificar a observância das regras de competência e de procedimento e a qualificação jurídica dos fatos<sup>58,59</sup>, de forma análoga aos nossos recursos especial e extraordinário.

Themístocles Brandão Cavalcanti inclui estas comissões administrativas norte-americanas no grupo dos tribunais administrativos autônomos<sup>60</sup>, salientando que estas têm o poder de dar a decisão final quanto aos fatos<sup>61</sup>.

O que caracteriza a ação quase-judicial é a margem de discricionariedade do juiz, que fica menos limitado pelos parâmetros legais, prevalecendo um critério mais administrativo, prevalecendo a busca da realização da conveniência e da oportunidade mais do que a

<sup>54</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>55</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>56</sup> FREUND, *Administrative Power over Persons and Property*, Chicago, 1928, apud CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. RJ: Imprensa Nacional, 1943, p. 15, tradução nossa.

<sup>57</sup> CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. RJ: Imprensa Nacional, 1943, p. 16.

<sup>58</sup> CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. RJ: Imprensa Nacional, 1943, pp. 16-8.

<sup>59</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, pp. 526-7.

<sup>60</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 463.

<sup>61</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 483.

limitação estrita aos cânones legais<sup>62</sup> o que possibilita ao Estado o melhor desempenho de seus fins políticos.

Como claramente explica o mestre Pontes de Miranda: “*em todo caso, no sistema jurídico brasileiro, o controle judicial vai muito mais longe do que nos outros sistemas jurídicos, inclusive no dos Estados Unidos da América.*”<sup>63</sup>

De fato, pesquisando a jurisprudência dos Estados Unidos no repertório jurisprudencial do lexisone ([www.lexisone.com](http://www.lexisone.com)) verifica-se que **a Suprema Corte dos Estados Unidos não permite, salvo em hipóteses extremamente excepcionais, a sindicância da discricionariedade administrativa**, validando normas que coíbem o acesso tanto aos tribunais (limitação ao “*judicial review*”) como às cortes administrativas (limitação ao “*administrative review*”) ou mesmo a ambas<sup>64</sup>.

A análise da decisão acima referida, proferida pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 25/01/1988, é extremamente instrutiva, permitindo-nos compreender como funciona o controle da administração em um país democrático, que protege os direitos do cidadão administrado sem eternizar os feitos nem impossibilitar o funcionamento da Administração Pública<sup>65</sup>.

Os Estados Unidos são citados como o modelo da inafastabilidade do controle judicial, sem que aqueles que referem os EUA como modelo compreendam o sentido da quinta emenda à Constituição dos Estados Unidos, cuja parte final contém a declaração da garantia de que ninguém será privado da vida, da liberdade e da propriedade sem o devido processo perante o direito.

Esta cláusula, além de garantir a inafastabilidade do controle judicial nas três hipóteses acima, permite que a Suprema Corte, ao interpretá-la, delimite o direito e a política, tornando o país governável e auxiliando sobremaneira na obtenção da estabilidade e da prosperidade dos Estados Unidos.

Vejamos o conteúdo da decisão acima referida.

<sup>62</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Op. Cit.*, p. 528.

<sup>63</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 106.

<sup>64</sup> 484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128.

<sup>65</sup> Faremos um resumo e uma tradução livre de trechos do inteiro teor da decisão referida na nota anterior. A decisão pode ser acessada livre e gratuitamente no sítio do lexisone ([www.lexisone.com](http://www.lexisone.com)) pela referência contida na nota acima.

O voto condutor, proferido pelo Juiz Scalia, é extremamente ilustrativo. Trata-se do caso de Joseph A. Fausto, um funcionário público subalterno (“*excepted service*”) e sem o *status* de veterano, contratado pelo Departamento de Pesca Interior e da Vida Selvagem em janeiro de 1.978 e que foi suspenso por 30 (trinta) dias, sem direito ao salário, em decorrência do uso irregular de um veículo público, sendo demitido em 16/01/1981.

O administrado foi punido e, com base na Lei de 1.978 que reformou o Serviço Público Federal nos EUA (“*Civil Service Reform Act - CSRA*”), foi-lhe vedado tanto o direito ao recurso a uma segunda instância administrativa como aos tribunais.

A Suprema Corte reconheceu que o CSRA havia efetuado uma ampla reforma no serviço público federal norte-americano, criando um novo e elaborado sistema para a avaliação de punições de funcionários federais, incluindo a regulamentação dos casos em que os recursos administrativos e judiciais são cabíveis.<sup>66</sup> O CSRA classificou três categorias de empregados, os de hierarquia superior (embora sem a necessidade de indicação presidencial nem de aprovação pelo Senado), os veteranos não enquadrados na categoria anterior e os subalternos.

Para cada categoria foram previstas espécies distintas de recursos com competência igualmente distinta (algo análogo ao sistema brasileiro de aplicação da lei penal conforme a dignidade do cargo). Para os funcionários subalternos, não há direito nem à apreciação judicial nem a uma segunda instância administrativa.

Especialmente relevante para o nosso estudo é a opinião do Tribunal Regional Federal do Distrito Federal norte-americano, que “*salientou repetidas vezes que o início de um processo judicial no primeiro grau de jurisdição [re]apreciando essencialmente a mesma questão apreciada em sede administrativa era perda de tempo e irracional*”<sup>67</sup>

O CSRA acabou com o antigo sistema de sobreposição de recursos administrativos e judiciais envolvendo questões atinentes ao funcionalismo público federal, mas embora tenha estendido alguns direitos aos funcionários públicos subalternos, negou-lhes o direito de acesso tanto a uma segunda instância administrativa como ao controle judicial da decisão final tomada pela agência na qual estavam lotados<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> Lindahl v. OPM, 470 U.S. 768, 773 (1985), decisão referida no voto condutor.

<sup>67</sup> Polcover v. Secretary of Treasury, 155 U.S. App. D.C. 338, 341-342, 477 F. 2d 1223, 1226-1228 (1973), referida no voto condutor.

<sup>68</sup> Capítulo 43 do *Civil Service Reform Act* de 1.978, §4303 (e).

O voto condutor salientou que “*parece-nos evidente que a ausência de uma previsão, para estes empregados, de obtenção do controle judicial não é uma consequência do escopo limitado da norma, mas ao invés disto uma manifestação de um julgamento do congresso de que eles não devam ter um direito legal de rever as ações adversas [punições] do tipo previsto pelo capítulo 75. A conclusão emerge não apenas da linguagem da lei, mas também do que encontramos em outros locais indicando que a estrutura do esquema da lei prevê a ausência de controle [judicial e administrativo de segunda instância]*”<sup>69</sup>.

Prossegue dizendo que: “*interpretar a exclusão dos funcionários subalternos do capítulo 75 [que prevê formas de controle, administrativas de segunda instância e judiciais] como deixando-os livres para perseguir outras avenidas de controle [o judicial] viraria o primeiro elemento estrutural [a posição preferencial de certas categorias de funcionários públicos] de cabeça para baixo e enfraqueceria seriamente o segundo [a supremacia do MSPB – Merit Systems Protection Board - em matéria de resolução administrativa envolvendo funcionários públicos federais de escalão intermediário]*”<sup>70</sup>.

Prossegue, deixando cristalina a possibilidade de decisões finais em matéria administrativa, não apreciáveis judicialmente: “*Tudo o que nós acreditamos ter sido ‘repelido’ pelo CSRA é a interpretação judicial da Lei do Ressarcimento e dos Pagamentos em Atraso (Back Pay Act) – ou, se quiseres, o envolvimento da Lei do Ressarcimento e dos Pagamentos em Atraso – permitindo o controle na Court of Claims da decisão subjacente sobre o funcionário, dando origem a uma demanda pelo ressarcimento.*”<sup>71</sup>

Quanto à competência, salienta a Suprema Corte que, sob o CSRA, nenhum tribunal é uma autoridade apropriada (conforme expresso na Lei do Ressarcimento e dos Pagamentos em Atraso) para controlar uma determinação de uma agência administrativa acerca dos seus funcionários (subalternos).<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> **Block v. Community Nutrition Institute, supra, at 345; Southern R. Co. v. Seaboard Allied Milling Corp., 442 U.S. 444, 456-459 (1979), decisões mencionadas no corpo do voto condutor.**

<sup>70</sup> Página 7 do acórdão que estamos analisando: 484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128.

<sup>71</sup> Página 9 do acórdão que estamos analisando: 484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128.

<sup>72</sup> Página 10 do acórdão que estamos analisando: 484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128.

### 1.1.5 A Intervenção do Estado na Economia e o Poder Judiciário

O judiciário foi talhado para demandas clássicas, envolvendo a vida, a liberdade e a propriedade, não estando adaptado às demandas administrativas e tributárias, que demandam um misto de administração e julgamento, além de uma demanda massiva, que engloba milhares de ações idênticas, levando o judiciário a arrastar-se e, como bem salientou Luiz Fux, na exposição de motivos do Anteprojeto do novo Código de Processo Civil: *“justiça retardada é justiça denegada”*<sup>73</sup>.

Luiz Fux se indaga sobre *“como vencer o volume de ações e recursos gerado por uma litigiosidade desenfreada, máxime num país cujo ideário da nação abre as portas do judiciário para a cidadania ao dispor-se a analisar toda lesão ou ameaça a direito”*.<sup>74</sup>

Já Pontes de Miranda, ao comentar a Constituição de 1967/69, salientava que:

O Estado contemporâneo, quando começou a ter de dar soluções a problemas que saíam do âmbito da manutenção da ordem e da defesa externa, teve de procurar informar-se e resolver controvérsias... Para isto, dotou os seus quadros de funcionários públicos com pessoas especializadas... A princípio, faltava ao Estado o pessoal especializado, e a atribuição da competência conciliatória arbitral, ou interventiva, ao Poder Judiciário, encontrava dois óbices: a) a inespecialização dos funcionários públicos, que eram os juizes, mais afeitos à aplicação de velhas ou novas regras jurídicas *sistematizadas*; b) a necessidade de decisões rápidas... Assim, por exemplo, exurgiu a Justiça do Trabalho... A inserção da Justiça do Trabalho no Poder Judiciário afastou grande parte das possíveis invocações do então art. 141, § 4º; porque a Justiça do Trabalho aprecia “judicialmente”, no sentido do art. 153, § 4º.<sup>75</sup>

Talvez seja o caso de criarmos uma justiça especializada em matéria fiscal, como existe em vários países, dos quais sobressai a Alemanha, transformando constitucionalmente as Delegacias de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em uma Justiça Federal Tributária, a exemplo do que ocorreu em 1946 com a Justiça do Trabalho. A integração com a Receita facilitaria o acompanhamento da matéria de fundo, com a elaboração de cálculos etc. Os dados da pesquisa parecem apontar no sentido de que o Poder Judiciário tradicional não está aparelhado para lidar com as demandas tributárias.

<sup>73</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. Exposição de Motivos do Anteprojeto de Código de Processo Civil. 2010. p. 7.

<sup>74</sup> BRASIL. Anteprojeto de Código de Processo Civil. p. 7.

<sup>75</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 110.

### 1.1.6 Causas da Desconfiança no Processo Administrativo Tributário

É importante salientar que não há diferença essencial entre as funções administrativa e a judicial, podendo a própria coisa julgada material ser conferida a atos administrativos. O problema não é propriamente o da natureza da função judicial, mas sim o da forma como são produzidos os atos administrativos no Brasil, **que denota uma forma arcaica de divisão dos poderes, onde a administração ainda é dependente.**

No direito brasileiro, como é sabido, os Decretos, Portarias, Resoluções, Instruções Normativas, Atos Interpretativos, Ordens de Serviço e tantos outros atos normativos que incidem sobre várias situações, regulamentando a Lei, são produzidos pelo Poder Executivo sem que haja qualquer controle por parte do Legislativo. Desta forma, para que haja alguma forma de controle deste poder regulamentar, leva-se à apreciação judicial o exercício da regulamentação<sup>76</sup>.

No entanto, como no Brasil não temos *Stare Decisis*, cada juiz interpreta o ato a seu modo. Assim, geram-se dois problemas. De um lado, o executivo regulamentando de forma descontrolada, frequentemente à revelia da lei, de outro, o judiciário criando uma norma distinta para cada caso.

Ora, o poder de interpretar a lei, pelo judiciário, sem a obediência aos precedentes gera um caos, pois “*imaginar que o juiz tem o direito de julgar sem se submeter às suas próprias decisões e às dos tribunais superiores é não enxergar que o magistrado é uma peça no sistema de distribuição de justiça, e, mais do que isso, que esse sistema não serve a ele, mas ao povo*”<sup>77</sup>.

A falta de segurança jurídica, decorrente da ausência da adoção do *stare decisis* é especialmente importante no Brasil, onde aos juízes é conferido o poder de controlar a constitucionalidade das leis, a elas não se subordinando, portanto<sup>78</sup>, pois “*é intuitivo que, num sistema que ignora o precedente obrigatório, não há racionalidade em dar a todo e qualquer juiz o poder de controlar a constitucionalidade da lei*”<sup>79</sup>.

<sup>76</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 111.

<sup>77</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes Obrigatórios*. SP: RT, 2010, p. 65.

<sup>78</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. Cit.*, p. 69.

<sup>79</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. Cit.*, p. 77.

Além da falta de segurança jurídica acima aponta, a pesquisa demonstrou que a falta das garantias inerentes à magistratura por parte dos membros da administração tributária encarregados do julgamento de lides tributárias gera desconfiança na isenção da Administração Pública e aumenta a demanda judicial (68,6% de concordância, tabela 31, p. 81 do Relatório da 3ª. Etapa da Pesquisa, elaborado pelo Centro de Estudos e Pesquisas em Administração – CEPA, da UFRGS, integrante da primeira parte do presente relatório).

O sistema britânico, tendo em vista que a regulamentação também é geral e, tal como a Lei, incide sobre um grande conjunto de fatos, exige a aprovação dos regulamentos pelas Comissões do Parlamento. Como leciona Pontes de Miranda:

A técnica inglesa tem a grande conveniência de manter em contato permanente, estreito, vigilante, o Poder Legislativo e os corpos com poder de regulamentação. O Poder Legislativo brasileiro pode adotá-lo, editando lei em que se formule o princípio, ou inserindo a cláusula de aprovação, quando na execução [da Lei], haja atendimento da administração a circunstâncias mutáveis... a técnica tem o enorme alcance de fazer o Poder Legislativo assumir parte da responsabilidade na interpretação das leis que ele fez. Ninguém negaria o quanto de alívio, para o Poder Executivo, e de fortalecimento moral e jurídico dos atos de execução resultaria de se submeter à aprovação do Congresso Nacional cada regulação, quer feita em decreto, quer em instruções, ou resolução ou em portarias... A aprovação cobriria toda a dúvida, salvo, está claro, o controle judicial sobre a própria aprovação<sup>80</sup>.

A proliferação de um poder regulamentar descontrolado, **ao qual estão vinculados os julgadores administrativos, gera grande desconfiança (e com razão), por parte dos administrados.**

Na seara do Direito Tributário o exemplo cai como uma luva, pois são inúmeras as resoluções, as portarias e os decretos cassados pelos tribunais superiores que foram (e várias continuam sendo) aplicadas pelas instâncias recursais administrativas (a apreensão de veículos que carregam, pela primeira vez, mercadorias descaminhadas de valor muito inferior ao do veículo transportador; a forma do cálculo da correção dos créditos escriturais do IPI, quando há obstáculo administrativo à compensação; a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente em decorrência de ação judicial – normalmente trabalhista ou previdenciária – como se fossem relativos a um único mês, à revelia da própria legislação do imposto de renda entre inúmeros outros exemplos).

A colocação da CARF fora da estrutura da Receita Federal resolveu alguns destes problemas, pois ele não mais está subordinado às Instruções Normativas expedidas pela SRF, mas continua subordinado às Portarias do Ministério da Fazenda e a todos os Decretos, vários

---

<sup>80</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, pp. 111-2.

deles (como o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, o Regulamento do IPI – RIPI e o Regulamento Aduaneiro, entre tantos outros) com vários artigos cassados pelo STJ e até pelo extinto TFR.

A ausência das garantias da magistratura (acima de tudo a inamovibilidade e a vitaliciedade) também geram certo temor reverencial pelos julgadores administrativos perante a Chefia da Administração Tributária e do Ministério da Fazenda, tornando-os, portanto, menos imparciais.

Por fim, como salientado acima, a ausência do *Stare Decisis* no Brasil faz com que os julgados careçam de uniformidade, de forma a gerar uma completa ausência de isonomia entre os administrados.

No Estado Social pós 1945, onde há um consenso político-constitucional sobre os valores mínimos, surge a necessidade de defesa destes em face de totalitarismos e de autoritarismos, atribuindo-se parte das funções políticas de nível fundamental a um órgão imparcial que tenha a função de defender e de concretizar, progressivamente, a Constituição Normativa: o Tribunal Constitucional. Separam-se assim, os níveis fundamental, ordinário e judiciário, atribuindo-se cada qual a órgãos distintos, separados verticalmente por nível e horizontalmente conforme atuem precipuamente nos planos do direito ou da política, gerando-se uma hexapartição dos poderes<sup>81</sup>.

O Brasil, ao carecer de um Tribunal Constitucional e atribuir a todos os juízes a competência para o controle da constitucionalidade das leis, permite o cruzamento da fronteira entre os planos e “*ao cruzarem a fronteira entre os planos, os valores deixam de ser valores (gerais, abstratos e universais) e inevitavelmente contaminam-se dos interesses e das ideologias que envolvem a vida humana concreta. Toda concretização, seja no plano intermediário da lei, ou no plano concreto dos fatos, envolve, ainda que em grau mínimo, uma ideologização*”<sup>82</sup>.

Assistimos, assim, ao aumento da tensão entre a sociedade e o judiciário, especialmente visível em áreas muito sensíveis às visões políticas, à intervenção do Estado na

---

<sup>81</sup> SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *O Tribunal Constitucional como Poder: Uma nova Teoria da Divisão dos Poderes*. São Paulo: Memória Jurídica, 2002, 118-121 e 135.

<sup>82</sup> SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. “Direito Constitucional, Direito Ordinário, Direito Judiciário”. In: *Cadernos do PPGDIR/UFGRS*, n. III, mar/2005, pp. 7-18.

economia e às demandas de massa, entre as quais se sobressai o Direito Tributário. A judicialização da política leva, necessariamente, à politização da justiça.<sup>83</sup>

Nossos julgadores interpretam a cláusula contida no inciso XXXV do art. 5º da CRFB, que consagra a inafastabilidade do judiciário, cláusula baseada na *Magna Charta*, como permissivo para a interpretação de critérios intrinsecamente políticos, demonstrando a diferença fundamental entre o judiciário brasileiro e o norte-americano, onde os tribunais “*e isto é extremamente importante desde o ponto de vista dos controles intra-órgãos, recusam-se tratar as chamadas questões políticas – political questions*”<sup>84</sup> permitindo aos representantes eleitos desempenharem o seu papel e evitando que julgadores, integrantes, todos eles, da denominada classe média e detentores de interesses corporativos enquanto funcionários públicos substituam a visão dos políticos eleitos pela deles.

Desta forma, o direito, que deveria acrescentar homogeneidade à ordem política, que possui unidade e impessoalidade<sup>85</sup>, retira-lhe a unidade, ao adotar critérios distintos conforme o julgador elimina a impessoalidade, ao substituir a opção política votada pelo partido ou coligação majoritária pela ideologia particular do julgador e torna praticamente inviável a obtenção da meta da impessoalidade.

O direito não deve substituir a política nem pode o judiciário eliminar a competência do poder legislativo. O direito deve servir de ponte entre as dimensões humanas da política e da ética, que “*desabrocham, juntas, interdependentes e compenetradas, nas tramas do convívio social*”<sup>86</sup>.

Já no século XIII São Tomás de Aquino nos falava acerca da necessidade, enquanto houver homens ruins, de leis humanas, referindo ensinamento de Aristóteles que dizia que “*é melhor ordenar tudo segundo a lei, do que deixá-la ao arbítrio do juiz*”<sup>87</sup>. São Tomás, após analisar a questão da sabedoria do legislador, aduz três fundamentos que achamos oportunos e perfeitamente aplicáveis ao mundo atual.

---

<sup>83</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970, p. 322. (Título original: *Verfassungslehre*, Tübingen, J. C. Mohr, 1959, à qual foi juntada a monografia do mesmo autor intitulada *Über Wesen, Technik und Grenzen der Verfassungsänderung*, Berlin, Walter de Gruyter, 1961), p. 322.

<sup>84</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Op. Cit.* p. 313.

<sup>85</sup> FREUND, Julien. *L'Essence du Politique*, Paris: Sirey, 1965 *apud* SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *A Supremacia do Direito no Estado Democrático e Seus Modelos Básicos*. Porto Alegre, do autor, 2002, p. 48.

<sup>86</sup> SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *A Supremacia do Direito no Estado Democrático e Seus Modelos Básicos*. Porto Alegre, do autor, 2002, p. 45.

<sup>87</sup> AQUINO, São Tomás de. *Tratado da Lei*. Porto: Res Jurídica, s.d., p. 63 (título original: *De Legibus, In Quatuor Articulis Divisa*, texto constante de *Summa Theologica*), referindo ensinamento de Aristóteles na Retórica, livro 1, capítulo 1.

Conforme São Tomás seria melhor reduzir o campo do arbítrio do juiz porque *“aqueles que estabelecem as leis podem pensar por muito tempo o que há de estabelecer-se nelas, pelo contrário, os que julgam os feitos singulares tem que fazê-lo no momento, à medida que estes se apresentam; e é muito mais fácil que o homem encontre o que deve fazer se considerar muitos casos, do que ao ter em conta só um caso particular. E terceiro, porque os legisladores julgam mais universalmente e prevendo o futuro, mas os juízes julgam casos presentes, e por isso mesmo podem deixar-se levar pelo amor ou pelo ódio, ou por algum interesse e por esse motivo pode viciar-se o juízo.”*<sup>88</sup>.

O resultado da dependência da administração e da ausência de harmonia, de tempestividade e de adequação (pela falta de condições do judiciário tradicional de lidar com questões que envolvam a intervenção na economia, a distribuição de renda e as demandas de massa) do judiciário às questões tributárias, gera-se no cidadão uma desconfiança generalizada em relação às instituições, desconfiança que também existe entre o Judiciário e a Administração Tributária.

Como resultado, a cobrança da dívida ativa é extremamente lenta e, em consequência, altamente ineficaz, tornando imprescindível um aumento da carga tributária que gera novo incremento na ineficácia da cobrança, em um círculo vicioso.

Enquanto isto, na Grã-Bretanha, país com instituições mais estáveis, nem o cidadão-contribuinte nem os órgãos governamentais padecem de desconfiança recíproca, como podemos ver no texto do Prof. Jeff A. King, da Universidade de Oxford:

Poucas tarefas são mais policêntricas que a formação da política fiscal. É, evidentemente, responsabilidade do Parlamento, sob a Declaração de Direitos de 1.689, decidir e decretar a política fiscal, e principalmente da Receita a de aplicá-la. Mas muitas determinações da Receita e de seus encarregados são contestadas. A aqueles que estão litigando frequentemente levantam importantes questões legais e políticas que a Receita quer clarear. Como demonstraremos abaixo, os tribunais tem historicamente favorecido o contribuinte e limitado a legislação. Seja devido à crescente sofisticação do planejamento fiscal e à incapacidade do Parlamento de parar a evasão fiscal, os tribunais tem sido chamados para tomar um papel maior na prevenção da evasão fiscal. John Tiley sugere que os tribunais trilham cautelosamente o desenvolvimento deste novo papel. Ele explica o porquê:

“Uma sentença solicitada por uma parte pode ter consequências imprevisíveis nas quais a decisão possa ser revertida de forma que, quando este esquema falhar, um esquema reverso, não perante os tribunais, será então criado. Em outros casos pode ser que um contribuinte esteja defendendo um ponto de vista que

---

<sup>88</sup> AQUINO, São Tomás de. *Op. Cit.*, p. 63.

desafia a ortodoxia prevalecente e a qual, embora boa para esta pessoa ou esquema, causaria dificuldades substanciais para outros acaso fosse vitoriosa”<sup>89</sup>.

Nos tempos recentes, em que se faz necessária uma grande especialização e em que a intervenção na economia e nos mercados é frequente, tem sido reconhecida, no Reino Unido, uma grande margem de discricionariedade à Administração Tributária, como se pode ver do texto abaixo:

É útil comparar este enfoque [a interpretação restritiva tradicional] com o enfoque adotado ao interpretar algumas normas do Estado Social (“*Social Welfare Legislation*”). Em *R. v. Hillingdon LBC Ex. Puhlhoff*<sup>90</sup> os lordes recusaram-se a anular a decisão de uma autoridade local entendendo que um pequeno quarto sem instalações em uma casa de hóspedes constituía alojamento para uma família de quatro pessoas dentro do significado de moradia...Lord Brightman ...estabeleceu o princípio a ser seguido pelos tribunais em casos similares:

“Onde a existência ou inexistência de um fato seja deixado para o julgamento e a discreção de um órgão público e que este fato envolva um amplo espectro, do óbvio ao discutível e ao apenas concebível, é o dever do judiciário deixar a decisão sobre este fato ao órgão público ao qual o Parlamento confiou o poder decisório exceto na hipóte em que o órgão público ... esteja agindo perversamente”<sup>91/92</sup>.

A eliminação da duplicidade da discussão (administrativa e judicial) das questões fiscais e a atribuição do julgamento a um órgão célere, dotado de critérios equitativos e uniformes e aparelhado para a análise e a compreensão das questões tributárias aumentaria a confiança do cidadão na tributação e a eficiência da cobrança, permitindo a redução da alíquota.

### 1.1.7 O Ato Judicial e o ato Administrativo

Ambas as tarefas, a judicial e a administrativa, buscam aplicar a Lei aos casos concretos sem diferença essencial entre elas.

Georg Jellinek leciona que:

No hay, ni puede dar-se, um signo general que separe la justicia de la administración. Por eso, aún hoy, todos los teorizadores se contentan con afirmar que esta oposición se ha formado históricamente, y que corresponde a la justicia lo que como tal se ha ido considerando en la evolución de la historia. La evolución

<sup>89</sup> KING, Jeff A. The Pervasiveness of Polycentry. In: *Public Law, Spring 2008, p. 113*. Tradução minha. A citação de John Tiley é da obra J. Tiley, “Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law” [2004] B.T.R. 304 at p.310.

<sup>90</sup> [1986] 1 A.C. 485, HL.

<sup>91</sup> [1986] 1 A.C. 485 at 518.

<sup>92</sup> KING, Jeff A. *op. cit.*, p. 117. Tradução minha.

moderna de la jurisdicción administrativa, así como las profundas investigaciones doctrinales acerca de la naturaleza de la jurisdicción y de la administración, muestran que la distinción entre la justicia y administración es cada vez más formalista, esto es, que se trata de categorías que hay que referir a los fenómenos exteriores de las autoridades que las ejecutan, las cuales no pueden aclarar las diferencias de las funciones del Estado que alcanzan en ellas su expresión<sup>93</sup>.

Marinoni e Mitidiero, no CPC comentado, conceituam jurisdição como: “*o poder do Estado de aplicar e realizar o Direito de maneira autoritativa com irreversibilidade externa de seus provimentos*”<sup>94</sup>. Ora, como a coisa julgada é a eficácia que torna imutável a decisão (CPC, art. 467), esta é atingida apenas pelas decisões do Poder Judiciário em face de nossa interpretação da cláusula da inafastabilidade do controle judicial e da unidade do Judiciário.

Ernane Fidélis dos Santos define jurisdição como: “*o poder-dever do Estado de compor os litígios, de dar efetivação ao que já se considera direito, devidamente acertado, e de prestar cautela aos processos em andamento ou a se instaurarem, para que não percam sua finalidade prática*”<sup>95</sup>. A definição encaixa como uma luva na jurisdição administrativa.

Fredie Didier Jr. define jurisdição como: “*a função atribuída a terceiro imparcial (a) de realizar o Direito de modo imperativo (b) e criativo (c), reconhecendo/efetivando/protégendo situações jurídicas (d) concretamente deduzidas (e), em decisão insuscetível de controle externo (f) e com aptidão para tornar-se indiscutível (g)*”<sup>96</sup>.

Da definição acima, apenas as características ‘g’, que exige a formação da coisa julgada e ‘f’, que exige um poder não sujeito ao controle judicial, afastam a jurisdição administrativa vigente no Brasil, mas englobam o contencioso administrativo francês e o alemão, por exemplo.

Conclui-se, desta forma, não existir diferença fundamental entre a administração e a jurisdição, ambas compreendendo a aplicação do direito, devendo ambas respeitar os planos do direito constitucional e do direito legal<sup>97</sup>.

<sup>93</sup> JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*. México: FCE, 2000, p. 532.

<sup>94</sup> MARINONI, Luiz Guilherme & MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil – Comentado artigo por artigo*. SP: RT, 2008, p. 95.

<sup>95</sup> SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Manual de Direito Processual Civil*. 6. ed., rev. e ampl., SP: Saraiva, 1998, p. 8.

<sup>96</sup> DIDIER JÚNIOR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 11ª. ed., Salvador: Podium, 2009, p. 67.

<sup>97</sup> SOUZA JÚNIOR, César Saldanha. *Direito Constitucional, Direito Ordinário, Direito Judiciário*. *Cadernos do PPGDIR/UFRGS*, Porto Alegre, n. III, p. 7-18, mar/2005.

### 1.1.8 Referências

- AQUINO, São Tomás de. *Tratado da Lei*. Porto: Res Jurídica, s.d., (título original: *De Legibus, In Quatuor Articulis Divisa*, texto constante de *Summa Theologica*).
- BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. Exposição de Motivos do Anteprojeto de Código de Processo Civil. 2010.
- CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. RJ: Imprensa Nacional, 1943.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado de Sciencia da Administração*. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*. 5. ed. RJ: Freitas Bastos, 1964, v. IV.
- \_\_\_\_\_. *A Constituição Federal Comentada*. 3. ed. RJ: José Konfino, v. III, s.d.
- DIDIER JÚNIOR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 11ª. ed., Salvador: Podium, 2009.
- DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte*. RJ: Imprensa Nacional, 1947, v. III.
- JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*. México: FCE, 2000.
- KING, Jeff A. The Pervasiveness of Polycentry. In: *Public Law, Spring 2008*, p. 113.
- LOEWENSTEIN, Karl. Karl. *Teoria de la Constitución*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970, p. 322. (Título original: *Verfassungslehre*, Tübingen, J. C. Mohr, 1959, à qual foi juntada a monografia do mesmo autor intitulada *Über Wesen, Technik und Grenzen der Verfassungsänderung*, Berlin, Walter de Gruyter, 1961).
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes Obrigatórios*. SP: RT, 2010.
- \_\_\_\_\_. & MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil – Comentado artigo por artigo*. SP: RT, 2008.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1946*. 4. ed. RJ: Freitas Bastos, 1948, v. III.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 11. Ed. RJ: Forense, 1996.
- OLIVEIRA, Walter Martins de. *Nova Constituição dos Estados Unidos do Brasil – Ligeiros Comentários – Paralelo entre a Constituição de 10 de Novembro e a de 16 de Julho de 1934*. RJ: Sem editora, 1938.
- SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Manual de Direito Processual Civil*. 6. ed., rev. e ampl., SP: Saraiva, 1998.
- SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *O Tribunal Constitucional como Poder: Uma nova Teoria da Divisão dos Poderes*. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.

\_\_\_\_\_. “Direito Constitucional, Direito Ordinário, Direito Judiciário”. In: *Cadernos do PPGDIR/UFRGS*, n. III, mar/2005, pp. 7-18.

\_\_\_\_\_. *A Supremacia do Direito no Estado Democrático e Seus Modelos Básicos*. Porto Alegre, do autor, 2002.

VASCONCELOS, Roberto Pereira de. *A Constituição dos Estados Unidos do Brasil Interpretada pelo Supremo Tribunal Federal*. RJ: Nacional de Direito, s.d.

## **1.2 A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA FISCAL: PANORAMA ATUAL**

Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

### **1.2.1 Contencioso Administrativo e Jurisdição: uma Nova Perspectiva**

Há algumas décadas, a duplicação dos esforços do Executivo e do Judiciário, na solução de litígios entre particulares e Estado, em matéria tributária, era facilmente descrita e tinha seus limites bem conhecidos. Naquele tempo, a duplicação concentrava-se na área típica de discordância entre particulares e Fisco, que era a do lançamento. A duplicação decorria da possibilidade de discussão administrativa dos lançamentos efetuados pelo Fisco, que poderia anteceder eventual discussão na via judicial sobre a mesma questão na execução fiscal.

No entanto, nos últimos 30 anos, alterações da legislação e jurisprudência, tanto em questões materiais, como processuais, modificaram radicalmente o quadro inicial. De um lado, trouxeram questões tributárias novas, abrangentes e complexas, levando a um aumento exponencial dos litígios administrativos e judiciais sobre lançamento e em novas áreas. De outro lado, multiplicaram as possibilidades de interações entre julgamentos administrativos e judiciais, implicando em novas replicações de trabalho.

Frente à relevância dos valores envolvidos, é de capital importância conhecer bem o quadro nos dias de hoje. Para tanto, é conveniente examinar a situação inicial e identificar as sucessivas novidades, com seus efeitos, que acabaram por levar à situação presente.

### **1.2.2 Duplicação de Esforços: a Discussão Administrativa do Crédito Tributário**

É bastante comum que os Fiscos permitam aos contribuintes discutirem administrativamente os lançamentos efetuados pelos seus agentes. Essa discussão se dá por meio de um processo, regido por princípios bastante similares aos processos judiciais.

Tal mecanismo é útil para o Executivo, na medida em que permite a revisão dos lançamentos tributários, possibilitando o cancelamento de exigências indevidas e evitando

execuções fiscais fadadas ao insucesso. Neste prisma, o processo administrativo visa o controle da legalidade dos atos da administração e possibilita uma revisão do lançamento.

Para o contribuinte, esses processos administrativos fiscais de julgamento também são proveitosos, pois costumam ser gratuitos, com alguma informalidade, dispensam advogados e não afetam a possibilidade de discussão judicial da questão. Sob este ponto de vista, mostram-se como um meio alternativo de solução de conflitos.

Com base nestes dois aspectos, a discussão administrativa do lançamento contribui para a redução da carga de trabalho no Judiciário. Afinal, diversos lançamentos podem ser revistos total ou parcialmente, evitando o litígio judicial. Além disso, pode ocorrer que mesmo mantido o lançamento, o contribuinte se satisfaça com a decisão administrativa final.

Mas, o julgamento administrativo ainda tem outros aspectos positivos. Ele auxilia no aperfeiçoamento da legislação e propicia uma maior segurança jurídica na área tributária.

É a soma destes fatores positivos (para a sociedade e Estado) que justifica a assunção pelo Executivo desta carga de trabalho extra, já que fora das suas atribuições constitucionais. Inclusive, o quanto mais se pretenda que o processo administrativo cumpra as funções que a ele se atribui, mais técnico e eficiente deverá ser o julgamento administrativo e, por isso, mais dispendioso.

Em razão da ponderação dos custos e benefícios mencionados, são poucas as matérias em que existe tradicionalmente uma previsão legal de discussão administrativa. Uma dessas matérias é o lançamento fiscal efetuado por agentes do Fisco.

Mas, o julgamento administrativo dos lançamentos, embora possa substituir em alguns casos o julgamento judicial, como visto acima, em outros pode implicar na duplicação dos esforços.

Ou seja, toda as vezes que o contribuinte não se satisfizer com a discussão administrativa e resistir em juízo a execução do crédito lançado, ocorrerá essa duplicação de esforços. A duplicação decorrente do litígio sobre crédito tributário, podemos chamar de duplicação tradicional, pois hoje em dia existem duplicações em outras questões tributárias.

Para poder se aquilatar a dimensão da duplicação de esforços atual, é conveniente conhecer a duplicação tradicional. Para tanto é preciso, inicialmente, conhecer o rito processual do julgamento administrativo dos créditos tributários lançados pelo Fisco.

Na esfera da União, o Decreto 70.235, de 1972, que tem status de lei, regula o processo administrativo de discussão de lançamento dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Na verdade, este diploma legal regula tanto a fase de fiscalização, quanto a fase de julgamento administrativo de lançamentos efetuados e contestados.

Conforme o Decreto 70.235, de 1972, a partir do momento em que o contribuinte é cientificado do lançamento, ele tem a possibilidade de impugnar administrativamente a exigência, no prazo de 30 dias. Apresentada a impugnação, inicia o processo de julgamento administrativo, conhecido como fase litigiosa, regida pelo princípio do contraditório e ampla defesa. Durante o julgamento, o lançamento fica com a sua exigibilidade suspensa.

Atualmente, o julgamento administrativo pode ser feito em até duas instâncias, havendo ainda uma instância especial de uniformização da jurisprudência administrativa.

O julgamento em primeira instância é feito por turmas de um órgão especializado da RFB, com administração distinta daquela que jurisdiciona os agentes fiscais responsáveis pelos lançamentos. Esse órgão é denominado Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). As turmas das DRJs são especializadas por tributos e integradas normalmente por 5 julgadores, todos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), com mandato de 1 ano. A turma decide em colegiado, em sessões de julgamento não abertas ao público. O litígio objeto do julgamento é determinado pelo lançamento e pela impugnação.

As DRJs estão vinculadas às interpretações e atos da RFB. As decisões favoráveis ao contribuinte são definitivas, salvo as de elevado valor, que são objeto de recurso de ofício para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Das decisões desfavoráveis, o contribuinte pode apresentar, em 30 dias, recurso voluntário ao CARF.

O CARF (antigo Conselho de Contribuintes) é órgão do Ministério da Fazenda, desvinculado da RFB, responsável pelo julgamento de 2ª instância. É composto por 3 seções especializadas por grupo de tributos similares. As seções são subdivididas em 4 câmaras e cada câmara tem até 4 turmas julgadoras. As turmas são compostas por 6 conselheiros, com mandato de 3 anos. A composição das turmas é paritária, sendo 3 conselheiros representantes dos contribuintes e 3 conselheiros representantes da Fazenda.

O CARF julga os recursos interpostos contra a decisão da DRJ. Pode ser um recurso voluntário apresentado pelo contribuinte. Pode ser um recurso de ofício feito pela própria DRJ, nos casos em que sua decisão cancelou montante expressivo do lançamento.

O CARF não está vinculado às interpretações da RFB, mas não pode fazer juízo de constitucionalidade ou de adequação de lei ao CTN. As turmas decidem por acórdão, em sessão pública, com possibilidade de sustentação oral. Suas decisões são definitivas na esfera administrativa, cabendo apenas recursos para a instância especial em casos de divergência de interpretação entre as diferentes turmas, que podem ser interpostos pelo contribuinte ou pela Procuradoria da fazenda nacional (PFN).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é a responsável pelo julgamento em instância especial. É composta pelos presidentes e vice-presidentes das turmas do CARF e também são paritárias.

O tempo total do julgamento administrativo dependerá de tratar-se de processo prioritário ou não (são processos prioritários, por exemplo, aqueles acima de determinado valor, ou onde existe representação fiscal para fins penais, ou quando se trate de restituição de idosos). A decisão final pode cancelar, reduzir ou manter a exigência inicial veiculada no lançamento.

Como as decisões que cancelam o crédito lançado são definitivas, pode-se afirmar que essa via alternativa colabora na redução da carga de trabalho do judiciário. No entanto, mesmo nos casos de redução ou em que se mantém o lançamento, o contribuinte se considera satisfeito, de sorte que também aí se tem uma colaboração para a diminuição da carga de trabalho do judiciário.

Caso o lançamento seja mantido integralmente ou parcialmente, o contribuinte é intimado a pagar. Caso não pague ou não parcelar seu débito, após o prazo de cobrança amigável na RFB, o débito é encaminhado para a PFN onde será inscrito em dívida ativa e executado.

A inscrição do lançamento em dívida ativa forma um título executivo extrajudicial. Caso o contribuinte não efetue o pagamento ou parcelamento, a PFN inicia a execução com o simples traslado da inscrição.

Iniciada a execução, ela pode ser embargada, permitindo que o contribuinte repita no judiciário toda a discussão que teve na via administrativa, quanto a questões de fato e de direito, inclusive acrescentando novos argumentos e provas. Não existe nenhuma regra determinando o aproveitamento de algum elemento do julgamento administrativo na via judicial, o que pode levar a repetição de todo o trabalho.

Como se percebe neste breve resumo da discussão administrativa do lançamento, ela antecipa uma análise, por meio de um processo de julgamento, que pode ser adiante repetida pelo judiciário. É essa possibilidade de repetição de análise que se convencionou chamar de duplicação de esforços.

Essa duplicação é que pode ser referida como a duplicação tradicional, já que hoje existem outras questões do campo tributário também sujeitas a duplicação de esforços.

### **1.2.3 Duplicidade de Esforços: Novas Questões**

Como visto, inicialmente, o litígio relevante no campo tributário, quer na via administrativa, quer na via judicial, versava sobre o crédito lançado pelo Fisco. Porém, com o passar do tempo, diversas novidades no campo de direito material e processual aumentaram o número de inconformidade dos contribuintes com atos do Fisco, implicando em um aumento no número e tipo de litígios.

Para reduzir o impacto na carga de trabalho do judiciário, a própria legislação que introduz algumas dessas novas questões possibilita uma discussão administrativa no rito do Decreto nº 70.235, de 1972. Porém, mesmo assim, as novidades são tantas que Executivo e Judiciário passam a ser sobrecarregados com litígios na área tributária.

No campo do direito processual, a admissão do mandado de segurança preventivo, permitindo o ataque contra a lei em tese, multiplicou o número de disputas em todas as questões do direito tributário. Além disso, propiciou que se intercalassem litígios na via judicial e administrativa.

No campo do direito material, surgiram novas questões, tão abrangentes como complexas, aumentando o número de relações jurídicas de natureza fiscal, com o conseqüente aumento no número de litígios. Dentre essas diversas novas questões, algumas são mais relevantes, pelo impacto de trabalho no Judiciário e no Executivo. São exemplos destas questões as que surgiram em decorrência da introdução no campo tributário de: sistemas simplificados para micro-empresas e empresas de pequeno porte, parcelamentos especiais, compensação em matéria tributária da União, e declarações formalizadoras de crédito tributário. Uma breve análise mostra alguns dos efeitos das novidades mencionadas.

### 1.2.3.1 O Mandado de Segurança Preventivo

Na sua origem, o mandado de segurança voltava-se contra ato concreto. Posteriormente, por construção pretoriana, admitiu-se o mandado de segurança preventivo, contra a lei em tese. Com esse novo instrumento processual, a partir do fim dos anos 80, o judiciário é tomado por uma verdadeira enxurrada de mandado de segurança, visando afastar a incidência de leis tributárias, com o fundamento de que elas eram inconstitucionais.

Inicialmente foram atacadas as leis instituidoras de tributos. Por meio do mandado de segurança preventivo os contribuintes pediam a tutela jurisdicional para evitar que a RFB viesse a aplicar a lei e efetuar o lançamento.

Em um primeiro momento, algumas liminares, ao invés de impedirem apenas a exigência do tributo, impediam que o Fisco de efetuasse o lançamento (constitui-se o crédito tributário). Em reação, surgiu jurisprudência que esclareceu não caber tal proibição, no curso da ação, já que isso conduziria a decadência, nos casos da decisão final ser desfavorável ao contribuinte. A mesma jurisprudência propugnava que a liminar apenas impedisse a cobrança, o que significava que o lançamento não estava proibido.

Esse modo de pensar se tornou majoritário e ficou pacificado que no curso de ação judicial, mesmo havendo juízo liminar favorável ao contribuinte, era possível o lançamento, que, no entanto, ficaria sem exigibilidade. Nessa linha, acaba sendo positivado o lançamento para prevenir a decadência, pelo art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

É fácil notar a sobrecarga que ocorre para o Fisco com os mandados de segurança preventivos, paralela a sobrecarga de trabalho no Judiciário. Isso porque, durante os anos noventa, a Administração precisou controlar e lançar (sem exigibilidade) os tributos questionados, para evitar a decadência.

No entanto, o aumento do volume de processos, causado pelo mandado de segurança preventivo, foi muito além das questões sobre tributos. Logo o instrumento passou a ser utilizado em todas as searas do campo tributário. Em algumas dessas áreas, o mandado de segurança passou a imbricar diferentes questões tratadas junto ao Judiciário ou a Administração.

Essa imbricação ocorreu ao se conjugar diferentes matérias de natureza tributária, sendo que cada uma poderia ser discutida administrativa e judicialmente. Por exemplo, a

vitória em um mandado de segurança contra uma exação, dita inconstitucional, permite o pleito na via administrativa da compensação dos recolhimentos efetuados com base na lei afastada. A negativa da administração do pedido de compensação, por qualquer motivo, possibilita a discussão administrativa ou judicial da não homologação. A eventual execução fiscal do débito em aberto, em decorrência da não homologação da compensação, pode ser questionada por embargos.

Desta forma, apenas em decorrência do mandado de segurança preventivo, tanto Judiciário, como Executivo, sofrem uma demanda de trabalho, bastante além de suas possibilidades. Porém, é preciso somar a esta demanda todos os litígios judiciais contra atos concretos, atacados por meio do mandado de segurança tradicional, já que agora existem diversas novas matérias suscitando atos do Fisco passíveis de questionamento.

### **1.2.3.2 Novas Matérias Relevantes**

Nos últimos anos surgiram diversas novas matérias em direito tributário, que implicavam em vantagens para o contribuinte. No entanto, todas estas questões estavam sujeitas ao exame da Administração. Em decorrência deste exame a Administração poderia, por ato seu, negar o direito do contribuinte àquela situação vantajosa.

Como esses atos podem, evidentemente, ser submetidos ao exame do Judiciário, acabaram sendo criadas novas fontes de litígios. Em algumas destas situações novas se permitiu a discussão administrativa do ato, no rito do Decreto nº 70.235, de 1972. Tal possibilidade, reduz o impacto no Judiciário, na medida em que alguns dos atos são revistos pela Administração ou na medida da aceitação dos julgamentos administrativos. Mas, por outro lado, esta possibilidade acaba por aumentar a carga de trabalho do Executivo e implica em novas duplicações de esforços.

Além destas questões, outras modernizações no campo tributário implicaram em um maior controle do crédito tributário e em uma conseqüente maior litigiosidade. Um breve resumo dessas novidades mostra o impacto que causaram.

### 1.2.3.2.1 O Simples Federal

A Lei nº 9.317, de 1996, criou o Simples Federal, atendendo determinação constitucional. Esse sistema de recolhimento voltava-se para micro e pequenas empresas e permitia uma forte redução na carga tributária. No entanto, para poder optar e manter-se no sistema, a empresa deveria atender a uma série de condições. O Fisco ficava responsável pelo controle do atendimento destes requisitos e caso entendesse que não estavam sendo atendidos, poderia excluir a empresa do Simples.

Talvez visando a redução na carga de trabalho do Judiciário, o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, permitiu que as exclusões do sistema, efetuadas pelo Fisco, poderiam ser objeto de discussão administrativa no rito do Decreto nº 70.235, de 1972. Além disso, o lançamento efetuado de ofício em razão da exclusão, também está submetido ao processo administrativo no rito do Decreto nº 70.235, de 1972.

Para avaliar o impacto no número de litígios (judiciais e administrativos) decorrente destes atos de exclusão do Simples e lançamento é preciso ter em conta dois fatores. O primeiro, o grande número de pessoas jurídicas que optaram por esta forma de recolhimento. O segundo foi a informatização da análise de atendimento dos requisitos.

Fica evidente que a aplicação de uma análise informatizada sobre uma base grande de contribuintes acaba por gerar um imenso número de exclusões. Apenas isso já explica o aumento na carga de trabalho dos órgãos envolvidos na solução destes litígios. Mas, também deve ser considerado que os atos administrativos com base apenas em programas de computador, por estarem baseados em uma análise automatizada, acabam por implicarem um número maior de atos improcedentes e em uma, conseqüente, maior litigiosidade.

Um outro aspecto interessante relativo ao Simples é que muitos casos que poderiam ter sido resolvidos definitivamente na 1ª instância de julgamento administrativo, acabaram precisando ser levado ao CARF (ou ao judiciário). Isso porque boa parte das exclusões decorreram de interpretações e atos normativos da RFB e as DRJs são vinculadas às interpretações e atos da RFB. Deste modo, apenas no CARF o julgamento administrativo pode-se basear na lei e não nas interpretações e atos da RFB.

### **1.2.3.2.2 O Simples Nacional**

Seguindo determinação constitucional, introduzida por Emenda, a Lei Complementar nº 123, de 2006, criou o Simples Nacional, que substituiu os Simples federais, estaduais e municipais que existiam. Neste novo modelo, a adesão e permanência dependiam de controle dos Fiscos federais, estaduais e municipais. Também aqui, ficou estabelecido que a exclusão, indeferimento de opção ou lançamento de tributos poderiam ser discutidos administrativamente no rito da pessoa política que efetuasse o ato atacado. Assim, caso a exclusão, indeferimento, ou lançamento seja feito pela União, o ato poderá ser questionado pelo contribuinte com base no Decreto nº 70.235, de 1972.

Para avaliar o impacto desta novidade, é preciso considerar que cada vez mais é maior o uso da informática na crítica aos dados dos contribuintes. Além disto, o Simples Nacional é muito mais abrangente do que o Simples Federal e com isso houve uma imensa adesão, com os decorrentes indeferimentos. Some-se ainda que todos os contribuintes que estavam cadastrados no Simples federal foram migrados para o Simples Nacional, sendo que muitos foram excluídos por não atenderem às exigências legais. Ademais, tanto a exclusão, como o indeferimento de opção, ou lançamento, podem ser feitos pelas três esferas de poder, o que aumenta em muito a crítica feita pelos Fiscos.

Assim, fica evidente mais este impacto nos órgãos julgadores da Administração e no Judiciário.

### **1.2.3.2.3 O REFIS, o PAES, e outros Parcelamentos Especiais**

Diversos parcelamentos bastante vantajosos foram concedidos pela União nos últimos anos. Obviamente houve imensa adesão a estes parcelamentos, que impunham requisitos para a adesão. Por sua vez, a Administração analisava o atendimento destes requisitos para conceder ou manter o contribuinte nesses parcelamentos, indeferindo o pedido ou excluindo todos aqueles que entendesse não atender às condições. Com isso, novas ondas de litígio judiciais foram criadas.

#### 1.2.3.2.4 A Compensação Tributária na Esfera Federal

Durante muitos anos os contribuintes reclamaram da morosidade da RFB em devolver seus créditos decorrentes de pagamentos indevidos. Em 1991, o art. 66 da Lei nº 8.383, criou a compensação tributária, que em grande parte atendeu a esta insatisfação dos contribuintes.

Esse diploma permitiu apenas a compensação de tributos da mesma espécie. Mas, por outro lado, admitiu que esta compensação fosse feita somente na contabilidade do contribuinte, por sua conta e risco, e sem solicitação ao Fisco. Considerando que quase todos os tributos da União estão no regime de lançamento por homologação (onde o Fisco desconhece a ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, de seu crédito), o controle dessas compensações tornou-se muito difícil, e ocorreram freqüentes abusos, gerando diversas autuações, com o conseqüente litígio administrativo e judicial.

De outro lado, nesse período, diversas leis tributárias foram questionadas judicialmente com sucesso, por parte dos contribuintes. Isso acabou por incentivar um enorme número de ações judiciais alegando a inconstitucionalidade dessas leis. Essas ações, inicialmente, visavam à interrupção de pagamento de tributos. Posteriormente, esses questionamentos visavam afastar a lei e permitir a compensação dos valores que já haviam sido recolhidos com base nela.

Essa situação acabou por impor uma sobrecarga de trabalho astronômica ao Judiciário e Executivo. O primeiro ficou abarrotado de ações pedindo o afastamento de leis ou o reconhecimento de pagamentos indevidos. O segundo, ficou responsável por fiscalizar toda a compensação feita na contabilidade dos contribuintes sem sua ciência prévia e a quantificar as decisões judiciais. Inclusive, muitas vezes, discordâncias quanto à quantificação de sentenças implicavam em nova disputa judicial.

Em 1996, o art. 74 da Lei nº 9.430 tenta estabelecer uma maior controle do Fisco sobre as compensações. Este dispositivo torna mais abrangente a possibilidade de compensação, mas submete a mesma a autorização do Fisco. Com isso, torna mais litigiosa a questão da compensação. Além disso, como a Lei nº 8.383, de 1991, não foi expressamente revogada, sua aplicação passou a ser questionada judicialmente e o Fisco precisou controlar em campo que tipo de compensação estava sendo efetuado. Tudo isso gerando novos litígios.

A legislação evoluiu e diversos controles foram criados. Após alguns anos, o art. 74 da lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tornando mais estável a situação.

Uma dessas alterações permitiu que a não homologação do pedido de compensação pudesse ser discutida na via administrativa. Inclusive, determinando a suspensão da exigibilidade do débito que se pretendia compensar, enquanto não esgotada a via administrativa. Ou seja, caso a Administração examine e não homologue o pedido de compensação feito pelo contribuinte, ele pode discutir o ato com base no rito do Decreto 70.235, de 1972.

Tal novidade reduz o impacto no Judiciário, decorrente da não homologação dos pedidos de compensação. No entanto, devido ao grande número de compensações solicitadas que não são homologadas, esta questão tornou-se uma das que mais sobrecarregam a via administrativa de discussão. Some-se a isso o fato do tratamento dos pedidos de compensação foi informatizado. Com isso, de um lado aumenta o universo examinado, e de outro torna este exame mais superficial com o conseqüente aumento de litigiosidade.

Mas, ainda existe um outro desdobramento. É que a não homologação de pedido de compensação deixa em aberto a dívida que o contribuinte pretendia extinguir por compensação. Então, caso o litígio administrativo relativo à não homologação seja favorável a Fazenda, o débito em aberto será cobrado. Se não for pago, será executado e o contribuinte pode resistir a execução por meio de embargos.

Na verdade, a compensação foi o campo onde se abriu maiores espaços para uma sucessão de litígios judiciais e administrativos, interconectados. Com isso, pode-se falar em uma multiplicação de esforços. De fato, o primeiro litígio pode versar sobre haver ou não o pagamento indevido, o segundo litígio pode versar sobre a compensação e ainda pode haver novo litígio na execução.

### **1.2.3.2.5 As Declarações Formalizadoras do Crédito Tributário**

Uma breve observação da Constituição demonstra que quase todos os fatos tributáveis da União, relativos a tributos internos, são fatos que ocorrem sem o conhecimento do Fisco. Assim, precisam ser quantificados e recolhidos pelo contribuinte (o conhecido lançamento por homologação), ou precisam ser descobertos pelo Fisco por meio de seus agentes.

No fim dos anos noventa, uma forma de administração dos tributos com essas características foi resgatada pela União e permitiu um maior controle deste tipo de tributo. Trata-se das declarações formalizadoras do crédito tributário. Por elas, o contribuinte fica obrigado a declarar o montante de seus débitos e a forma que os satisfaz. Os valores em aberto são considerados exigíveis e, se não pagos, exequíveis.

Diversas declarações formalizadoras foram instituídas a partir de 1997 (DCTF, DSPJ, DCOMP, GFIP). Como a não apresentação dessas declarações podem configurar sonegação, é bastante comum que os contribuintes, mesmo que não paguem os tributos declarados, os informem nessas declarações. Assim, essas declarações serem um excelente meio de controle e consignam expressiva parcela dos créditos fiscais, embora nem todos estejam regularmente satisfeitos.

Como essas declarações são títulos executivos extra-judiciais, em caso de débitos em abertos que não sejam pagos, a PFN executa o valor em aberto e essa execução pode ser embargada. Além disso, o Fisco pode examinar a declaração e discordar de alguma extinção informada (pode não concordar com alguma compensação ou pagamento informado). Isso deixa em aberto uma dívida do contribuinte, que pode ser executada e ter a execução embargada.

Assim, vê-se que essas declarações são um instrumento eficiente de controle e uma modernização. Mas, implicam em uma maior eficiência na cobrança de tributos, o que gera uma maior litigiosidade.

### 1.2.4 Conclusões

Conforme visto, a modernização dos institutos jurídicos, das formas de controles usadas pelo Fisco, e o crescimento econômico do país, acabaram por estabelecer um novo patamar de relações jurídico-tributárias, com um conseqüente aumento dos litígios. A fim de minorar o impacto no judiciário, permitiu-se a discussão administrativa, no rito do decreto 70.235, de 1972, para diversas novas questões.

De fato, quer pela revisão de alguns dos atos praticados, quer pela satisfação dos contribuintes com o julgamento administrativo, a carga de trabalho do Judiciário se reduz bastante. Em contrapartida, os órgãos julgadores administrativos também se sobrecarregam. Assim, sob este prisma, na verdade, ao invés de se falar em duplicação de trabalho, o mais adequado é se falar em uma divisão de trabalho entre o Executivo e o Judiciário.

Porém, a duplicação existe e corresponde a parcela de julgamentos administrativos cujo resultado não satisfaz ao contribuinte e são levados ao exame do Judiciário. Um lado negativo da situação é que o exame feito no Judiciário não aproveita nenhum dos trabalhos feitos no julgamento administrativo, nem sobre fatos e nem sobre direito.

Sob este prisma, seria oportuno quantificar-se o número de situações que são revistas pelo Judiciário, excluídos os juízos de Constitucionalidade (e de adequação de lei ao CTN), para ajudar a quantificar a relação custo benefício da duplicação dos esforços. No entanto, esta análise precisa ser feita com cuidado, pois hoje em dia, boa parte dos litígios em execução fiscal decorre de execução de declarações formalizadoras de crédito (e estas não são objeto de discussão administrativa).

Por outro lado, um custo visível na duplicação de um julgamento, é o tempo de demora da solução. No caso de questões fiscais, este tempo prejudica o contribuinte que vive uma situação de insegurança por maior período (embora tenha sido escolhida dele a utilização de duas vias de discussão). Mas, também prejudica em demasia o Estado, que fica por um longo tempo sem ver satisfeito seu crédito, e que pode ver frustrada esta satisfação.

De fato, quanto mais tempo se passe entre o lançamento e a cobrança, maior são as chances de maus contribuintes desviarem seus patrimônios. Além disto, a longa duração de um litígio é um fator estimulante para a sonegação, pois minimiza os riscos financeiros ou mesmo os elimina.

## **1.3 A INSTÂNCIA JUDICIÁRIA FISCAL: PANORAMA ATUAL**

Luis Alberto Reichelt

### **1.3.1 A Dinâmica da Obrigação Tributária e os Fundamentos do Contencioso Fiscal**

O estudo do funcionamento do contencioso administrativo em matéria tributária reclama, inicialmente, o exame da importância do lançamento tributário como decorrência do próprio conceito de tributo. Feito isso, passar-se-á ao estudo do lançamento tributário como ponto de partida a ensejar o surgimento do contencioso administrativo em matéria tributária. E, mais adiante, estudar-se-á o procedimento adotado em âmbito administrativo com vistas à obtenção de decisões em sede de contencioso administrativo.

#### **1.3.1.1 O Tributo e o Lançamento no Contexto da Atuação do Estado**

Um primeiro ponto a considerar na regulação do contencioso administrativo em matéria tributária diz respeito a um elemento essencial componente do conceito de tributo no contexto do Estado de Direito.

Em uma primeira aproximação, o tributo pode ser definido como uma prestação pecuniária compulsória devida por uma das partes à outra no contexto de uma relação obrigacional. Diferencia-se essa prestação em relação a outras que a ela se assemelham pelo fato de que ela *não se constitui em sanção decorrente de ato ilícito* (ou seja, não se confunde, pois, com multas ou outras penalidades), bem como por ter a sua *instituição, cobrança e fiscalização realizada através de atividade administrativa vinculada* (com o que não se confunde, pois, com preços públicos ou outros valores instituídos, cobrados e fiscalizados pela Administração Pública sob a forma de atuação discricionária).

Esse último traço anotado constitui-se em aspecto fundamental para que se possa compreender o ponto de partida necessário que pauta o funcionamento do contencioso administrativo estabelecido entre a Administração Tributária e o sujeito passivo da relação

jurídica obrigacional tributária. Nesse sentido, cumpre destacar que o legislador ordinário, ao prescrever de maneira expressa no art. 3º do Código Tributário Nacional um conceito de tributo compatível com aquele que se coloca implícito no sistema constitucional<sup>98</sup>, estabelece que o tributo será *cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. No contexto do Estado de Direito, isso significa, primeiramente, que o legislador estabelece previamente uma pauta a ser respeitada pela Administração Tributária com vistas à exigência de tributos. Isso não quer dizer, por certo, que apenas o legislador venha a tratar do tema, uma vez que a própria Administração Tributária acaba por especificar o funcionamento de tal atividade, assim procedendo no exercício de competência em sede de regulamentação de lei e de auto-organização do seu funcionamento. O que é certo é que a prática de atos pela Administração Tributária com vistas à cobrança do tributo sempre será exercida apenas nos limites do autorizado e permitido pela lei (ou seja, em atividade administrativa plenamente vinculada) e não mediante a prática de escolhas situadas no âmbito da conveniência e da oportunidade (o que configuraria atividade discricionária).

Essa atividade administrativa plenamente vinculada com vistas à cobrança do crédito tributário, que é o objeto da relação obrigacional tributária, é denominada pelo de lançamento tributário. Prevista primeiramente no art. 146, III, “b” da Constituição Federal e, em âmbito infraconstitucional, no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento pode ser definido como a atividade desenvolvida pela Administração Tributária, de maneira isolada ou em conjunto com o contribuinte, na qual, sempre respeitados os parâmetros expressamente previstos em lei, haverá a identificação do fato gerador da obrigação tributária, a indicação dos seus sujeitos e objeto, bem como a exigência do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

Não obstante seja o lançamento tributário uma atividade administrativa plenamente vinculada, as formas por ele assumidas podem ser variadas. Ainda na esteira do estabelecido pelo ordenamento jurídico vigente, é possível afirmar que o lançamento tributário pode ser desenvolvido de três formas. Há casos nos quais o lançamento tributário é realizado *de ofício*, em situações nas quais a Administração Tributária pratica todos os atos administrativos correspondentes, sendo que o contribuinte é apenas notificado de tal atuação para fins de pagamento da prestação exigida. Em outros casos, o lançamento tributário é realizado *por*

---

<sup>98</sup> Toda vez que o texto constitucional usa a palavra tributo ou as suas derivações (tributário, tributação, etc.), ele está indicando que o conceito de tributo é por ele conhecido, ainda que não seja por ele definido de maneira expressa. Partindo dessa premissa, impõe-se reconhecer que o conceito externado no art. 3º do Código Tributário Nacional, ainda que se quisesse ou pudesse incrementar levando em conta outros aspectos, é compatível com os ditames constitucionais inseridos no sistema constitucional.

*declaração*, em situações nas quais o contribuinte presta informações prévias à Administração Tributária, a qual, analisando criticamente os dados apresentados, notifica o contribuinte posteriormente para informar e exigir-lhe o valor devido a título de crédito tributário. Uma terceira forma é a realização de lançamento tributário *por homologação*, na qual o contribuinte presta informações à Administração Tributária e adianta o valor que entende devido a título de crédito tributário, em uma dinâmica na qual a atividade exercida administrativamente é de fiscalização ou conferência quanto à correção dos atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, havendo a homologação expressa ou tácita da atuação anteriormente desenvolvida.

### **1.3.1.2 Os Procedimentos da Administração na Cobrança de Tributos**

O que mais se vê, hoje, é que *a Administração Tributária lança mão de ferramentas pautadas por um espírito de colaboração com os administrados com vistas à cobrança das prestações devidas em sede de obrigações tributárias*. Nesse sentido, vale observar que, ao lado do papel preponderante desempenhado pelo emprego do lançamento por homologação como forma de exigência do crédito tributário, um lugar especial é ocupado, nesse mesmo contexto, pela atividade desenvolvida por aqueles que, na condição de fonte pagadora de valores (empregadores, pessoas contratantes de prestações de serviços, etc.), atuam como responsáveis pela *retenção dos valores devidos pelos sujeitos passivos de obrigação tributária* (empregados, prestadores de serviços, etc.).

Também essa técnica acaba por se constituir em uma poderosa ferramenta a contribuir para a dinâmica de cobrança do crédito tributário, sendo lícito o seu emprego apenas nos casos em que houver pauta legal expressa a esse respeito, por se tratar de obrigação tributária acessória. Além desse ponto de contato entre o lançamento por homologação e a atividade de retenção pela fonte pagadora, há, ainda, um espírito que lhes é comum. Em ambos os casos, o que se vê é um Estado que atua como ente fiscalizador de uma atuação na qual há prévia prestação de informações e adiantamento de valores que os administrados entendem devidos em sede de obrigação tributária.

Se, de um lado, as semelhanças antes anotadas indicam possibilidades de aproximação dos fenômenos antes descritos, é de se destacar, de outro lado, que as diferenças

entre um e outro são sutis, mas indiscutivelmente relevantes. No lançamento por homologação, o sujeito passivo da obrigação tributária é quem presta informações e adianta valores. Na retenção pela fonte pagadora, um terceiro que não é o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de pagar a esse os valores que lhe seriam integralmente devidos, já que desconta de tais quantias o montante devido por força da obrigação tributária, e repassa esse montante à Administração Tributária. De se referir, outrossim, que esse regime de retenção de crédito tributário pela fonte pagadora não raro é acompanhado de outras obrigações acessórias em sede de prestação de informações à Administração Tributária a respeito dos fatos ligados ao surgimento do dever de pagamento dos tributos correspondentes, a exemplo do que também acontece no lançamento por homologação.

Um dado interessante a ser considerado, ainda, diz respeito ao emprego de declarações prestadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária com vistas à realização de compensação. Por força de tal mecanismo, o sujeito passivo da obrigação tributária, ao mesmo tempo em que refere ser credor de valores em face da Administração Tributária, faz com que esses valores sejam empregados com vistas à extinção dessas obrigações nas quais ele figura como devedor.

De acordo com o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. Essa compensação, segundo o parágrafo primeiro do mesmo ditame legal, será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Trata-se, ainda que por via transversa, de uma maneira de cobrança do crédito informado como devido pelo contribuinte, a qual faz com que o valor que lhe deveria ser restituído pela Administração Tributária seja considerado como equiparado à arrecadação de prestação devida.

Não custa lembrar, ainda, que a Administração Tributária também acaba por adotar postura semelhante quando se observa a formulação de pleitos de restituição. Em tais casos, o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287/86, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005, estabelece que a Administração Tributária, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional. Segundo o parágrafo primeiro do mesmo ditame legal, existindo débito em nome do contribuinte, o valor

da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. Algo parecido vem previsto, ainda, no art. 89, § 8º, da Lei nº 8.212/91, também alterado pela Lei nº 11.196/2005. Também aqui o que se vê é que o resultado alcançado em sede de compensação é fruto de prévia manifestação por parte do contribuinte.

O mecanismo acima descrito em sede de compensação na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96 guarda semelhança com o que ocorre quando se examina o que se passa quando o contribuinte apresenta requerimento de parcelamento de débitos. As semelhanças a serem consideradas residem em dois pontos. Em primeiro lugar, impõe-se considerar que, tanto em uma situação como na outra, o contribuinte efetua confissão de débito em relação à Administração Tributária. De outro lado, é de se referir que o diálogo travado entre a Administração Tributária e o contribuinte tem como ponto de partida uma manifestação do contribuinte a respeito de um conjunto de fatos geradores de obrigações tributárias e de débitos exigíveis por parte da Administração Tributária.

Outro mecanismo análogo ao adotado para os casos antes referidos é empregado no que se refere ao reconhecimento de isenções e de imunidades tributárias que dependam de requerimento formal a ser previamente apresentado pela parte. O reconhecimento do direito do contribuinte, em tais casos, é fruto de trabalho conjunto desenvolvido por ele junto com a Administração Tributária, de maneira que as informações previamente prestadas servem como provocação a desencadear toda uma atividade de fiscalização em relação ao merecimento ou não do benefício estabelecido pelo ordenamento jurídico. A diferença entre tal situação e os requerimentos de compensação ou parcelamento reside no fato de que a solicitação formulada com vistas à obtenção de isenção ou imunidade tributária não compreende, no seu bojo, confissão de dívida perante a Administração Tributária. O regime jurídico aplicável a tais requerimentos é regulado, fundamentalmente, pelo art. 32 da Lei nº 9430/96.

De tudo o quanto foi dito, o que se observa é que as diversas situações acima descritas revelam a existência de um contexto que no qual a Administração Tributária, no mais das vezes, age apenas de maneira subsidiária à atuação dos administrados. O que sempre se vê, aqui, é uma dinâmica de dois movimentos: primeiro, o contribuinte apresenta uma manifestação; depois, a Administração Tributária, tomando essa manifestação como ponto de partida, pratica atos administrativos. Essa atuação administrativa pode resultar em dois resultados possíveis, quais sejam:

- a) Em a Administração Tributária entendendo que os atos praticados pelo contribuinte (nos casos de lançamento por homologação, de requerimento de

compensação, parcelamento, isenção ou imunidade) ou terceiro (nos casos de retenção pela fonte pagadora) estão em conformidade com o estabelecido pelo ordenamento jurídico, haverá a homologação, expressa ou tácita, dos atos prestados pelo contribuinte;

b) Em a Administração Tributária entendendo que os atos praticados pelo contribuinte (nos casos de lançamento por homologação, de requerimento de compensação, parcelamento, isenção ou imunidade) ou terceiro (nos casos de retenção pela fonte pagadora) não estão em conformidade com o estabelecido pelo ordenamento jurídico, haverá o início de um diálogo processual administrativo entre o contribuinte e a Administração Tributária. Esse diálogo compreende, fundamentalmente:

a. abertura de prévia oportunidade para apresentação de esclarecimentos pelo contribuinte, nos casos em que o contribuinte não tenha realizado confissão de dívida em face da Administração Tributária;

b. realização de lançamento de ofício do tributo exigível, nos casos em que

i. A Administração Tributária entender que a atividade anteriormente descrita restar insuficiente, impondo-se a cobrança do tributo por força dos fatos conforme por ela apurados ou, ainda,

ii. nos casos em que o contribuinte não tenha realizado confissão de dívida em face da Administração Tributária.

Em a Administração Tributária entendendo que os atos praticados pelo contribuinte (nos casos de lançamento por homologação, de requerimento de compensação, parcelamento, isenção ou imunidade) ou terceiro (nos casos de retenção pela fonte pagadora) não estão em conformidade com o estabelecido pelo ordenamento jurídico, e o contribuinte houver efetuado confissão do débito, a Administração Tributária procederá diretamente à inscrição em dívida ativa em relação à quantia declarada pelo contribuinte como devida

Graficamente, o raciocínio ora descrito pode ser assim retratado:

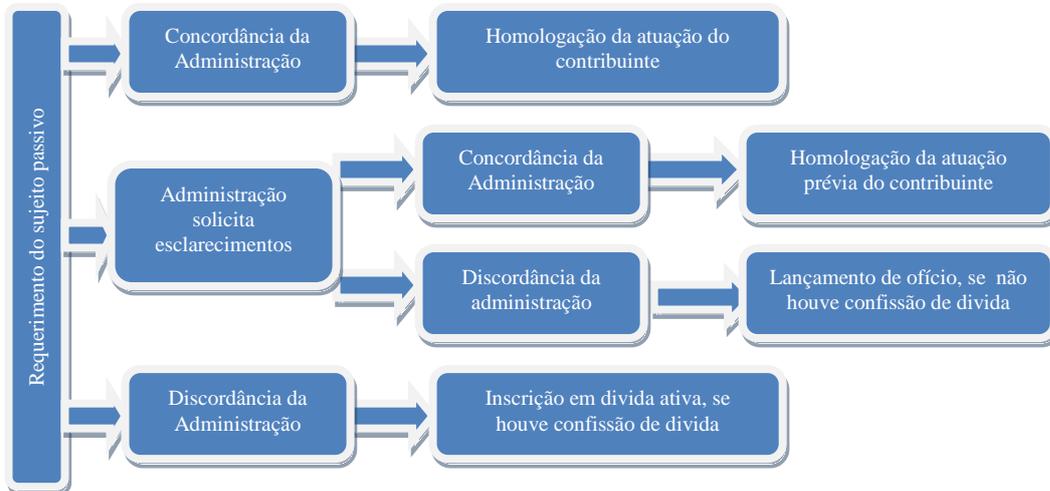


Figura 1 - Requerimento do Sujeito Passivo

### 1.3.1.3 O Auto de Infração e a Litigiosidade entre Fisco e Contribuinte

Afastadas as hipóteses nas quais o contribuinte efetuou confissão de dívida em face da Administração Tributária, impõe-se centrar as atenções nos casos em que o procedimento de cobrança do tributo mediante lançamento de ofício é desencadeado em função de o órgão administrativo entender que, do diálogo travado entre ela e o contribuinte, impondo-se a cobrança de tributo por força de fatos por ela apurados. Em tais casos, o que se vê é que *o sujeito passivo da obrigação tributária (ou alguém a ele relacionado, no caso da retenção do tributo pela fonte pagadora) não atendeu à pauta legalmente estabelecida com vistas à apuração dos valores considerados devidos*. Quatro são os casos fundamentais de não atendimento a essa pauta de legalidade, a saber:

- a) A ausência de prestação de informações quanto ao fato gerador da obrigação tributária, de maneira a fazer com que não sejam noticiada a existência de tributo que deveria ser pago;

b) A prestação de informações quanto ao fato gerador da obrigação tributária que não são consideradas consistentes pela Administração Tributária, de maneira a tentar omitir o dever de pagar o tributo devido, parcial ou totalmente;

c) A prestação de informações quanto ao fato gerador da obrigação tributária com erro na valoração jurídica dos dados informados, de maneira a tentar omitir o dever de pagar o tributo devido, parcial ou totalmente;

d) Simples ausência de pagamento da prestação tributária exigível em face de informações prestadas consideradas consistentes pela Administração Tributária.

Essas quatro situações, por sua vez, podem ser resumidas em dois casos fundamentais de utilização do lançamento de ofício na atuação da Administração Tributária: *ou nada foi feito em casos nos quais a lei impunha a alguém os deveres de prestar informações e pagar tributos*, ou, de outro lado, *algum ato de prestação de informações e pagamento de tributos foi praticado por alguém sem a observância do preceituado por lei*. Há, pois, a prática de um ato contrário ao estabelecido no ordenamento jurídico na conduta do sujeito de quem se esperava a colaboração com a Administração Tributária. Essa contrariedade ao ordenamento jurídico pode ser sentida, de maneira sintomática, no fato de que o lançamento de ofício, no âmbito administrativo federal, acaba sendo realizado em documento denominado *auto de infração*, conforme estabelecido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

A atuação da Administração Tributária, no contexto acima referidos, surge em situações nas quais as informações prestadas ou o pagamento efetuado não foram homologados, ou, ainda, quando não foram prestadas informações ou não foi feito o pagamento devido. Esquemáticamente, tem-se que as situações referidas podem ser assim sistematizadas:

a) Nos casos de lançamento por homologação:

a. Sujeito passivo da obrigação tributária não apresenta declaração, nem paga a quantia devida;

b. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, mas as informações apresentadas não são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária e não paga a quantia devida;

c. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, mas as informações apresentadas não são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária e paga quantia em valor menor do que o devido;

d. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, as informações apresentadas são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária, mas não paga a quantia devida;

e. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, as informações apresentadas são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária, mas paga quantia em valor menor do que o devido;

b) Nos casos de retenção de tributo pela fonte pagadora:

a. Responsável pela retenção na condição de fonte pagadora não apresenta declaração, nem repassa à Administração Tributária a quantia que deveria ser objeto de retenção a título de tributo devido pelo sujeito passivo;

b. Responsável pela retenção na condição de fonte pagadora apresenta declaração, mas as informações apresentadas não são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária e não repassa à Administração Tributária a quantia que deveria ser objeto de retenção a título de tributo devido pelo sujeito passivo;

c. Responsável pela retenção na condição de fonte pagadora apresenta declaração, mas as informações apresentadas não são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária, e repassa à Administração Tributária quantia menor do que aquela que deveria ser objeto de retenção a título de tributo devido pelo sujeito passivo;

d. Responsável pela retenção na condição de fonte pagadora apresenta declaração, as informações apresentadas são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária, mas não repassa à Administração Tributária a quantia que deveria ser objeto de retenção a título de tributo devido pelo sujeito passivo;

e. Responsável pela retenção na condição de fonte pagadora apresenta declaração, as informações apresentadas são condizentes com os fatos apurados pela Administração Tributária, e repassa à Administração Tributária

quantia menor do que aquela que deveria ser objeto de retenção a título de tributo devido pelo sujeito passivo;

c) Nos casos em que o contribuinte apresenta declaração de compensação:

a. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, mas os créditos de que diz ser titular em face da Administração Tributária não existem por força da legislação tributária;

b. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, mas os créditos de que diz ser titular em face da Administração Tributária não podem ser aceitos por força da legislação tributária;

c. Sujeito passivo da obrigação tributária apresenta declaração, mas os tributos que deve pagar à Administração Tributária constituem montante superior ao dos débitos declarados.

Analisando as diversas situações possíveis acima descritas, observa-se que é possível a realização de uma ulterior diferenciação relativamente ao procedimento adotado pela Administração Tributária na cobrança dos créditos tributários dependendo da presença ou não de determinados traços na realidade examinada. Três situações fundamentais merecem atenção:

a) Nos casos nos quais não tenha havido a prestação de informações pelo sujeito passivo da obrigação tributária, a Administração Tributária procederá à realização de auto de infração, notificando o contribuinte de maneira que ele seja informado da situação constatada, a fim de que pague a prestação apurada como devida;

b) Nos casos em que tenha sido verificada inconsistência nas informações prestadas pelo contribuinte, a Administração Tributária procederá à realização de auto de infração, notificando o contribuinte de maneira que ele seja informado da situação constatada, a fim de que pague a prestação apurada como devida (ou a parcela que restou em aberto, no caso de pagamento a menor);

c) Nos casos nos quais o contribuinte tenha prestado informações consistentes, informando à Administração os valores devidos em sede de lançamento por homologação, mas não efetuando o respectivo pagamento, tem-se que a

Administração Tributária está dispensada de efetuar o lançamento de ofício em relação a tais quantias. Nesses casos, não sendo paga a quantia devida, é lícito à Administração Tributária proceder diretamente à inscrição em Dívida Ativa da União.

### **1.3.2 A Dinâmica Procedimental do Contencioso Administrativo Tributário**

Feitos os esclarecimentos no que se refere à identificação das situações que ensejam o estabelecimento do contencioso administrativo em matéria tributária, cumpre examinar com atenção o funcionamento da dialética procedimental correspondente.

#### **1.3.2.1 A Impugnação do Auto de Infração**

Estabelece o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 que a impugnação da exigência formulada pela autoridade administrativa instaura a fase litigiosa do procedimento. E o que se vê é que as normas que seguem na regulação desse procedimento são efetivamente pautadas por um espírito de contraposição entre a Administração Tributária e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Uma primeira manifestação sintomática dessa orientação de contraposição pode ser vista no art. 15, pelo qual a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. O ponto a ser destacado, aqui, é o da existência de prazo a indicar a possibilidade de preclusão impositiva ao contribuinte, visto que, a teor do constante do art. 21 do Decreto nº 70.235/72, não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

Essa menção à preclusão, ainda que estabelecida com a finalidade de ordenar o debate estabelecido no procedimento administrativo, resta complementada pela previsão de efeitos decorrentes da ausência de impugnação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária,

aos fatos narrados pela autoridade administrativa responsável pelo auto de infração, a teor do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72. O silêncio do contribuinte em relação a um ponto da cobrança efetuada pode produzir efeitos graves quando se considera a existência de exigência em relação a várias prestações cumuladas em um mesmo auto de infração: a teor do art. 21 do mesmo diploma legal, o processo permanecerá no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. Isso resta reforçado, ainda, pelo disposto no parágrafo primeiro do art. 21, ao dispor que, no caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Esse mesmo espírito permanece a permear o art. 16, §§ 4º a 6º do decreto antes mencionado, que estabelece toda uma política de preclusão para o contribuinte em relação à produção de prova documental. De outro lado, o art. 18 prevê uma fórmula que atenua o ônus que recai sobre os ombros do sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse sentido, estabelece o último ditame legal ora citado que a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo aquelas consideradas prescindíveis ou impraticáveis. Enfatizam os arts. 28 e 29 do Decreto nº 70.235/72 que as decisões que vierem a ser proferidas no que se refere à produção e à valoração da prova sempre deverão ser motivadas.

Outro aspecto interessante a ser destacado no que se refere à atividade de instrução desenvolvida em âmbito administrativo diz respeito à identificação dos sujeitos responsáveis pelas atividades desenvolvidas de ofício ou a requerimento da parte. Não obstante seja dito no art. 18 que a instrução é determinada pela autoridade julgadora, é certo que a prática de atos administrativos com tal objetivo é realizada pela própria autoridade responsável pela autuação do sujeito passivo da obrigação tributária, a teor do art. 24 do Decreto nº 70.235/72. Há, pois, dois órgãos distintos envolvidos nesse trabalho de produção de provas, sendo que um deles é o responsável pela autuação que funciona como tese na dialética processual administrativa.

Interessante destacar, nesse sentido, duas situações peculiares que se sobressaem em tal contexto. A primeira delas é a de que *dois órgãos de uma mesma pessoa jurídica atuam como se fossem duas pessoas distintas*, cada qual com uma função e um regime jurídico próprio. Um dos órgãos é aquele responsável pela autuação, que figura como *parte* na relação jurídico-processual administrativa, com razões que se contrapõem àquelas anotadas pelo contribuinte em sua impugnação. O outro órgão, por sua vez, é o órgão julgador, que exerce a

tarefa de terceiro em relação ao responsável pela autuação e ao contribuinte, e que tem por tarefa a de analisar o contraste de razões ensejado por força da apresentação de impugnação pelo contribuinte.

A segunda peculiaridade que se sobressai, nesse contexto, é a de que *o órgão que figura como parte (responsável pela autuação) atua, também, como auxiliar daquele outro órgão responsável pelo julgamento da impugnação ao auto de infração*. Há, pois, uma dualidade de tarefas exercidas pelo mesmo sujeito da relação jurídico-processual administrativa, que ora figura como litigante, ora atua como auxiliar do julgador.

Graficamente, tem-se o quanto segue:

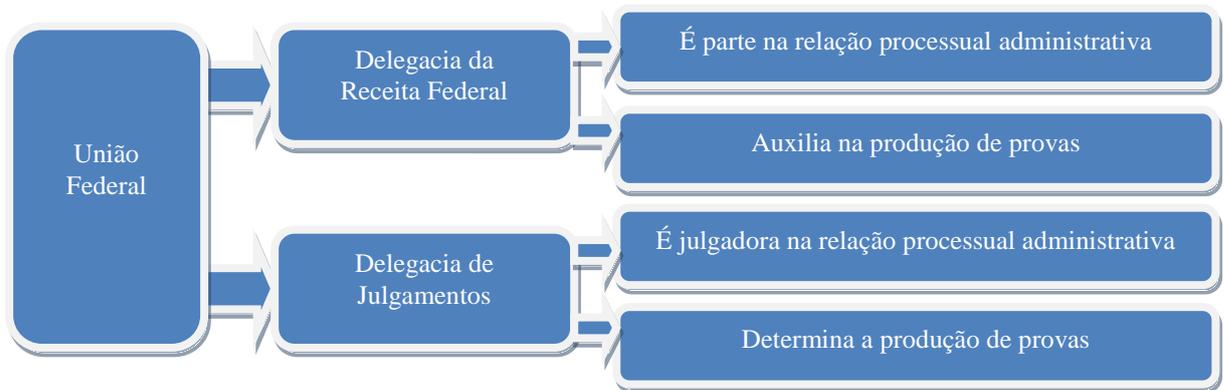


Figura 2 - União Federal

Outro dado relevante a ser considerado é o que concerne ao limite estabelecido no art.26-A do Decreto ° 70.235/72, segundo o qual, 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. Nisso também pode se revelar uma semelhança entre o órgão responsável pela elaboração do auto de infração e o órgão responsável pelo julgamento, e, de outro lado, um antagonismo entre estes órgãos e o contribuinte, visto que a possibilidade de discussão em sede de defesa no âmbito administrativo é limitada no que se refere às razões que podem ser trazidas para debate. Ainda que o parágrafo sexto do mesmo artigo conceba algumas exceções a essa regra, elas não são capazes de afastar o enorme leque de situações nas quais o contribuinte não poderá se opor à exigência tributária por entender que a mesma carece de fundamento constitucional.

A peculiar sintonia de interesses a unir a autoridade administrativa responsável pela autuação e o órgão julgador administrativo pode ser sentida, ainda, quando se observa a sistemática recursal aplicável em face das decisões proferidas em face das decisões proferidas em âmbito de contencioso administrativo em matéria tributária. O Decreto nº 70.235/72 prevê, em seu art. 34, que a autoridade administrativa de primeira instância interporá recurso de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ou, ainda, que a decisão deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. Enfatiza o art. 42, parágrafo único, ainda, que serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

O cenário ora descrito reclama atenção, ainda, para a forma como o Decreto nº 70.235/72 se propõe a retratar um sistema de instâncias do contencioso administrativo tributário. Segundo o art. 25, I, do referido diploma normativo, o julgamento em primeira instância compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, definidos como órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal. O art. 25, II, por sua vez, anota que o julgamento em segunda instância compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual é órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. Por fim, no art. 26, é estabelecido que compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial, julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos.

O que não é dito no texto dos comandos normativos acima referidos, mas que é inerente ao próprio sistema por força da aplicação do regime jurídico inerente ao Direito Administrativo, é que o ato da autoridade responsável pela elaboração do auto de infração já é, em sua essência, um ato decisório. Isso porque, à luz de tudo o quanto foi dito, a atuação subsidiária da administração tributária é, em última instância, uma atividade que compreende um juízo de valor a respeito da atuação daquele que previamente prestou informações e, eventualmente, pagou a quantia que entendia ser devida. O auto de infração, por ser espécie de ato administrativo, é dotado de auto-executoriedade, de maneira que seus efeitos se operam imediatamente sobre a esfera jurídica da contraparte, não dependendo de chancela prévia do Poder Judiciário para tanto. É um ato de exercício de poder do Estado, sujeito a todos os

limites inerentes ao princípio do Estado de Direito, ao qual o contribuinte deve obediência imediata.

Reforça essa conclusão o constante do art. 151, II do Código Tributário Nacional, segundo o qual os recursos e reclamações manejados pelo contribuinte em face de decisões proferidas no âmbito administrativo fazem com que a exigibilidade do crédito tributário reste suspensa até que proferida uma decisão considerada definitiva. Ora, a impugnação ao auto de infração apresentada pelo contribuinte não é mera defesa em face de uma acusação que não opera efeitos imediatos, mas sim verdadeiro recurso em face de um ato no qual se faz presente o exercício da soberania estatal. Tudo isso ocorre porque o auto de infração não pode ser equiparado a uma mera petição inicial, na qual a parte solicita a um terceiro que pratique atos que por ela não podem ser praticados. Ao contrário, o auto de infração é um comando de uma das partes endereçado à outra, e que por ela deve ser imediatamente obedecido. Nele a autoridade não solicita a terceiros que adotem providências com vistas à cobrança do crédito que se tem como devido pelo contribuinte; o que se vê, antes, é que a própria autoridade pratica um ato de exigência, que não depende de chancela ou atuação de outrem que não o próprio contribuinte. A presença da regra constante do art. 151, II do Código Tributário Nacional, dotada de caráter excepcional (o que se confirma da análise do art. 111 do mesmo diploma legal) só reforça a idéia de que, ausente a exceção, a regra geral é a do império de uma vontade de um sujeito que atua como parte, segundo o Decreto nº 70.235/72, mas que pratica atos que não são objeto de mero julgamento pelas outras instâncias. As instâncias aludidas possuem o poder de revisão dos atos administrativos anteriormente vigentes, atos esses que, não houvessem sido os recursos recebidos com efeito suspensivo (art. 33 do Decreto nº 70.235/72) ou operadas conseqüências preestabelecidas no plano do direito material (art. 151, II, do Código Tributário Nacional), produziriam efeitos imediatamente sobre a esfera jurídica dos administrados. Isso vem confirmado, ainda, pelo constante do art. 42 do Decreto nº 70.235/72.

Com isso, o que se observa é que o órgão administrativo daquela pessoa jurídica que figura como parte na relação jurídica de direito material possui a peculiaridade de ser o primeiro a praticar atos administrativos capazes de impor ao contribuinte o dever de pagar tributos. Há evidente equivalência entre o ato praticado pelo órgão que figura como parte e o ato praticado por aquele que julga a impugnação ou recurso interposto em face de tal ato. Essa equivalência reforça o raciocínio no sentido de que, em verdade, o órgão a exercer a função de julgador em primeira instância, afirmando a existência ou não da obrigação tributária, não

é a Delegacia da Receita Federal de Julgamentos, mas sim é a própria autoridade administrativa integrante da Delegacia da Receita Federal, que é a responsável pela elaboração do lançamento de ofício ou auto de infração correspondente.

### **1.3.2.2 A Fronteira entre a Atuação Administrativa e a Intervenção do Judiciário**

Proferida decisão administrativa da qual não tenha sido interposto recurso, ou inexistindo recurso cabível, haverá, ainda assim, a abertura de prazo para que o sujeito passivo da obrigação tributária venha a pagar espontaneamente a prestação que lhe é exigida. Não havendo o pagamento, estabelece o art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/64 que créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento “*serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título*”. Semelhante comando pode ser encontrado, ainda, no art. 201 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “*constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular*.” Vale lembrar, ainda, que a inscrição em dívida ativa é regulada, ainda, pela Lei nº 6.830/80, a qual, no seu art. 2º, § 3º, estabelece que a mesma “*se constitui no ato de controle administrativo da legalidade*” e que “*será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito*”.

Na forma do disposto no art. 2º, § 4º, da Lei nº 6.830/80, a tarefa de inscrição em dívida ativa é de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Aqui há um dado importante, visto que toda a atuação administrativa até aqui era exercida por órgãos da Receita Federal do Brasil.

A entrada em campo de outro órgão traz, consigo, outra tentativa de cobrança administrativa. Nesse sentido, uma vez notificado o sujeito passivo da obrigação tributária a respeito da inscrição em dívida ativa do crédito tributário dele exigido, terá ele novo prazo para pagar a prestação que dele já havia sido exigida. A diferença, aqui, é que esse crédito agora vem acrescido de um encargo legal de 10% sobre o seu valor, na forma do disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025/69 e do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569/77. A previsão do

acréscimo do encargo legal encontra amparo, ainda, no constante do art. 39, § 4º, da Lei nº 4.320/64.

Vale lembrar, ainda, que a inscrição em dívida ativa tem sua importância justificada, ainda na medida em que a certidão de inscrição em dívida ativa está incluída no rol dos chamados títulos executivos extrajudiciais, a teor do constante do art. 585, VII, do Código de Processo Civil. É graças a esse ato que a União possui o poder de cobrar o tributo mediante a propositura de ação de execução fiscal, sem a necessidade de prévia propositura de ação destinada a certificar, no âmbito de atividade judicial de conhecimento, a existência do crédito tributário. E aqui entra outra peculiaridade: a mesma Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que atuou na última tentativa de cobrança do crédito tributário em âmbito administrativo, agora passa a efetuar a referida cobrança em âmbito judicial, a teor do constante do art. 131, § 3º, da Constituição Federal.

Toda essa dinâmica é estabelecida levando em conta a existência de uma fronteira que não pode ser transposta pela Administração Tributária em sua atuação com vistas à cobrança do tributo. A atividade administrativa plenamente vinculada, inerente ao conceito de tributo, não pode ser exercida senão de maneira a *impor ao contribuinte o dever de pagar espontaneamente uma prestação compulsória*. A lei, expressão de vontade soberana, estabelece, de maneira imperativa, a existência da obrigação tributária, que surge com a incidência da norma em relação aos fatos. A atuação administrativa, que também é dotada de caráter imperativo, constitui-se em aplicação da mesma norma, manifestação de um sujeito no sentido de desejar fazer valer o que nela está estabelecido de maneira obrigatória. A prestação da obrigação tributária é *compulsória* (no sentido de sua exigibilidade não depender de vontade ou conveniência das partes), mas, no âmbito administrativo, seu adimplemento somente é possível por força de uma atuação *espontânea* do sujeito passivo.

A prática de atos com vistas ao adimplemento da obrigação tributária independentemente da vontade espontânea do sujeito passivo depende não é dada aos órgãos do Estado que atuam como parte, mas apenas àqueles que atuam na condição de terceiros imparciais. A Administração Tributária, que é parte na relação obrigacional, atuando como sujeito no plano do Direito Material, deve solicitar aos órgãos do Poder Judiciário a obtenção de tutela jurisdicional executiva *stricto sensu*, a qual se constitui na prática de atos jurisdicionais que importam em atuação no plano dos fatos com vistas ao adimplemento de uma obrigação de dar quantia.

A necessidade de a Administração Tributária requerer a intervenção dos órgãos jurisdicionais com vistas ao adimplemento da obrigação tributária traz consigo um outro reflexo no que se refere ao custo dessa atuação. A necessidade de ajuizar a execução fiscal faz com que o encargo legal, até então de 10% sobre o valor do débito exigido, passe a ser de 20%. Esse encargo legal substitui os honorários advocatícios devidos por força da atuação dos órgãos de advocacia pública no âmbito da execução fiscal.

Proposta a ação de execução fiscal, o que se vê é o estabelecimento de outra relação jurídica processual, agora relacionada ao exercício de atividade jurisdicional por órgãos integrantes do Poder Judiciário. Nessa outra relação jurídica, os sujeitos da relação obrigacional tributária passam a ocupar a posição de partes, dialogando com os órgãos jurisdicionais, que atuam na condição de terceiros imparciais.

Dentre as peculiaridades que se destacam nesse novo contexto, a primeira delas é a de que, mais uma vez, diferentes órgãos pertencentes à mesma pessoa atuam em uma mesma relação jurídica como se fossem sujeitos distintos, cada qual deles com uma tarefa. No que diz respeito à cobrança de tributos federais, chama-se a atenção para o fato de que a União, quando examinada a sua atuação na condição de autora, é representada por um órgão, qual seja a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Interessante é ver, contudo, que a tarefa de concessão de tutela jurisdicional nos casos em que a União for parte também é de órgãos federais, no caso os Juízes Federais, a teor do disposto no art. 109, I da Constituição Federal. Em regra, esses Juízes Federais atuam em Varas de Execução Fiscal, existentes em cidades nas quais a atuação da Justiça Federal é dotada de uma estrutura mais complexa, ou em Varas Federais, nas cidades onde a Justiça Federal não dispõe de varas especializadas. Cumpre lembrar, outrossim, que, a teor do disposto no art. 15 da Lei nº 5.010/66, é possível que a União venha a propor ações de execução fiscal perante órgãos da Justiça Estadual nos casos em que o contribuinte esteja domiciliado em cidade na qual não haja sede da Justiça Federal. Em tal caso, o julgamento em primeira instância é atribuído a Juízes de Direito, ao passo que o julgamento dos recursos interpostos em face das decisões desses mesmos juízes serão julgados pelos Tribunais Regionais Federais. Trata-se, aqui, de construção dotada de espírito análogo a outra contemplada pelo texto constitucional no art. 109, §§ 3º e 4º, relacionada a ações propostas em face do Instituto Nacional do Seguro Social com vistas ao estabelecimento de discussões relativas a benefícios previdenciários. A peculiaridade, aqui, reside no fato de que um órgão estadual exerce as funções típicas de um órgão federal, sendo a ele equiparado nesse ponto.

### 1.3.3 O Surgimento de um Problema: a Duplicidade de Instâncias

Todo o contencioso administrativo em matéria tributária resulta, ao fim e ao cabo, em atos administrativos que funcionam como decisões em face das irresignações apresentadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária (no caso dos recursos por ele voluntariamente interpostos) ou pela própria administração (o que ocorre tanto no caso dos recursos voluntários quanto naqueles em que há o recurso de ofício). Essas decisões, por sua vez, não mais podem ser objeto de revisão na instância administrativa nos casos em que não foi interposto o recurso cabível em face de determinado ato administrativo, ou, de outro lado, em que já foram interpostos todos os recursos cabíveis previstos em lei.

A pretensão de imutabilidade das decisões proferidas no âmbito administrativo não significa, por certo, que seja imposta uma proibição absoluta às partes de tentar modificar tais decisões na esfera judicial. Há que se fazer, aqui, algumas distinções.

A preclusão imposta à Administração Tributária tem seu fundamento no fato de o responsável pela prolação da decisão ser um órgão integrante da estrutura daquela pessoa jurídica que figura como sujeito ativo da obrigação tributária. Significa dizer: se um órgão integrante da estrutura jurídico-administrativa daquela pessoa que figura como credora na relação jurídica tributária afirma inexistir o crédito inicialmente exigido, tem-se que não haveria razão para que a mesma pessoa insistisse nessa cobrança. Haveria, aqui, uma espécie de preclusão lógica a impedir o seguimento da dinâmica de cobrança do crédito tributário.

A referida preclusão não se impõe com a mesma força, contudo, em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária. Ao contrário, a sindicabilidade dos atos administrativos mediante a propositura de ações, pleiteando a atuação do Poder Judiciário é possível no ordenamento jurídico brasileiro. Quer dizer: por mais que a decisão proferida não mais possa ser objeto de questionamento pelo contribuinte no âmbito administrativo, nada impede que ele venha a estabelecer novo debate a respeito do tema antes decidido, pleiteando uma nova decisão aos órgãos do Poder Judiciário.

O fato é que a mesma questão pode acabar sendo apresentada pelo contribuinte em pedidos endereçados a dois órgãos diferentes, um administrativo e outro jurisdicional. O esgotamento da instância administrativa não exclui, no fim das contas, o início de um novo debate a respeito do tema em uma outra instância, que é a jurisdicional.

Diversas são as ferramentas das quais se vale o contribuinte com vistas à renovação, no âmbito judicial, do contencioso anteriormente estabelecido em matéria tributária. Cabe, aqui, apresentar, ainda que em breves linhas, as principais ferramentas de que se vale o sujeito passivo da obrigação tributária com vistas a reabrir, na instância jurisdicional, a discussão antes travada em âmbito administrativo.

### **1.3.3.1 A Duplicidade de Instâncias e o Contribuinte na Ação de Execução Fiscal**

A primeira delas é a propositura de ação de embargos à execução fiscal, cabível na forma do disposto na Lei nº 6.830/80, pela qual aquele que figura como réu na ação de execução fiscal pede ao juiz seja afastada a exigência da prestação que é referida como objeto da certidão de inscrição em dívida ativa que fundamenta a ação executiva. Trata-se, por certo, de ferramenta pela qual o contribuinte reaviva todas as defesas que já haviam por ele sido apresentadas na instância administrativa, as quais agora passam a ser objeto de enfrentamento pelo órgão jurisdicional.

Ainda no âmbito da ação de execução fiscal, outra ferramenta utilizada pelo executado com vistas a suscitar novamente o questionamento de aspectos anteriormente decididos no âmbito administrativo é a apresentação de exceção de pré-executividade. Trata-se, aqui, de defesa apresentada pelo executado, originada a partir de construção doutrinária, a qual permite ao juiz apreciar questões que por ele possam ser conhecidas de ofício, bem como autoriza o executado a apresentar alegações que possam ser apreciadas sem necessidade de ampliação do contraditório ou de maior dilação probatória. Exemplo sintomático do uso de exceção de pré-executividade na realidade forense pode ser visto em casos nos quais o contribuinte demonstra, com prova exclusivamente documental, o pagamento ou a prescrição do crédito tributário executado, em expediente que pode ser adotado mesmo que tais alegações já tenham sido anteriormente apresentadas e rejeitadas no âmbito administrativo.

Vale anotar, outrossim, que o uso de exceção de pré-executividade ganha cada vez mais espaço na praxe forense. De um lado, a tendência no sentido de ampliação dos poderes do juiz no que se refere a questões que podem por ele ser conhecidas de ofício funciona como fator a ampliar os casos nos quais esse remédio é cabível. De outro lado, a necessidade de oferecimento de bens em garantia na execução fiscal, exigência imponível para a propositura

da ação de embargos à execução fiscal, não se faz presente no âmbito da exceção de pré-executividade, o que também funciona como razão a justificar o emprego de uma forma de afastar a exigência objeto da execução fiscal sem maiores custos. Também a maior formalidade presente nos embargos à execução fiscal, formatados como verdadeira ação, leva ao surgimento de um quadro no qual a aceitação da exceção de pré-executividade se mostre como uma ferramenta mais aceitável, por não ser ligada a maiores exigências nesse ponto. Por fim, é de se registrar que a propositura da ação de embargos à execução fiscal não suspende automaticamente a tramitação da ação de execução fiscal, uma vez que essa paralisação do feito executivo depende de decisão judicial que assim estabeleça. Nisso também reside uma diferença em relação à exceção de pré-executividade, a qual, pela sua natureza, faz com que o juiz acabe não praticando atos executivos sem antes apreciar as alegações apresentadas pelo executado.

### **1.3.3.2 A Propositura de Ações de Mandado de Segurança**

Outra forma de que o sujeito passivo da obrigação tributária dispõe com vistas a reavivar a discussão anteriormente estabelecida em âmbito administrativo, pleiteando ao Poder Judiciário a cassação das decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo, é mediante a propositura de ações de mandado de segurança. Trata-se de ações pelas quais as partes, na esteira do disposto no art. 5º, LXIX, da Constituição Federal e na Lei nº 12.016/2009, pleiteiam a obtenção de decisões judiciais capazes de afastar um ato administrativo que, praticado com ilegalidade ou abuso de poder, é causador de uma lesão a direito líquido e certo, em situação não amparável pela via do *habeas corpus* ou do *habeas data*.

Trazida a narrativa acima para o contexto dos atos praticados no âmbito do contencioso administrativo em matéria tributária, o que se vê é que um ato pode se colocar como objeto das decisões proferidas no âmbito do mandado de segurança é aquele no qual se expressa a primeira atuação administrativa capaz de ensejar o manejo de impugnação pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Em tal caso, tem-se que a propositura do mandado de segurança importa em renúncia à possibilidade de estabelecimento de contencioso na instância administrativa.

Por outro lado, o emprego do mandado de segurança surge como um problema mais grave quando o pedido formulado pela parte tem por objetivo uma decisão proferida em face de impugnação ou de recurso manejado pelo contribuinte no contexto do contencioso administrativo em matéria tributária. Em tais casos, o contribuinte abre mão da possibilidade de continuidade do contencioso na esfera administrativa, não mais podendo interpor recursos para as instâncias administrativas subseqüentes. Contudo, isso não significa que a apreciação de tal ato pelo órgão judicial deixe de se constituir em verdadeira duplicação de instância. A diferença substancial que se pode ver reside na restrição impositiva em matéria probatória em sede de mandado de segurança, não sendo a ação admissível quando for necessária maior dilação da atividade processual em sede de produção de provas com vistas à verificação dos fatos narrados pelas partes (direito líquido e certo, ato praticado pela autoridade administrativa, etc). Cumpre dizer, de outro lado, que, conforme já antes exposto, essa limitação não se faz presente na instância administrativa.

### **1.3.3.3 A Propositura de Ações Ordinárias**

Uma ulterior alternativa aberta com vistas à possibilidade de reabertura de discussão de questões objeto de contencioso administrativo é a propositura de ações ordinárias, buscando tutela jurisdicional constitutiva, pela qual vem decretada a nulidade da atuação administrativa anterior, ou mandamental, pela qual é expedida uma ordem com vistas a impedir a prática de determinado ato por parte da autoridade administrativa.

Não há uma tipificação das ações que se moldam à descrição do fenômeno ora descrito. O fato é que essa é uma ferramenta que pode ser utilizada na medida em que as partes desejem proteção jurisdicional na forma do antes mencionado, em processos que adotam a forma do procedimento comum ordinário, com ampla dilação probatória e cognição que não fica limitada do ponto de vista horizontal. O que vale ser mencionado, aqui, é que a Administração Tributária possui prerrogativas diferenciadas nos casos em que figura como parte em demandas como as ora mencionadas, como, por exemplo, os prazos em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer (art. 188 do Código de Processo Civil), ou, ainda, o direito ao reexame necessário das decisões que se revelarem desfavoráveis aos seus interesses, respeitados certos limites (art. 475 do mesmo diploma legal). Afora tais peculiaridades, que

são aspectos procedimentais, o que se vê é que, do ponto de vista do conteúdo da demanda objeto de discussão, é possível a ampla rediscussão das questões anteriormente debatidas no contexto do contencioso administrativo.

Um ulterior fenômeno que merece atenção é a propositura de ações declaratórias que, de maneira transversa, produzem efeitos sobre atos administrativos anteriormente praticados no contexto de contencioso administrativo. Exemplo disso pode ser visto em decisões judiciais que, no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, declaram a incompatibilidade de determinada lei em face do texto constitucional, impedindo a Administração Tributária de praticar atos com base em tal fundamento. Tais decisões poderiam, em tese, alcançar também atos já anteriormente praticados no âmbito do contencioso administrativo, de maneira que também produziriam, como consequência, a revisão do entendimento anteriormente firmado pela autoridade administrativa em sua decisão.

**2 A EQUAÇÃO DAS INSTÂNCIAS (ADMINISTRATIVA E JUDICIAL) NO DIREITO COMPARADO**

Rafael Santos Lavratti

## 2.1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui um sistema jurisdicional chamado pela doutrina majoritária de Unicidade de Jurisdição. A descrição mais comum encontrada deste sistema é senão a da Inafastabilidade do Controle Judicial expressa no Artigo 5.º, Inciso XXXV da Constituição da República. Assim, interpretado como cláusula pétrea, o referido Inciso impossibilitaria qualquer reflexão sobre o tema.

Mas atente para o problema brasileiro. Dados advindos do Ministério da Fazenda<sup>99</sup> informam que o tempo médio de tramitação de processos administrativos fiscais é de quatro anos (duração do processo, de seu início ao seu termo); estes processos são analisados por órgãos julgadores pertencentes à organização do Ministério da Fazenda ou de Secretarias da Fazenda dos Estados. Os dados também mostram que o tempo médio de tramitação no Poder Judiciário destes processos correlatos (com a mesma matéria) é de doze anos. Estatísticas do Conselho Nacional de Justiça indicam que um terço dos processos existentes na Justiça brasileira são execuções fiscais<sup>100</sup>. Junte-se à questão o fato de ser normativamente permitido ao contribuinte, após ou durante a instância administrativa, poder ingressar no Poder Judiciário e perquirir as mesmas impugnações já diligenciadas na esfera administrativa. Não é surpresa que o total arrecadado de tributos em execuções fiscais seja um pouco além do suficiente para custear o Poder Judiciário Federal. A Justiça Federal arrecadou em 2009 aproximadamente 9 trilhões de Reais em execuções fiscais; a Justiça Estadual, um pouco além de 1,5 trilhão, sendo que as despesas das duas Justičas chegam à soma total de 27 trilhões de Reais<sup>101</sup>. À toda evidência, há problemas na prestação jurisdicional brasileira.

A instância administrativa no país não detém a importância que possui no resto do mundo ocidental. Não há no Brasil, mesmo em sede primária, órgãos administrativos plenamente organizados que cumpram seu papel com a sociedade (celeridade, garantia de

<sup>99</sup> MINISTÉRIO da Fazenda. **Novo Modelo de Cobrança da Dívida Tributária Federal**. Apresentação do Ministro Guido Mantega, 19 de Nov. de 2008, p. 3.

<sup>100</sup> "Dos 86,6 milhões de processos em tramitação na Justiça brasileira no ano de 2009, 26,9 milhões eram processos de execução fiscal, constituindo aproximadamente um terço do total. Vale destacar que 89% desses processos de execução fiscal (ou seja, 23,9 milhões) tramitavam apenas na Justiça Estadual, colaborando para congestionar esse ramo da justiça. É importante mencionar que, dos 50,5 milhões de processos pendentes da Justiça Estadual, aproximadamente 20,7 milhões (o equivalente a 41%) eram execuções fiscais" (CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo**. Brasília, Setembro de 2010, p. 7).

<sup>101</sup> CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Justiça Federal**. Brasília, Setembro de 2010, p. 6 e 30; e CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Justiça Estadual**. Brasília, Setembro de 2010 p. 6 e 42.

direitos, imparcialidade, *e. g.*). Nem mesmo há obrigatoriedade de revisão pela Administração de seus próprios atos, é uma faculdade disponibilizada aos administrados, que também pode influenciar no inchaço e estagnação do Judiciário. Quiçá o único órgão administrativo que apresenta uma organização e funcionamento detalhados, com certa autonomia e independência, seja o Conselho de Recursos Administrativos Fiscais - CARF.

Na terceira parte desta pesquisa serão examinados modelos jurisdicionais estrangeiros que podem servir de fundamentação teórica para a criação de um sistema mais eficiente ou, ao menos, possibilitar o surgimento de medidas pontuais que visem a proporcionar uma Justiça mais célere ou uma taxa de arrecadação tributária mais eficiente. Este ensaio também tem fundamentação acadêmica, pois objetiva conhecer de forma apurada a divisão jurisdicional de países utilizados como modelo explicativo de sistemas, como é o caso da França e Estados Unidos da América, ordinariamente nomeados de modelos de duplicidade e unicidade de jurisdição, respectivamente.

## 2.2 DO SISTEMA FRANCÊS

Para a inicial caracterização e criação de um panorama geral do Sistema Jurisdicional utilizado na França começar-se-á examinando a Carta Magna Revolucionária, que, já em 1791, positivava o seguinte:

Os Tribunaux [judiciários] não podem intrometer-se no exercício do poder legislativo ou suspender a execução das leis, nem intervir nas funções administrativas ou chamar para comparecer em juízo os administradores por razões inerentes às suas funções. (França. Art. 3 da Constituição de 3 de Setembro de 1791, tradução, grifo do autor)<sup>102</sup>.

Ou seja, é expressa a cláusula que faz a Justiça Ordinária desconhecer os atos da Administração; esses são submetidos à jurisdição do Contencioso Administrativo, órgão que segue a autoridade do *Conséil d'État*, o Supremo Tribunal Administrativo francês.

Organicamente, o Contencioso é composto pelo *Conséil d'État*, que reexamina o mérito das decisões, funciona como corte superior dos *Tribunaux Administratifs*, das *Cours Administratives d'Appel* e também é empregado como instância de cassação. O órgão, dentro de sua competência, expõe a matéria de forma consultiva e atua com poder jurisdicional nos litígios em que a Administração ou seus agentes são interessados<sup>103</sup>.

Os *Tribunaux Administratifs* sujeitam-se direta ou indiretamente ao controle do *Conséil d'État*, que funciona como juízo de apelação, juízo de cassação e, em exceção, juízo originário e único de determinados litígios administrativos. Os Tribunaux dispõem de plena jurisdição administrativa que pode ser entendida como o conjunto de tribunais agrupados sob a autoridade do *Conséil d'État*.

No entanto, como algumas demandas ficam sujeitas à Justiça Ordinária, o Contencioso encontra conflitos de competência, e este impasse é solucionado via *Tribunal des Conflits*. Esse órgão especial possui uma jurisdição com representação paritária das duas

---

<sup>102</sup> Tradução, conforme o *Titre III, des Pouvoirs Publics; Chapitre V, du Pouvoir Judiciaire* da Constituição Francesa de 3 de Setembro de 1791, Art. 3, com a seguinte redação original: "Les tribunaux ne peuvent, ni s'immiscer dans l'exercice du Pouvoir législatif, ou suspendre l'exécution des lois, ni entreprendre sur les fonctions administratives, ou citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions". A atual Constituição Francesa, de 1958, também possui mesma orientação.

<sup>103</sup> A jurisdição do *Conséil d'État* "[...] é manifestada através de um desses quatro recursos: a) contencioso de plena jurisdição, pelo qual o litigante pleiteia o restabelecimento de seus direitos feridos pela administração; b) contencioso de anulação, pelo qual se pleiteia a validade de atos administrativos ilegais, por contrários à lei, à moral, à finalidade; c) contencioso de interpretação, pelo qual se pleiteia a declaração do sentido do ato e de seus efeitos em relação ao litigante; d) contencioso de repressão, pelo qual se obtém a condenação do infrator à pena administrativa prevista em lei". TROTABAS *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54.

ordens jurisdicionais e é presidido pelo Ministro da Justiça. O *Tribunal des Conflits* intercede para solucionar próprios conflitos de competência e não está autorizado a apreciar o mérito.

Na Jurisdição Judiciária, os Tribunais são subordinados, ordinariamente, à *Cour de Cassation*, Tribunal superior, localizado em Paris, que não reaprecia o caso, mas verifica se as Leis foram corretamente aplicadas pelos Tribunais hierarquicamente inferiores e pelas *Cours d'Appel*, Tribunais de Recurso, utilizados sempre que a parte não está satisfeita com a primeira decisão, sendo possível o reexame do caso. Incumbe ao *Conséil d'État* a uniformização da jurisprudência administrativa e, no âmbito da jurisdição ordinária, à *Cour de Cassation*.

### 2.2.1 Breve Histórico

O modelo de jurisdição francesa, por muitos denominado como o sistema de “Jurisdição Dupla”<sup>104</sup>, pois é dividido em duas ordens jurisdicionais, tem sua origem no final do século XVIII. Vale dizer, a Justiça francesa possui uma Jurisdição Judiciária – competente para julgar os litígios entre privados e para punir violações de leis criminais – e uma Jurisdição Administrativa – competente para dirimir litígios entre o particular e o Estado, uma autoridade local, uma instituição pública ou uma organização privada prestando serviço público.

Historicamente, a Administração Revolucionária Francesa não detinha rigorosa confiança na Justiça Ordinária (composta por magistrados não favoráveis às causas burguesas) e isso possibilitou à Administração adquirir para si o controle da legalidade sobre seus atos. Portanto, desde então, compete à Jurisdição Administrativa o julgamento do Contencioso Administrativo<sup>105</sup> – a, então chamada, apreciação de lides entre o indivíduo e o Estado.

<sup>104</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11ª Ed., Rev., Atual. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. p. 393.

<sup>105</sup> O contencioso administrativo francês não se identifica com o termo cunhado pelos doutrinadores brasileiros: processo administrativo. “O *contentieux administratif* não abrange o procedimento perante a Administração [...]. Somente a decisão proferida no bojo do *procès administratif*, em que as partes (Administração e ‘administrado’) litigam em igualdade de condições, possui natureza jurisdicional e é revestida de coisa julgada. Em outras palavras: *procès administratif* é um verdadeiro processo judicial (*procédure juridictionnelle*)”. Cf. MARINHO,

Les révolutionnaires se sont méfiés des juges et leur ont interdit de contrôler l'administration. Cette méfiance s'expliquait en partie par l'attitude des Parlements à la fin de l'Ancien Régime. Elle s'est exprimée dans deux textes : les lois des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III. (BRAIBANT; STIRN, 1999, 571 p).

A Justiça Administrativa foi criada no intuito de fazer o próprio governo cumprir a Lei e de reparar os danos que possa vir a causar. O desígnio da época era que somente quem conhece as exigências do serviço público e sabe como interpretar a vontade geral da população pode bem julgar o Governo e proteger seus cidadãos.

Criado em 1799, o *Conséil d'État* tem desenvolvido sua jurisprudência com o escopo de conciliar os direitos dos cidadãos com as necessidades do serviço público. A Jurisdição Administrativa cresceu e se fortaleceu com a criação dos *Conseils de Préfecture* em 1800 – transformados, em 1953, nos Tribunais Administrativos. As *Cours Administratives d'Appel* foram criadas em 1987. Especializada, essa jurisdição está familiarizada com os regulamentos dos serviços públicos e é, conseqüentemente, capaz de monitorá-las de forma eficaz. O *Conséil d'État* e outros Tribunais Administrativos asseguram o equilíbrio entre os Poderes públicos e os direitos dos cidadãos. A Justiça Administrativa intensifica a submissão da Administração ao direito e, pois, dá-se, assim, a proteção a seus administrados.

### 2.2.2 Da Jurisdição Administrativa Francesa

O sistema jurisdicional aplicado na França considera que a Administração é uma instituição peculiar; ela deve utilizar um direito especial e, ao mesmo tempo, possuir uma jurisdição própria e autônoma. Uma das principais justificativas para essa diferenciação de jurisdições reside no pensamento francês em que os juízes administrativos conhecem profundamente os problemas administrativos, como as atitudes e práticas administrativas que possam vir a contornar as Leis. Além do mais, o próprio *Conseil Constitutionnel*, órgão competente para análise e interpretação da Constituição decidiu, já em 1989, pela solidez da dualidade de jurisdições no país.

[...] Considérant que, conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des "principes fondamentaux reconnus par les lois de la République", celui selon lequel, à l'exception des matières

réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle ;[...]. (França. Conselho Constitucional. § 19 da Decisão n.º 89-261, de 28 de Julho de 1989. Disponível em <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010).

Ou seja, do texto da decisão de 1989, notamos que o principal princípio utilizado para a diferenciação de jurisdições é o da Separação de Poderes; a maioria dos juristas franceses interpreta que é mais prejudicial ao sistema como um todo ter seus litígios analisados por um outro Poder (sem especialização na função) do que permitir a criação de uma organização jurisdicional imparcial dentro do mesmíssimo Poder Estatal.

A estrutura da jurisdição administrativa francesa (analisada nesse subitem) possui três elementos essenciais; (aqui apresentados em escala hierárquica): o Conselho de Estado, as Cortes Administrativas de Apelação e os Tribunais Administrativos. Existe ainda a figura do Tribunal de Conflitos, competente para solucionar entraves entre os órgãos jurisdicionais administrativos e judiciais.

### **2.2.2.1 O Conselho de Estado**

A organização jurisdicional administrativa na França começa com o Conselho de Estado, órgão de cúpula e atualmente regido pelo *Code de Justice Administrative*. Sua origem remonta ao século XIII e XIV na Idade Média. Nesse período, o Rei era aconselhado, em seu governo e no exercício da justiça, por membros próximos, sábios ou experientes na matéria. Com o tempo, criaram-se organismos próprios, como, por exemplo, o Parlamento, a Câmara de Contas e um próprio Conselho Real. A expressão *Conseil d'État* apareceu pela primeira vez em 1578 com Henry III. Contudo, foi Louis XIV quem adequadamente o organizou nas formas que atualmente conhecemos. O próprio desenvolvimento do Direito Administrativo, tanto na França, como nos demais países ocidentais, deu-se a partir da instituição desse

contencioso administrativo, evidenciando a complexidade da matéria em suas jurisprudências<sup>106</sup>.

Em 1790, a Assembléia Constituinte colocou em prática a teoria da separação dos poderes e certificou-se de que a Administração não estaria mais sujeita à autoridade judiciária. Guardava-se do Antigo Regime, por conseguinte, a idéia de que o poder público deveria ser julgado por um órgão jurisdicional específico.

O Artigo 52 da Constituição de 13 de Dezembro de 1799 criou o Conselho de Estado e incumbiu-o de competências administrativas (participar da redação de leis) e contenciosas (resolver os litígios relacionados com a Administração)<sup>107</sup>.

O *Conseil d'État* já era importante durante o *Consulado* e o *Primeiro Império* (1799-1814), pois foi responsável pela preparação dos Códigos Napoleônicos; já, no momento da *Restauração*, seu papel foi mais limitado, ligando-se aos afazeres do contencioso administrativo.

Le Conseil d'État trouve son origine lointaine dans le Conseil du roi de l'Ancien Régime, mais il a pris sa forme actuelle à la fin du XVIIIe siècle et au début du XIXe siècle, dans la Constitution de l'an VIII, sous Bonaparte. C'est en ce sens que l'on peut dire qu'il s'agit d'une institution d'origine à la fois révolutionnaire et napoléonienne. (BRAIBANT; STIRN, 1999, p. 477).

Somente em 1848, com a Segunda República, que se reafirmou a importância da Instituição. Napoleão III<sup>108</sup>, Imperador em 1852, restabelece a Jurisdição do Conselho, sua jurisprudência passaria a alimentar o direito administrativo, criando, até mesmo, o recurso para excessos de poder.

A atual estrutura do Conselho revolve à Terceira República; seu papel foi especificado pela Lei de 24 de maio de 1872<sup>109</sup> (ainda com os Artigos 25, 26 e 27 em vigor), que os reafirmaram os termos das legislações da Segunda República (Lei de 4 de Fevereiro de 1850 e o Regulamento de 28 de Outubro de 1849). Após a Segunda Guerra Mundial foi

<sup>106</sup> Exemplo do caso *Pelletier*, de 30 de Julho 1873; é a origem da distinção entre falta e má administração e é a base da responsabilidade partilhada entre a Administração e seus agentes por danos causados a terceiros. Jurisprudência do *Tribunal des conflits*.

<sup>107</sup> "Sous la direction des consuls, un Conseil d'Etat est chargé de rédiger les projets de lois et les règlements d'administration publique, et de résoudre les difficultés qui s'élèvent en matière administrative". (França. Art. 52 da Constituição de 13 de Dezembro de 1799. Disponível em <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010).

<sup>108</sup> "Os poderes do Presidente da República foram aumentados, reservando-se-lhe a iniciativa das leis, cujos projectos eram redigidos pelo Conselho de Estado e submetidos à discussão e votação do Corpo Legislativo eleito por sufrágio universal e que podia ser dissolvido pelo Príncipe-Presidente". CAETANO, Marcello. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional**. 6ª Ed., Rev., Ampl. Coimbra: Almedina, 2003. Tomo I. p. 105.

<sup>109</sup> França. Lei de 24 de maio de 1872. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

reorganizado pela *Ordonnance n° 45-1708 du 31 Juillet 1945*, que reforçou o seu papel consultivo, estabelecendo o princípio de sua consulta obrigatória em qualquer projeto de lei e, também, sobre sua Jurisdição Administrativa.

Le Conseil d'État est obligatoirement consulté sur les décrets ayant force législative que le gouvernement pourrait être ultérieurement habilité à promulguer, ainsi que sur les règlements d'administration publique et les décrets en forme de règlement d'administration publique. Il peut, pour l'élaboration de ces textes, être fait application des dispositions du dernier paragraphe de l'article précédent. (França. Art. 22, Título II da Ordenança n.º 45-1708 de 31 Julho de 1945).

Le Conseil d'État statuant au contentieux est le juge de droit commun en matière administrative, il statue souverainement sur les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les actes des diverses autorités administratives ; il est juge d'appel des décisions rendues par les juridictions administratives de premier ressort ; il connaît des recours en cassation dirigés contre des décisions des juridictions administratives rendues en dernier ressort. (França. Art. 32, Título III da Ordenança n.º 45-1708 de 31 Julho de 1945).

Com a Constituição de 1958, fixaram-se, positivamente, quais casos a Instituição deveria ser necessariamente consultada tendo em vista as matérias legislativas; os *Décrets du 30 Juillet 1963* (três ao todo) favoreceram o papel consultivo e jurídico do *Conseil d'État*.

Ce qui caractérise le Conseil d'État, c'est qu'il est à la fois une institution et un corps. Il est une institution qui remplit un certain nombre de fonctions, comme le Sénat ou l'Assemblée nationale ou tel ministère, et un corps de fonctionnaires - qui appartiennent à cette institution, qui sont chargés d'exercer ces fonctions - analogue au corps des administrateurs civils, au corps préfectoral ou au corps diplomatique. BRAIBANT; STIRN, 1999, p. 477.

Atualmente, o Conselho é organizado pelo *Code de Justice Administrative*, compilação que, nos moldes constitucionais, traz princípios básicos para a toda a jurisdição administrativa e não só para aquela Instituição. Um exemplo de dispositivo desse código trata que todos os julgamentos serão feitos em nome do povo francês e possuirão formação colegiada, salvo exceção expressa de lei<sup>110</sup>. Seus debates são realizados em audiência pública, os pedidos a ele encaminhados, ordinariamente, não possuem o caráter suspensivo. Todos os membros da jurisdição administrativa são independentes nas suas opiniões sobre as questões em julgamento. As deliberações dos Juízes são secretas e os julgamentos, motivados, públicos e exequíveis<sup>111</sup>.

A presidência do *Conseil d'État* é assumida pelo Vice-Presidente da República<sup>112</sup>. O Conselho é composto, portanto, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes de Seção, pelos Conselheiros de Estado em serviço ordinário e extraordinário, pelos *Mestres de Pedidos*

<sup>110</sup> França. Artigos L2 e L3 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>111</sup> Ibidem, Artigos L4 a L11.

<sup>112</sup> Ibidem, Artigo L121-1.

(*Maîtres des Requêtes*) e pelos Auditores de 1ª e 2ª Classe<sup>113</sup>. A Instituição é dividida em uma seção de contencioso e seções administrativas<sup>114</sup>.

A seção de contencioso inclui um presidente assistido por três presidentes adjuntos; ela é dividida em dez subseções que possuem, cada uma, um conselheiro de Estado em serviço ordinário com a função de presidente e dois conselheiros de Estado em serviço ordinário com a função de assessores. A seção de contencioso ainda possui Conselheiros de Estado em serviço ordinário, *Mestres de Pedidos* e Auditores responsáveis pelas funções de relator ou relator público<sup>115</sup>.

O *Conseil d'État* possui seis seções administrativas<sup>116</sup>, são elas: (1) Seção do Interior, dedicada a discutir os projetos de leis, ordenanças e decretos relativos a princípios constitucionais, a liberdades civis, aos poderes públicos, a direitos aplicáveis às instituições de utilidade pública; (2) Seção de Finanças, examina os projetos de leis, ordenanças e decretos relativos às finanças públicas (impostos, taxas e encargos), às disposições econômicas e financeiras, assim como às convenções internacionais; (3) Seção de Obras Públicas, responsável pela análise de leis, ordenanças e decretos relativos à proteção do meio ambiente, habitação, planejamento urbano e da cidade, energia, comunicações, mineração e transportes, propriedade e domínio público, obras públicas, de utilidade pública e segurança pública, agricultura, pesca e caça; (4) Seção Social, examina os projetos de leis, ordenanças e decretos relativos à saúde, segurança social, trabalho e emprego; (5) Seção da Administração, examina os projetos de leis, ordenanças e decretos relativos à defesa, à organização e à gestão da administração, à funcionários e agentes públicos, bem como à aqueles de domínio e comando público; e (6) Seção de Relatórios e de Pesquisas, responsável pelo relatório anual do Conselho, pelos estudos sobre a cooperação europeia e internacional e da aplicação da justiça administrativa.

Cada seção administrativa é composta por um presidente, por conselheiros de Estado em serviço ordinário ao número mínimo de seis (esses são escolhido entre os assessores das subseções da seção do contencioso administrativo), por conselheiros de Estado em serviço extraordinário, por *Mestres de Pedidos* e por auditores.

---

<sup>113</sup> Ibidem, Artigo L121-2.

<sup>114</sup> Ibidem, Artigo L121-3.

<sup>115</sup> Artigos R122-1 e R122-2 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>116</sup> Ibidem, Artigos R123-2 e R123-6.

O *Conseil d'État* é o assessor do Governo para a elaboração de projetos de leis, ordenanças e alguns decretos. A Instituição pronuncia parecer a pedido Governo ou por interesse próprio. Essa atribuição cabe às seções administrativas; elas analisam um projeto de lei ou decreto e entregam a opinião de acordo ou não ao mesmo. O Conselho pode rejeitar projetos de lei ou decretos do Governo sob o fundamento de que esses não são compatíveis com a lei ou princípios constitucionais ou com o direito de tratados internacionais – incluindo o direito da União Européia – que, no sistema jurídico francês, prevalece sobre o direito nacional, incluindo lei ordinária; no entanto, aquele não prevalece sobre a Constituição francesa.

Contudo, para a presente pesquisa, as atribuições e competências jurisdicionais são mais importantes, passa-se, dessa forma, a analisá-las. O *Conseil d'État* é o Supremo Tribunal Administrativo na França; ele julga os litígios entre particulares e entidades públicas. Esses são todos os litígios que implicam uma pessoa pública (o Estado, as regiões, os departamentos, os estabelecimentos públicos) ou uma pessoa privada encarregada de um serviço público (como as ordens profissionais, as federações desportivas). A jurisdição da competência do *Conseil d'État* é realizada em secção ou subsecção de contencioso ou em assembléia.

Le jugement de toutes les affaires relevant de la juridiction du Conseil d'État est renvoyé à la section du contentieux ou à l'assemblée du contentieux à la demande soit du vice-président du Conseil d'Etat, soit du président de la section du contentieux, soit du président de la formation de jugement, soit de la formation de jugement, soit de la sous-section au rapport de laquelle l'affaire est examinée, siégeant en formation d'instruction, soit du rapporteur public. (França. Artigo R122-17 do Código de Justiça Administrativa).

Como Tribunal Supremo, o Conselho, a exemplo do Tribunal de Cassação na ordem judicial ordinária, assegura a unidade da jurisprudência do plano nacional. Além disso, para certos litígios, o Conselho de Estado é competente como juizado de apelação ou julgador de primeira e última instância. Suas decisões no contencioso administrativo são soberanas e não são, por conseguinte, susceptíveis de recurso (exceto em recursos excepcionais, como o recurso de revisão ou o recurso por erro material).

Em alguns casos, atuando como Tribunal de primeira e última instância, pode resolver questões de fato e de direito. A maioria dos casos é de grande importância, como os decretos governamentais ou decisões ministeriais e decisões tomadas por órgãos públicos<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.ª Ed., Paris: Gualino Éditeur, 2004, p. 207-208.

Pode atuar como Tribunal de cassação em todas as decisões proferidas por uma *Cour Administrative d'Appel* e, também, em algumas decisões dos Tribunais administrativos que não podem ser objeto de recurso. O Conselho pode revisar todo o processo dentro das questões de direito, contudo, como *Tribunal de Cassação*, são reexamina os fatos que foram debatidos no Tribunal *a quo*. Em casos que sentenças anuladas são impugnadas perante o Tribunal, esse pode ou resolver o caso imediatamente – age, assim, como um Tribunal de Recurso ou de 1ª instância – ou reenviá-las ao Tribunal que anulou a sentença impugnada. Se o caso é reenviado, o Tribunal *a quo* tem de cumprir obrigatoriamente aquilo então decidido pelo Conselho.

Julga em primeira e última instância os recursos dirigidos contra decretos, atos de órgãos colegiados de competência nacional, contenciosos de eleições regionais e eleições dos representantes franceses ao Parlamento Europeu. Tem competência para os litígios de apelação de eleições municipais e *cantonais (regionais)*, já as eleições nacionais (Presidente da República ou dos membros do Parlamento) são contestadas perante o *Conseil Constitutionnel*.

Pode atuar também como juiz de reenvio quando um tribunal administrativo ou uma corte administrativa de apelação deparar-se com uma questão de direito nova que apresente graves dificuldades e numerosos processos. O Conselho emitirá seu parecer sobre o assunto<sup>118</sup>.

O Conselho ainda é responsável pela gestão de oito *Cours Administratives d'Appel*, 42 (quarenta e dois) Tribunais administrativos e da *Cour Nationale du Droit d'Asile* (Corte do Direito ao Asilo, Corte dos Estrangeiros).

#### **2.2.2.2 As Cortes Administrativas de Apelação**

A França possui oito *Cours Administratives d'Appel*; foram criadas pela Lei de 31 de Dezembro de 1987. Esses Tribunais de Recurso podem conhecer das decisões de 1ª Instância

---

<sup>118</sup> ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.ª Ed., Paris: Gualino Éditeur, 2004, p. 208.

dos Tribunais Administrativos como Juizados de Apelação<sup>119</sup>. Os *Tribunaux Administratifs* e as *Cours Administratives d'Appel* também podem ter competências consultivas<sup>120</sup>; podem ser solicitados a dar a sua opinião sobre questões apresentadas pelos representantes locais do Estado ou de uma região administrativa (*Préfets*).

Les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel peuvent être appelés à donner leur avis sur les questions qui leur sont soumises par les préfets. Les questions relevant des attributions des préfets de région de la métropole sont soumises par ces derniers à la cour administrative d'appel, les autres au tribunal administratif. (França. Artigo R212-1 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010).

As *Cours Administratives d'Appel* são presididas por um Conselheiro de Estado. Elas se compõem por um Presidente de Câmara, de assessores e de conselheiros que exercem as funções de relatores.

Após forte taxa média de crescimento no número de casos registrados pelas *Cours Administratives d'Appel* nos últimos três anos (25% - vinte e cinco por cento), a taxa de crescimento, a partir de 2008, se estabiliza em 4,7% (quatro vírgula sete por cento). De 27.802 casos registrados, o número de casos analisados em 2008 foi de 27.235. O tempo médio de espera de início a fim de julgamento diminuiu 15 (quinze) dias em relação a 2007, chegando a 12 meses e 21 dias<sup>121</sup>.

### 2.2.2.3 Os Tribunais Administrativos

Criados em 1953 e servindo, desde então, como Tribunais de 1ª instância, existem atuais 42 (quarenta e dois) Tribunais Administrativos. São juízos de direito comum do contencioso administrativo; suas decisões são determinadas, normalmente por um painel de três membros<sup>122</sup>.

<sup>119</sup> "Les cours administratives d'appel connaissent des jugements rendus en premier ressort par les tribunaux administratifs, sous réserve des compétences attribuées au Conseil d'Etat en qualité de juge d'appel et de celles définies aux articles L. 552-1 et L. 552-2". (França. Artigo L211-2 do Código de Justiça Administrativa).

<sup>120</sup> França. Artigo L212-1 do Código de Justiça Administrativa.

<sup>121</sup> Conforme CONSEIL D'ÉTAT. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**, 19 de Junho de 2009, p. 6. Disponível em <[http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP\\_bilan2009.pdf](http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>122</sup> França. Artigo R222-18 do Código de Justiça Administrativa.

Os Tribunais Administrativos são essencialmente contenciosos; são competentes para apreciar os diversos litígios administrativos, salvo os expressamente postos a competência dos demais Tribunais. São competentes para conhecer das eleições municipais e *cantonais* (*regionais*) e dos demais litígios enumerados no *Article R222-13* do *Code de Justice Administrative*, como, por exemplo, os seguintes: litígios relativos a funcionários do Estado e outras entidades públicas; questões concernentes a pensões, habitação, comunicações, documentos administrativos, serviços nacionais; e petições impugnatórias de decisões tomadas em matéria fiscal graciosa.

Quanto à duração dos processos, analisando dados até o ano 2000, seu tempo de tramitação chegava a ultrapassar dois anos. "[...] Le délai moyen de jugement est d'environ deux années. Pour la ramener à l'idéal d'une année, la poursuite tant de l'augmentation des moyens que des efforts de meilleur rendement est une nécessité" (BRAIBANT; STIRN, 1999, p. 477).

O escopo dos Tribunais sempre foi um trâmite de até um ano; esse fim só foi atingido recentemente, muito devido a recentes reformas no sistema, como a instituição do Código de Justiça Administrativa em 2001<sup>123</sup>. Com as advindas reformas o tempo de tramitação das lides tem decaído em progressão constante e em todas as fases e instâncias da jurisdição administrativa.

#### 2.2.2.4 O Tribunal de Conflitos

Organizado pela Lei de 4 de Fevereiro de 1850, destina-se a resolver conflitos de competência entre os órgãos do Poder Judiciário e os Tribunais da Ordem Administrativa. Foi criado pela Constituição de 1848. Sua organização era regida pela Lei de 4 de Fevereiro de 1850. Fechado no Segundo Império, ele vai renascer com a Lei de 24 de Maio de 1872, que reorganiza o *Conseil d'État*.

---

<sup>123</sup> Le nombre des affaires jugées - 183 811 dossiers - a progressé de 5 %, notamment grâce à l'augmentation du nombre d'affaires jugées par magistrat (275 en 2008 contre 262 l'année précédente). Pour la seconde année consécutive, le nombre des affaires jugées a donc dépassé le nombre des affaires enregistrées ce qui a entraîné une diminution du stock de 3,82 %. Le délai prévisible moyen de jugement continue également de diminuer. Il est estimé à 12 mois et 29 jours fin 2008, contre 14 mois et 4 jours fin 2007. CONSEIL D'ÉTAT. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**, 19 de Junho de 2009, p. 6. Disponível em <[http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP\\_bilan2009.pdf](http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

É um Tribunal paritário, presidido pelo Guardião de Selos, o Ministro da Justiça; compõe-se de quatro membros do *Conseil d'État*, quatro membros da *Cour de Cassation* e um *Ministério Público* composto por dois *Mestres de Pedidos (Maîtres des Requêtes)* e dois Procuradores-Gerais. Tem atribuição nos conflitos positivos e negativos de competência, nos conflitos de decisão (quando ambas as ordens jurisdicionais, sem declinar competência, emitem decisões conflitantes que conduzem a uma denegação de justiça) e nos conflitos de reenvio (conforme *Article R771-1 e R771-2 do Code de Justice Administrative*).

### 2.2.3 Das Fontes do Direito Administrativo Francês

O contencioso administrativo tem fundamento basilar em Montesquieu, na teoria da partição de poderes<sup>124</sup>, onde todos os atos administrativos seriam revisados e julgados pelos próprios agentes públicos que praticassem tais atos. O direito administrativo francês, assim como todos os outros, é relativamente jovem; todavia, é o mais tradicional da civilização ocidental. Sua origem retorna às bases da Revolução Francesa e da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Sua caracterização atual é o resultado de modificações realizadas ao longo dos séculos XIX e XX e, principalmente, a partir da Vª República.

Falta de ancestral comum – Direito jovem, o direito administrativo desenvolveu-se, então, em cada país, em período em quem a antiga unidade da civilização jurídica, ligada no continente à hegemonia do Direito Romano, estava rompida. Ao desenvolvimento divergente dos direitos privados a partir de um ancestral comum se opõe o desenvolvimento paralelo dos direitos administrativos. (RIVERO, 1995. p. 80).

Com o Império de Napoleão, criou-se o *Conseil d'État* como órgão responsável para o julgamento dos litígios envolvendo a Administração do Estado. Inicia-se, a partir daí, na forma própria legislativa, a divisão entre atividades jurisdicionais judiciais e administrativas. O Direito Administrativo francês reparte as competências entre as suas ordens jurisdicionais em uma estrutura complexa de normas, que possuem alcance e valor jurídico variados, e uma

---

<sup>124</sup> "Em França, em especial nas Constituições de 1791 e de 1795 (do ano III) pareceu prevalecer uma visão mecanicista, de apertada distribuição de poderes pelos diversos órgãos e, ao longo de todas as Constituições até hoje, sempre, em nome da separação de poderes, se tem recusado aos tribunais a fiscalização da constitucionalidade das leis". MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo III, Estrutura Constitucional do Estado. 5ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 383.

muito importante interpretação de suas jurisprudências<sup>125</sup>. Há normas gerais, como a Constituição, a Lei, o Regulamento; e normas particulares, como os contratos e atos administrativos.

O *bloc de constitutionnalité*, e o Direito Internacional europeu e comunitário são normas gerais superiores do Direito Administrativo francês. O primeiro “exprime o conjunto de normas que, apesar de inscritas em textos revogados, são consideradas como estando novamente em vigor [...]”, (ALMEIDA, 2009, p. 270).

[...] o direito administrativo repousa sobre uma base ampliada de normas de valor constitucional. De fato, o texto da Constituição de 1958 é de tipo sucinto, [...]. Assim, antes do reconhecimento do bloco de constitucionalidade, a base constitucional do direito administrativo francês era bastante reduzida. Com a incorporação dos direitos sociais e econômicos do preâmbulo de 1946 e dos direitos civis e políticos da Declaração de 1789, essa base foi aumentada de maneira significativa. (ALMEIDA, 2009, p. 271).

Já o direito internacional, conforme a Constituição de 1958, em seu Artigo 55, também pode constituir fonte ao direito administrativo<sup>126</sup>. Contudo, nem todo tratado ou acordo internacional pode ser aplicado na solução da litigiosidade administrativa; são aplicados apenas os “[...] dotados de efeito direto (*effet direct*) no âmbito do ordenamento jurídico internacional. Ou seja: aplicam-se apenas os que contêm disposições claras e incondicionais [...]” (ALMEIDA, 2009, p. 274).

Como fonte do direito administrativo, a Lei francesa é sua fonte superior; é característica do país a devoção ao princípio da legalidade.

A constituição Francesa não trata em detalhe a organização jurisdicional, deixando ao legislador o encargo de regê-la. Aliás, segundo René David, na França tem-se uma dificuldade de reconhecer no Judiciário um terceiro poder. (BRAGA, 2009, p. 517).

A jurisprudência no direito administrativo poderia ser entendida como sua principal fonte até a segunda metade do século passado<sup>127</sup> quando raras normas de direito constitucional e internacional tratavam sobre a matéria. A jurisprudência do Conselho de

<sup>125</sup> BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.<sup>a</sup> Ed., Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999, p. 457.

<sup>126</sup> "Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie". França. Artigo 55 da Constituição Francesa de 4 de Outubro de 1958. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>127</sup> ALMEIDA, Domingos Augusto Paiva de. **Direito Administrativo**. Em: COSTA, Thales Morais da (Ed.). Introdução ao Direito Francês. Curitiba: Juruá Editora, Volume I, 2009. p. 277.

Estado foi capaz de definir sozinha as noções de gestão pública e privada, a noção de serviço público e sua aplicação em contratos de trabalho e propriedade<sup>128</sup>.

La jurisprudence a créé les grands régimes et les grandes notions du droit administratif : régime général de l'action administrative, exigences du principe de légalité, régime général de responsabilité de la puissance publique, de l'exécution des contrats administratifs, notion d'acte administratif, de service public, de domaine public, d'agent public, de puissance publique. Toutefois, le juge se trouve dans une situation d'infériorité par rapport aux autorités qui édictent le droit écrit, la création des normes jurisprudentielles dépend du hasard des recours. (ROUAULT, 2004, p. 44).

Como fonte do direito administrativo, a jurisprudência ainda possui importante participação nos tribunais franceses; seja pela interpretação ou pela supressão do silêncio das leis, são criadas regras próprias que afastam a insegurança jurídica dos administrados. Contudo, atualmente, a jurisprudência possui menor influência (já que os legisladores pode colocar um fim a uma determinada linha de pensamento jurisprudencial<sup>129</sup>), haja vista os regulamentos (normas de alcance geral e impessoal editadas pela Administração), os atos administrativos individuais (regulamentos que afetam situações jurídicas individuais) e os contratos administrativos (atos administrativos bilaterais que obrigam ambas as partes) sobreporem-se como as principais fontes.

#### 2.2.4 Das Regras Procedimentais da Jurisdição Administrativa Francesa

As regras de procedimento no contencioso administrativo francês não se confundem com as do processo civil. "Mesmo havendo semelhanças, os juízes da Justiça administrativa afirmam a autonomia do contencioso administrativo e entendem inaplicáveis as regras do *Code de Procédure Civile*" (MARINHO; SALEMKOUR, 2009, p. 565). O processo perante o juiz administrativo possui quatro características essenciais. Em primeiro lugar, ele segue o contraditório; este princípio significa que cada parte tem o direito de ser informado sobre os argumentos e documentos apresentados pela outra parte ao juiz; a contradição é um direito das partes e vincula o juiz. É necessário também que o processo seja escrito.

O rito é inquisitorial, ou seja, um único juiz dirige o inquérito. Dessa forma, ele irá abordar as várias contribuições de todas as partes em litígio. É também ele quem poderá

<sup>128</sup> BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.<sup>a</sup> Ed., Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999, p. 457.

<sup>129</sup> Cf. ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.<sup>a</sup> Ed., Paris: Gualino Éditeur, 2004, p. 45.

exigir que determinados documentos sejam apresentados (por exemplo, pedido para a Administração para fornecer os motivos de uma decisão administrativa). A natureza inquisitorial do procedimento justifica-se pelo desequilíbrio entre as duas partes (administrado, Administração) em um processo administrativo; em um processo de natureza civil, o procedimento adotado é o acusatório (somente as partes devem conduzir o andamento do processo)<sup>130</sup>.

O processo é secreto; as partes devem apresentar as suas conclusões e argumentos exclusivamente em forma escrita<sup>131</sup>; e, por sua condição hipossuficiente, o administrado é protegido pelo segredo de justiça. Esses princípios tornam o processo administrativo menos flexível, mas oferecem as garantias de fiabilidade e segurança aos que nele ingressam.

Concernente ao julgamento, deve ser observado o formalismo das decisões judiciárias; a principal característica é a obrigação de serem sempre motivadas (pois representa a garantia fundamental aos judiciáveis). E, nesse sentido a Administração tem a obrigação de executar aquilo decidido pelo juiz; as decisões judiciais administrativas também possuem o caráter de coisa julgada<sup>132</sup> (têm força de verdade jurídica).

### 2.2.5 Da Execução Fiscal no Direito Francês

A execução fiscal na França se caracteriza por ser um processo administrativo conduzido pela própria Administração; contudo, isso não inibe a defesa do Administrado que, caso possua pretensões, pode recorrer com todas as garantias legais e constitucionais ao Fisco francês; esse está subordinado ao Ministério do Orçamento, das Contas Públicas e da Reforma do Estado (*Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*); é atualmente dividido entre a Direção Geral de Finanças Públicas (*Direction Générale des Finances Publiques*) e a Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo (*Direction Générale des Douanes et Droits Indirects*).

<sup>130</sup> MORAND-DEVILLER, Jacqueline. **Cours de Droit Administratif**. 8.<sup>a</sup> Ed., Paris: Montchrestien, E.J.A, 2003, p. 669-670.

<sup>131</sup> MARINHO, Anapaula Trindade; SALEMKOUR, Samir. **Contencioso Administrativo**. Em: COSTA, Thales Morais da (Ed.). Introdução ao Direito Francês. Curitiba: Juruá Editora, Volume I, 2009. p. 574.

<sup>132</sup> Ver: BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.<sup>a</sup> Ed., Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999, p. 518-520; MORAND MORAND-DEVILLER, Jacqueline. **Cours de Droit Administratif**. 8.<sup>a</sup> Ed., Paris: Montchrestien, E.J.A, 2003, p. 680-682; e ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.<sup>a</sup> Ed., Paris: Gualino Éditeur, 2004, p. 45-46.

A Direção Geral de Finanças Públicas representa o Estado nas jurisdições administrativa e judicial francesas<sup>133</sup>. Esse órgão é o resultado de uma fusão de setores; foi iniciada em 2007 a partir de um anúncio do Conselho de Ministros (Annonce du 20 Juin 2007) e concretizado por Decreto em Abril de 2008 (Décret du 3 Avril 2008). Uniram-se a Direção Geral de Impostos (*Direction Générale des Impôts*) e a Direção da Contabilidade Pública (*Direction Générale de la Comptabilité Publique*).

Os tributos são recolhidos de forma voluntária e espontânea; o contribuinte é livre para compor seu recolhimento fiscal; pode até mesmo aproveitar vantagens e outros benefícios como compensações e reduções fiscais por seu próprio entendimento. Contudo, aquele que não recolhe ou não recolhe corretamente o tributo dá azo à execução fiscal administrativa. Essa é baseada em títulos executivos lançados pela própria Administração, sendo sua pretensão líquida e certa. E assim como no Brasil, o título executivo é um ato que constata a criação de um direito líquido, certo e exequível. Há seis tipos de título executivo na França<sup>134</sup>; são eles: (1) as decisões das jurisdições de ordem judiciária ou de ordem administrativa assim como as transações submetidas ao presidente do tribunal de ‘grande’ instância quando dotadas de força executória; (2) os atos e julgamentos estrangeiros assim como as sentenças arbitrais declaradas executivas por uma decisão não suscetível de recurso suspensivo de execução; (3) os extratos de processos verbais de conciliação assinados pelo juiz e as partes; (4) os atos notariais revestidos de forma executiva; (5) a certidão emitida por um oficial de justiça em casos de não pagamento de cheque; e (6) títulos emitidos por pessoas jurídicas de direito público reconhecidas como tais por lei, ou as decisões daquelas a que a lei atribui efeitos de um julgamento.

A ordem administrativa fiscal é organizada pelo Livro de Procedimentos Fiscais (Livre des Procédures Fiscales – LPF) que prescreve, em seu Artigo L252 A, os títulos executivos fiscais<sup>135</sup>; são eles: (1) Ordens Administrativas (Arrêts, États<sup>136</sup>); (2) Certidões Indicativas de Dívida Fiscal (Roles); (3) Avisos de Cobrança (Avis de Mise en Recouvrement

<sup>133</sup> França. Artigo 2, § 10.º do Decreto n.º 2008-310 de 3 de Abril de 2008.

<sup>134</sup> Conforme França. Artigo 3 da Lei n.º 91-650 de 9 de Julho de 1991.

<sup>135</sup> "Constituent des titres exécutoires les arrêts, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'Etat, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir". França. Artigo L252 A do Livro de Procedimentos Fiscais. Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>136</sup> E. g., decisões judiciais.

– AMR); e (4) Cobranças de Entidade Pública Habilitada (Titres de Perception ou de Recettes)<sup>137</sup>.

A fim de que esses títulos executivos produzam seus efeitos, ou seja, a Administração poder cobrar o tributo devido do contribuinte, é necessário a obediência a providências burocráticas do Livro de Procedimentos Fiscais. O aviso de cobrança (avis d'imposition), que no Brasil chamamos de Notificação de Inscrição, é explicitado conforme o Artigo L253 do LPF. Nele, é mencionada a natureza do tributo devido, os valores que o contribuinte deve recolher, as condições de exigibilidade, a indicação da data do início da cobrança (mise en recouvrement) e a data limite para o pagamento.

Após o *avis d'imposition*, caso não seja recolhido o tributo até determinada data final para pagamento, ou ocorra a inexistência de pedido de parcelamento (ou impugnação) com garantias, o auditor fiscal (Comptable du Trésor) enviará ao contribuinte uma carta de lembrança (lettre de rappel), que reitera a existência do débito com o Fisco<sup>138</sup>.

O [...] aviso de cobrança (AMR) é endereçado pelo auditor fiscal a todo contribuinte devedor de valores, direitos, taxas e rendas, de qualquer natureza. Nos termos da legislação francesa o documento é de responsabilidade do agente do fisco, e deve ser enviado para contribuintes que estejam sob sua jurisdição, e que estejam nas condições de débito, que ensejem que se acionem os mecanismos de cobrança. O documento é individual. É firmado por autoridade administrativa cuja competência para o ato decorre de decreto. A legislação também remete ao Conselho de Estado o poder para fixar modalidades e limites de alcance, no que toca ao aqui estudado aviso de cobrança. (GODOY, 2009, p. 140).

O contribuinte pode pretender à suspensão do pagamento (*sursis de paiement*)<sup>139</sup> quando contesta a base legal ou o montante do crédito que lhe é cobrado; deve compor pedido de suspensão de exigibilidade informando, principalmente, o montante e a base oponível. Será automaticamente concedida se essa iniciativa (ou a pedido da Administração) apresentar garantias suficientes (e.g., hipoteca, caução, depósito de numerário ou valores mobiliários). Não é exigida garantia se o montante do imposto devido for inferior a 4.500,00 euros<sup>140</sup>. O contribuinte tem um prazo de quinze dias a contar do convite feito pelo contador responsável para saber aquilo que deve ser colocado em garantia ao Fisco<sup>141</sup>.

As impugnações às execuções fiscais administrativas devem ser endereçadas à repartição na qual seja lotado o agente fiscal que tenha tomado as medidas preliminares de coerção. O executado pode se manifestar, primeiramente, a respeito da regularidade dos atos implementados pela Administração, do ponto de

<sup>137</sup> Um hospital ou uma escola pública, por exemplo, pode emitir título executivo para cobrar aquilo que lhe deve seu usuário ou contribuinte.

<sup>138</sup> França. Artigo L255 do Livro de Procedimentos Fiscais.

<sup>139</sup> França. Artigo L277 do Livro de Procedimentos Fiscais.

<sup>140</sup> Ibidem, Artigo R277-7.

<sup>141</sup> Ibidem, Artigo R\*277-1.

vista formal, e no que toca ao processo de execução. Pode, ainda, contestar aspectos substanciais, a exemplo da inexistência da obrigação, do montante cobrado, ou qualquer outra circunstância específica ligada ao lançamento ou cálculo do tributo que a Administração exige. (GODOY, 2009, p. 140).

Em matéria relativa a impostos diretos ou impostos sobre vendas, a Administração pode não aceitar as garantias oferecidas pelo administrado; esse tem o prazo de 15 dias para contestar a decisão desfavorável. Há necessidade de depósito recursal, um décimo do crédito tributário a ser discutido. O juiz administrativo tem o prazo de um mês para decidir a contestação do contribuinte. Pode também dispensar o administrado do oferecimento de garantias<sup>142</sup>.

Se a carta de notificação (*lettre de rappel*) ou a notificação de mora de devedor (*mise en demeure*) não foi acompanhada de pagamento ou o contribuinte não apresentar as garantias necessárias em sua contestação ao Fisco, o contador público competente, no prazo de vinte dias, pode processar o administrado. É utilizada a forma prescrita pelo Código de Processo Civil para a cobrança de dívidas. São operadas por oficial de justiça (*huissier de justice*) ou outro funcionário administrativo autorizado a processar em nome do contador público (*comptable public*)<sup>143</sup>.

A própria Administração pode apreender bens; também lhe é confiada a possibilidade de penhora mobiliária e imobiliária. Observado o prazo previsto no Artigo L258, LPF, a penhora pode ser realizada sem qualquer outra formalidade (20 dias a partir da carta de notificação). O contador público competente para iniciar o processo nos termos do Artigo L258 (LPF) é o contador do Tesouro da Direção Geral de Finanças Públicas ou da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo, dependendo do tributo a ser cobrado.

Essas são as características principais da Execução Fiscal Francesa. Todo o procedimento burocrático é conduzido pela Administração; a execução do crédito é administrativa; contudo, as decisões (o julgamento) cabem a juízes e tribunais administrativos, oportunizando todas as necessárias garantias ao contribuinte, incluindo o direito ao devido processo e o duplo grau de jurisdição.

---

<sup>142</sup> Ibidem, Artigo L279.

<sup>143</sup> França. Artigo L258 do Livro de Procedimentos Fiscais.

### 2.3 DO SISTEMA PORTUGUÊS

Na Europa, como no resto do mundo, a Justiça Administrativa melhor desenvolveu-se após a Segunda Guerra Mundial quando da instauração de Estados de Direito baseados no reconhecimento dos direitos fundamentais do ser humano e no controle dos atos do Poder. Em Portugal, a instauração de um Estado de Direito deu-se somente após o fim de um regime autoritário que perdurou por quase 30 anos do termo do conflito mundial.

O Direito Português, assim como a grande maioria nas demais nações européias, adotou o sistema de jurisdição conhecido como *Contencioso Francês* ou *Jurisdição Administrativa Francesa*. Esse sistema pode ser caracterizado como aquele onde a Justiça Civil desconhece dos litígios dos particulares com a Administração Pública, pois esses são submetidos à Jurisdição do *Contencioso Administrativo*, conjunto de órgãos que segue a autoridade de um Conselho de Estado ou o Supremo Tribunal Administrativo.

O Contencioso Administrativo se instala, portanto, quando da ofensa ou da lesão de Direitos individuais ocasionada pela própria Administração do Estado, mas essa, sim, suscetível de desencadear uma reação por parte dos particulares lesados.

Um contencioso limitado a poucos atos e fechado a raros cidadãos corresponde a uma suave fiscalização jurisdicional sobre a Administração ativa e, portanto, à maior tendência dos agentes desta para exorbitar. (CAETANO, 1974, p. 11).

Na atividade administrativa, a violação de lei ou regulamento (até mesmo contrato), que fere os direitos adquiridos dos cidadãos dá lugar ao Contencioso Administrativo porque seria injusto que o reconhecimento de um direito estivesse dependente só da vontade Gestor<sup>144</sup>.

---

<sup>144</sup> Conforme CAETANO, Marcello. **Estudos de Direito Administrativo**. Amadora: Ática, 1974, p. 14.

### 2.3.1 Breve Histórico

Até de 1974, o Contencioso Administrativo Português era dividido entre o Supremo Tribunal Administrativo e as Auditorias Administrativas (Tribunais de Círculo) de Lisboa e de Porto, cujos auditores eram escolhidos por meio de concurso público. Contudo, Pelo Decreto-Lei n.º 250/74, de 12 de Junho, o Supremo Tribunal Administrativo e as Auditorias Administrativas foram transferidos da dependência organizacional do Conselho de Ministros para o Ministério da Justiça, isso fez com que os juízes daqueles Tribunais Administrativos obtivessem igualdade de prerrogativas comparativamente aos juízes judiciais<sup>145</sup>.

Com a Constituição de Abril de 1976, uma série de mudanças legislativas e constitucionais objetivou o Contencioso Administrativo Português; se destaca o Decreto-Lei n.º 256-A/77 que prevê a fundamentação obrigatória para todos os atos da administração.

1. Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:

a) Nuguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afectem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; b) Afectem, de igual modo, e no uso de poderes discricionários, interesses legalmente protegidos; c) Decidam reclamação ou recurso; d) Decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado, ou de parecer, informação ou proposta oficial; e) Decidam de modo diferente da prática habitualmente seguida na resolução de casos semelhantes ou na interpretação e aplicação dos mesmos preceitos legais; f) Impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior.

2. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto. (Portugal. Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho).

Em 1982, a revisão constitucional portuguesa não trouxe alterações na organização dos Tribunais Administrativos, Tributários e Aduaneiros. O texto constitucional de 1976, entretanto, admitia a possibilidade de uma jurisdição especializada em matéria administrativa e fiscal.

Com a publicação, em 1984, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - ETAF (Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, publicado sob autorização legislativa pela Lei n.º 29/83, de 8 de Setembro), estabeleceu-se a organização jurisdicional administrativa autónoma da organização judiciária comum. Reuniram-se os preceitos relativos à organização judiciária administrativa, tributária e aduaneira. "A jurisdição administrativa e fiscal é

<sup>145</sup> "O Supremo Tribunal Administrativo e as auditorias administrativas ficam integrados no Ministério da Justiça". (Portugal. Artigo 1.º do Decreto n.º 250/74, de 12 de Junho. Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010).

exercida por tribunais administrativos e fiscais, órgãos de soberania com competência para administrar justiça em nome do povo" (Portugal, Artigo 1º do Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril).

O Estado Democrático de Direito Português passou a prever o acesso a todos ao Direito e aos Tribunais, em prazo razoável e mediante processo equitativo (Artigo 20º da Constituição da República Portuguesa). O Artigo 22º impôs responsabilidade aos agentes públicos e às entidades estatais por eventuais ações ou omissões cometidas. À Administração e a seus agentes incumbe o ônus de responder solidariamente por quaisquer atos omissivos ou comissivos que causem dano aos cidadãos. Surge a ideia de um Direito Fundamental do Contencioso Administrativo, o que afastou desse processo a ideia de que apenas seria realizado um juízo de legalidade. Os valores axiológicos da nova Constituição Portuguesa mostraram a necessidade de uma verdadeira reforma no processo administrativo. A Jurisdição Administrativa em Portugal torna-se competente para tratar das questões litigiosas que envolvam pessoas públicas ou uma pessoa pública e uma privada, que não estejam submetidas por lei à jurisdição de outros Tribunais.

Mais recentemente, pela Lei nº 49/96, de 4 de Setembro, a Assembleia da República autorizou o Governo a criar o Tribunal Central Administrativo e a alterar o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. Criou-se o Tribunal Central Administrativo para atuar como instância recursal dos Tribunais de Círculo e também como instância primária. É destinado a receber grande parte das competências até então do Supremo Tribunal Administrativo, visando a descongestionar o seu crescente volume de serviço<sup>146</sup>.

O Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442/91, de 15 de Novembro, com as alterações decorrentes do Decreto-Lei nº 6/96, de 31 de Janeiro, foi responsável pela reformulação e ampliação do Contencioso Administrativo português tendo por finalidade reduzir o número de processos em trâmite no Supremo Tribunal Administrativo e possibilitar maior acesso à Justiça Administrativa; é um verdadeiro compêndio da matéria administrativa e fiscal. O Código procura racionalizar a atividade dos serviços; regular a formação da vontade da Administração, por forma que sejam tomadas decisões justas, legais, úteis e oportunas; assegurar a informação dos interessados e a sua participação na formação das decisões que lhes digam diretamente respeito; salvaguardar em geral a transparência da

---

<sup>146</sup> Conforme Portugal. Exposição de motivos do Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

ação administrativa e o respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos; e evitar a burocratização e aproximar os serviços públicos das populações<sup>147</sup>.

### 2.3.2 Da Organização Judiciária Portuguesa

A atual Organização Judiciária Portuguesa é introduzida na Constituição de 1976, encontrando-se, hoje, em sua sétima revisão constitucional, essa ocorrida em 2005. A Carta define a organização de seus Tribunais a partir do Artigo 209.º, informando que além do Tribunal Constitucional existem o Supremo Tribunal de Justiça e os Tribunais Judiciais de Primeira e de Segunda Instância; o Supremo Tribunal Administrativo e os demais Tribunais Administrativos e Fiscais e; O Tribunal de Contas.

Também podem existir Tribunais Marítimos, Tribunais Arbitrais e Juizados de Paz; pela disposição do Artigo 213.º, durante a vigência do Estado de Guerra serão constituídos Tribunais Militares com competência para o julgamento de crimes de natureza estritamente militar. A lei pode determinar os casos e as formas em que os Tribunais previstos podem se constituir, separada ou conjuntamente, em Tribunais de Conflitos.

Ainda, conforme a definição do Artigo 221º, o Tribunal Constitucional é o Tribunal ao qual compete especificamente administrar a justiça em matérias de natureza jurídico-constitucional. Ele é composto por treze juízes, sendo dez designados pela Assembleia da República e três cooptados por esses últimos. O mandato dos juízes do Tribunal Constitucional tem a duração de nove anos e não é renovável. Os juízes do Tribunal Constitucional gozam das garantias de independência, inamovibilidade, imparcialidade e irresponsabilidade e estão sujeitos às incompatibilidades dos juízes dos restantes Tribunais. A lei estabelece as imunidades e as demais regras relativas ao estatuto dos juízes do Tribunal Constitucional.

Pelo Artigo 223.º, compete ao Tribunal Constitucional apreciar a inconstitucionalidade<sup>148</sup> e a ilegalidade das normas. O Tribunal Constitucional pode funcionar

---

<sup>147</sup> Conforme Portugal. Exposição de motivos, Item 4, Decreto-Lei n° 442/91, de 15 de Novembro.

<sup>148</sup> Artigo 277.º: “São inconstitucionais as normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”. Constituição da República Portuguesa, VII Revisão Constitucional, 2005. Sítio da Assembléa da República de Portugal.

por Seções, salvo para efeito da fiscalização abstrata da constitucionalidade e da legalidade. Cabe recurso para o Pleno do Tribunal Constitucional das decisões contraditórias das Seções no domínio de aplicação da mesma norma.

### 2.3.2.1 Da Jurisdição Judicial

A Constituição da República Portuguesa atribui a seus juízes garantias para o exercício de suas funções, zela por sua imparcialidade e veda o exercício de outras funções (a não ser a de docente ou de investigação científica, sem remuneração<sup>149</sup>). A independência dos Tribunais é expressamente garantida no Artigo 203.º; o Estatuto dos Magistrados Judiciais também dedica mesma garantia, quando expõe que os juízes judiciais não estão sujeitos a ordens ou instruções não hierárquicas.

Os magistrados judiciais julgam apenas segundo a Constituição e a lei e não estão sujeitos a ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento pelos tribunais inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos tribunais superiores.

O dever de obediência à lei compreende o de respeitar os juízos de valor legais, mesmo quando se trate de resolver hipóteses não especialmente previstas. (Portugal. Artigo 4.º, n.os 1 e 2 da Lei n.º 21/85, de 30 de Julho, Estatuto dos Magistrados Judiciais).

Ainda seguindo a Constituição Portuguesa, conforme seu Artigo 202.º, a função precípua dos Tribunais é a de assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. A Jurisdição Civil é hierarquicamente organizada com as seguintes Instâncias de Tribunais: a) o Supremo Tribunal de Justiça; b) Os Tribunais da Relação e; c) Os Tribunais Judiciais de Primeira Instância.

---

<sup>149</sup> Artigo 216.º, 3. “Os juízes em exercício não podem desempenhar qualquer outra função pública ou privada, salvo as funções docentes ou de investigação científica de natureza jurídica, não remuneradas, nos termos da lei”. Constituição da República Portuguesa, VII Revisão Constitucional, 2005. Sítio da Assembleia da República de Portugal.

### **2.3.2.1.1 O Supremo Tribunal de Justiça**

O Supremo Tribunal de Justiça é o órgão de cúpula na hierarquia dos Tribunais Judiciais Portugueses, reservada a competência própria do Tribunal Constitucional (Artigo 210.º da Constituição de 1974). Cabe conhecer das matérias de Direito e constitui-se em quatro Seções Cíveis, duas Seções Criminais e uma Seção tratando do Direito do Trabalho. Há, ainda, a Seção de Contencioso, servindo para o julgamento das deliberações do Conselho Superior da Magistratura, órgão encarregado da administração da Jurisdição Judicial.

O Supremo Tribunal funciona em Plenário, em pleno das Secções Especializadas e por Secções. O Plenário é constituído pela totalidade dos juízes que integram as Secções e seu quórum mínimo é três quartos dos membros em exercício. O Plenário é competente, e. g., para julgar os recursos de decisões proferidas pelo Pleno das Secções Criminais e conhecer dos conflitos de competência entre os Plenos das Secções e entre Secções.

O Pleno das Secções Especializadas funciona aos mesmos moldes do Plenário, cabendo, por exemplo, julgar o Presidente da República, o Presidente da Assembleia da República e o Primeiro-Ministro pelos crimes praticados no exercício das suas funções; julgar os recursos de decisões proferidas em primeira instância pelas secções e; uniformizar a jurisprudência, nos termos da lei do processo.

As Secções têm competência, essencialmente, a julgar os recursos que não sejam da competência do pleno das secções especializadas; os processos por crimes cometidos por juízes do Supremo Tribunal de Justiça, juízes dos Tribunais da Relação e magistrados do Ministério Público; conhecer dos conflitos de jurisdição e de competência e; conhecer dos pedidos de *habeas corpus*. Os julgamentos são colegiados e a Lei ainda pode determinar que o Supremo Tribunal de Justiça funcione como Tribunal de Primeira Instância.

### **2.3.2.1.2 Os Tribunais da Relação**

Os Tribunais da Relação são os Tribunais Judiciais de Segunda Instância em Portugal; cada Tribunal da Relação tem jurisdição sobre um Distrito Judicial. Atualmente, existem as seguintes Relações: Coimbra, Évora, Guimarães, Lisboa e Porto.

As competências dos Tribunais da Relação vão desde o julgamento de recursos até a composição de litígios em que intervenham juízes de direito, procuradores da República e procuradores-adjuntos, por razões atinentes ao exercício das suas funções ou processos crime em que estes sejam argüidos, passando pelo julgamento dos processos judiciais de cooperação judiciária internacional em matéria penal e dos processos de revisão e confirmação de sentenças estrangeiras. Os Tribunais da Relação funcionam sob a direção de um Presidente, em Plenário e por Seções.

#### **2.3.2.1.3 Os Tribunais Judiciais de Primeira Instância**

Os Tribunais de Primeira Instância são, em regra, os Tribunais de Comarca; podem possuir competência especializada (matérias determinadas, independentemente da forma do processo aplicável) ou competência específica (conhecem de matérias determinadas em função da forma do processo aplicável e dos recursos das decisões das autoridades administrativas em processo de contra-ordenação, ou seja, infrações) e, ainda, competência especializada mista (conhecem mais do que uma matéria determinada).

A seguir, alguns exemplos dessa especialização encontrada no Distrito de Lisboa: Tribunais do Comércio de Lisboa; Marítimo; de Pequena Instância Cível; do Trabalho; Juízos de Execução de Lisboa; entre outras especializações.

#### **2.3.2.2 Da Jurisdição Administrativa Portuguesa**

Pode-se dizer que o Contencioso Administrativo em Portugal não teve alvitre do ordenamento jurídico próprio daquele país. Influências, principalmente dos modelos francês e alemão corroboraram para a definição da estrutura atual. No Sistema Português, a grande codificação do Processo Administrativo acaba por limitar a atividade jurisprudencial que, durante dois séculos, permitiu grande evolução do Direito Administrativo Francês.

A análise da organização dos Tribunais Administrativos e da repartição de suas competências estabelece a consagração constitucional de uma Jurisdição Administrativa separada da Jurisdição Comum ou Judicial; pressupõe, antes de tudo, uma clara definição do universo dos litígios cuja resolução é confiada a essa jurisdição e, também, a opção por um determinado modelo de Justiça Administrativa.

Da Jurisdição Administrativa fazem parte os 10 Tribunais Administrativos e Fiscais (1.<sup>a</sup> Instância), os dois Tribunais Centrais Administrativos (Norte e Sul) e o Supremo Tribunal Administrativo (de abrangência nacional). Esta Jurisdição está fundamentalmente regulada no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – ETAF – e no Código do Processo nos Tribunais Administrativos.

#### **2.3.2.2.1 O Supremo Tribunal Administrativo**

*O Supremo Tribunal Administrativo* é o órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional, Artigo 212.º da Constituição Portuguesa. A sua sede situa-se em Lisboa e tem jurisdição sobre todo o território nacional<sup>150</sup>.

O Órgão funciona por Seções e em Plenário. Compreende duas Seções, a de Contencioso Administrativo (1.<sup>a</sup> Seção) e a de Contencioso Tributário (2.<sup>a</sup> Seção). Cada Seção do Supremo Tribunal Administrativo é composta pelo Presidente do Tribunal, pelos respectivos Vice-Presidentes e pelos restantes juízes para ela nomeados. A Seção de Contencioso Administrativo encontra-se, atualmente, dividida em três Subseções. O julgamento em cada Seção compete ao Relator e a dois juízes<sup>151</sup>.

O Plenário e o Pleno de cada seção apenas conhecem de matéria de direito. A Seção de Contencioso Administrativo conhece apenas de matéria de direito nos recursos de revista. A Seção de Contencioso Tributário conhece apenas de matéria de direito nos recursos diretamente interpostos de decisões proferidas pelos Tribunais tributários.

---

<sup>150</sup> Portugal. Artigos 8.º, 11.º e 12.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>151</sup> Portugal. Artigos n.º 12.º, 13.º e 27.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

À Seção do Contencioso Administrativo cabe conhecer – além dos processos em matéria administrativa de entidades Superiores como o Presidente da República e a Assembleia da República – dos recursos dos acórdãos que aos Tribunais centrais administrativos caibam em proferir em primeiro grau de jurisdição; dos conflitos de competência entre Tribunais Administrativos; e, ainda, dos recursos de revista sobre matéria de Direito interpostos em acórdãos da Seção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e de decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo<sup>152</sup>.

O Pleno da Seção de Contencioso Administrativo tem como competência conhecer dos recursos de acórdãos proferidos pela Seção em 1.º Grau de jurisdição; dos recursos para uniformização de jurisprudência. Esse Pleno também pode pronunciar questão de direito nova que deva ser resolvida por um Tribunal Administrativo de Círculo, se essa suscitar dificuldades sérias e acalorar outros litígios<sup>153</sup>.

Na Seção de Contencioso Tributário são discutidos, dentre suas competências, os recursos dos acórdãos da Seção de Contencioso Tributário dos Tribunais Centrais Administrativos proferidos em 1.º Grau de jurisdição, os recursos interpostos de decisões dos Tribunais Tributários com exclusivo fundamento em matéria de Direito e os conflitos de competência entre Tribunais Tributários<sup>154</sup>. O Pleno da Seção de Contencioso Tributário tem as mesmas competências do Pleno da Seção de Contencioso Administrativo; também é competente para conhecer dos recursos para uniformização de jurisprudência.

O Plenário<sup>155</sup> do Supremo Tribunal Administrativo é composto pelo Presidente, pelos Vice-Presidentes e pelos três juízes mais antigos de cada uma das Seções. Compete ao Plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos conflitos de jurisdição entre Tribunais Administrativos de Círculo e Tribunais Tributários ou entre as Seções de Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário – Artigo 29.º do ETAF.

---

<sup>152</sup> Ibidem, Artigo 24.º.

<sup>153</sup> Ibidem, Artigo 25.º.

<sup>154</sup> Ibidem, Artigos 26.º e 27.º.

<sup>155</sup> Ibidem, Artigos 28.º, 29.º.

### 2.3.2.2.2 Os Tribunais Centrais Administrativos

O Tribunal Central Administrativo foi criado pelo Decreto-Lei n.º229/96, de 29 de Novembro, sendo transferidas competências àquele do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente, o julgamento dos recursos de decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo em matéria relativa ao funcionalismo público ou que tenham sido proferidas em meios processuais acessórios, o julgamento dos recursos de atos administrativos ou em matéria administrativa praticados pelo Governo ou seus membros, Ministros da República e Provedor de Justiça, todos quando relativos ao funcionalismo público e o julgamento dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas regulamentares<sup>156</sup>.

Atualmente, os Tribunais Centrais Administrativos<sup>157</sup> se dividem em Tribunal Central Administrativo Sul, com sede em Lisboa, e Norte, com sede em Porto. Podem conhecer de matéria de fato e de direito. Esses Tribunais recursais, relativamente aos Tribunais Administrativos e Fiscais, podem ser comparados com os Tribunais de Relação, relativamente aos Tribunais Judiciais de 1.ª Instância.

Cada Tribunal Central Administrativo compreende duas Seções, uma de Contencioso Administrativo e outra de Contencioso Tributário<sup>158</sup>. Compete à Seção de Contencioso Administrativo conhecer dos recursos das decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo para os quais não seja competente o Supremo Tribunal Administrativo e dos recursos de decisões proferidas por Tribunal Arbitral sobre matérias de Contencioso Administrativo. Compete à Seção de Contencioso Tributário<sup>159</sup> conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea “b” do Artigo 26.º<sup>160</sup>; dos recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais praticados por membros do Governo; dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito nacional, emitidas em matéria fiscal.

---

<sup>156</sup> Portugal. Artigos 39.º e 40.º do Decreto-Lei n.º 129/84, ETAF/84, alterado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

<sup>157</sup> Portugal. Artigo 31.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>158</sup> Ibidem, Artigos 32.º e 37.º.

<sup>159</sup> Ibidem, Artigo 38.º.

<sup>160</sup> "Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [...]". (Portugal. Artigo 26.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

### 2.3.2.2.3 Os Tribunais Administrativos e Fiscais

Os Tribunais Administrativos e Fiscais são os órgãos de 1.<sup>a</sup> Instância da Jurisdição Administrativa Portuguesa; podem ser divididos em duas especializações, Tribunais Administrativos de Círculo e Tribunais Tributários de 1.<sup>a</sup> Instância. Compete aos Tribunais Administrativos e Fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. "Quando funcionem agregados, os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários assumem a designação unitária de tribunais administrativos e fiscais". (Portugal. Artigo 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro).

A sede dos Tribunais Administrativos de Círculo<sup>161</sup> e as respectivas áreas de jurisdição são determinadas por Decreto-Lei. O número de juízes e Tribunais é fixado por Portaria do Ministro da Justiça. Funcionam com juiz singular; cada juiz compete no julgamento de fato e de direito dos processos que lhe sejam distribuídos. Nas ações administrativas especiais, de valor superior à alçada, os Tribunais funcionam em formação de três juízes, competindo também no julgamento da matéria de fato e de direito<sup>162</sup>.

O Presidente do Tribunal Administrativo de Círculo<sup>163</sup> pode determinar que se faça julgamento com a intervenção de todos os juízes do Tribunal, sendo o quórum mínimo de dois terços quando se tratar de questão de direito nova e se essa suscitar dificuldades sérias e acalorar outros litígios. Esse procedimento é obrigatório em processos de massa.

Compete aos Tribunais Administrativos de Círculo<sup>164</sup> conhecer, em 1.<sup>a</sup> Instância, de todos os processos do âmbito da jurisdição administrativa, com exceção daqueles cuja competência, em primeiro grau de jurisdição, esteja reservada aos Tribunais Superiores e da apreciação dos pedidos que nestes processos sejam cumulados. Também compete em satisfazer as diligências pedidas por carta, ofício ou outros meios de comunicação que lhes sejam dirigidos por outros Tribunais Administrativos.

A sede dos Tribunais Tributários<sup>165</sup>, e as respectivas áreas de jurisdição, são determinadas por Decreto-Lei. O número de juízes e Tribunais é declarado por portaria do

---

<sup>161</sup> Portugal. Artigos 39.º e 40.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>162</sup> Ibidem, Artigo 39.º et seq..

<sup>163</sup> Ibidem, Artigo 41.º.

<sup>164</sup> Ibidem, Artigo 44.º.

<sup>165</sup> Portugal. Artigos 45.º e 46.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Ministro da Justiça. Funcionam com juiz singular, competindo no julgamento de fato e de direito; seus Presidentes têm competência correspondente ao Artigo 41.º dos Presidentes dos Tribunais Administrativos de Círculo.

Entre outras atribuições, compete aos Tribunais tributários conhecer das diferentes ações de impugnação, como atos de liquidação de receitas fiscais estaduais, regionais, locais, e parafiscais e atos de determinação de matéria tributável susceptíveis de impugnação judicial autônoma<sup>166</sup>.

Outro exemplo de competência desses Tribunais são as ações destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria fiscal; os pedidos de declaração da ilegalidade de normas administrativas de âmbito regional ou local, emitidas em matéria fiscal; e pedidos de providências cautelares para garantia de créditos fiscais.

Compete ainda cumprir os mandatos emitidos pelo Supremo Tribunal Administrativo ou pelos Tribunais Centrais Administrativos e satisfazer as diligências pedidas por carta, ofício ou outros meios de comunicação que lhe sejam dirigidos por outros Tribunais Tributários. À determinação da competência territorial dos Tribunais Tributários, são subsidiariamente aplicáveis os critérios definidos para os Tribunais Administrativos de Círculo.

De um modo geral, o Artigo 4.º do ETAF promove as principais competências dos Tribunais Administrativos e Fiscais. A essencial é dirimir os conflitos das relações jurídicas administrativas e fiscais, sendo responsáveis pela tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares. Também fiscalizam a legalidade das normas e demais atos jurídicos emanados por pessoas jurídicas de direito público, por quaisquer órgãos do Estado ou das Regiões Autônomas Portuguesas. Ainda têm a obrigação de promover a prevenção da violação e a reparação de bens públicos por entidades públicas, em matéria de ambiente, urbanismo, ordenamento do território, saúde pública, qualidade de vida, património cultural e bens do Estado, desde que não constituam ilícito penal ou contra-ordenacional.

---

<sup>166</sup> Ibidem, Artigos 49.º e 50.º.

### **2.3.3 Das Fontes Normativas do Direito Administrativo Português**

Um exame ténue das características principais das fontes normativas que fundamentam, organizam ou regulam a jurisdição administrativa portuguesa será exposto a seguir. Observam-se a Constituição Portuguesa, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento Administrativo e a Lei Geral Tributária.

#### **2.3.3.1 A Constituição Portuguesa**

O Estado que surge com a Constituição de 1976 legitima-se na realização do Direito e na realização da democracia económica, social e cultural. Para isso, age com respeito aos Direitos e liberdades fundamentais e à separação e interdependência de poderes. A necessidade da realização do Direito pelo Estado e, logo, pela Administração, obriga o mesmo a redescobrir meios de concretização da Justiça Administrativa, menosprezados na vigência da Constituição de 1933, e uma adequada organização dessa Justiça.

A ação administrativa não só deve obediência à Constituição e à lei como ainda aos princípios gerais de Direito e, entre eles, aos princípios da Imparcialidade e da Justiça, assegurados no Artigo 266.º, n.º 2. Dessa forma, os Tribunais Administrativos são organizados como órgãos de soberania, dotados de Poder Judicial, respeitando, também, o princípio da Independência, Artigo 203.º.

A Constituição Portuguesa organiza os órgãos jurisdicionais, apresenta seus princípios gerais e, também, algumas garantias relativamente aos magistrados em seu Título V. O principal Artigo é o 202.º, n.º 1, que dispõe que “os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo”. Incumbe aos Tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. Devem ser independentes e apenas sujeitos à lei, sendo as suas decisões obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas; essas decisões prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades; os Juízes são titulares, portanto, dessa soberania.

O Artigo 209.º informa quais são as categorias dos Tribunais além do Tribunal Constitucional. E, concernente ao Direito Administrativo, há o Supremo Tribunal Administrativo (órgão superior na hierarquia) e os demais Tribunais Administrativos e Fiscais.

Quando trata das garantias e incompatibilidades dos magistrados, o Artigo 216.º dispõe que “os juízes são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na lei”, “nem podem ser responsabilizados pelas suas decisões, salvas as exceções consignadas na lei”. E da mesma forma que no Brasil, os juízes não podem desempenhar qualquer outra função pública ou privada, salvo as de docentes ou de natureza científica jurídica não remuneradas.

A Constituição também dedica espaço ao Direito de acesso à Tutela Jurisdicional, quando fala que “a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos” (Artigo 20.º, n.º 1 da Constituição Portuguesa). E isso concretiza os Direitos e as garantias dos administrados conforme o Título IX da Constituição.

É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas. (Portugal. Artigo 268.º, n.º 4 da Constituição Portuguesa).

A Constituição Portuguesa, portanto, consagra o modelo de organização judiciária de domínio administrativo e fiscal paralelo ao dos tribunais comuns, acentuando a natureza jurisdicional dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a sua autonomia e especificidade.

### **2.3.3.2 O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais**

O principal escopo da criação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril) é a celeridade e a eficiência processual. O diploma, em sua implementação, visava aprimorar as tarefas do Supremo Tribunal Administrativo, transferindo algumas de suas competências ao Tribunal Central Administrativo, esse somente criado pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Espera-se, com as alterações introduzidas, dar à nossa justiça administrativa e fiscal os meios de que carece para desempenhar com competência mas também com celeridade a sua importante missão da defesa dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos e da legalidade, meios necessários para a realização plena do Estado de direito. (Portugal. Exposição de Motivos do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril).

O ETAF foi alterado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro; seu Artigo 1.º dispõe que os “tribunais da jurisdição administrativa e fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Essa compilação nos mostra a organização, o funcionamento e a competência de todos os Tribunais Administrativos permanentes, isto é, aqueles não constituídos *ad hoc* por acordo entre as partes.

O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais também é a última principal reforma no Contencioso Administrativo Português (Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro); o Supremo Tribunal Administrativo deixa de ser um Tribunal para a generalidade dos casos, convertendo-se, especialmente, em um Tribunal de Revista; o Tribunal Central Administrativo deixa de ser um Tribunal especial da função pública para se transformar em autêntico Tribunal de 2ª Instância; e os Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários ganham mais competências, o que exige um aumento em seu número.

A reforma também atinge o plano processual, não mais cabendo “o ‘recurso contencioso de anulação’, que é substituído por uma ação de impugnação de atos e normas e de condenação à prática de um e outros; unificam-se as ações sobre contratos, responsabilidade civil e reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos. (AMARAL; ALMEIDA, 2003, p. 5).

Com a reforma passou-se a admitir a cumulação de pedidos, por exemplo, a cumulação de um pedido de indenização dos danos causados pela Administração; e, enfim, revê-se e reforça-se o processo de execução das sentenças dos Tribunais administrativos.

[...] Salta-se do tradicional modelo francês de contencioso administrativo para um modelo mais próximo do modelo alemão de jurisdição administrativa. O primeiro, inspirado pela histórica figura do recurso hierárquico jurisdicionalizado e pela forte limitação dos poderes de decisão do juiz administrativo. O segundo, marcado por uma grande aproximação ao processo civil, pelas figuras típicas da ação constitutiva e condenatória e pela plenitude de jurisdição e verdadeiros tribunais integrados no Poder Judicial. (AMARAL; ALMEIDA, 2003, p. 6).

O novo ETAF foi alterado ainda antes da data da sua entrada em vigor pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro. Suas reformas sobrevieram desde 1999 e ajudaram profundamente a Organização Jurisdicional Portuguesa. Antes delas, o sistema passava por uma estagnação, não conseguindo prover a celeridade nos processos ou atender eficazmente a

população. Contudo, há dados que mostram que a quantidade de processos “*entrados*” e “*findos*” a cada ano está diminuindo<sup>167</sup>.

Ano		2009		2008		2007		2006		2005
Tribunal		<u>Tx.</u> <u>Eficiência</u>	<u>Tx.</u> <u>Resolução</u>	<u>Tx.</u> <u>Eficiência</u>	<u>Tx.</u> <u>Resolução</u>	<u>Tx.</u> <u>Eficiência</u>	<u>Tx.</u> <u>Resolução</u>	<u>Tx.</u> <u>Eficiência</u>	<u>Tx.</u> <u>Resolução</u>	<u>Tx.</u> <u>Eficiência</u>
<u>Supremo Trib. Administrativo</u>	➔	70,45%	102,16%	65,78%	96,47%	71,50%	117,61%	68,94%	113,69%	74,03%
<u>T. Central Admin. - Norte</u>	➔	44,47%	75,50%	54,56%	101,76%	51,80%	88,51%	51,84%	94,19%	45,53%
<u>T. Central Admin. - Sul</u>	➔	40,41%	80,01%	47,02%	86,39%	54,27%	115,08%	52,35%	141,34%	42,95%
<u>T. Central Administrativo</u>	➔	..	..	..	..	..	..	..	..	..
<b>Total</b>	➔	<b>48,04%</b>	<b>84,32%</b>	<b>53,20%</b>	<b>93,20%</b>	<b>57,57%</b>	<b>107,57%</b>	<b>56,76%</b>	<b>119,41%</b>	<b>53,45%</b>

Tabela 1 - Indicadores de Desempenho dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Ano		2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
Área Processual	Tipo de Espécie do Processo	<u>Duração média</u> <u>(em meses)</u>									
		<u>Justiça Administrativa Fiscal</u>	Execuções	➔	16	9	13	14	11	14	12
Acções especiais	➔		53	59	54	44	34	25	24	29	25
Procedimentos Cautelares	➔		1	1	2	2	13	2	2	2	2
Recursos Jurisdicionais	➔		8	8	9	12	10	11	9	10	10
Outros	➔		5	5	6	7	6	9	8	8	9
<b>Total</b>	➔		<b>9</b>	<b>11</b>	<b>13</b>	<b>16</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>11</b>	<b>13</b>	<b>13</b>

Tabela 2 - Duração Média dos Processos Findos na Justiça Administrativa Fiscal.

Atualmente, na Justiça Administrativa Fiscal com um todo, o tempo médio de duração dos processos de Execução Fiscal é de 15 meses, sendo que os recursos provenientes são julgados em até 8 meses (média). Os Tribunais superiores apresentam taxa elevada de solução de litígios (84,32%)<sup>168</sup>.

<sup>167</sup> Estatísticas disponibilizadas pela Direcção-Geral da Política de Justiça, Ministério da Justiça de Portugal. Disponível em <<http://www.dgpj.mj.pt/sections/estatisticas-da-justica/index/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>168</sup> "Taxa de Eficiência = N.º processos findos/(N.º processos pendentes no início do período + N.º processos entrados) x 100; Taxa de Resolução = N.º processos findos/N.º processos entrados x 100. O Indicador de Eficiência pretende aferir a capacidade de resposta dos Tribunais (medida pelo número de processos findos) face à procura enfrentada (medida pela soma dos processos que transitaram do período anterior e dos processos entrados). A Taxa de Resolução é um indicador complementar do anterior, permitindo medir o esforço de recuperação de pendências. Se este indicador for superior a 1, o número de processos findos é superior ao número de processos entrados, ou seja, além de se resolver um número de processos equivalente aos entrados, também se resolveram processos pendentes. Hipertexto informativo disponível em <[http://www.siej.dgpj.mj.pt/webeis/index.jsp?username=Publico&pgmWindowName=pgmWindow\\_634265770994218750](http://www.siej.dgpj.mj.pt/webeis/index.jsp?username=Publico&pgmWindowName=pgmWindow_634265770994218750)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Pretende-se, com as reformas, clarificar os critérios de delimitação da jurisdição administrativa, tendo em vista facilitar o efetivo acesso à tutela jurisdicional dos interessados, evitando conflitos de competência que apenas redundam numa morosidade acrescida do funcionamento da Justiça. O Sistema atual tem acolhimento na maioria dos países da União Européia e mostrou-se triunfante e propício a Portugal; trata-se de Tribunais com competência especializada em matéria administrativa, dotados de magistrados profundamente conhecedores das questões administrativas e do Direito Administrativo.

### **2.3.3.3 O Código de Procedimento Administrativo**

O Código do Procedimento Administrativo é a Lei geral que regula a atuação dos órgãos da Administração Pública, quando esta, exercendo suas atribuições, entra em relação com os particulares. Esse Código foi criado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro, e sofreu a última alteração pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro. A parte inicial do Código informa os conceitos de Processo e Procedimento Administrativos e dispõe quais são os órgãos da Administração Pública.

Entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução.

Entende-se por processo administrativo o conjunto de documentos em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administrativo. (Portugal. Artigo 1.º, n.os 1 e 2 do Decreto-Lei 442/91, 15 Novembro).

O Código apresenta os princípios norteadores da Administração Portuguesa; eles vinculam a aplicação dos atos e das normas administrativas que devem ser executadas com o respeito aos Direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Os principais princípios são os seguintes: (1) O Princípio da Legalidade, a Administração Pública deve obediência à Lei e ao Direito; (2) O Princípio da Igualdade, nas suas relações com os particulares, é vedado a predileção por razões de ascendência, sexo, raça, religião, ou outras heterogeneidades; (3) o Princípio da Proporcionalidade, as decisões administrativas que atinjam direitos ou interesses legítimos dos particulares têm de ser adequadas e proporcionadas aos seus objetivos a realizar; (4) o Princípio da Justiça, a Administração Pública deve atuar de forma ajustada à natureza e circunstâncias de cada caso concreto; (5) o Princípio da Imparcialidade, a Administração Pública deve ser isenta; não deve desfavorecer indevidamente os particulares;

(6) o Princípio da Boa-Fé, a Administração Pública e os particulares devem, nas suas relações, agir com boa-fé, respeitando a confiança das situações anteriormente criadas; (7) o Princípio da Colaboração da Administração com os Particulares, a Administração Pública deve colaborar estreitamente com os particulares, prestando-lhes as informações e esclarecimentos de que necessitem; (8) o Princípio da Participação, a Administração deve prover os meios com que os particulares defendam os seus interesses (Direito à audiência); (9) o Princípio da Decisão, os Órgãos administrativos têm o dever de decidir sobre quaisquer assuntos que lhes sejam apresentados, quer se trate de matérias que digam diretamente respeito aos que se lhes dirigem, quer de petições, queixas ou reclamações em defesa da Constituição, das leis ou do interesse geral; (10) o Princípio da Desburocratização e da Eficiência, a Administração Pública deve aproximar os seus serviços da população, visando à rapidez, economia e eficiência da sua ação; (11) o Princípio da Gratuitidade (*Gratuidade*), salvo Lei em contrário, o procedimento administrativo deve ser gratuito; (12) o Princípio do Acesso à Justiça, aos particulares é garantido o acesso à justiça administrativa, a fim de obter a fiscalização contenciosa dos atos da Administração, bem como para tutela dos seus Direitos ou interesses legalmente protegidos.

O CPA apresenta os sujeitos do procedimento administrativo, por um lado, a Administração Pública, atuando através dos seus órgãos, e, por outro, os administrados. Denota-se que no procedimento administrativo, o interesse público tem um peso superior, por essa razão, a Administração Pública pode realizar todas as diligências que considere necessárias. Isso tudo constitui a aplicação do Princípio do Inquisitório (Artigo 56.º do CPA). O Código de Procedimento Administrativo, em seus últimos capítulos, organiza a formulação dos pedidos feitos à Administração; o requerimento inicial, a prova, os recursos. Também trata dos atos e contratos administrativos, bem como da execução desses atos.

#### **2.3.3.4 A Lei Geral Tributária**

A Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, com última alteração pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, organiza, em síntese, a constitucionalidade das principais regras do Direito Tributário português, equacionando não

somente os princípios e normas do regime fiscal, como também do Processo Judicial Tributário (conforme os Artigos 95.º a 105.º da LGT).

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários. Portugal. Artigo 55 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

O diploma é organizado em cinco Títulos; o primeiro fornece uma definição dos Princípios Fundamentais da Ordem Tributária, acolhendo as normas da Constituição em sua parte fiscal e clarificando as regras de aplicação das Leis Tributárias; o segundo Título regula a relação Jurídica Tributária desde seu nascimento à sua extinção; o terceiro regula o Procedimento Tributário conforme, também, o Código do Procedimento Administrativo e à Quarta Revisão da Constituição Portuguesa, que desenvolveu e aprofundou as garantias dos cidadãos. No Título IV, são definidos os Princípios Fundamentais, também em harmonia com a Quarta Revisão do Processo Judicial Tributário. Em seu último Título, a Lei Geral Tributária define enuncia os Princípios Fundamentais do Sistema Sancionatório Tributário<sup>169</sup>.

### **2.3.3.5 O Código de Processo e Procedimento Tributário**

O Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, é o regulamento aplicado aos Processos Judiciais Tributários, sempre obedecendo à hierarquia das normas aplicáveis: Direito Comunitário e Internacional (Artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa), Lei Geral Tributária (Artigo 2.º da LGT) e de outras regulações especiais da liquidação e cobrança dos tributos parafiscais.

Nos casos em que o CPPT é omissivo, são empregadas (Conforme o Artigo 2.º do CPPT) as normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias (*e. g.*, CIRS, CIVA); as que versam sobre a organização e funcionamento da administração tributária (*e. g.*, Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Setembro, que aprovou a lei orgânica da Direção-Geral de Impostos); as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários (*e. g.*, ETAF e Código de Processo nos Tribunais Administrativos); o Código de Procedimento Administrativo; e o Código de Processo Civil.

---

<sup>169</sup> Portugal. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário regulamenta a relação jurídica e tributária e o procedimento tributário, tarefa que anteriormente cabia ao Código de Processo Tributário; o diploma se encontra dividido em cinco partes e são as seguintes:

No Título I (Disposições Gerais), encontram-se as garantias dos contribuintes; os conceitos de personalidade e capacidade tributária; as formas de representação em juízo; e a definição das competências dos serviços da Administração Tributária, dos Tribunais Tributários, dos Juízes, do Ministério Público e da Fazenda Pública. Também são determinados os prazos e as comunicações dos atos processuais, como as citações e notificações. No procedimento tributário, além da Administração Tributária, têm legitimidade os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido. (Portugal. Artigo 9.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

O Título II trata sobre o procedimento tributário propriamente dito, os procedimentos da Administração Tributária que não incumbem aos Tribunais Tributários (*e. g.*, as regras fundamentais do procedimento de *reclamação graciosa* – antiga nomenclatura para procedimentos puramente administrativos – Artigo 69.º e seguintes do CPPT).

O Título III regula o Processo Judicial Tributário (antigo *contencioso*), ou seja, a tramitação dos processos em sede dos Tribunais Tributários, mas não da execução fiscal, cujos trâmites se alojam no Título IV. O último Título contempla os recursos dos atos praticados no processo judicial.

#### **2.3.4 Da Execução Fiscal no Direito Português**

A execução fiscal portuguesa, ao contrário de nosso sistema pátrio, é procedida administrativamente haja vista ser realizada pelos próprios órgãos da Administração Pública, conjuntamente, com os Tribunais Tributários. O órgão competente para processar a execução fiscal é o "[...] serviço periférico local da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos Tribunais comuns, o Tribunal competente"

(Artigo 149.º do CPPT); esse mesmo órgão da execução fiscal é quem ordenará a citação do executado (Artigo 188.º, n.º 1 do CPPT).

São algumas das competências da Administração Pública na área tributária em Portugal: Liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos; receber e enviar ao Tribunal Tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues; Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes (Artigo 10.º do CPPT).

A cobrança dos créditos tributários pode ser realizada via pagamento voluntário por parte do contribuinte e pela chamada cobrança coercitiva (conforme Artigo 78.º do CPPT). O pagamento voluntário de impostos e demais dívidas e prestações tributárias constitui aquele efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias. Na outra forma de extinção da execução fiscal – pagamento coercitivo –, "o levantamento da quantia necessária para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido será feito por via de mandado passado a favor do órgão da execução fiscal" (Artigo 259.º, n.º 1, CPPT). E se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, será essa declarada extinta depois de feitos os pagamentos (conforme o Artigo 261.º, n.º 1, CPPT).

A execução fiscal portuguesa se realiza via títulos executivos, sendo esses os principais a certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado, a certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação das coimas (multas) e a certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga.

O CPPT prevê hipóteses de reclamações e recursos referentes às decisões dos órgãos de execução fiscal; o primeiro que se apresenta é o recurso hierárquico. Esses recursos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato impugnado e interpostos, no prazo de 30 dias a contar de sua notificação. O próprio autor do ato impugnado pode revogá-lo parcial ou totalmente.

Ainda dentro da Administração, existe o procedimento de reclamação graciosa, que visa à anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte. Essa reclamação tem a proposta de ser simplificada, sem as formalidades essenciais dos outros tipos de recursos disponíveis.

Esses seriam os recursos dentro da própria Administração Pública disponíveis; contudo, existem ainda os possíveis na Jurisdição Administrativa portuguesa; o CPPT dispõe que "as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da

Administração tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª instância" (Artigo 276.º, CPPT). Esse recurso ao Judiciário é apresentado no próprio órgão de execução fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ainda revogar o ato impugnado, solvendo a lide antes mesmo de ingressar na Justiça.

Para que o processo siga à Justiça Tributária, é necessária, antes de tudo, a realização da penhora e da venda dos bens (Artigo 278.º, n.º 1, CPPT); contudo, há uma especialidade legal que visa proteger o Direito do Contribuinte que se encontra em uma situação de prejuízo irreparável; segue transcrito o Artigo 278.º, n.º 3 do CPPT, bem como suas alíneas:

O disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida. (Portugal. Artigo 278.º, n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Dessa forma, se protege o Administrado de uma eventual sanha administrativa em obter o valor do tributo sobre qualquer forma e pretexto. E mais ainda, esse recurso é tratado como um processo urgente, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no Tribunal que não tenham esse caráter. Contudo, o contribuinte que alegar prejuízo irreparável e não apresentar um fundamento razoável será considerado como litigante de má-fé.

Portugal também possui o Princípio da Dupla Apreciação, ou seja, dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Seção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. E, das decisões do Tribunal Central Administrativo, cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, para o Supremo Tribunal Administrativo.

O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos da Administração e dos Contribuintes. A compilação estudada impõe o Princípio do Tempo Útil, ou seja, o processo judicial tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª Instância que lhe ponha termo (conforme Artigo

96.º do CPPT). Atualmente, no Brasil, é comum um processo de execução fiscal ter a duração média de 10 anos.

O Artigo 97.º do CPPT informa todos os tipos de processos (recursos) judiciais existentes no Direito Tributário português; os mais importantes são os seguintes: a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários; a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação; os recursos, no próprio processo, dos atos praticados na execução fiscal; e a oposição, que seria comparável aos embargos à execução no Direito brasileiro.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário, tentando proteger a Administração quando há "[...] justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens" (Artigo 214.º, n.º 1, CPPT) por parte do contribuinte, promove que a Fazenda Pública junto do competente Tribunal Tributário pode requerer arresto de bens suficientes para garantir a dívida exequenda, bem como o acrescido de mora.

Finalmente, a penhora somente pode ser realizada acima de bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e de seu acrescido. A seguir, listam-se alguns exemplos de bens que podem ser penhorados no Direito português: móveis; veículos automóveis de aluguel (táxis); valores depositados; outros créditos; créditos de partes sociais ou quotas em sociedade; títulos de crédito emitidos por entidades públicas; quaisquer abonos ou vencimentos (em Portugal é possível a penhora em vencimentos de funcionários públicos, empregados de pessoa direito público, em salário de empregados de empresas privadas e até mesmo de pessoas particulares). Quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para o pagamento da execução, essa, então, prosseguirá em outros bens.

Resumidamente, essa seria o modelo de execução fiscal português; suas principais características são a origem na própria esfera administrativa e a forma célere que seus atos administrativos e judiciais decorrentes são executados. Isso tanto satisfaz a Administração, que obtém o seu recurso devido, como o contribuinte, que pode perquirir seus fundamentos em defesa (sua prestação jurisdicional) em tempo hábil.

### 2.3.5 Da Entrevista com Doutrinador Português em Direito Tributário

Houve a oportunidade de entrevistar o Professor Vasco António Branco Guimarães, Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Castilha-la-Mancha, a respeito de como realmente estaria organizada a duplicidade de instâncias em Portugal; abaixo estão transcritas as principais questões apresentadas ao Professor.

Questão 1. Entrevistador: Na Pesquisa encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ –, buscamos evidenciar à sociedade brasileira que a duplicidade entre os Processos Administrativos e os Processos Judiciais – decorrente dos julgamentos sem definitividade da esfera Administrativa – é um erro para o país. Em sua percepção, o modelo de duplicidade de processos acima exposto beneficia, em nada altera ou prejudica o Estado brasileiro? E isso em qual medida?

Dr. Vasco Guimarães: Dos estudos da Teoria do Estado e da prática de aplicação, sabemos que a Administração e o Judiciário cumprem funções próprias; a questão é saber onde começa e termina a atuação do Judiciário em uma determinada situação tributária. Se uma lide é resolvida por consenso não há necessidade de se percorrer todo o Judiciário. O litígio deixaria de existir enquanto litígio; se a lide é resolvida por unanimidade nos conselhos de contribuintes, subsiste litígio? se foi encontrada uma correta solução, então porque ir novamente ao Judiciário? O Judiciário serve para analisar conflitos normativos.

Questão 2. Entrevistador: A execução tributária, no modelo apresentado, pode ser clamada como eficiente no Brasil? A arrecadação final de tributos estaria prejudicada?

Dr. Vasco Guimarães: Aquilo que se está por cobrar, ou seja, o resultado final, no Brasil é muito significativo; o sistema tributário e fiscal não está eficiente.

Questão 3. Entrevistador: As decisões do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais – CARF –, órgão julgador colegiado e recursal da Jurisdição Administrativa brasileira, e as do Poder Judiciário são decisões que apresentam qualidade semelhante?

Dr. Vasco Guimarães: As decisões dos conselhos de contribuintes (o CARF) são em regra de muito boa qualidade jurídica e é comum a todos os conselhos contribuintes e de jurisdição administrativa. Não que as decisões dos magistrados sejam ruins, mas a questão está mais relacionada à especialização dos magistrados, que no Brasil é insuficiente.

Questão 4. Entrevistador: Nos julgamentos do CARF, é possível seguir os princípios do devido processo, notadamente, o da Imparcialidade, mesmo fazendo aquele órgão parte da estrutura organizacional do Ministério da Fazenda?

Dr. Vasco Guimarães: Em uma decisão consensual o árbitro ou aquele que julga pode julgar contra o Ministério dizendo que o imposto é indevido; isso não é contra a legalidade, a pessoa julga a legalidade, defende a aplicabilidade da norma. Subiste diferença entre decisões consensuais daquelas que retêm litígios. Os princípios do Devido Processo, assim como outros, estão perfeitamente acautelados no CARF; são seguidos de forma correta.

Questão 5. Entrevistador: O Sistema acima caracterizado impõe mais custos ou mais benefícios ao Estado brasileiro?

Dr. Vasco Guimarães: Gostaria de analisar uma estatística: quantas decisões são impugnadas do CARF à Justiça Comum. De 100 decisões quantas são objetos de recurso à Justiça. Se somente 20 questões ingressam no Judiciário, os conselhos de contribuintes têm sua razão de ser. Meu conhecimento é de que grande parte das decisões não são impugnadas.

Questão 6. Entrevistador: Em sua concepção, onde encontraríamos a origem do problema brasileiro acima citado? Poderia precisar a partir de qual década iniciou-se tal processo? Qual motivo desencadeou esse fator?

Dr. Vasco Guimarães: O Brasil não tem tradição de um Tribunal Administrativo, o Brasil construiu sua Administração de forma específica; por essa razão, tornou-se indispensável a criação de um órgão de caráter tecnocrático, pois o Judiciário não tem essa capacidade.

Questão 7. Entrevistador: No Art. 5º da Const. de 1988, os Incisos XXXV e LIV, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, funcionam como a objeção fundamental do Sistema Jurisdicional Brasileiro à Jurisdição Administrativa com definitividade. O que o Prof. entende por essa objeção?

Dr. Vasco Guimarães: Não é errado o Judiciário querer apreciar, somente deveria ser cabível a um Judiciário efetivamente preparado. Um juiz no Brasil não está especializado para essa questão.

Questão 8. Entrevistador: A especialização do julgador tributário influi na qualidade das decisões advindas? A especialização promove favorável custo-benefício à arrecadação? E ao Estado de Direito?

Dr. Vasco Guimarães: Sim, no Direito Comparado, por exemplo, a Espanha possui jurisdição especializada, a Itália, a França, Portugal, todos têm. Será tão errado realmente? Todos esses países possuem tribunais especializados; eles não estão errados.

Questão 9. Entrevistador: O Prof. tem percepção quanto ao tempo médio despendido do início ao termo de um processo administrativo fiscal? E quanto ao tempo médio de duração de um processo tributário judicial, notadamente, os Embargos de Execução e Ordinárias?

Dr. Vasco Guimarães: a judicial é muito mais longa, tem ações q perduram por 15 anos na justiça, na administração também é grave mas com menor duração acredito com 4 anos

Questão 10. Entrevistador: Em Portugal, qual o tempo médio de duração de um processo cuja competência caiba à jurisdição administrativa e fiscal?

Dr. Vasco Guimarães: Se há consenso entre a Administração e o administrado, a duração é imediata, pois não há litígio. Contudo, se esse não for o caso, o tempo médio de duração de um processo, do início ao fim, passando por todas as instâncias, devido ao problema da acumulação de processos, é de 2 a 3 anos.

Questão 11. Entrevistador: Qual a eficiência da execução tributária na arrecadação portuguesa?

Dr. Vasco Guimarães: Do ponto de vista daquilo que se consegue cobrar, ou seja, o montante liquidado, chega a ser de 20 a 30%, mas aquilo que a Administração cobra pode ser exagerado, pois nunca deveria ter existido

Questão 12. Entrevistador: Sabemos que Portugal possui duas jurisdições separadas: uma administrativa; outra, judiciária. Qual o custo-benefício na arrecadação para o Estado português nessa divisão?

Dr. Vasco Guimarães: Os juízes administrativos são partes integrantes da Administração, mas o ganho de eficácia é grande, o juiz sabe o que tá falando, permite que poupemos esforços e apreciemos uma maior qualidade, uma coerência e seguridade jurídica. Dá mais segurança ao contribuinte.

Questão 13. Entrevistador: Que sugestão poderia compartilhar com a Pesquisa para o saneamento do erro apontado?

Dr. Vasco Guimarães: Sugeriria fazer do CARF a primeira instância; se as decisões fossem consensuais, seriam homologada por um juiz tributário, se houvessem questões de de volume constitucional e legal, poderia ser cabíveis recursos às câmaras superiores.

## 2.4 DO SISTEMA ESTADUNIDENSE

Não há de se falar em unicidade no Poder Judiciário americano, pois sua jurisdição é estritamente dividida em federal e estadual e admite muitas especializações, seja por matéria, seja por competência territorial, como por exemplo, a Corte de Falências (*Bankruptcy Court*).

E fora da área do Poder Judiciário (fora do *Judicial Branch*) ainda existem diversas Cortes que exercem jurisdição especializada. Estas Cortes não fazem parte do Sistema Judiciário Americano<sup>170</sup>; são Tribunais especiais ou outras entidades, que fazem parte do Poder Executivo ou Legislativo e resolvem certas categorias de lides processuais. Servem de exemplo a Corte de Apelações dos Veteranos das Forças Armadas (*Court of Veterans Appeals*), a Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*), a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*), a Corte Tributária (*Tax Court*) e as Agências Administrativas federais e estaduais.

### 2.4.1 Da Organização Jurisdicional Estadunidense

A fim de providenciar um panorama explicativo de como é estruturada a divisão de instâncias (administrativa e judicial) no sistema jurisdicional estadunidense, é necessário, primeiramente, relatar alguns aspectos introdutórios que descrevem a complexa organização judicial dos Estados Unidos da América.

Pode-se dizer que a Organização judicial americana, normativamente, é encabeçada pela Constituição do país, mas de forma não centralizada, deixando que Leis dos Estados federados organizem suas Justiças dentro de suas peculiaridades locais. A principal legislação que trata sobre a organização de competências da Justiça federal e sobre sua organização é o Código dos Estados Unidos (*United States Code*).

---

<sup>170</sup> Conforme [hipertexto informativo disponível em <http://www.uscourts.gov/FederalCourts/UnderstandingtheFederalCourts/FederalCourtsStructure.aspx>](http://www.uscourts.gov/FederalCourts/UnderstandingtheFederalCourts/FederalCourtsStructure.aspx). Acesso em 25 de Novembro de 2010.

### 2.4.1.1 A Suprema Corte dos Estados Unidos da América

A Suprema Corte é a mais alta corte na hierarquia do Poder Judiciário federal dos Estados Unidos da América<sup>171</sup>. Abaixo desse Supremo Tribunal, se encontram as Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância Federal (*Trial Courts*) e os Tribunais de Apelação Federais (*Appellate Courts*)<sup>172</sup>.

A Suprema Corte dos E.U.A. se compõe por nove membros. Seu Presidente, é o Chefe de Justiça, atualmente, desde 2005, encabeçado por John Glover Roberts Jr., nomeado pelo então Presidente do Executivo George W. Bush. A Suprema Corte, ao contrário da grande quantidade de processos que nosso Supremo Tribunal Federal precisa apreciar anualmente, ouve apenas um número limitado de casos que a ela incumbe decidir<sup>173</sup>. Esses casos podem começar nos Tribunais Federais ou Estaduais, e devem tratar de questões importantes sobre a Constituição ou Leis Federais; sua jurisdição também é prevista na Constituição do país (Artigo 3.º, § 1.º) bem como por vários outras Leis do Parlamento, sendo a mais importante o § 1251 e seguintes do Código dos Estados Unidos<sup>174</sup>.

A maioria dos casos envolve o reexame de uma decisão de outra Corte, portanto, não há júri e não são ouvidas testemunhas<sup>175</sup>. Para cada caso, os juízes do Supremo Tribunal dispõem dos procedimentos prévios do processo e um resumo impresso contendo os argumentos de cada lado da lide.

---

<sup>171</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>172</sup> Estados Unidos. Artigo 3.º, § 1.º da Constituição dos Estados Unidos da América.

<sup>173</sup> Cerca de 10.000 (dez mil) petições são requeridas à Corte durante um ano. Além disso, aproximadamente, mais 1.200 (mil e duzentos) pedidos de vários tipos são apresentados anualmente podendo ser decididos por um juiz singular da Suprema Corte. Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.supremecourt.gov/about/briefoverview.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>174</sup> Estados Unidos. §1251 et seq., Título 28 do Código dos Estados Unidos da América.

<sup>175</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.supremecourt.gov/about/procedures.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

### 2.4.1.2 As Cortes de Apelação Federais

Os noventa e quatro Distritos Judiciais Federais se organizam em doze Circuitos Regionais (*Federal Circuits*); cada um desses Circuitos há uma Corte de Apelações<sup>176</sup>. Os Tribunais de Apelações ouvem recursos advindos das Cortes Distritais dentro de seu território (também apreciam os recursos de decisões de órgãos administrativos federais). Possuem jurisdição em todo o país para conhecer de recursos que envolvem Leis sobre patentes e processos julgados pelo Corte de Comércio Internacional (Court of International Trade) e da Corte de Reivindicações Federais (Court of Federal Claims).

### 2.4.1.3 As Cortes de 1ª Instância Federal

As Cortes de 1ª Instância Federal (Cortes *Distritais*) são os Tribunais de julgamento basilares da organização judiciária federal norte americana<sup>177</sup>. Suas competências são estabelecidas inicialmente na Constituição e pormenorizada por atos do Parlamento, sendo as principais aquelas alencadas nos parágrafos 1331 e seguintes do Código dos Estados Unidos (28 U.S.C. § 1331 *et seq.*), *e. g.*, ações civis decorrentes da Constituição, leis e tratados dos Estados Unidos; certas ações civis entre os cidadãos de estados diferentes; ações cíveis em que os Estados Unidos é parte; possuem competência para conhecer quase todas as categorias de casos federais, incluindo tanto em matéria civil e penal.

Nos Estados Unidos, a divisão territorial das Cortes federais dá-se através de *Distritos Judiciais Federais*; cada Estado da Federação possui ao menos um Distrito (hoje existem noventa e quatro). E mesmo na base da organização do sistema judiciário federal há mais divisões pela necessidade de especialização da matéria a ser julgada; dentro de cada Distrito existe uma Corte de Falências (*Bankruptcy Court*), como unidade especializada das Cortes Distritais.

---

<sup>176</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>177</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Há ainda certos tipos de processos que estão sobre a jurisdição nacional da Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*); são, efetivamente, questões que tratam sobre comércio internacional e demais questões aduaneiras.

Outra Corte com jurisdição especial é a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*); tem jurisdição sobre a maioria dos pedidos de indenização pecuniária contra os Estados Unidos, disputas sobre contratos federais, tomada ilegal de propriedade privada pelo governo federal, entre outros pedidos contra o país.

#### **2.4.1.4 As Cortes Estaduais**

O Poder Judiciário americano também é dividido em federal e estadual, contudo, não aos moldes brasileiros, separando as competências de cada jurisdição; a Justiça estadual americana se organiza perculiarmente, ou seja, dentro das necessidades e possibilidades de cada Estado federado. A maioria das Leis americanas é de competência dos Estados partícipes, o que faz com que a maior quantidade de competências recaia sobre a Justiça Estadual.

Entretanto, essas competências muitas vezes são concorrentes entre as jurisdições estaduais e federais, ou seja, as partes podem optar por Tribunal Distrital federal ou um Tribunal estadual para proporem suas lides e qualquer delas poderá retirar seu caso de um Tribunal estadual para um Tribunal federal, desde que o juiz federal também tenha competência originária sobre o assunto<sup>178</sup>.

Por exemplo, as Cortes estaduais atuam em casos como divórcio e guarda de menores, sucessões e heranças, a maioria dos casos criminais, disputas contratuais e infrações de trânsito. A esfera Federal assume casos que envolvem a constitucionalidade de uma Lei, Leis e Tratados que os EUA fazem parte, disputas entre Estados federados, direito marítimo e falências.

Comparativamente a Justiça federal, podem existir, na esfera estadual, três instâncias hierárquicas. A Constituição e as Leis de cada Estado estabelecem os Tribunais estaduais. Um Tribunal de última instância, muitas vezes conhecido como Suprema Corte, é normalmente o

---

<sup>178</sup> Estados Unidos. § 1441 et seq., Título 28 do Código dos Estados Unidos da América.

mais alto Tribunal de um Estado. Alguns Estados também têm um tribunal intermediário de recursos (Court of Appeals). Abaixo desses Tribunais de recurso são as Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância de cada Estado (*Trial Courts*)<sup>179</sup>.

Quanto à nomeação dos juízes destes tribunais, na esfera federal, conforme o Artigo III, § 1.º da Constituição Americana, os juízes federais são nomeados pelo Presidente do Executivo e confirmados pelo Senado; na área estadual os juízes são selecionados em uma variedade de maneiras que podem incluir eleição, nomeação por um determinado tempo, nomeação vitalícia, entre outros métodos.

#### 2.4.2 Do Sistema Tributário Estadunidense

O sistema econômico, financeiro e tributário americano é administrado pelo Departamento do Tesouro (*The Department of the Treasury*), criado já em 1789 por ato do Parlamento (*Act of Congress Establishing The Treasury Department, September 2, 1789*); é o órgão executivo responsável pela promoção da economia e da segurança financeira dos Estados Unidos da América.

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled, That there shall be a Department of Treasury, in which shall be the following officers, namely: a Secretary of the Treasury, to be deemed head of the department; a Comptroller, an Auditor, a Treasurer, a Register, and an Assistant to the Secretary of the Treasury, which assistant shall be appointed by the said Secretary. (Estados Unidos. Seção 1, Capítulo XII, Ato do Parlamento Estabelecendo o Departamento do Tesouro, 2 de Setembro de 1789).

Este órgão aconselha o Presidente sobre questões econômicas e financeiras, promovendo o crescimento econômico sustentável, e promove a melhoria da governança nas instituições financeiras. O Departamento do Tesouro, opera e mantém sistemas que são críticos para infra-estrutura financeira do país, como a produção de moedas e notas, o desembolso de pagamentos para o público americano, a cobrança de receitas, e os empréstimos dos fundos necessários para executar o governo federal.

---

<sup>179</sup> MARTINS, Alberto André Barreto. **Organização Judiciária dos Estados Unidos da América**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande do Sul. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7430](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7430)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010 e também conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.courts.state.ny.us/courts/trialcourts.shtml>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Todas estas funções e competências são exercidas por escritórios (*offices*) e departamentos especializados (*bureaus*). São exemplos de escritórios do Departamento do Tesouro o escritório das Finanças Domésticas (*Domestic Finance*), que aconselha e auxilia nas áreas de finanças domésticas e serviços bancários; o escritório da Política Econômica (*Economic Policy*), responsável por relatórios atuais e futuros de desenvolvimentos econômicos e auxilia na determinação de políticas econômicas adequadas; e escritório da Política Fiscal (*Tax Policy*), que desenvolve e implementa as políticas fiscais e programas governamentais. São exemplos de departamentos especializados o departamento da Dívida Pública (*Bureau of the Public Debt*), que administra esta dívida através da emissão e manutenção do Tesouro dos E.U.A., de poupança e outros títulos especiais; e o Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Service*) é o maior dos departamentos do Tesouro, sendo responsável por determinar, avaliar e cobrar as receitas internas nos Estados Unidos da América.

#### 2.4.2.1 O Serviço de Arrecadação Interna

O Serviço de Arrecadação Interna ou IRS (sigla em inglês) é um dos administradores fiscais mais eficientes do Mundo. No ano fiscal de 2009 (de 1.º de Outubro de 2008 a 30 de Setembro de 2009), esse departamento arrecadou mais de U.S. \$ 2,3 trilhões (dólares); foram empregados 105.814 indivíduos, sendo que o custo total de coleta foi de cinquenta centavos para cada cem dólares arrecadados (1/200)<sup>180</sup>.

O IRS é organizado com o fim de executar as responsabilidades do Secretário do Tesouro sob a Seção 7801 e seguintes do Código do Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Code*)<sup>181</sup>. O Secretário tem plena autoridade para administrar e fazer cumprir as Leis do Serviço de Arrecadação e tem o poder de criar uma agência estatal para fazer cumprir essas Leis, a mais importante, logicamente, é a arrecadação de tributos dos contribuintes. O IRS foi criado com base nesta autorização do Parlamento.

Contudo, caso os tributos devidos pelos contribuintes não sejam pagos, o Departamento pode solicitar (amigavelmente) que o contribuinte tome medidas para pagá-los,

---

<sup>180</sup> INTERNAL Revenue Service. **Data Book, 2009**, Publication 55B, Washington, DC, March 2010, p. 63.

<sup>181</sup> Estados Unidos. § 7801 et seq., Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

como a venda ou a hipoteca de quaisquer ativos sob sua propriedade. O Departamento, administrativamente, também poderá promover a cobrança forçada de tais tributos, como a realizada diretamente em contas bancárias, salários ou outros rendimentos, ou tomando outros ativos.

Entretanto, o contribuinte, haja vista existirem diferentes repartições dentro de IRS responsáveis pela tomada de decisões concernentes à aplicação da legislação tributária, pode discordar da arrecadação a qual se sujeita, em outras palavras, o contribuinte pode não concordar com alguma determinação do Serviço de Arrecadação. O administrado pode requerer vistas do seu caso ao Escritório de Apelações do IRS (*Appels Office*)

O Escritório de Apelações é independente como qualquer outro escritório do IRS e serve como um fórum informal administrativo para qualquer contribuinte que não concorde com uma determinação do Serviço de Arrecadação<sup>182</sup>. As divergências relativas à aplicação da Lei tributária podem ser resolvidas de forma justa e imparcial, sem chegar a tribunais ou a julgamentos formais, tanto ao contribuinte quanto ao Governo. É inclusive proibida a comunicação dos julgadores com outros funcionários da Receita<sup>183</sup>.

O Escritório de Apelações tem autoridade exclusiva e definitiva para decidir casos tributários, não sendo passível de revisão por outro órgão. Acordos orais e questões não resolvidas não são vinculantes; existem, na realidade, diversas espécies de acordos entre a Receita e o Contribuinte<sup>184</sup>; são formulários especiais do IRS que oficializam aquilo decidido entre as partes. São alguns exemplos de formulários os seguintes: formulário 870, acordo entre contribuinte e Receita antes de ir para o Escritório de Apelações, os casos podem ser revistos pelo contribuinte através de pedidos de ressarcimento; formulário 870-AD, acordos feitos pelo Escritório de Apelações, vinculam tanto o Governo, quanto o contribuinte; e formulários 866 e 906 (*closing agreements*), formulários com previsão expressa no Código Tributário Americano (26 U.S.C. § 7121 *et seq.*), cujos efeitos são realmente definitivos<sup>185</sup>.

Não sendo possível resolver a questão de forma administrativa, o contribuinte deve optar entre pagar o tributo ou recorrer a uma das três Cortes disponíveis: a Corte Tributária (*United States Tax Court*), Corte de Reivindicações Federais (*United States Court of Federal*

---

<sup>182</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.irs.gov/individuals/article0,id=160726,00.html>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>183</sup> WATSON, Camilla E.; MORGAN, Patricia T.. Tax Procedure and Tax Fraud. 3.<sup>a</sup> Ed., St. Paul, MN: Thomson/West, 2006, p. 106.

<sup>184</sup> Ibidem, p. 104-109.

<sup>185</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.irs.gov/businesses/article0,id=180778,00.html>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

*Claims*) ou às próprias Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância (*United States District Courts*); cada uma apresenta características próprias e todas possuem jurisdição independente em matéria tributária<sup>186</sup>.

#### 2.4.2.2 A Corte Tributária

A Corte Tributária dos Estados Unidos da América é um órgão estabelecido pelo Congresso nos termos do Artigo I da Constituição americana e pelo Código dos Estados Unidos (*United States Code*) no Título 26, § 7441 e seguintes. Sua função é dirimir litígios entre contribuintes e Administração Pública; possui jurisdição para tanto, apesar de não fazer parte do Poder Judiciário (*Judicial Branch*). Essa Corte é composta por 19 membros nomeados, sendo que todos estes julgadores possuem especialização na matéria tributária e aplicam seus conhecimentos de forma a garantir que os contribuintes sejam avaliados imparcialmente.

Na Corte Tributária, o contribuinte pode contestar o tributo lançado pelo auditor fiscal antes de pagar qualquer quantia. O processo se inicia pela apresentação de uma petição que deve ser oportunamente apresentada dentro do prazo permitido. A Corte não pode prolongar o tempo de apresentação desta petição que é definido por Lei. Sua jurisdição é exposta nos Regulamentos de Prática e Procedimento, código que organiza e regulamenta o funcionamento da Corte Tributária (Regra 13, Título II).

O propósito das petições é oferecer às partes e a Corte o conhecimento de matérias controversas e também suas respectivas posições a respeito. As petições devem ser simples, concisas e diretas, sem a necessidade de formulários técnicos<sup>187</sup>. "There shall be a petition and an answer, and, where required under these Rules, a reply. No other pleading shall be allowed, except that the Court may permit or direct some other responsive pleading. (See Rule 173 as to small tax cases.)" (Estados Unidos. Regra 30, Título IV dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária).

---

<sup>186</sup> WATSON; MORGAN, op. cit., p. 242.

<sup>187</sup> Estados Unidos. Regra 31, Título IV dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.

Em certos litígios fiscais envolvendo 50 mil dólares ou menos, os contribuintes podem optar por ter o seu caso analisado de forma simplificada<sup>188</sup>; este procedimento é geralmente menos formal e resulta em uma rápida disposição da Corte, mas, desta decisão, não é passível qualquer recurso. O ônus da prova recai sobre o requerente, exceto quando a própria Corte determina em contrário (Regra 142, Título XIV, Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária). No entanto, a grande maioria dos casos é resolvida por um acordo mútuo, sem a necessidade de julgamento. Havendo necessidade, o processo é analisado por apenas um julgador, que emite um parecer, estabelecendo as conclusões de fato. O caso é decidido em conformidade com o parecer deste julgador singular.

Após a decisão da Corte Tributária, o contribuinte ainda pode peticionar pedidos de reconsiderações e revisões<sup>189</sup> (ainda dentro da Corte Administrativa) ou apelar judicialmente para as Cortes de Apelação (*United States Court of Appeals*)<sup>190</sup>, dessa forma, entrando propriamente na instância do Poder Judiciário.

#### **2.4.2.3 A Corte de Reivindicações Federais**

A Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*) também é um órgão criado nos termos do Artigo I da Magna Carta americana e organizada pelo Código dos Estados Unidos (*United States Code*) no Título 28, § 171 e seguintes. O Tribunal é composto por dezesseis juízes indicados pelo Presidente do Poder Executivo e confirmados pelo Senado para um mandato de quinze anos.

Sua jurisdição é explicitada no § 1491, Título 28 do Código dos Estados Unidos; analisa reivindicações pecuniárias baseadas na Constituição dos E.U.A., em Leis federais, em decretos do Executivo, ou em contratos firmados com o Governo. A Corte ainda possui jurisdição concorrente com Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância (*U.S. District Courts*) quando as partes reivindicarem uma importância menor que dez mil dólares (§ 1346, Título 28) ou quando o caso envolve contratos firmados com o Governo Federal e são caem sobre a competência de alguma Agência Reguladora (§ 1491, b, 1, Título 28). As reivindicações possuem o prazo

---

<sup>188</sup> Ibidem, Regra 170, Título XVII.

<sup>189</sup> Estados Unidos. Regra 160 et seq., Título XVI dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.

<sup>190</sup> Ibidem, Regra 190, Título XIX.

prescricional de seis anos (§ 2501, Título 28); para serem analisadas pela Corte, devem ser a ela endereçadas dentro deste prazo.

A jurisdição desta Corte é nacional, ao contrário da jurisdição das Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância (*District Courts*), que possuem jurisdição territorial especificada. Entre as petições mais comuns então as reivindicações sobre violações de contratos, exação ilegal, pagamento de salários de pessoal militar, violação de patentes e restituição de tributos. Cada processo de reivindicação tem como valor médio questionado a quantia de um milhão de dólares<sup>191</sup>; mais de 60% das empresas listadas pela revista *Fortune 100* possuem processos pendentes na Corte de Reivindicações<sup>192</sup>. Os julgamentos também não contam com a participação do júri; as decisões são tomadas pelos próprios julgadores, pois o reivindicado é sempre o Governo Estadunidense.

#### 2.4.2.4 Os Direitos dos Contribuintes na Instância Administrativa

A Lei Pública 104-168 (*Public Law*), Carta de Direitos do Contribuinte 2 (*Taxpayer Bill of Rights 2*), foi assinada Presidente Clinton em 30 de Julho 1996. Esta Lei contém inúmeras disposições que visam fornecer uma maior proteção aos direitos do contribuinte no cumprimento Código do Serviço de Arrecadação (*Internal Revenue Code*) bem como o próprio Serviço de Arrecadação Interna (*I.R.S.*).

Dessa forma, já na esfera administrativa, ou seja, fora da jurisdição do Poder Judiciário (*judicial branch*), o contribuinte tem direitos processuais específicos. Todos os funcionários do Departamento do Tesouro que mantêm contato com seus administrados são treinados no compromisso de tratar de forma justa e imparcial os contribuintes<sup>193</sup>. É exemplo a determinação do § 6304, Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C. § 6304 et seq.), concernente às práticas justas de arrecadação tributária (*Fair tax collection practices*), quando informa que o Secretário do Tesouro (a Administração) não pode se envolver, perseguir, oprimir, ou abusar de qualquer pessoa, em conexão com a cobrança de quaisquer impostos não pagos.

---

<sup>191</sup> Conforme hipertexto informativo disponível em <<http://www.uscfc.uscourts.gov/about-court>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>192</sup> UNITED States Court of Federal Claims, The People's Court. **Court History Brochure**. p. 13.

<sup>193</sup> INTERNAL Revenue Service. **Protecting Taxpayers' Rights**. Setembro, 1997. FS-97-20, p. 1.

Os E.U.A. mantêm uma postura rígida concernente a manutenção da privacidade do indivíduo comum, o que torna esse direito talvez o mais importante dentro de seu sistema arrecadatório. Outros direitos apresentados como basilares nas discussões administrativas são os de ser representado por advogado, pagar somente aquilo que a Lei determina e poder recorrer administrativamente dos tributos que entender não ser obrigado a pagar.

### 2.4.3 Da Execução Fiscal no Direito Estadunidense

A execução fiscal nos E.U.A. pode ser realizada administrativamente por repartições do Serviço de Arrecadação Interna (*I.R.S.*) ou judicialmente, após uma decisão transitada em julgado, por qualquer Corte competente na matéria.

A execução fiscal judiciária (*foreclosure action*), nas poucas vezes em que é utilizada, presta-se para administrar conflitos de interesse entre credores. Trata-se de terceiros que também têm direitos ou expectativas em relação aos bens de devedores, pelo que a Administração fiscal busca o Judiciário para preventivamente sanar dúvidas e “senões”, que possam posteriormente invalidar esforços implementados na fase administrativa. (GODOY, 2009, p. 121).

A execução fiscal administrativa tem início com o procedimento da avaliação do tributo devido (*assessment of tax*)<sup>194</sup>, que poderia ser melhor traduzido à realidade brasileira por lançamento fiscal; o intuito daquele procedimento é análogo a este do Brasil, ou seja, o contribuinte tem o direito de acessar e analisar o montante de tributos exigido pela Administração. O devedor pode parcelar sua dívida (*installment agreement*) ou propor outros acordos com o Fisco em certos casos (*hearing*)<sup>195</sup>.

Contudo, depois de demandado para tanto, se o indivíduo negligencia ou se recusa a pagar seus impostos, serão penhorados (*lien*), em favor Administração Fazendária, todos os seus bens e propriedades até atingir o montante devido (incluindo os juros, multas e outros custos adicionais)<sup>196</sup>. O termo *lien* é melhor traduzido por garantia; essa garantia é eficaz a partir da data do lançamento (*assessment of tax*) e continua em vigor até que o mesmo seja satisfeito ou se tornar inexecutável (em razão do lapso de tempo, a prescrição, por exemplo). Além de imóveis, bens móveis, como contas bancárias e salários podem estar sujeitos à execução fiscal. Há bens que não podem ser objetos de garantia; estão destacados no § 6334,

---

<sup>194</sup> Estados Unidos. § 6201, Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

<sup>195</sup> Ibidem, § 6320, b, Título 26.

<sup>196</sup> Ibidem, § 6321, Título 26.

Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C. § 6334), *e. g.*, peças de vestuário, livros, alimentos, e cabeças de gado ou aves (limite de 6.250,00 dólares). A garantia em si não transfere a propriedade do contribuinte ao Fisco. Tal transferência de propriedade é realizada através de uma execução judicial do penhor (*judicial foreclosure*) ou através de uma execução administrativa, como a penhora propriamente dita (*levy*).

A penhora (*levy*), antes de concretizada, sob pena de nulidade, deve ser notificada por escrito ao contribuinte, que também possui o direito de mais uma vez ser ouvido pela Administração fazendária (*hearing*)<sup>197</sup>. O administrado tem trinta dias para recorrer ao Escritório de Apelações do *I.R.S.* (Appels Office) ou à Corte Tributária (*U.S. Tax Court*). O recurso administrativo suspende a execução da penhora até sua decisão; contudo, caso esse pedido revisional não preencha requisitos específicos ou fique comprovado que a satisfação tributária esteja a perigo, esse recurso não será analisado e a penhora será retomada. Também é oportunizado novamente vias de pagamento amigável como o parcelamento dívida.

Penhorado o bem, o administrado deve ser notificado dos procedimentos de arresto (*notice of seizure*)<sup>198</sup>, que deverá especificar a quantia exigida e conterà, no caso de bens pessoais, uma conta dos bens penhorados e, no caso de bens imóveis, a descrição dos bens penhorados. Também deve ser notificado da venda destes bens (*notice of sale*), que será realizada por leilão mediante a publicação de edital em jornal de grande circulação ou em outros meios disponíveis. Os bens penhorados devem ser pagos em seu valor total; o compradores recebem um certificado da venda realizada. O montante arrecadado somente será utilizado para adimplir os tributos devidos ao Fisco depois que todo o procedimento de penhora realizado for custeado.

---

<sup>197</sup> Estados Unidos. § 6330, Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

<sup>198</sup> *Ibidem*, § 6335, Título 26.

## 2.5 DO SISTEMA ESPANHOL

Dos sistemas jurisdicionais analisados, o sistema espanhol é o que apresenta maior similitude com o correspondente brasileiro. Há a duplicidade de instâncias (administrativas e judiciais); questões fiscais e administrativas podem ser resolvidas administrativamente, pelos Tribunais Econômico-Administrativos, ou, judicialmente, pela jurisdição contenciosa-administrativa (e. g., *Juzgados de lo Contencioso-Administrativo*).

### 2.5.1 Da Instância Judicial Contenciosa-Administrativa

A organização jurisdicional espanhola tem seus fundamentos no Artigo 122 e seguintes da Constituição de 1978 e é textualmente regulada pela Lei Orgânica 6/1985, de 1.º de Julho (Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio). A própria Instância judicial é bastante especializada, sendo dividida entre treze Juizados e Tribunais. Como a proposta deste trabalho é analisar a dualidade de jurisdições em matéria administrativa e fiscal, somente serão estudados os Tribunais e Juizados com essa competência; serão excetuados desta análise os Juizados de Primeira Instância (*Juzgados de Primera Instancia*), Juizados de Instrução (*Juzgados de Instrucción*), Juizados Mercantis (*Juzgados de lo Mercantil*), Juizados Penais (*Juzgados Penales*), Juizados da Violência sobre a Mulher (*Juzgados de Violencia sobre la Mujer*), Juizados do Social (*Juzgados de lo Social*), Juizados de Vigilância Penitenciária (*Juzgados de Vigilancia Penitenciaria*), Juizados de Menores (*Juzgados de Menores*), Juizados de Paz (*Juzgados de Paz*) e as Audiências Provinciais (*Audiencias Provinciales*). O Tribunal Constitucional<sup>199</sup>, por realizar como função precípua a interpretação da Constituição (é o órgão incumbido a decidir os recursos de inconstitucionalidade contra Leis e disposições normativas com força de Lei) também não será tratado neste ensaio.

---

<sup>199</sup> Espanha. Artigo 159 et seq. da Constituição Espanhola de 1978.

### **2.5.1.1 O Tribunal Supremo**

A mais alta Corte do Poder Judicial na Espanha é o Tribunal Supremo; sua jurisdição se estende a todo o território espanhol, sendo capaz de analisar tanto as matérias civis e penais como as administrativas. A seção do Contencioso-Administrativo é composta pelo Presidente do Tribunal Supremo e mais 35 Magistrados, que atuam em outra sete subseções especializadas por matéria. A seção do Contencioso-Administrativo encabeça a Ordem Jurisdicional Contenciosa-Administrativa, ou seja, cabe a esta seção conhecer dos litígios relacionados à Administração Pública sujeita ao Direito Administrativo proveniente de disposições gerais de Leis e de Decretos Legislativos.

Em matéria contenciosa-administrativa, cabe a este Tribunal conhecer, em única instância, dos recursos contra atos e disposições (a) do Conselho de Ministros, (b) das Comissões Delegadas do Governo, (c) do Conselho Geral do Poder Judicial, (d) dos órgãos competentes do Congresso de Deputados e do Senado, (e) do Tribunal Constitucional, (f) do Tribunal de Contas e (g) do Defensor do Público<sup>200</sup>.

Também conhece dos recursos de cassação e revisão nos termos estabelecidos em Lei, como, por exemplo, as ações de revisão contra sentenças das seções do Contencioso-Administrativo dos Tribunais Superiores de Justiça, da Audiência Nacional e do Tribunal Supremo.

### **2.5.1.2 A Audiência Nacional**

A Audiência Nacional é um órgão judicial que ouve e decide casos de especial significância penal, política ou social. É composta pelas seções de Apelação, Penal, Contencioso-Administrativo e Social.

O órgão tem jurisdição em toda a Espanha; é competente, em única instância, para conhecer dos recursos contenciosos-administrativos contra disposições e atos de Ministros e Secretários de Estado que a Lei espanhola não atribua a Juizados Centrais do Contencioso-

---

<sup>200</sup> Espanha. Artigo 58 et seq., da Lei Orgânica 6/1985, de 1.º de Julho.

Administrativo. Também conhece dos recursos devolutivos contra as decisões destes Juizados<sup>201</sup>.

Se incumbe de analisar ainda os recursos não atribuídos aos Tribunais Superiores de Justiça em relação aos convênios entre a Administração Pública e as decisões do Tribunal Económico-Administrativo Central.

### **2.5.1.3 Os Tribunais Superiores de Justiça**

Os Tribunais Superiores de Justiça exercem sua jurisdição sobre uma Comunidade Autónoma (*Comunidad Autónoma*); são alguns exemplos de competências, em matéria administrativa e em única instância, dos Tribunais Superiores: (a) recursos contra atos de entidades públicas locais e das Administrações das Comunidades Autónomas, cujo conhecimento não está atribuído aos Juizados do Contencioso-Administrativo; (a) recursos contra atos e decisões emanadas pelos Tribunais Económico-Administrativos Regionais e Locais que ponham fim à instância administrativa.

Podem conhecer, em segunda instância, das apelações promovidas contra sentenças ditadas pelos Juizados do Contencioso-Administrativo. Também, em segunda instância, podem analisar os recursos de revisão de sentenças transitadas em julgado daqueles juizados.

### **2.5.1.4 Os Juizados do Contencioso-Administrativo**

O Artigo 90 da lei Orgânica do Poder Judiciário estabelece que em cada província espanhola haverá ao menos um Juizado do Contencioso-Administrativo. A jurisdição se restringe a área territorial da província e o juizado tem sede em sua capital. Em Madrid, com jurisdição em toda Espanha, existem Juizados Centrais do Contencioso-Administrativo. Conhecem, em primeira ou única instância, dos recursos contencioso-administrativos contra

---

<sup>201</sup> Espanha. Artigo 66 et seq., da Lei Orgânica 6/1985, de 1.º de Julho.

disposições e atos emanados de autoridades, organismos, órgãos e entidades públicas com competência em todo o território nacional.

Corresponde também aos Juizados autorizar agentes públicos a entrar em domicílios e em outros edifícios cujo acesso requeira o consentimento de seu titular, quando se proceda a execução à força de atos da Administração Pública.

### 2.5.2 Da Instância Administrativa

A jurisdição administrativa é composta pelos Tribunais Económico-Administrativos, que assim disponibilizam um recurso especial para os contribuintes impugnarem os atos administrativos e tributários ante a própria Administração. Constituem um instrumento necessário para quem deseje impugnar os atos da Administração Tributária e ascender, posteriormente, à instância judicial.

No entanto, mesmo possuindo a denominação de Tribunais, estes órgãos integram o Ministério da Economia e da Fazenda, ou seja, não trajam um Poder jurisdicional próprio, como é o Judiciário<sup>202</sup>. E, aos moldes de nosso Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), estes Tribunais especiais gozam de independência funcional, sendo separados dos organismos incumbidos da aplicação e imposição de tributos e sanções.

É uma tradição de mais de cem anos (Lei Camacho, de 31 de Dezembro de 1881)<sup>203</sup>, que, doutrinariamente, se justifica pela tese de que a decisão destes órgãos são emanadas imparcialmente, ou seja, não há vinculação entre quem dita o ato e quem o revisa. E, ainda, em casos de maior complexidade, estes são resolvidos por julgamentos colegiados<sup>204</sup>, com julgadores especializados na matéria, além do procedimento ser gratuito, sem necessária assistência jurídica de advogados. Os Tribunais Económico-Administrativos também se organizam em níveis hierárquicos, sendo o superior o Tribunal Central, seguido dos Regionais

---

<sup>202</sup> AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7.<sup>a</sup> Ed., Madrid: Edersa, 2007. p. 392.

<sup>203</sup> MINISTERIO de Economía y Hacienda. **Los Tribunales Económicos Administrativos en el Ordenamiento Tributario Español**. Tribunal Económico-Administrativo Central, Madrid, 2006, p. 2.

<sup>204</sup> Espanha. Exposição de Motivos, Capítulo IV, § 4.º e Artigo 245 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

e Locais<sup>205</sup>. Igualmente é parte da organização Econômica-Administrativa a Seção Especial de Unificação de Doutrina (*Sala Especial para la Unificación de Doctrina*)<sup>206</sup>, sendo competente para analisar os recursos extraordinários interpostos contra decisões do Tribunal Econômico-Administrativo Central.

### 2.5.2.1 O Tribunal Econômico-Administrativo Central

Este Tribunal é o órgão superior da jurisdição administrativa espanhola; possui sede em Madrid; sendo composto por seu Presidente, nomeado por Decreto Real do Conselho de Ministros e indicado pelo Ministro da Economia e da Fazenda. Os outros julgadores recebem a denominação de *Vocales*. Existem onze departamentos, ou delegações, (*Vocalías*) divididas em competências específicas para cada tipo de imposto mais importante.

É competente para analisar, em única instância, os pedidos contra atos administrativos de órgãos centrais do Ministério da Economia e da Fazenda e outros departamentos ministeriais, bem como de órgãos periféricos da Administração Geral do Estado. Também, em única instância, conhece de pedidos onde deva ser ouvido previamente para permitir trâmite no Conselho de Estado<sup>207</sup>.

Em grau de recurso (segunda instância), analisa os recursos de alçada ordinários contra as decisões de primeira instância de Tribunais Regionais ou Locais e de órgãos de Comunidades Autônomas e de Cidades com Estatuto de Autonomia (estes últimos não recebem a denominação de Tribunais pela Lei Geral Tributária)<sup>208</sup>.

---

<sup>205</sup> Espanha. Artigo 228, 2, da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

<sup>206</sup> Ibidem, Artigo 228, 3.

<sup>207</sup> Ibidem, Artigo 229, "a" e "b".

<sup>208</sup> Ibidem, Artigo 229, 3.

### 2.5.2.2 Os Tribunais Econômico-Administrativos Regionais e Locais

Existem dezessete Tribunais Econômico-Administrativos Regionais e dois Tribunais Locais<sup>209</sup> no território espanhol, que ainda pode contar com órgãos especiais Econômico-Administrativos de Comunidades Autônomas e de Cidades com Estatuto de Autonomia.

Estes tribunais detêm competência, em única instância, para analisar os pedidos contra atos administrativos dos órgãos periféricos da Administração Geral do Estado, quando não concernentes ao Tribunal Central e possuírem um determinado valor limite ditado em regulamento. Conhecem, em primeira instância, quando o valor perquirido é maior que o limite imposto (hoje em 150.000,00 ou 1.800.000,00 Euros, conforme especificações da Disposição Adicional 14.<sup>a</sup> (Décima Quarta) da Lei Geral Tributária e pelo Decreto Real 391/1996, de 1 de Março, em seu Artigo 10, 2, "a" e "b").

A competência destes tribunais é territorial e se determina conforme qual sede recebeu a impugnação do ato administrativo<sup>210</sup>. Cada comunidade autônoma possui um Tribunal Econômico-Administrativo Regional e cada cidade com estatuto de autonomia admite em Tribunal Econômico-Administrativo Local.

### 2.5.3 Do Processo Administrativo de Revisão em Matéria Tributária

Uma das mais importantes características dos processos de revisão em matéria tributária espanhola é possuir regra semelhante ao que o Brasil expunha na Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n.º 1 de 17 de Outubro de 1969, ou seja, a possibilidade de exaurimento dos processos da instância administrativa.

A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido. (Brasil. § 4º, Artigo 153 da Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n.º 1 de 17 de Outubro de 1969).

<sup>209</sup> Conforme dados do Ministério da Economia e da Fazenda disponíveis em <<http://www.meh.es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Estructura.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

<sup>210</sup> TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. **Las Reclamaciones Económico-Administrativas en la Nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión**. 2006, p. 12.

Na Espanha, para que um processo chegue à instância judicial, o mesmo deve passar pela revisão administrativa, obrigatoriamente<sup>211</sup>. Assim, o contribuinte, mediante ato lesivo de seus direitos, deve apresentar sua ação revisional ante os Tribunais Econômico-Administrativos e seu recurso ao Tribunal Econômico-Administrativo Central para que, enfim, em caso de rejeição administrativa, possa seguir com sua impugnação no Judiciário (Contencioso-Administrativo)<sup>212</sup>.

Nesse sentido, Sérgio André Rocha, citando José Lapatza, expressa o seguinte:

Os atos administrativos tributários, uma vez esgotada a via administrativa, são em geral impugnáveis ante a jurisdição contencioso-administrativa. O recurso contencioso-administrativo não afeta, é sabido, somente os atos administrativos tributários. Afeta, pelo contrário, em geral, salvo as exceções previstas em lei, todos os atos da Administração submetidos ao Direito administrativo. (ROCHA apud LAPATZA, 2007, p. 138).

A Lei Geral Tributária, em seu Artigo 213, expõe os meios de revisão pela Administração Pública de seus próprios atos de aplicação de tributos e outras sanções; existem três formas de reapreciação: (a) procedimentos especiais de revisão; (b) recursos de reposição; e (c) reclamações econômico-administrativas.

Os procedimentos especiais de revisão são as revisões de atos nulos de pleno direito (atos de encontro às garantias fundamentais ou realizados por agentes incompetentes); as declarações de lesividade de atos anuláveis (atos lesivos para o interesse público); as revogações (quando se estime que os atos infrinjam manifestamente a Lei); as retificações de erros (a qualquer momento, de ofício ou por interpelação de interessado); e as devoluções de tributos indevidos (*e. g.*, pagamentos em duplicidade ou a maior)<sup>213</sup>.

Os recursos de reposição são utilizados para a finalidade de suspender a execução do ato impugnado imediatamente. Contudo, para ter este efeito, o contribuinte deve garantir a importância requerida pela Administração, obedecido também outros pressupostos processuais. Se o interessado interpuser recurso de reposição não poderá ingressar com reclamações econômico-administrativas até o término do processo<sup>214</sup>.

---

<sup>211</sup> Espanha. Artigo 249 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

<sup>212</sup> QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozana; LÓPEZ, José M. Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 18.<sup>a</sup> Ed., Madrid: Tecnos, 2007, p. 613. E para maior análise a respeito do tema ver também GONZALEZ, Checa Clemente. **Crítica del Carácter Obligatorio de la Vía Económico-Administrativa en la Nueva Ley General Tributaria Española**. Rev. Derecho (Valdivia), Valdivia, 2010.

<sup>213</sup> Espanha. Artigo 217 et seq. da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

<sup>214</sup> Espanha. Artigo 222 et seq. da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

As reclamações econômico-administrativas são mais comuns e tratam de todos os pedidos concernentes à aplicação de tributos, encargos e sanções do Estado; o Artigo 227 da Lei Geral tributária especifica quais são os casos que são possíveis impugnar via reclamações econômico-administrativas<sup>215</sup>.

Los aspectos esenciales del procedimiento en este tipo de recursos tributarios deben ser la celeridad en las actuaciones, extensión de la legitimación, facilidad y flexibilidad en la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto recurrido y extensión de la actividad revisora. (ORTEGA, 2007, p. 370).

A Lei Geral Tributária, em seu Artigo 223, promove a vedação ao *reformatio in pejus* pela instância administrativa, expondo que as revisões econômicas-administrativas não poderão piorar a situação inicial do contribuinte<sup>216</sup>.

O privilégio da administração em não ser submetida à via judicial sem antes ter a oportunidade de resolver seus litígios administrativamente não pode impedir a prestação jurisdicional do administrado<sup>217</sup>.

Leandro Paulsen, citando jurisprudência do Tribunal Constitucional Espanhol informa o seguinte:

El Tribunal Constitucional, alias, en el mismo fundamento jurídico 6 de la STC 188/03, afirma que "... la doctrina constitucional sobre el silencio administrativo negativo ha sido construida desde la perspectiva de garantizar el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción". Es decir, como garantía del ciudadano (incluso el ciudadano contribuyente) es que tiene que ser interpretado. (PAULSEN, 2008, p. 9).

O Artigo 239, 1 da LGT expressa que os Tribunais não poderão se abster de resolver qualquer reclamação a eles submetida. A disposição da Lei Geral Tributária é a mesma que existia na, agora revogada, Lei dos Direitos e Garantias dos Contribuintes (Lei 1/1998, de 26 de Fevereiro), que informava a obrigação da Administração em "[...] resolver expressamente todas as questões que forem formuladas nos procedimentos de gestão tributária iniciados de ofício ou a pedido de parte [...]" (Artigo 13, 1, Lei 1/1998, de 26 de Fevereiro, tradução do autor). Há ainda o dever de decidir o processo administrativo dentro do prazo legal de um ano (Artigo 240 da LGT).

<sup>215</sup> AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. Fundamentos de Derecho Tributario. 7.<sup>a</sup> Ed., Madrid: Edersa, 2007, p. 202-204.

<sup>216</sup> ORTEGA, Rafael Calvo. Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario, Parte General. 11.<sup>a</sup> Ed., Pamplona: Thomson Civitas, 2007, p. 359.

<sup>217</sup> Para maior estudo sobre o tema ver PAULSEN, Leandro. **La Desestimación de las Reclamaciones Económico-Administrativas por el Silencio de la Administración y el Acceso a la Tutela Judicial en España**. Universidad de Salamanca, Doctorado en Derechos y Garantías del Contribuyente, Salamanca, Maio, 2008.

#### 2.5.4 Do Processo Contencioso-Administrativo em Matéria Tributária

O Poder Judiciário espanhol, através da seção especializada do Contencioso-Administrativo, decide, em última instância, questões de natureza administrativa e tributária. As impugnações dos contribuintes, como visto, devem ser levadas previamente ao conhecimento da Administração Pública para poderem ser analisadas na instância judicial. Vale dizer, então, que há o controle judicial dos atos emanados pela Administração (Artigo 106 da Constituição Espanhola de 1978). Abaixo são tratadas as características mais importantes dentro da temática deste ensaio.

A jurisdição contenciosa-administrativa é organizada e regulada pela Lei 29/1998, de 13 de Julho. Os órgãos competentes para conhecer da matéria são os Juzados e Juzados Centrais do Contencioso-Administrativo, os Tribunais Superiores de Justiça, a Audiência Nacional e o Tribunal Supremo.

Ao contrário da instância administrativa, na judicial, as partes devem obrigatoriamente ser assistidas por advogado, sendo não mais um procedimento gratuito, mas oneroso ao sucumbente (Artigo 23, Lei 29/1998).

É possível solicitar a adoção de medidas cautelares que assegurem a efetividade da sentença; entretanto, para a concessão desta medida, a regra geral é que a parte forneça uma garantia. "En tal caso, los medios de garantía pueden consistir en cualquiera de los admitidos en Derecho, conforme señala expresamente el art. 133, abandonando la restricción de la LJCA de 1956, solo admitía el depósito y el aval bancario" (QUERALT, et al, 2007, p. 657).

A instância judicial espanhola, pela Lei da Jurisdição Contencioso-Administrativa (Artigo 33, 1), também proíbe a *reformatio in pejus*, explicitando que os órgãos jurisdicionais julgarão as lides dentro dos limites e das pretensões formuladas pelas partes.

E uma das mais interessantes distinções da jurisdição contenciosa-administrativa espanhola é a manutenção das provas realizadas no procedimento econômico-administrativo.

La utilización de las pruebas practicadas en el procedimiento económico-administrativo dentro del recurso contencioso que analizamos es defendible desde el principio de economía procesal y desde la objetividad que supone la separación de los TTEEA de la vía de gestión. (ORTEGA, 2007, p. 386).

Contudo, o juiz da causa não está vinculado a estas provas, sendo-lhe permitido produzir novas, tantas quantas achar necessário para bem solucionar o caso. A matéria é

tratada nos Artigo 60 e 61 da Lei da Jurisdição Contencioso-Administrativa (Lei 29/1998, de 13 de Julho).

### 2.5.5 Da Execução Fiscal no Direito Espanhol

A execução fiscal espanhola é normatizada pela Lei Geral Tributária, entre seus Artigos 160 e 177. É denominada pelo país ibérico de arrecadação tributária (*recaudación tributaria*); tem natureza eminentemente administrativa, pois é o próprio Fisco quem conduz os procedimentos; a "[...] arrecadação tributária consiste no exercício das funções administrativas que conduzem à cobrança das dívidas tributárias" (Espanha. Artigo 160 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária).

Existem dois procedimentos de que se utiliza a Administração para recolher os tributos devidos pelos contribuintes; são eles: (a) procedimento voluntário (*la recaudación en período voluntario*); e (b) procedimento executivo (*la recaudación en período ejecutivo*).

O procedimento voluntário consiste no pagamento pelo contribuinte do valor liquidado e exigido pela Administração; deve ser realizado dentro dos prazos previstos no Artigo 62 da LGT. É importante frisar que a Administração oferece outras propostas de cumprimento aos contribuintes visando a agilizar as formalidades inerentes à cobrança de tributos, *e. g.*, parcelamentos, compensações, remissões (Artigos 71 a 76 da Lei Geral Tributária); estes meios de adimplemento se utilizados dentro do período do procedimento voluntário, impedem o início do procedimento executivo. Caso o contribuinte impugne recurso administrativo, o início do procedimento executivo também ficará suspenso até a tomada de decisão administrativa; sendo sucumbente e não realizando o pagamento no prazo devido, se inicia, de pronto, o procedimento arrecadatório executivo.

O procedimento executivo (*la recaudación en período ejecutivo*) inicia-se com o vencimento dos prazos que a legislação impõe para o pagamento dos tributos. Uma vez iniciado, a Administração tributária efetuará a arrecadação das dívidas pelo procedimento de *apremio* sobre o patrimônio do obrigado a pagamento. O termo *apremio* pode ser literalmente

traduzido ao português como coação; é o procedimento de que Administração se utiliza para a cobrança de créditos tributários fora do período voluntário<sup>218</sup>.

A administração, através do procedimento de *apremio* lança um título executivo que permite a pronta execução do obrigado. O contribuinte deve ser notificado de sua dívida pendente (*providencia de apremio*) e somente pode se opor a esta providência pelos motivos de (a) extinção total da dívida ou prescrição do direito a exigir o pagamento; (b) solicitação de outro meio de pagamento possível dentro do período voluntário; (c) falta de notificação da liquidação; (d) anulação da liquidação; (e) erro ou omissão na providência de *apremio* que impeça a identificação do devedor ou da dívida<sup>219</sup>. Do contrário, a partir da notificação (*providencia de apremio*, que ao mesmo tempo é um título executivo), o devedor tem cinco dias para fazer o pagamento. Não efetuando a obrigação, seus bens, tantos quantos necessários para cobrir os tributos devidos, os encargos, as majorações e custas do procedimento, serão objeto de penhora (*embargo*) pela Administração.

Una vez efectuada la traba, en el supuesto de que existan bienes legalmente susceptibles de embargo en cuantía suficiente para garantizar total o parcialmente el pago de la deuda, se procederá a su notificación al apremiado y demás interesado si aquél no hubiera estado presente en el acto del embargo. (GONZÁLEZ; GONZÁLEZ, 2005. p. 126).

O Artigo 172 da Lei Geral Tributária expressa que os bens *embargados* serão alienados por leilão público.

A alienação dos bens penhorados se faz por leilão; permite-se a adjudicação. Neste último caso, determina-se que os bens adjudicados devam ser imóveis, ou na hipótese de que sejam móveis, deve se identificar o interesse da Fazenda Pública, bem como o fato de que não tenham sido arrematados em leilão. A adjudicação significa baixa do débito e, em hipótese alguma, poderá ser realizada com preço inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor originariamente avaliado. (GODOY, 2009. p. 30).

Nos termos do Artigo 173 da LGT, a execução fiscal espanhola, de própria natureza administrativa, termina com o pagamento da quantia devida; com um acordo que declare o crédito total ou parcialmente incobrável, uma vez declarados falidos todos os obrigados ao pagamento; com; com acordos que extingam a dívida por qualquer outra causa.

<sup>218</sup> GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. **Derecho Tributario**. Vol. II. 1.ª Ed., Salamanca: Plaza Universitaria, 2005, p. 122.

<sup>219</sup> Espanha. Artigo 167 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

## 2.6 OBSERVAÇÕES GERAIS

A terceira parte da pesquisa encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça, conseguiu mostrar ao leitor, mesmo que rapidamente, que as diferenças entre as organizações e os sistemas jurisdicionais no Direito comparado não são excessivamente divergentes, podendo, enfim, serem apreciadas como um modelo de construção alternativo ao estático sistema brasileiro. Como conclusão se resumem as características dos países abordados a respeito do tema.

A França possui uma estrutura jurisdicional especializada, com duas jurisdições separadas e de competências bem delimitadas. Os termos da execução fiscal cabem à jurisdição administrativa, que deve cumprir, além dos requisitos processuais fundamentais, como os do contraditório, do segredo justiça, e do rito inquisitório, os da imparcialidade e igualdade de condições entre administrado e administração.

Os tribunais administrativos julgam os diversos litígios com representação tríplice, ou seja, as decisões são definidas em acórdão, o que faz com que essas possuam caráter muito especializado já na primeira instância e, conseqüentemente, prestem maior segurança jurídica ao administrado. Os tribunais de segunda instância (Cortes Administrativas de Apelação), que também tomam suas decisões por acórdão, após as reformas advindas no Código de Justiça Administrativa em 2001, têm diminuído consideravelmente seu número de processos acumulados e, atualmente, como média temporal de duração de um processo (até o julgamento final dessas Cortes) apresentam o tempo de trâmite de apenas um ano e dias. A apreciação de matérias de fato ordinariamente só ocorre até a segunda instância.

Quanto ao Tribunal superior, o *Conseil d'État*, além de possuir competências consultivas (assim como os demais Tribunais), pode atuar como juizado de primeira e última instância, Corte de apelação, juiz de cassação e Juizado de reenvio. Essas competências visam a diminuir o tempo de tramitação e o volume dos processos ao criar especializações para suas subseções, que, ao todo, possuem mais de trezentos membros.

Portugal possui uma estrutura jurisdicional administrativa especializada; há a dupla jurisdição onde a Primeira Instância, que também é Administração, promove os termos da execução fiscal. Cumprem-se todos os requisitos processuais, como os do contraditório, os da prova, os da imparcialidade e igualdade de condições. A executoriedade é feita depois da apreciação da legalidade da situação e da aplicação do processo. A parte pode impedir ou

suspender o efeito executório da sentença quando coloca a causa no âmbito da magistratura especializada. Os Tribunais de primeira instância julgam como Tribunais individuais, como juízes individuais; há representantes da Fazenda Pública, representantes da parte e o Ministério Público para questões de legalidade e constitucionalidade abstratas. Os Tribunais de segunda instância (Tribunais Administrativos Centrais) tomam suas decisões por acórdão, em uma turma de três juízes. A apreciação de matérias de fato só ocorre até a segunda instância. Em um processo que repousa na primeira instância onde não há nenhuma questão de fato, somente de direito, será encaminhado diretamente ao Supremo Tribunal Administrativo, sem passar pela segunda instância; dessa forma, em grande parte das situações só há duas instâncias, diminuindo consideravelmente o tempo de tramitação e o volume dos processos.

O sistema jurisdicional americano pode ser classificado, sobretudo, como complexo; seus órgãos seguem estritamente o princípio do federalismo, deixando que os Estados partícipes mantenham um sistema judiciário com jurisdição muitas vezes concorrente com a jurisdição federal. Além do mais, existem Cortes específicas que são competentes para analisar certas lides. Muitas destas Cortes não fazem parte do Poder Judicial, mas sim do Executivo ou do Legislativo, como é o caso da Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*), a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*) e a Corte Tributária (*Tax Court*). Agências administrativas possuem papel importantíssimo na gestão governamental e também na administração da justiça aos cidadãos. O Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Service*) é a agência do Poder Executivo encarregada não só da exação fiscal, como também da solução rápida de litígios provenientes desta relação (competência de seu Escritório de Apelações, *Appels Office*).

A quantidade de casos decididos pelas Cortes têm se mantido estável, *e. g.*, dos 306.816 casos pendentes no período compreendido entre 1.º de Outubro de 2008 a 30 de Setembro de 2009 nas Cortes de 1.ª Instância Federal (*District Courts*) apenas 35.772 casos estavam pendentes a mais de três anos<sup>220</sup>. Consequentemente, é célere e eficiente a prestação jurisdicional americana; seu sistema apresenta jurisdições administrativas e judiciais bem delineadas e peculiares, isto é, a própria *duplicidade de jurisdições*.

O Sistema Espanhol talvez seja, dentro dos analisados, aquele mais semelhante ao brasileiro. Possui uma instância administrativa forte e bem organizada. Os Tribunais

---

<sup>220</sup> ADMINISTRATIVE Office of the United States Courts. **2009 Annual Report of the Director: Judicial Business of the United States Courts**. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 2010, p. 56 e 135.

Econômico-Administrativos devem previamente conhecer das impugnações dos administrados para que as mesmas possam seguir para o Poder Judiciário. Contudo este Poder é muito especializado; é composto por Juizados e Tribunais com competências específicas por matéria. Os Tribunais Contencioso-Administrativos têm rica organização dentro ordenamento e conseguem adimplir as necessidades dos cidadãos que procuram sua jurisdição. A execução fiscal espanhola, fundamentada pela força que a instância administrativa assim possui, também é eminentemente administrativa (a própria Administração Pública conduz seus procedimentos), o que condiz com uma alta taxa de eficiência, sem deixar de garantir os direitos do contribuinte.

## 2.7 REFERÊNCIAS

### Livros:

- AMARAL, Diogo Freitas do; ALMEIDA, Mário Aroso de. **Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo**. 2. Ed. Coimbra: Almedina, 2003. 129 p.
- AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7.ª Ed., Madrid: Edersa, 2007, 332 p.
- BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.ª Ed., Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999, 571 p.
- CAETANO, Marcello. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional**. 6.ª Ed., Rev., Ampl. Coimbra: Almedina, 2003. Tomo I. 405 p.
- \_\_\_\_\_. **Estudos de Direito Administrativo**. Amadora: Ática, 1974. 456 p.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. 272 p.
- GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. **Derecho Tributario**. Vol. II. 1.ª Ed., Salamanca: Plaza Universitaria, 2005, 199 p.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 4.ª Ed., São Paulo: Dialética, 2005, 735 p.
- MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11.ª Ed., Rev., Atual. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007. 432 p.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31.ª Ed., Atual. São Paulo: Malheiros, 2005. 824 p.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo III, Estrutura Constitucional do Estado. 5ª Ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2004. 382 p.
- MORAND-DEVILLER, Jacqueline. **Cours de Droit Administratif**. 8.ª Ed., Paris: Montchrestien, E.J.A, 2003, 857 p.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario, Parte General**. 11.ª Ed., Pamplona: Thomson Civitas, 2007, 536 p.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozana; LÓPEZ, José M. Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. 18.ª Ed., Madrid: Tecnos, 2007, 874 p.

RIVERO, Jean. **Curso de Direito Administrativo Comparado**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1995. 167 p.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2.ª Ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, 460 p.

ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.ª Ed., Paris: Gualino Éditeur, 2004, 272 p.

WATSON, Camilla E.; MORGAN, Patricia T.. **Tax Procedure and Tax Fraud**. 3.ª Ed., St. Paul, MN: Thomson/West, 2006, 431 p.

#### **Artigos:**

ALMEIDA, Domingos Augusto Paiva de. **Direito Administrativo**. Em: COSTA, Thales Morais da (Ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Curitiba: Juruá Editora, Volume I, 2009.

BRAGA, Valeschka e Silva. **A Organização Jurisdicional**. Em: COSTA, Thales Morais da (Ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Curitiba: Juruá Editora, Volume I, 2009.

MARINHO, Anapaula Trindade; SALEMKOUR, Samir. **Contencioso Administrativo**. Em: COSTA, Thales Morais da (Ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Curitiba: Juruá Editora, Volume I, 2009.

PAULSEN, Leandro. **La Desestimación de las Reclamaciones Económico-Administrativas por el Silencio de la Administración y el Acceso a la Tutela Judicial en España**. Universidad de Salamanca, Doctorado en Derechos y Garantías del Contribuyente, Salamanca, Maio, 2008.

#### **Artigos em Meios Eletrônicos:**

ADMINISTRATIVE Office of the United States Courts. **2009 Annual Report of the Director: Judicial Business of the United States Courts**. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 2010, p. 135 e 56. Disponível em <<http://www.uscourts.gov/Statistics.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

CARDOSO, Antonio Pessoa. **O Judiciário nos Estados Unidos**. Disponível em <[http://www.amb.com.br/?secao=artigo\\_detalhe&art\\_id=595&](http://www.amb.com.br/?secao=artigo_detalhe&art_id=595&)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

CONSEIL d'État. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**, 19 de Junho de 2009, p. 6. Disponível em <[http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP\\_bilan2009.pdf](http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números: Indicadores do Poder Judiciário - Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo**. Brasília, Setembro de 2010. Disponível em <[http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas\\_judiciarias/jn2009/rel\\_sumario\\_exec\\_jn2009.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas_judiciarias/jn2009/rel_sumario_exec_jn2009.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

\_\_\_\_\_. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Justiça Federal**. Brasília, Setembro de 2010. Disponível em <[http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12188](http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12188)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

\_\_\_\_\_. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Justiça Estadual**. Brasília, Setembro de 2010. Disponível em <[http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12188](http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12188)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

GONZALEZ, Checa, Clemente. **Crítica del Carácter Obligatorio de la Vía Económico-Administrativa en la Nueva Ley General Tributaria Española**. Rev. Derecho (Valdivia), Valdivia, 2010. Disponível em <[http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09502004000100007&lang=pt](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502004000100007&lang=pt)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

INTERNAL Revenue Service. **Data Book, 2009**, Publication 55B, Washington, DC, March 2010, p. 63; Disponível em <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/09databk.pdf>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

- \_\_\_\_\_. **Protecting Taxpayers' Rights**. Setembro, 1997. FS-97-20, p. 1. Disponível em <<http://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-97-20.pdf>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- MARTINS, Alberto André Barreto. **Organização judiciária dos Estados Unidos da América**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande do Sul. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7430](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7430)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- MINISTÉRIO da Fazenda. **Novo Modelo de Cobrança da Dívida Tributária Federal**. Apresentação do Ministro Guido Mantega, 19 de Nov. de 2008. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/pronunci2.asp>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- MINISTERIO de Economía y Hacienda. **Los Tribunales Económicos Administrativos en el Ordenamiento Tributario Español**. Tribunal Económico-Administrativo Central, Madrid, 2006. Disponível em <[http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS\\_TRIBUNALES\\_ECONOMICOS.pdf](http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. **Las Reclamaciones Económico-Administrativas en la Nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión**. 2006. Disponível em <<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/IEF.2006.pdf>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- UNITED States Court of Federal Claims, The People's Court. **Court History Brochure**. Disponível em <[http://www.uscfc.uscourts.gov/sites/default/files/court\\_info/Court\\_History\\_Brochure.pdf](http://www.uscfc.uscourts.gov/sites/default/files/court_info/Court_History_Brochure.pdf)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Hipertexto informativo disponível em <<http://www.courts.state.ny.us/courts/trialcourts.shtml>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Hipertexto informativo disponível em <<http://www.irs.gov/businesses/article0,,id=180778,00.html>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Hipertexto informativo disponível em <<http://www.irs.gov/individuals/article0,,id=160726,00.html>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Hipertexto informativo disponível em <<http://www.meh.es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Estructura.aspx>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em [http://www.siej.dgpj.mj.pt/webeis/index.jsp?username=Publico&pgmWindowName=pgmWindow\\_634265770994218750](http://www.siej.dgpj.mj.pt/webeis/index.jsp?username=Publico&pgmWindowName=pgmWindow_634265770994218750). Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em <http://www.supremecourt.gov/about/briefoverview.aspx>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em <http://www.supremecourt.gov/about/procedures.aspx>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em <http://www.uscfc.uscourts.gov/about-court>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em <http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Hipertexto informativo disponível em <http://www.uscourts.gov/FederalCourts/UnderstandingtheFederalCourts/FederalCourtsStructure.aspx>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

### **Legislações:**

Brasil. **Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n.º 1 de 17 de Outubro de 1969.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Espanha. **Constituição Espanhola de 1978.** Disponível em [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/constitucion.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.html). Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Espanha. **Lei 1/1998, de 26 de Fevereiro.** Disponível em [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Derogadas/r0-11-1998.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r0-11-1998.html). Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Espanha. **Lei 29/1998, de 13 de Julho.** Disponível em [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/129-1998.html#](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/129-1998.html#). Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Espanha. **Lei 58/2003, de 17 de Dezembro.** Disponível em <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Espanha. **Lei Orgânica 6/1985, de 1.º de Julho.** Disponível em <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/lo6-1985.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/lo6-1985.html)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Estados Unidos. **Ato do Parlamento Estabelecendo o Departamento do Tesouro, 2 de Setembro de 1789.** Disponível em <<http://www.ustreas.gov/education/fact-sheets/history/act-congress.shtml>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Estados Unidos. **Constituição dos Estados Unidos da América.** Disponível em <[http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution\\_transcript.html](http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Estados Unidos. **Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C.).** Disponível em <<http://www.law.cornell.edu/uscode>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Estados Unidos. **Título 28 do Código dos Estados Unidos (28 U.S.C.).** Disponível em <<http://www.law.cornell.edu/uscode>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Estados Unidos. **Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.** Disponível em <<http://www.ustaxcourt.gov/notice.htm>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

França. **Constituição Francesa de 13 de Dezembro de 1799.** Disponível em <<http://www.elysee.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

França. **Constituição Francesa de 3 de Setembro de 1791.** Disponível em <<http://www.elysee.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

França. **Constituição Francesa de 4 de Outubro de 1958.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

França. **Lei de 24 de maio de 1872.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

França. **Code de Justice Administrative.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

- França. **Décret n° 2008-310 du 3 Avril 2008.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- França. **Lei de 4 de Fevereiro de 1850.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- França. **Lei n° 91-650 de 9 de Julho de 1991.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- França. **Livre des Procédures Fiscales.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- França. **Ordonnance n°45-1708 du 31 Juillet 1945.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- França. **Regulamento de 28 de Outubro de 1849.** Disponível em <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.** Disponível em <[http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd\\_igf/bd\\_legis\\_geral/Leg\\_geral\\_docs/DL\\_256\\_A\\_77.htm](http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/Leg_geral_docs/DL_256_A_77.htm)>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de Outubro, Código de Procedimento e de Processo Tributário.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.
- Portugal. **Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.** Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Portugal. **Lei n.º 21/85, de 30 de Julho, Estatuto dos Magistrados Judiciais**. Disponível em <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

Portugal. **Constituição de 1974**. Disponível em <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art101>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

### **Jurisprudências:**

França. Conselho Constitucional. **Decisão n.º 89-261, de 28 de Julho de 1989**. Disponível em <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em 25 de Novembro de 2010.

### **3 A IMPERATIVIDADE DA REFORMA DO SISTEMA BRASILEIRO**

### 3.1 OS DADOS EMPÍRICOS E A DOUTRINA

Romulo Ponticelli Giorgi Júnior

#### 3.1.1 A Irrracionalidade da Duplicidade: a Comprovação da Pesquisa de Campo

Buscaremos, neste capítulo, demonstrar a harmonia entre os dados encontrados na pesquisa de campo e os ensinamentos dos grandes doutrinadores elencados no primeiro capítulo, quando estudamos a origem e a evolução histórica da dupla apreciação (administrativa e judicial) de todas as lesões a direito e a sua aplicação no direito tributário.

Todas as referências às tabelas, às conclusões e aos dados da pesquisa de campo (transcrição de trechos de entrevistas, tabelas e gráficos com análises de dados etc.) indicam, salvo menção expressa em sentido contrário, a paginação do relatório elaborado pelo Centro de Estudos e Pesquisas em Administração – CEPA, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que integra a primeira parte do presente relatório.

Na p. 41 o Entrevistado nº 6 (Des. TJ/RS) salientou que a duplicidade de instâncias não é imprescindível, de forma que as questões tributárias poderiam ser discutidas diretamente no judiciário, ou seja, sem a dupla apreciação administrativo-judicial, o que é corroborado pelas conclusões dos doutrinadores, pois a reapreciação judicial de todo e qualquer ato administrativo, tanto quanto à competência como no que pertine ao mérito, faz com que o controle judicial brasileiro da administração vá muito mais longe do que o encontrado em outros sistemas jurídicos, inclusive o norte-americano<sup>221</sup>, substituindo critérios políticos adotados pelos representantes eleitos pelos critérios dos julgadores, entrando em uma seara, a política, que deveria, no possível, ficar ao abrigo do judiciário, tal como ocorre nos EUA<sup>222</sup>, pois a judicialização da política gera, necessariamente, a politização da justiça<sup>223</sup>.

---

<sup>221</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 106.

<sup>222</sup> LOEWENSTEIN, Karl. Karl. *Teoria de la Constitución. 2. ed.* Barcelona: Ariel, 1970, p. 322. (Título original: *Verfassungslehre*, Tübingen, J. C. Mohr, 1959, à qual foi juntada a monografia do mesmo autor intitulada *Über Wesen, Technik und Grenzen der Verfassungsänderung*, Berlin, Walter de Gruyter, 1961), p. 313.

<sup>223</sup> LOEWENSTEIN, Karl. Karl. *Teoria de la Constitución. 2. ed.* Barcelona: Ariel, 1970, p. 322. (Título original: *Verfassungslehre*, Tübingen, J. C. Mohr, 1959, à qual foi juntada a monografia do mesmo autor intitulada *Über Wesen, Technik und Grenzen der Verfassungsänderung*, Berlin, Walter de Gruyter, 1961), p. 322.

Na p. 41 o Entrevistado nº 9 (Ex. Secretário da Receita Federal) salientou que a duplicidade de instâncias gera perda de liquidez da Execução Fiscal, o que já era relatado desde os tempos do império por Viveiros de Castro, que relata que o primeiro império teria tido vários problemas decorrentes da judicialização das questões fiscais entre 1822 e 1832, antes da adoção, pelo Império Brasileiro, do Contencioso Administrativo em matéria fiscal<sup>224</sup>.

O “*Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil*”, elaborado pela Secretaria de Reforma do Judiciário, do Ministério da Justiça, em agosto de 2007, coordenado pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais, presidido pelo Prof. Dr. Kazuo Watanabe, nos permite verificar que, no Rio Grande do Sul, único estado onde foi possível mensurar com precisão a duração do trâmite das execuções fiscais, o tempo médio de trâmite é de 1.176 dias, ou, aproximadamente, três anos e três meses<sup>225</sup>.

Os Embargos à Execução tiveram um tempo médio de trâmite de 399 dias<sup>226</sup>.

A tabela 3.3 do estudo acima referido **aponta para um aumento médio anual, no número de execuções fiscais em tramitação, de aproximadamente 20%**<sup>227</sup>.

Desta forma, o aumento de 1,93% no número de execuções fiscais em tramitação no país entre 31/12/2009 e 31/08/2010 (conforme tabelas abaixo) demonstra que, apesar de todos os esforços legislativos adotados para reduzir este montante e das novas posturas jurisprudenciais do STF e do STJ acima referidas, que levaram centenas de milhares de execuções fiscais à extinção pela prescrição, demonstra que a referida **tendência de aumento anual de 20%** continua, tendo compensado todos os esforços legislativos e as novas posições jurisprudenciais que causaram a redução de parte do passivo de execuções fiscais pela prescrição.

O impacto econômico é enorme, pois o Estoque da Dívida Ativa da União representa cerca de metade do valor de toda a Dívida Pública Federal<sup>228</sup>.

**A arrecadação pelo atual sistema de execução fiscal é uma demonstração cabal de sua ineficiência e uma das principais causas da aposta crescente dos contribuintes na vantagem de não pagar os tributos no prazo.**

---

<sup>224</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado de Sciencia da Administração*. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914, p. 674.

<sup>225</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *ESTUDO SOBRE AS EXECUÇÕES FISCAIS NO BRASIL*. Brasília e São Paulo: Ministério da Justiça, 2007, p. 21.

<sup>226</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit., Loc. Cit.*

<sup>227</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 29

<sup>228</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 36.

O estudo acima referido demonstra que a arrecadação média com as execuções fiscais varia de um máximo de 1,17% (um inteiro e dezessete centésimos por cento) para as dívidas previdenciárias, que quase sempre constituem crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária, para 0,78% (setenta e oito centésimos por cento) para as dívidas federais gerais e 0,77% (setenta e sete centésimos por cento) para as dívidas estaduais<sup>229</sup>.

A ineficiência das execuções fiscais é ainda maior do que os percentuais acima indicam, pois grande parte da arrecadação, mesmo em se tratando de débitos objeto de execução fiscal, é oriunda dos parcelamentos excepcionais, com prazo mais alongado, nos quais o contribuinte ingressa voluntariamente<sup>230</sup>.

O referido estudo já havia apontado, em agosto de 2007, como conclusão, a necessidade de acabar com a atual separação entre a administração tributária e a cobrança judicial dos créditos<sup>231</sup>.

Desta forma, o estudo das execuções fiscais em trâmite no país demonstra que estas, apesar dos reiterados esforços legislativos, jurisprudenciais e administrativos (tanto das Procuradorias e do Poder Judiciário como da Administração Tributária), permanecem extremamente lentas e ineficientes, além de estarem em crescente aumento numérico.

Na p. 41 o Entrevistado nº 7 (AGU) salientou que a duplicidade de instâncias gera perda de qualidade das decisões o que é corroborado pelas conclusões da doutrina, pois o judiciário tradicional foi talhado para a aplicação das velhas ou novas regras jurídicas sistematizadas, não tendo, igualmente, capacidade para decidir com presteza causas de enorme complexidade extra-jurídica<sup>232</sup>, pois “*justiça retardada é justiça denegada*”<sup>233</sup>, mormente quando da demora decorre a perda de liquidez da dívida ativa, gerando uma aposta crescente na prescrição e na ineficiência da execução fiscal, cuja arrecadação média varia de um máximo de 1,17% (um inteiro e dezessete centésimos por cento) para as dívidas previdenciárias, que quase sempre constituem crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária, para 0,78% (setenta e oito centésimos por cento) para as dívidas federais gerais e 0,77% (setenta e sete centésimos por cento) para as dívidas estaduais<sup>234</sup>,

---

<sup>229</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 43.

<sup>230</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 44.

<sup>231</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 63.

<sup>232</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 110.

<sup>233</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. *Exposição de Motivos do Anteprojeto de Código de Processo Civil*. 2010. p. 7.

<sup>234</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 43.

gerando **um aumento médio anual, no número de execuções fiscais em tramitação, de aproximadamente 20%**<sup>235</sup>.

Na p. 42 o Entrevistado nº 10 (PFN) salientou que o problema é que, no momento em que ocorre o ajuizamento, o processo volta ao marco inicial, o que é corroborado pela doutrina que indica que o controle judicial sobre os atos administrativos, no Brasil, é muito mais extenso que o encontrado nos demais sistemas jurídicos<sup>236</sup>.

Na p. 42 o Entrevistado nº 8 (membro da Rec. Fed.) salientou que, hoje, a duplicidade de instâncias tem caráter meramente protelatório o que é corroborado pelo Estudo da Secretaria de Reforma do Judiciário sobre as execuções fiscais no Brasil, que aponta para um crescente descumprimento voluntário das normas tributárias, em face da ineficiência da execução fiscal<sup>237</sup>.

Na p. 42 o Entrevistado nº 13 (advogado tributarista) salientou que a maior parte dos PAFs termina indo para a fase judicial, corroborando os dados acima apontados referentes à aposta do contribuinte no efeito protelatório decorrente da dupla apreciação, administrativa e judicial, sobre os mesmos fatos.

Nas págs. 55-6 o Entrevistado nº 14 (advogado tributarista) refere relatório da Price Waterhouse Coopers analisando a situação em 176 países, dentre os quais o Brasil é o líder em tempo despendido pelos empresários para atender suas obrigações tributárias. No Brasil seria necessária uma média de 2600 horas/ano para atender a estas questões contra apenas 100 horas, 26 vezes menos tempo, na Alemanha.

Esta complexidade decorre, em grande parte, da ausência de segurança jurídica em nosso país, pois na Alemanha também há vários tributos, além das questões decorrentes da União Européia.

O poder de interpretar a lei, pelo judiciário, sem a obediência aos precedentes gera um caos, pois “imaginar que o juiz tem o direito de julgar sem se submeter às suas próprias decisões e às dos tribunais superiores é não enxergar que o magistrado é uma peça no sistema de distribuição de justiça, e, mais do que isso, que esse sistema não serve a ele, mas ao povo”<sup>238</sup>.

---

<sup>235</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 29

<sup>236</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 106.

<sup>237</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, pp. 43 e 29.

<sup>238</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes Obrigatórios*. SP: RT, 2010, p. 65.

A falta de segurança jurídica, decorrente da ausência da adoção do *stare decisis* é especialmente importante no Brasil, onde aos juízes é conferido o poder de controlar a constitucionalidade das leis, a elas não se subordinando, portanto<sup>239</sup>, pois “*é intuitivo que, num sistema que ignora o precedente obrigatório, não há racionalidade em dar a todo e qualquer juiz o poder de controlar a constitucionalidade da lei*”<sup>240</sup>.

Na fig. 5, p. 66, é atribuída uma média 6,84 às decisões da Adm. Trib. Fed. de 1º Grau, enquanto na fig. 6, p. 49, é atribuída uma média 7,2 às decisões da Adm. Trib. Fed. no 2º Grau.

Na fig. 7, p. 67, é atribuída uma média 6,18 às decisões do Judiciário Estadual de 1º Grau, significativamente inferior à da Administração Tributária Federal, que recebeu nota 6,84 conforme visto acima.

Os problemas decorrentes da judicialização das causas fiscais é corroborado pela doutrina desde o Império, como já visto acima.

Na fig. 8, p. 68, é atribuída uma média 6,7 às decisões do Jud. Est. no 2º Grau, também significativamente inferior à da Administração Tributária Federal, que recebeu nota 7,2.

Na fig. 9, p. 69, é atribuída uma média 6,97 às decisões do Jud. Fed. de 1º Grau, aproximadamente igual à da Administração Tributária Federal que recebeu nota 6,84.

Na fig. 10, p. 69, é atribuída uma média 7,24 às decisões do Jud. Fed. de 2º Grau, quase idêntica à da Administração Tributária Federal, que recebeu nota 7,2.

Na fig. 11, p. 70, é atribuída uma média 7,39 às decisões do STF e do STJ, pouco superior à da Administração Tributária Federal de 2º grau, que recebeu nota 7,2, devendo salientar-se que não foi efetuada avaliação, em separado, do Conselho Superior de Recursos Fiscais, que se constitui em uma espécie de terceira instância administrativa federal em matéria tributária.

Na Tabela 12, p. 70, verifica-se que 73,8% dos entrevistados concordam que a Instância Administrativa tem um viés pró-fisco o que está em consonância com a doutrina que aponta para os problemas decorrentes da adoção de um poder regulamentar descontrolado, ao qual estão vinculados os julgadores administrativos, pois, no Brasil; ao contrário do que ocorre no sistema britânico, onde os regulamentos tem de ser aprovados pelas comissões do

---

<sup>239</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. Cit.*, p. 69.

<sup>240</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. *Op. Cit.*, p. 77.

Poder Legislativo; normas regulamentares de caráter geral são expedidas, sem controle prévio, pelo Poder Executivo<sup>241</sup>.

Embora a Tabela 18, p. 74, refira que cerca de 2/3 dos entrevistados achem que a duplicidade de instâncias acresça qualidade aos julgamentos em matéria fiscal, a tabela 19, p. 74, refere que 79,3% dos entrevistados concordam que a duplicidade enseja a protelação para o não cumprimento das obrigações, fato já referido pelo entrevistado nº 9 na p. 41, que salientou que esta duplicidade gera perda de liquidez da execução fiscal, o que é comprovado pelo Estudo da Secretaria de Reforma do Judiciário sobre as execuções fiscais no Brasil, que aponta para um crescente descumprimento voluntário das normas tributárias, em face da ineficiência da execução fiscal<sup>242</sup>.

Corroborando este entendimento, 80,5% dos respondentes concordam que a relação custo-benefício da litigância na esfera administrativa é favorável ao litigante (tabela 20, p. 75), contra apenas 67,5% de concordância quanto a este benefício na esfera judicial (tabela 21, p. 75), demonstrando a vantagem da associação do recurso administrativo com o intuito meramente protelatório (tabela 20, p. 75), pois três quartos dos respondentes acham que a instância administrativa tem um viés pró-fisco (tabela 12, p. 70).

Comprova-se novamente a correção dos dados encontrados no Estudo da Secretaria de Reforma do Judiciário sobre as execuções fiscais no Brasil, acima referido.

82% dos respondentes percebem que os custos da duplicidade de instâncias são elevados para a sociedade em geral (tabela 23, p. 76), beneficiando apenas aos contribuintes-litigantes (82,7% de concordância, tabela 24, p. 773), novamente corroborando os dados encontrados pela Secretaria de Reforma de Judiciário sobre as Execuções Fiscais no Brasil, acima referido<sup>243</sup>.

Embora haja um temor de uma pura e simples revogação da duplicidade de instâncias (65,9%, tabela 25, p. 78), 75,7% dos respondentes concordam em atribuir às autoridades administrativas o *status* e as garantias das autoridades judiciais (tabela 31, p. 81) e **80,5% dos entrevistados concorda com a supressão da dualidade de instâncias, desde que adotado um modelo conhecido, análogo ao da Justiça Eleitoral (tabela 30, p. 80), pelo qual uma**

---

<sup>241</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, pp. 111-2.

<sup>242</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, pp. 43 e 29.

<sup>243</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, pp. 43 e 29.

**justiça fiscal especializada, da primeira à última instância, fosse a única competente para o lançamento e para a discussão das lides tributárias.**

Estes dados demonstram que a consciência, pelos respondentes, do caráter meramente procrastinatório da duplicidade de instâncias, tal como visto acima (tabela 19, p. 74).

**A falta das garantias inerentes à magistratura por parte dos membros da administração tributária encarregados do julgamento de lides tributárias gera desconfiança na isenção da Administração Pública e aumenta a demanda judicial (68,6% de concordância, tabela 32, p. 81), demonstrando a irracionalidade do sistema hoje vigente.**

83,9% dos respondentes concordam que as provas produzidas na esfera administrativa deveriam ser **compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial** (tabela 26, p. 78).

O não aproveitamento e a repetição das provas produzidas na esfera administrativa comprovam o caráter meramente protelatório da duplicidade de instâncias nos dias atuais (tabela 19, p. 74), mormente quando o judiciário não está devidamente aparelhado para lidar com as questões mais complexas em matéria fiscal, questão que recebeu a concordância de cerca de metade dos respondentes (tabela 13 p. 71). Deve-se considerar, neste aspecto, o tempo necessário para a elaboração de uma minuciosa perícia contábil, frequentemente envolvendo vários volumes.

Não há concordância quanto à suficiência do mero aumento do número de juízes para a solução da demanda em matéria fiscal (tabela 27, p. 79).

90% concordam que a introdução de varas especializadas melhore a aplicação do direito tributário (tabela 28, p. 79).

A ausência de soluções claras para o constante aumento da demanda em matéria tributária tem gerado a busca de medidas de emergência, bem como de soluções alternativas e paliativas, como a arbitragem, que tem a aprovação de 71,5% dos entrevistados (tabela 29, p. 80).

**79,4% dos respondentes concordam que a desarticulação entre a administração e o judiciário é um dos principais fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal (tabela 38, p. 84).**

Disto decorre, entre tantos outros problemas, um tempo médio de trâmite das execuções fiscais, no RS, de 1.176 dias, ou, aproximadamente, três anos e três meses<sup>244</sup> para uma arrecadação média que varia de um máximo de 1,17% (um inteiro e dezessete centésimos por cento) para as dívidas previdenciárias, que quase sempre constituem crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária, para 0,78% (setenta e oito centésimos por cento) para as dívidas federais gerais e 0,77% (setenta e sete centésimos por cento) para as dívidas estaduais<sup>245</sup>, além de uma aposta crescente na ineficiência do aparato estatal encarregado da cobrança judicial, gerando um aumento médio anual, no número de execuções fiscais em tramitação, de aproximadamente 20%<sup>246</sup>.

A tabela 44 (p. 97) demonstra que todos os quatro segmentos de público entrevistado concordam fortemente que a duplicidade de instâncias enseje às partes protelar o cumprimento das obrigações (item 20), com uma menor, mas ainda significativa, concordância dos advogados privados.

O mesmo pode ser dito quanto ao benefício da duplicidade de instâncias para o contribuinte-litigante, como se pode ver pela comparação das respostas aos itens 21 (esfera administrativa) e 22 (esfera judicial) (tabela 44, p. 98), que apresenta média significativamente maior para a esfera administrativa, em face de sua não definitividade, possibilitando a procrastinação.

A tabela 47 (p. 102) demonstra em seu item 24 que todos os quatro segmentos de público entrevistado concordam fortemente que a duplicidade de instâncias tem um custo elevado para a sociedade em geral.

A tabela 47 (p. 103) demonstra em seu item 27 que todos os quatro segmentos de público entrevistado concordam fortemente que as provas produzidas na esfera administrativa deveriam ser compulsoriamente aproveitadas na esfera judicial. A concordância dos membros da magistratura e do ministério público, embora inferior à média, é bastante significativa.

A harmonia desta conclusão com os dados da doutrina é impressionante, pois desde o império já se verificava a necessidade de atribuir-se maior valor às decisões produzidas na esfera administrativa<sup>247</sup>, tendo o Decreto 2.343, de 29/01/1859, desenvolvido e alargado o

---

<sup>244</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *ESTUDO SOBRE AS EXECUÇÕES FISCAIS NO BRASIL*. Brasília e São Paulo: Ministério da Justiça, 2007, p. 21.

<sup>245</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 43.

<sup>246</sup> SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *Op. Cit.*, p. 29

<sup>247</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado de Sciencia da Administração*. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914, p. 674.

contencioso administrativo da Fazenda, declarando que “*as decisões dos chefes das Repartições de Fazenda, do Tribunal do Thesouro e do Ministro da Fazenda, nas matérias de sua competência e de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de sentença dos Tribunais de Justiça*”<sup>248</sup>.

Deve-se observar que a primeira redação da cláusula da inafastabilidade do controle judicial, constante do § 4º do art. 141 da CF/1946 era entendido como controle posterior à formação da coisa julgada formal administrativa<sup>249</sup>.

Desta forma, o problema atual, tão visível no direito tributário, em que o processo judicial e o administrativo se entremeiam, com decisões judiciais apreciando incidentes em processos administrativos (forma e validade da intimação para o encerramento ou o início de uma fase do processo administrativo, prazo para o julgamento do Processo Administrativo Fiscal, forma de análise de um pedido administrativo de compensação, hipóteses de cabimento de recursos administrativos, efeitos em que estes são recebidos etc.) e processos judiciais anteriores a processos administrativos (casos de liquidação administrativa do julgado, com nova discussão judicial da forma da apreciação administrativa da liquidação do julgado) em um círculo complexo e quase interminável, agravado com as leis sobre a compensação e as novas formas de parcelamento surgidas a partir da década de 1990, evidencia e amplia o problema decorrente da falta de validade dos atos administrativos e das provas produzidas no curso do procedimento administrativo fiscal.

A concessão das garantias da magistratura às autoridades administrativas encarregadas dos julgamentos de processos administrativos fiscais encontra concordância em todas as quatro esferas de entrevistados, embora não tão significativa entre os membros da magistratura (tabela 51, p. 110, item 35).

A supressão da dualidade de instâncias e a adoção de um modelo análogo ao da justiça eleitoral também é aprovada pelos quatro segmentos de entrevistados (tabela 51, p. 110, item 34), com um nível de concordância menor, mas ainda significativo, por parte dos membros da magistratura.

Em todas as regiões de nosso país há uma clara consciência de que a dualidade de instâncias enseje a protelação do cumprimento das obrigações (tabela 77, p. 155, item 20), percebendo-se ser mais vantajosa a litigância na esfera administrativa, em face de sua não

---

<sup>248</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. Cit.*, 676, grifamos.

<sup>249</sup> MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V, p. 106.

definitividade, oportunizando a procrastinação com posterior discussão judicial (comparar a aprovação superior do custo-benefício da litigância administrativa, item 21, comparada com a judicial, item 22 da tabela 77, p. 155, em todas as regiões do país).

Também há consciência, em todas as regiões do país, do elevado custo, para a sociedade em geral, da dualidade de instâncias (tabela 78, p. 156, item 24), bem como de que o não aproveitamento das provas constituídas nos PAFs gere morosidade (tabela 67, p. 109, item 29) e perda de qualidade das decisões (tabela 79, p. 157, item 30).

A supressão da dualidade de instâncias e a adoção de um modelo análogo ao da justiça eleitoral são aprovadas em todas as quatro regiões do país (tabela 80, p. 158, item 34), com um nível de concordância um pouco menor, mas ainda muito significativo, na região sul.

### **3.1.2 A Irracionalidade da Duplicidade: a Dimensão dos Impactos**

#### **3.1.2.1 Os Contenciosos Administrativos e a Demanda dos Serviços Judiciários**

O Julgamento dos Processos Administrativos Fiscais em primeira instância, na esfera federal, é efetuado pelas 18 (dezoito) Delegacias Regionais de Julgamento (Lei 8.748/1993, art. 2º).

As Delegacias Regionais de Julgamento são colegiados, compostos por 5 auditores, reguladas pela Lei 8.748/1993, resultante da conversão da Medida Provisória nº 367. A Lei 8.748/1993 é complementada e regulamentada pelo Decreto 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), pelo Regimento Interno da Receita Federal, pela Portaria MF 125, de 04/03/2009 e pela Portaria MF 58, de 17/03/2006.

Verificou-se que há uma média de cerca de 10.000 processos aguardando julgamento em cada DRJ, o que totaliza cerca de 180.000 Processos Administrativos Fiscais tramitando, como contenciosos administrativos entre o fisco e o contribuinte, no primeiro grau administrativo.

Em 31/07/2010, na DRJ de Porto Alegre, havia **9.168** processos aguardando julgamento, conforme informado pelo Auditor-Fiscal Clóvis Perez, assessor direto do Delegado da Receita Federal em Porto Alegre, Dr. Leomar Wayerbacher, ao Procurador da Fazenda Nacional Romulo Ponticelli Giorgi Júnior, que elaborou o presente estudo do dimensionamento dos impactos da duplicidade de avaliação, administrativa e judicial, dos contenciosos fiscais, a pedido do Dr. Cezar Saldanha Souza Júnior.

As DRJs, embora independentes das Delegacias da Receita Federal responsáveis pela fiscalização e pela cobrança, integram a estrutura da Secretaria da Receita Federal (Lei 8.748/1993, art. 2º, § 1º), subordinando-se, portanto, a todas as Portarias, Instruções Normativas e demais atos infralegais, o que praticamente inviabiliza as discussões que envolvam excesso ou descumprimento do poder regulamentar, muito frequentes tanto no que pertine às pessoas físicas (como são exemplos as hipóteses da tributação acumulada de rendimentos oriundos de ações judiciais, entre vários outros casos) como no que pertine às pessoas jurídicas (como a exigência de opção de um determinado regime de tributação para o gozo de isenções por exigência não prevista em lei, a exclusão do Simples ou a ausência de direito à tributação pela alíquota referente aos hospitais, em ambos os casos por interpretação extensiva da lei por norma infralegal não aceita nos tribunais, entre vários outros casos).

Visando minimizar este problema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi colocado fora da estrutura da Secretaria da Receita Federal, mas mantido na estrutura do Ministério da Fazenda (Lei 8.748/1993, arts. 3º e 4º), o que, embora minimize o problema, não o resolve quando os atos infralegais foram editados pelo próprio Ministro da Fazenda, por meio de Portaria, ou pelo Presidente da República, por meio de Decreto.

O CARF constitui a segunda instância em matéria de processo administrativo fiscal, enquanto a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), integrante do CARF, constituiria a terceira instância.

A análise do desenvolvimento dos Processos Administrativos Fiscais demonstra que a maioria dos recursos interpostos pelos contribuintes junto às DRJs acaba sendo julgada improcedente.

Isto gera nova demanda, desta vez ao CARF, que acaba, na maior parte das vezes, sendo obrigado, em face da sua vinculação aos atos infralegais, a manter a decisão da Administração Tributária, ainda que julgada ilegal pela jurisprudência pacífica e esmagadoramente dominante.

O entrevistado 10, referido na fl. 51 do Relatório do CEPA constante da 1ª parte do presente relatório, refere que “o CARF julga de 2000 a 3000 processos por mês nas câmaras baixas, chegando de 500 a 600 na câmara superior. Muitos processos de matéria de direito, principalmente de decadência e de prescrição do débito...”. Ora, há critérios distintos de contagem do prazo prescricional no judiciário e na administração, que vem sendo compatibilizados aos poucos ao longos dos anos, estando, ainda, longe de uma harmonia.

Mais adiante, o mesmo entrevistado refere que o CARF passou de 30.000 processos em 2008 para 70.000 em 2010 (entrevistado 10, p. 44).

A maior parte destes cerca de 2500 processos julgados mensalmente pelo CARF acaba desaguando no judiciário, gerando uma demanda superior a 20.000 processos mês. Ademais, há cerca de 180.000 processos tramitando em primeira instância contra apenas 70.000 em segunda, isto somado ao fato de que há 18 DRJs, cada qual com 5 julgadores, totalizando 90 julgadores, o que gera uma rapidez superior à do CARF.

A disparidade numérica se explica pelo fato de que a maior parte dos contribuintes, após ser derrotada nas DRJs, ingressa imediatamente no judiciário, enquanto os grandes devedores, buscando dilação de prazo, quase invariavelmente ingressam no CARF, obtendo seis ou mais anos na tramitação administrativa antes do início do trâmite judicial (cf. entrevistado 7, referido na fl. 44 do Relatório do CEPA constante da 1ª parte do presente relatório).

Deve-se atentar para o fato, muito conhecido por aqueles que trabalham nas varas tributárias, de que um processo administrativo fiscal pode gerar vários processos judiciais, um deles exigindo o julgamento do PAF no prazo de 360 dias, exigido pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007; outro para discutir a forma e a validade da intimação (quando por edital ou pela internet) no PAF; outro para obstaculizar o ajuizamento de execução fiscal enquanto o PAF não tiver sido concluído, com base no art. 151, III do CTN; além de todas as questões envolvendo a compensação de créditos tributários (e o que pode ser objeto de compensação e qual o seu montante); a discussão da exclusão dos parcelamentos; dos regimes de tributação especial (SIMPLES etc.) e outras.

Por fim, é muito comum a existência de processo administrativo **posterior** a um processo judicial transitado em julgado, no qual se busca a compensação do valor reconhecido judicialmente. Estes processos administrativos frequentemente dão origem a novos processos judiciais, discutindo, agora, os obstáculos administrativos à compensação (liquidação, créditos

compensáveis, critério de cálculo etc.) e as consequências destes obstáculos (execução fiscal, gerando embargos à execução fiscal, ação anulatória, mandado de segurança buscando a compensação imediata e o julgamento da compensação ou liquidação administrativa no prazo de 360 dias, e assim por diante).

A análise da realidade tributária brasileira demonstra, portanto, que a *identificação dos contenciosos judiciais cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa* envolve pura e simplesmente todos os contenciosos tributários, pois a duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) nada mais faz do que rediscutir os mesmos temas, sem qualquer ganho de produtividade.

Se as autoridades administrativas responsáveis pelo julgamento dos contenciosos administrativos tivessem as garantias inerentes aos membros do Poder Judiciário (mormente a inamovibilidade e a independência funcional) e não estivessem subordinados aos atos normativos infralegais, podendo afastá-los por ilegalidade quando esta fosse a posição dominante dos órgãos competentes para dar a última palavra em matéria de tributos, **todas as lides poderiam ser resolvidas na esfera administrativa.**

Como bem salientou o entrevistado 9, a duplicidade de instâncias, administrativa e judicial, retira a liquidez da execução fiscal (referido na fl. 41 do Relatório do CEPA constante da 1ª parte do presente relatório).

### **3.1.2.2 O Montante de Processos Judiciais Demandados**

A análise do relatório estatístico do STJ, referente ao ano de 2009, demonstra (nas fls. 13 e 15) que foram **recebidos**, no ano de 2009, 240.747 processos naquela corte superior, dos quais 61.060 (24,46%) foram distribuídos para a 1ª Seção, competente para as matérias relativas ao Direito Tributário e Administrativo.

O TRF da 4ª Região é o terceiro tribunal, após o TJ/SP (que remeteu 64.406 processos ao STJ) e o TJ/RS (que remeteu 56.470 processos ao STJ) com maior volume, tendo remetido 30.187 processos ao STJ, sendo, de longe, o TRF com maior volume, seguido do TRF da 3ª Região (7º tribunal em volume, após o TJ/MG, o TJ/RS e o TJ/PR), que remeteu ao STJ 11.069 processos, pouco mais de um terço do total enviado pela 4ª Região.

Buscando uma totalização dos recursos envolvendo tributos federais, tendo em vista que a 1ª Seção é, também, competente para as matérias administrativas, além de julgar questões envolvendo a legalidade dos tributos estaduais e municipais, efetuamos uma pesquisa junto à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, que é a responsável tanto pela interposição de recursos como pela defesa da Fazenda Nacional em matéria tributária junto à região com maior volume de julgamentos em nosso país.

O levantamento foi efetuado através de pesquisa pelo sistema “*Light Base*” utilizado para o controle do trâmite processual interno na PRFN/4ª Região.

Foi efetuado um levantamento do total dos recursos especiais interpostos, dos recursos contra-arrazoados, e daqueles que foram simultaneamente objeto de interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional e de contrarrazões desta a recurso especial interposto pelo contribuinte.

Efetuuou-se a soma do número de recursos especiais interpostos em cada ano com o número de recursos especiais contra-arrazoados, deduzindo-se, deste total, o número daqueles que foram objeto simultaneamente de interposição de recurso e de contrarrazões, eliminando-se, assim, as duplicidades e obtendo-se o número de Recursos Especiais.

Foi efetuado procedimento análogo com os Recursos Extraordinários e, por fim, totalizados os Agravos de Instrumento destinados aos tribunais superiores.

Abaixo seguem a planilha com os totais, ano a ano, de 2001 a 2010. Salientamos que os dados referentes ao corrente ano de 2010 foram totalizados de 01/jan a 31/jul, referindo-se, portanto, há sete meses apenas.

Ano	# Agravos de Instrumento dirigidos ao STJ e ao STF interpostos, pela PRFN da 4ª Região	# Recursos Especiais interpostos ou respondidos pela PRFN da 4ª Região	# Recursos Extraordinários interpostos ou respondidos pela PRFN da 4ª Região	# Recursos ao STJ e ao STF interpostos ou respondidos, em matéria tributária
2001	839	2545	1563	4947
2002	958	7060	1783	9801
2003	983	10848	2371	14202
2004	1321	4546	1819	7686
2005	862	6446	2301	9609
2006	1018	5897	2572	9487
2007	1150	5516	4896	11562
2008	1214	8833	6198	16245
2009	1258	7400	2866	11524
2010	804	3908	1807	6519

Figura 3 - Planinha 2001/2010: Recursos Interpostos

A comparação do relatório acima com o relatório do STJ nos permite traçar conclusões interessantes. Conforme o relatório estatístico do STJ referente a 2009 (fl. 16), dos 292.103 processos **distribuídos** em 2009, 75.600 foram Recursos Especiais, os quais, além de distribuídos, também foram **recebidos**, pois são oriundos de outros tribunais, não tendo se originado no STJ.

Estes 75.600 recursos especiais representam, portanto, cerca de 25,88% do total dos processos distribuídos no STJ. Como o mesmo relatório refere que 24,46% dos processos foram distribuídos à 1ª Seção, concluímos que foram distribuídos, aproximadamente 19.570 recursos especiais à 1ª Seção.

O relatório do *LightBase* relativo à movimentação processual oriunda da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região demonstra que, destes 19.570 recursos especiais, 7.400 são oriundos da 4ª Região e se referem a tributos federais.

Analisando os dados constantes da fl. 13 do referido relatório e extraindo-se os dados relativos aos 5 TRFs, obtém-se os dados abaixo.

TRF/1ª Região – 8.718 processos remetidos ao STJ

TRF/2ª Região – 9.521 processos remetidos ao STJ

TRF/3ª Região – 11.069 processos remetidos ao STJ

TRF/4ª Região – 30.187 processos remetidos ao STJ

TRF/5ª Região – 4.185 processos remetidos ao STJ

Total dos 5 TRFs:63.680 processos remetidos ao STJ

Desta forma, o TRF da 4ª Região e, por consequência, a PRFN da 4ª Região, responde por 47,40% do total do volume originário dos 5 TRFs.

Como a PRFN da 4ª Região tem cadastrado, em seu sistema de controle processual, o envio de 7.400 recursos especiais envolvendo tributos federais em 2009, sendo ela responsável por 47,4% do total nacional, este seria de, aproximadamente, 15.600 recursos especiais envolvendo tributos federais, o que representa 79,71% dos 19.570 recursos especiais distribuídos à 1ª Seção em 2009.

Sendo assim, **cerca de quatro quintos da demanda da 1ª Seção do STJ decorre da análise de recursos envolvendo tributos federais.** Como boa parte do quinto restante refere-se à análise da legalidade (frente ao CTN e às demais normais federais aplicáveis, normalmente Leis Complementares, mas, excepcionalmente, leis ordinárias, como a Lei 8.212/1991 e outras) de tributos estaduais e municipais, que poderiam ser **em todos os casos** solucionados previamente na esfera administrativa, conclui-se que boa parte da sobrecarga a que está sujeito o Superior Tribunal de Justiça, que já recebeu mais de 1.200.000 (um milhão e duzentos mil) recursos especiais desde sua criação, em 1989, poderia ser resolvida se déssemos ao processo administrativo fiscal o tratamento jurídico adequado.

A situação no Supremo Tribunal Federal é análoga, como o demonstra a tabela com os totais anuais de Recursos Extraordinários envolvendo tributos federais oriundos da 4ª Região, na qual foram interpostos 2.866 recursos extraordinários em 2009 e 6.198 em 2008.

Por fim, pode-se observar que, apesar da existência de flutuações anuais decorrentes de variações na jurisprudência do STJ e do STF e de vários outros fatores (convocações de juízes para o TRF, etc.), o fato é que o total de recursos destinados ao STJ e ao STF, envolvendo tributos federais, mais do que dobrou nos últimos nove anos, saltando de 4.947 em 2001 para 11.524 em 2009, tendo atingido 16.245 em 2008.

Este aumento decorre da maior abrangência do processo administrativo fiscal, que passou a ser utilizado para discutir a exclusão do parcelamento, as compensações, a inclusão no SIMPLES e vários outros temas além da tradicional constituição do crédito tributário.

Como, na atual situação, toda e qualquer discussão administrativa dá origem a pelo um processo judicial (rediscutindo o mérito final da decisão), frequentemente há vários como mencionado no item anterior, as discussões se eternizam e multiplicam.

### 3.1.2.3 O Montante de Execuções Fiscais Demandadas

Do estudo do relatório “*Justiça em Números 2009 – Indicadores do Poder Judiciário – Panorama do Judiciário Brasileiro*”, elaborado em setembro de 2010 pelo Conselho Nacional de Justiça, extraímos os dados constantes das tabelas abaixo (extraídos das fls. 44, 98, 160 e 176).

No final de 2009, havia, no país, **23.442.915** execuções fiscais em tramitação, sendo **2.609.866**, na Justiça Federal comum, **119.890** na Justiça do Trabalho e **20.713.159** na Justiça Estadual.

Na mesma data, havia **61.120.888** processos pendentes de julgamento no país, dos quais **7.352.908** na Justiça Federal, **3.238.595** na Justiça do Trabalho e **50.529.385** na Justiça Estadual.

A relação entre os dois montantes acima nos permite verificar que **35,5%** dos processos tramitando na Justiça Federal Comum são execuções fiscais. Na Justiça do Trabalho o percentual é de **3,7%** e na Justiça Estadual de **41%**. O percentual global nacional é de **38,35%**.

O problema representado pelo impacto da dupla análise – administrativa e judicial - dos contenciosos fiscais sobre a demanda do judiciário é, no entanto, muito maior do que a mera análise dos totais acima indicaria.

Consultando o sítio eletrônico do CNJ em 26/09/2010, clicando-se em Processômetro → Processômetro → Selecionando a Meta Prioritária 3 (reduzir em pelo menos 10% o acervo de processos na fase de cumprimento ou de execução e, em 20%, o acervo de execuções fiscais - referência: acervo em 31 de dezembro de 2009) → Selecionando-se os órgãos judicantes e limitando a busca somente às execuções fiscais, verificamos que havia, em 31/12/2009, **23.589.591** execuções fiscais em tramitação no país, tendo sido distribuídas,

**apenas no mês de agosto de 2010, 1.436.540 novas execuções fiscais e baixadas apenas 980.879.**

Realizando-se novas pesquisas limitadas aos órgãos federais e aos estaduais, obteve-se os seguintes valores.

Órgãos Judicantes	Total de Execuções Fiscais não baixadas definitivamente em 31/12/2009	Total de Execuções Fiscais em tramitação em agosto de 2010	Execuções Fiscais Distribuídas no mês de agosto de 2010	Execuções Fiscais Baixadas do mês
Todos	<b>23.589.591</b>	<b>24.046.316</b>	1.436.540	980.879
Justiça Estadual	21.812.414	22.319.619	1.271.581	834.146
Justiça Federal Comum	1.683.693	1.633.562	150.988	133.325
Outros (eleitoral, trabalhista, militar e superior)	93.484	93.135	13.971	13.408

**Tabela 3 - Órgãos Judicantes**

Verifica-se, desta forma, que entre 31/12/2009 e o final de agosto de 2010, em apenas oito meses, portanto, houve um **acréscimo** de 23.589.591 para 24.046.316 execuções fiscais em tramitação, com um aumento de **456.725** execuções fiscais, ou **1,93%**.

Ou seja, o número de execuções fiscais continua a aumentar, apesar dos vários esforços legislativos adotados para a sua redução, especialmente no âmbito federal (arquivamento das execuções fiscais federais com valor inferior a R\$ 10.000,00 pelo art. 20 da Lei 10.522/2002, conhecida como Lei do CADIN, com a redação determinada pela Lei nº 11.033/2004; remissão fiscal federal dos débitos inferiores a R\$ 10.000,00 pelo art. 14 da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.910, de maio de 2009; várias oportunidades do contribuinte parcelar seu débito em um número bastante significativo de parcelas, evitando o ajuizamento da execução – REFIS, PAES, PAEX, Simples Nacional e outros).

Em todo o território nacional, nas três esferas – municipal, estadual e federal – houve um significativo esforço de redução do passivo representado pelas execuções fiscais paralisadas há muito tempo, pelo reconhecimento da prescrição intercorrente, pelo § 4º do art. 40 da LEF, incluído pela Lei nº 11.051/2004.

Após a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante nº 8, em 20/06/2008, os tribunais passaram a analisar seu passivo de execuções fiscais, buscando extinguir àquelas que atingidas pela prescrição, quer intercorrente, quer originária.

A consolidação, pelo STJ, da prescrição quinquenal para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, estabelecendo a última data entre a entrega da declaração e o vencimento do tributo como termo *a quo*, acabando definitivamente com a antiga tese dos “5 mais 5” (cinco anos de prazo decadencial para a homologação do lançamento, somados a outros cinco anos de prazo prescricional), levou centenas de milhares de execuções fiscais à extinção pela prescrição.

Apesar de todos estes esforços legislativos e mudanças jurisprudenciais, o número de execuções fiscais continua a aumentar.

As razões para isto são várias: **novas possibilidades de discussão administrativa da forma de exclusão de parcelamentos, discussões e recursos administrativos, às vezes associados a processos judiciais, mormente mandatos de segurança, discutindo etapas de um processo administrativo** (forma de intimação, tempo de trâmite do processo administrativo, recebimento de recursos administrativos, efeitos do recebimento destes recursos etc.), **formas variadas de compensação, exigências jurisprudenciais de que o crédito objeto de compensação, geralmente desprovido de liquidez e de certeza, seja analisado minuciosamente, mesmo que a Receita Federal possa averiguar a sua iliquidez ou mesmo inexistência ou falsidade sem uma perícia detalhada, para a qual não tem pessoal suficiente.**

**Os fatores acima, aliados à lentidão e à ineficiência da execução fiscal, que arrecada uma parcela muito reduzida dos valores executados, fazem com que o contribuinte brasileiro passe a apostar, com cada vez maior freqüência, na vantagem de não pagar o tributo no prazo devido.**

Algumas das causas para isto, de forma sumária, foram apontadas acima. Na terceira fase desta pesquisa analisaremos minuciosamente as causas encontradas e buscaremos soluções para este problema. Seguem abaixo as tabelas referidas no texto.

### 3.1.2.4 Tabelas Anexas

Tabela 4- Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça Federal em 2009.

Veja-se que apenas 10% das execuções fiscais em tramitação em 2009 eram processos novos, ajuizados no mesmo ano.

Classe	Casos Novos	% em tramitação	Casos Pendentes	% em tramitação	Total em tramitação	Processos Baixados	Sentenças
Execução Fiscal	288.221	10%	2.609.866	90%	2.898.087	282.099	183.351
Execuções de Título Extraj. exceto execs. fiscais	26.111	24%	81.411	76%	107.522	18.894	9.760
Total da Just. Fed.	314.332	10%	2.691.277	90%	3.005.609	300.993	193.111

Tabela 5 - Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça do Trabalho em 2009

Veja-se que apenas 17% das execuções fiscais em tramitação em 2009 eram processos novos, ajuizados no mesmo ano.

Classe	Casos Novos	% em tramitação	Casos Pendentes	% em tramitação	Total em tramitação	Processos Baixados	Sentenças
Execução Fiscal	24.478	17%	119.890	83%	144.368	19.447	3.414
Execuções de Título Extraj. exceto Fiscais	5.433	24%	17.171	76%	22.604	21.937	1.981
Total da Just. Trab.	29.911	18%	137.061	82%	166.972	41.384	5.395

Tabela 6 - Execuções Fiscais em Trâmite no País na Justiça Estadual em 2009

Veja-se que apenas 13% das execuções fiscais em tramitação em 2009 eram processos novos, ajuizados no mesmo ano.

Classe	Casos Novos	% em tramitação	Casos Pendentes	% em tramitação	Total em tramitação	Processos Baixados	Sentenças
Execução Fiscal	3.190.117	13%	20.713.159	87%	23.903.276	3.385.479	3.135.636
Execuções de Título Extraj. exceto execs. Fiscais	554.399	32%	1.184.504	68%	1.738.903	373.974	413.788
Total da Just. Trab.	3.744.516	15%	21.897.663	85%	25.642.179	3.759.453	3.549.424

Tabela 7 - Total de Execuções Fiscais em trâmite no país em 2009

Classe	Casos Novos	% em tramitação	Casos Pendentes	% em tramitação	Total em tramitação	Processos Baixados	Sentenças
Justiça Federal	288.221	10%	2.609.866	90%	2.898.087	282.099	183.351
Justiça Trab.	24.478	17%	119.890	83%	144.368	19.447	3.414
Justiça Estadual	3.190.117	13%	20.713.159	87%	23.903.276	3.385.479	3.135.636
Total Nacional (Just. Fed., Just. Est. e Just. Trab.)	3.502.816	13%	<b>23.442.915</b>	87%	26.945.731	373.974	413.788

Tabela 8 - Total de Processos em trâmite no país em 2009

Total de Processos em Trâmite no País em 2009	Justiça Estadual	Justiça Federal	Justiça do Trabalho	Total Nacional
Total de Casos Novos	18.716.125	3.374.214	3.419.124	25.509.463
Total de Casos Novos no 2º Grau	1.786.222	452.052	538.559	2.776.833
Total de Casos Novos no 1º Grau	12.577.193	948.901	2.880.565	16.406.659
Total de Casos Novos nos Juizados Especiais	3.984.155	1.548.730	0	5.532.885
Total de Casos Pendentes	50.529.385	7.352.908	3.238.595	<b>61.120.888</b>
Total Casos Pendentes no 2º Grau	1.308.335	936.622	228.244	2.473.201
Total Casos Pendentes no 1º Grau	44.741.063	4.133.084	3.010.351	51.884.498
Total de Casos Pendentes nos Juizados Especiais	4.316.015	1.756.571	0	6.072.586
Total de Processos Baixados	18.362.218	3.369.395	3.403.181	25.134.794
Total de Procs. Baixados 2º Grau	1.532.980	457.548	542.225	2.532.753
Total Procs. Baixados 1º Grau	12.178.457	1.263.297	2.860.956	16.302.710
Total Procs. Baixados Juizados Especiais	4.332.849	1.378.446	0	5.711.295
Total de Sentenças	17.175.561	2.754.453	3.251.544	23.181.558

Tabela 9 - Meta 3

Órgãos Judicantes	Total de Execs. Fiscais não baixadas def. 31/12/2009	Total de Execs. Fiscais em tramit. em agosto de 2010	Execs. Fiscais Distribuídas no mês de agosto de 2010	Execs. Fiscais Baixadas do mês de ago/2010
Todos	23.589.591	24.046.316	1.436.540	980.879
Justiça Estadual	21.812.414	22.319.619	1.271.581	834.146
Just. Federal Comum	1.683.693	1.633.562	150.988	133.325
Outros (eleit., trab., militar e superior)	93.484	93.135	13.971	13.408

### 3.1.3 Referências

- BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. Exposição de Motivos do Anteprojeto de Código de Processo Civil. 2010.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado de Sciencia da Administração*. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2009* – Indicadores do Poder Judiciário – Panorama do Judiciário Brasileiro. Brasília, set/2009. Disponível em [http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas\\_judiciarias/jn2009/rel\\_sintetico\\_jn2009.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas_judiciarias/jn2009/rel_sintetico_jn2009.pdf). Acesso em 28/11/2010.
- LOEWENSTEIN, Karl. Karl. *Teoria de la Constitución*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970, p. 322. (Título original: *Verfassungslehre*, Tübingen, J. C. Mohr, 1959, à qual foi juntada a monografia do mesmo autor intitulada *Über Wesen, Technik und Grenzen der Verfassungsänderung*, Berlin, Walter de Gruyter, 1961).
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes Obrigatórios*. SP: RT, 2010.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I de 1969*. SP: RT, 1971, Tomo V.
- PROCURADORIA-REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL NA 4ª REGIÃO. *Light-Base*. Brasília: PGFN, 2001. Base de Dados (sistema de controle de processos e petições no âmbito da PRFN/4ª Região).
- SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. *ESTUDO SOBRE AS EXECUÇÕES FISCAIS NO BRASIL*. Brasília e São Paulo: Ministério da Justiça, 2007.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Relatório Estatístico – 2009*. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=140>. Acesso em 28/11/2010.

### 3.2 PROPOSTAS INSTITUCIONAIS DE APERFEIÇOAMENTO

Rafael Santos Lavratti

Na conclusão do Segundo Volume do Relatório Final da Pesquisa encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça, é encargo de seus pesquisadores apontar propostas para aprimorar a eficiência da prestação jurisdicional brasileira, o que pode também levar ao aumento da arrecadação tributária indiretamente. Aliás, pela análise da organização dos sistemas jurisdicionais no Direito Comparado percebe-se que esses não diferem substancialmente daquele adotado no Brasil, possibilitando, assim, a criação de asserções no intuito de aprimorá-lo. Neste escopo, reproduz-se, sumariamente, os resultados do estudo, que aportaram três estruturas jurisdicionais peculiares.

(1) A estrutura jurisdicional dos Estados Unidos da América circunscreve-se em uma Instância Administrativa, formada por Tribunais administrativos especializados na matéria, não pertencentes ao Poder Judiciário, mas sim à Administração Pública; a transposição nestes Tribunais não é obrigatória pelo administrado, que pode escolher qual Instância analisará seu caso; as decisões desta Instância podem ser revistas pela Instância Judicial. Esta, não especializada na matéria, gera decisões com caráter de coisa julgada; é o próprio Poder Judiciário, capaz de reavaliar as decisões da Instância Administrativa. Contudo, não há duplicidade de apreciação da lide neste sistema, pois aquilo julgado em Tribunais administrativos é cabível de recurso a um Tribunal do Poder Judiciário e não torna-se possível a reapreciação de toda a matéria, como é o ocorrido no Brasil. Estes Tribunais administrativos funcionam como Juizados de 1.<sup>a</sup> Instância. Entretanto, é possível que o administrado juridicalize seu caso sem passar pela Instância Administrativa, ou seja, pelos Tribunais administrativos especializados; sua lide será julgada, desde o início por Cortes de 1.<sup>a</sup> Instância judiciais.

(2) A estrutura jurisdicional de França e de Portugal são estruturas jurisdicionais separadas, especializadas e de competências bem delimitadas. Há a Instância Administrativa e a Instância Judicial, ambas são Poder Judiciário, pois trajam jurisdição no próprio sentido do termo. São separadas, pois a Instância Judicial é a competente para conhecer das lides do Direito Comum, das lides entre indivíduos (entre privados) e de casos criminais; já a Instância Administrativa conhece, em resumo, das lides provenientes entre as relações dos administrados com a Administração Pública (relações tributárias inclusive). Os Tribunais

administrativos de 1.<sup>a</sup> Instância julgam os diversos litígios com representação tríplice (caso francês), ou seja, as decisões são definidas em acórdão, prestando maior segurança jurídica ao administrado. A apreciação de matérias de fato, ordinariamente, só ocorre até os Tribunais de 2.<sup>a</sup> Instância, também por acórdão. O *Conseil d'État*, ou o Superior Tribunal Administrativo, além de possuir competências consultivas, pode atuar como Juizado de primeira e última Instância, Corte de Apelação, Juiz de Cassação e Juizado de Reenvio. Essas competências visam a diminuir o tempo de tramitação e o volume dos processos ao criar especializações para suas subseções. Não há duplicidade de apreciação da lide neste sistema.

(3) A estrutura jurisdicional da Espanha apresenta uma Instância Administrativa pujante, formada por Tribunais Econômico-Administrativos especializados na matéria, não pertencentes ao Poder Judiciário, mas sim à Administração Pública. Possui Tribunais administrativos de 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> Instâncias, sendo obrigatório o conhecimento das impugnações dos administrados para que as mesmas possam seguir ao Poder Judiciário. O Poder Judiciário é altamente especializado, possui 10 (dez) subdivisões em sua 1.<sup>a</sup> Instância. Em matéria administrativa, sua 1.<sup>a</sup> Instância é chamada de Juizados do Contencioso-Administrativo. Apesar da aparente duplicidade de apreciações das lides, pois após terminada a Instância Administrativa há a possibilidade dos processos seguirem à 1.<sup>a</sup> Instância Judicial, essa é combatida, principalmente, pelos seguintes fatos: (1) a sujeição da revisão de atos pela própria Administração (realizada sem custas processuais aos administrados e sem a obrigatoriedade de representação por advogado) suprime grande parte dos casos em contenda; (2) as provas utilizadas na Instância Administrativa são empregadas nos julgamentos judiciais; e (3) a obrigatoriedade da Instância em decidir os casos a ela postos é expressa em normativas, sendo que possui determinado tempo legal para concluir a questão controversa.

Relembrado o estudo pela sinopse acima, enfatiza-se que nosso país não possui uma eficiente prestação jurisdicional no que concerne às matérias administrativa e tributária. É evidente a duplicidade de apreciação das lides administrativas, que em muito pouco contribui para a segurança jurídica dos administrados ou para o termo dos conflitos. A Instância Administrativa (na esfera federal tributária) possui até três níveis de apreciação; são as Delegacias de Julgamento da Receita Federal, o Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Contudo, as decisões destes órgãos, pertencentes à organização do Ministério da Fazenda, levam tempo demasiado para atingirem seu termo, muitas vezes superior a quatro anos, inviabilizando esta Instância como alternativa a uma rápida solução de litígios.

A Instância Judicial não é dividida em Justiça Comum e Justiça Administrativa, o que faz com que juízes sem a necessária especialização sejam igualmente competentes para julgar os dois tipos de conflitos. Este fato retarda a solução dos litígios, pois todos os processos são direcionados para apenas uma Justiça (um processo tributário no país tem seu termo em aproximadamente doze anos).

Partimos para a determinação de propostas institucionais que visam à melhoria da atuação jurisdicional brasileira em relação à matéria administrativa; são três oferecimentos ao Relatório Final desta Pesquisa; dois mais executivos, possíveis de serem aplicados apenas com reformas legislativas, outro mais profundo, reorganizando completamente o sistema pátrio.

### **3.2.1 Primeira Proposta**

A primeira proposta, pode ser resumida em melhorias na Instância Administrativa, na determinação de prazo para a conclusão do Processo Administrativo e na obrigatoriedade da apreciação das provas produzidas na esfera administrativa no decurso do processo judicial; explicitamos alguns meios pontuais para melhor prover as Instâncias brasileiras; são eles:

(1) A obrigatoriedade das questões administrativas e tributárias em serem submetidas à apreciação dos organismos julgadores administrativos antes de serem levados à jurisdição do Poder Judiciário (permite a forte fixação da Instância Administrativa como órgão julgador e não contrariaria o Art. 5.º, Incisos XXXV e LIV da Constituição da República, pois não estaria restringida a posterior apreciação do Poder Judiciário, se necessária);

(2) A impossibilidade dos órgãos julgadores administrativos de se absterem em resolver qualquer reclamação a eles submetida (processo que impossibilita aos administrados ficarem sem prestação jurisdicional, também permite a criação de jurisprudência administrativa).

(3) A imposição à Instância Administrativa, sob responsabilidade, em resolver seus processos em até certo período, possivelmente, um ano, em qualquer de suas instâncias (torna os órgãos julgadores eficientes, cria certeza e segurança em quem deles se utilizam)<sup>250</sup>.

(4) A apreciação administrativa deveria ser realizada por alçadas (pelo valor em contenda, seria determinado um procedimento processual sumário ou comum);

(5) Os membros julgadores administrativos devem ser selecionados via concurso público, nos mesmos paradigmas dos magistrados do Poder Judiciário, membros revisores poderiam ser selecionados por seu notório saber jurídico em matéria administrativa ou tributária (também é possível que funcionários com ampla experiência na matéria sejam selecionados para cumprir esta função);

(6) A proibição da *reformatio in pejus* (os órgãos jurisdicionais julgarão as lides dentro dos limites e das pretensões formuladas pelas partes);

(7) A obrigatoriedade de apreciação das provas praticadas no procedimento administrativo dentro do processo judicial (obediência aos princípios da economia e celeridade processual).

Logo abaixo, apresenta-se um "Modelo de Projeto de Lei Complementar" para a implementação desta Primeira Proposta. Essa é influenciada pelo sistema estadunidense e amplamente pelo espanhol, que se utiliza de todos os meios anteriormente listados para organizar suas instâncias jurisdicionais.

Projeto de Lei Complementar n.º ...

Regulamenta o Art. 5.º, Incs. XXXV e LIV da Constituição, que dispõe sobre a Inafastabilidade do Controle Judicial e o Devido Processo Legal e dá outras providências.

Art. 1.º O ingresso em juízo será condicionado ao exaurimento prévio das vias administrativas.

---

<sup>250</sup> É necessária a criação de medidas coercitivas que impeçam que esta obrigação seja descumprida insolentemente, o que torna a imposição *Letra Morta*. Já existe normativa federal regulando a matéria, mas, atualmente, é bastante descumprida e não acarreta maiores consequências aos responsáveis. "É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte" (Art. 24 da Lei n.º 11.457, de 16 de Março de 2007).

§ 1.º A duração do procedimento, em qualquer de suas instâncias, será de um ano, sempre contada desde a interposição da impugnação. Transcorrido este prazo, o interessado poderá desconsiderar a obrigação do Art. 1.º.

§ 2.º A decisão final proferida na via administrativa terá eficácia de coisa julgada quanto aos fatos, limitando-se a discussão judicial à:

I - verificação da competência das autoridades administrativas julgadoras;

II - qualificação jurídica dos fatos;

III - verificação se a decisão proferida contrariou Tratado ou Lei Federal, ou negou-lhes vigência;

IV - verificação se a decisão proferida contrariou dispositivo da Constituição ou julgou válida Lei ou ato de governo contestado em face da Constituição.

§ 3.º As vias administrativas não poderão efetuar controle de constitucionalidade de leis e atos normativos.

Art. 2.º Os órgãos julgadores administrativos não poderão se abster de resolver qualquer impugnação submetida a seu conhecimento, salvo conflito de competência ou deficiência em preceitos legais.

Art. 3.º A apreciação das impugnações obedecerá aos procedimentos comum, sumário e sumaríssimo em organização disposta em Lei.

Art. 4.º O Juiz ou Tribunal aproveitará as provas procedidas e analisadas pelos órgãos julgadores administrativos e determinará quantas estime pertinentes para a mais acertada decisão sobre o assunto em organização disposta em Lei.

Artigo 5.º - Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de...

### 3.2.2 Segunda Proposta

Como a execução fiscal é o tipo de ação que "[...] é responsável por grande parte do congestionamento da Justiça [...]"<sup>251</sup>, medidas neste concerne devem ser tomadas para combater esta morosidade. Uma mais apropriada jurisdição tributária se faz imprescindível. Seguindo este desígnio, bastaria converter a atual Instância Administrativa Tributária brasileira como um órgão julgador de 1ª Instância, que faria coisa julgada quanto aos fatos; os recursos dela provenientes seriam encaminhados aos Tribunais judiciais competentes (Tribunais Regionais Federais ou Tribunais de Justiça). Modelo de inspiração Americana,

<sup>251</sup> Neste sentido: CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo**. Brasília, Setembro de 2010, p. 16.

também permite a inexistência da duplicidade de apreciação dos casos impugnados; há somente o direito constitucional ao recurso. Apresenta-se um "Modelo de Projeto de Lei Complementar" para a implementação desta Segunda Proposta.

Ainda, para firmar os órgãos julgadores administrativos estaduais e federais como jurisdição competente de primeira instância, seria necessário uma mais acertada organização dos mesmos, a começar pelo provimento dos cargos de vogais administrativos. Seu provimento poderia ser por concurso público de provas e títulos, sendo preciso que o concorrente possua ao menos 5 (cinco) anos de experiência na matéria ou mais. Necessidade ainda de garantir a imparcialidade e independência destes órgãos julgadores, talvez até mesmo retirando-os da hierarquia do Ministério da Fazenda ou das Secretarias da Fazenda dos Estados; transformá-los em Instância Julgadora livre de qualquer influência governamental.

Projeto de Lei Complementar n.º ...

Regulamenta o Art. 5.º, Incs. XXXV e LIV da Constituição, que dispõe sobre a Inafastabilidade do Controle Judicial e o Devido Processo Legal; fundamenta a jurisdição dos órgãos julgadores fiscais e tributários e dá outras providências.

Art. 1.º Lei complementar, de iniciativa da União e dos Estados, disporá sobre a organização, o funcionamento e as competências dos órgãos julgadores fiscais e tributários, que julgam, em 1.ª Instância, ações de natureza administrativa fiscal e tributária.

§ 2.º A decisão final proferida nos órgãos julgadores administrativos federais e estaduais terão eficácia de coisa julgada quanto aos fatos, limitando-se a discussão judicial à:

- I - verificação da competência das autoridades administrativas julgadoras;
- II - qualificação jurídica dos fatos;
- III - verificação se a decisão proferida contrariou Tratado ou Lei Federal, ou negou-lhes vigência;
- IV - verificação se a decisão proferida contrariou dispositivo da Constituição ou julgou válida Lei ou ato de governo contestado em face da Constituição.

Art. 2.º Lei complementar, de iniciativa da União e dos Estados, disporá sobre o Estatuto dos julgadores fiscais e tributários.

Art. 3.º Os julgadores fiscais e tributários federais e estaduais gozam das seguintes garantias:

- I - vitaliciedade, que, no primeiro grau, só será adquirida após dois anos de exercício, dependendo a perda do cargo, nesse período, de deliberação

administrativa a que o julgador estiver vinculado, e, nos demais casos, de sentença judicial transitada em julgado;

II - inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público;

III - irredutibilidade de subsídio, ressalvado o disposto nos Artigos. 37, X e XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I.

Art. 4.º Aos órgãos julgadores fiscais e tributários é assegurada a autonomia administrativa e financeira e a independência funcional.

Artigo 5.º - Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de...

### 3.2.3 Terceira Proposta

Inspirada nos modelos francês e português, uma asserção profunda reorganizaria completamente o sistema pátrio, possivelmente necessitando para ser implementada na sua totalidade de uma Emenda Constitucional. Haveria uma separação de jurisdições, formando dois novos órgãos no Poder Judiciário brasileiro:

(1) Os Tribunais Tributários Federais e Juízes Tributários Federais; e

(2) Os Tribunais Tributários e Juízes Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

A fim de que se extinguisse a duplicidade existente, seria necessário aplicar uma destas três ações:

(a) Findar os órgãos julgadores administrativos;

(b) Transformá-los em Órgãos Julgadores de 1.ª Instância; ou

(c) Tornar esta instância administrativa obrigatória com o fim de fortalecê-la.

Este modelo, de própria aparência alienígena, já existe no país. A Justiça Eleitoral é órgão do Poder Judiciário e Administração responsável pela gestão das eleições no país ao mesmo tempo. É propriamente um Poder Judiciário Administrativo; suas impugnações e lides somente estão circunscritas a uma determinada área administrativa, sendo que a maior parte das funções realizadas por este órgão não é própria do Poder Judiciário: gestão das eleições, cadastramento de eleitores e candidatos, por exemplo.

Estas são algumas propostas que advêm do estudo das Instâncias Administrativas e Judiciais no Direito Comparado, bem como da análise da pesquisa de campo (primeiro volume) do Relatório Final desta Pesquisa. A seguir, apresenta-se um "Modelo de Emenda Constitucional" para a implementação desta Terceira Proposta.

Proposta de Emenda Constitucional n.º ...

Altera a redação do Art. 92 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3.º, do Artigo 60, da Constituição da República, promulgam a seguinte Emenda ao Texto Constitucional:

Art. 1.º O art. 92 da Constituição da República passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 92 São órgãos do Poder Judiciário:

- I - o Supremo Tribunal Federal;
- I-A - o Conselho Nacional de Justiça;
- II - o Superior Tribunal de Justiça;
- III - os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais;
- III-A - os Tribunais Regionais Tributários Federais e Juízes Tributários Federais;**
- IV - os Tribunais e Juízes do Trabalho;
- V - os Tribunais e Juízes Eleitorais;
- VI - os Tribunais e Juízes Militares;
- VII - os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.
- VII-A - os Tribunais Tributários e Juízes Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.**

Art. 2.º São incluídas as Seções IV-A e VIII-A e os arts. 110-A, 110-B, 126-A e 127-B no texto do Capítulo III, referente ao Poder Judiciário, do Título IV, referente à Organização dos Poderes, no texto da Constituição da República com a redação seguinte:

**Seção IV-A – Dos Tribunais Regionais Tributários Federais e dos Juízes Tributários Federais**

Art. 110-A Lei Complementar disporá sobre a organização, a competência e a composição dos Tribunais Regionais Tributários.

Art. 110-B Lei Complementar disporá sobre a organização, a competência e a composição dos Juízes Tributários Federais.

[...]

**Seção VIII-A – Dos Tribunais Regionais Tributários Federais e dos Juízes Tributários Federais**

Art. 110-A Lei Complementar disporá sobre a organização, a competência e a composição dos Tribunais Regionais Tributários.

Art. 110-B Lei Complementar disporá sobre a organização, a competência e a composição dos Juízes Tributários Federais.

Artigo 3.º Esta Emenda entra em vigor em 1.º de Janeiro do primeiro ano seguinte ao da sua publicação.

§ 1.º O Poder Legislativo regulará, no prazo de seis meses a contar da publicação desta emenda, as questões dependentes de Lei Complementar.

§ 2.º Enquanto não forem aprovadas as Leis Complementares previstas nesta Emenda Constitucional, aplicar-se-ão, no que for pertinente, as disposições relativas aos Tribunais Regionais Federais, aos Juízes Federais e aos Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios, por analogia, para os Tribunais Regionais Tributários Federais, para os Juízes Tributários Federais, para os Tribunais Tributários e Juízes Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Aduz-se que o trabalho final produziu grande quantidade de informações úteis para a discussão do tema; são mais de quatrocentas laudas de informações estatísticas, sociológicas, jurídicas, doutrinárias e institucionais que evidenciam o problema da eficiência na atual prestação jurisdicional brasileira. A pesquisa abre o caminho para o debate e permite a fundação de instituições mais consistentes com a realidade fática do país; basta, apenas, o interesse em constituí-la.

## **4 CONCLUSÃO**

Carlos Eduardo Dieder Reverbel

Cezar Saldanha Souza Junior

## CONCLUSÃO

A pesquisa jus-sociológica de campo que serve de base ao trabalho (Volume I) objetivou identificar problemas, descrevê-los e mensurá-los na melhor forma possível. Partiu-se de informações de *experts* na área sobre o problema: a **duplicidade de instâncias administrativa e judicial em matéria fiscal**. A partir dos *experts*, elaborou-se um questionário que fundou um levantamento estatístico aplicado a mais de quinhentas pessoas.

Exploram-se percepções de juízes, procuradores, servidores, advogados militantes, desembargadores, ministros, empreendedores, líderes sociais e líderes políticos, bem assim de especialistas da área jurídica, tanto na instância administrativa, quanto na instância judicial.

Foi possível constatar, com os atores, os especialistas e os profissionais dessa área de atividade, a realidade empírica da duplicidade de instâncias – a administrativa e a judicial – em matéria fiscal, para a composição das lides entre fisco e contribuinte.

O tema pesquisado liga-se a uma realidade fundamental da civilização contemporânea: a relação sócio-jurídica entre Fisco e Contribuinte: a matéria fiscal. Essa relação abarca a atividade de servidores públicos que realizam ou, pelo menos acompanham, o processo de lançamento dos tributos, administram a aplicação da legislação cabível, fiscalizam o fiel cumprimento das obrigações, inscrevem o contribuinte em cadastros da dívida ativa, expedem certidões de dívida e outros... Isso tudo envolve necessariamente o complexo processo de constituição do crédito tributário, o qual há de obedecer ao direito tributário, cujos princípios mais gerais estão, no Brasil, declarados na Constituição.

Iniciado normalmente na instância administrativa, o contencioso Fisco-Contribuinte, é difícil precisar sua duração. A maioria parece inclinar-se por uma duração média de quatro anos (embora não raro somente a fase administrativa se estenda por dez anos ou mais). Perdendo na instância administrativa, ao contribuinte está sempre aberta a instância judicial. Uma das áreas mais significativas do contencioso Fisco-Contribuinte corresponde à execução fiscal, que é a cobrança forçada dos débitos fiscais perante o Poder Judiciário. Aqui também é difícil estabelecer o termo médio de sua duração.

Os custos da duplicidade de instâncias são consensuais entre os *experts*. O entrevistado n.º 14, advogado tributarista, refere-se a dados de relatório da Price Waterhouse Coopers, que, analisando a situação do tempo despendido pelas empresas para atender assuntos tributários, constatou que o Brasil, dentre 176 países, é o líder mundial: 2600 horas

empregadas por ano para o atendimento das obrigações fiscais. O empresário alemão gasta em média 100 horas por ano, ou seja, 26 vezes menos.

O direito comparado pode inspirar, pelo menos, a mitigação do problema. França e Portugal, entre tantos outros Estados, adotam modelo de jurisdição pelo qual a justiça administrativa é verdadeiro órgão judiciário, suas decisões fazem coisa julgada e resolvem as contendas dentro de seu campo de atuação. Nesse sistema não se percebe qualquer afronta à supremacia do direito.

Dos entrevistados, 82% deles percebem que os custos da duplicidade de instâncias são elevados para a sociedade em geral (Tabela 23, p. 76 do v. 1). A duplicidade no fundo beneficia os litigantes que sabem usar as deficiências do sistema institucional vigente, replicando a matéria administrativa na via judicial, para protelar ao máximo o pagamento de suas obrigações tributárias.

Há temores da supressão da duplicidade de instâncias. Na pesquisa desenvolvida, 65,9% dos entrevistados temem a sua revogação. Entretanto, 75,7% dos entrevistados concordam em atribuir às autoridades administrativas o *status* e as garantias das autoridades judiciais, o que abre as portas a uma solução de integração entre ambas.

A pesquisa mostra que 80,5% dos entrevistados concordam com a supressão da duplicidade de instâncias, caso seja adotado um modelo organizacional semelhante ao vigente na justiça eleitoral (Tabela 30, p. 80 do v. 1). Uma justiça fiscal especializada, da primeira à última instância, competente para o lançamento, quanto para a discussão da contenda tributária, imbuída das garantias do contraditório e da ampla defesa (o Estado Democrático de Direito), com a especificidade da racionalidade funcional da instituição, é um alternativa que encontraria respaldo na sociedade em geral.

A pesquisa aponta que 68,6% (Tabela 32, p. 81 do v. 1) dos entrevistados desconfiam da imparcialidade/isenção da administração pública no julgamento dos recursos administrativos. Tal desconfiança aumenta, consideravelmente, a demanda pelo Poder Judiciário. Busca-se, nele, rever o que a administração intencionalmente não reconheceu ao contribuinte.

Quanto às provas obtidas na esfera administrativa 83,9% (Tabela 26, p. 78 do v. 1) dos entrevistados responderam concordar que as mesmas deveriam ser compulsoriamente examinadas pela esfera judiciária. Assim, não haveria a necessidade da reprodução de atos já examinados e constituídos na esfera administrativa. Na generalidade das nações civilizadas

(França, Espanha, Estados Unidos e Portugal, estudados neste trabalho), os atos probatórios constituídos administrativamente possuem os atributos de veracidade e de vinculatividade perante as autoridades julgadoras, devendo, pela economicidade e celeridade processual, ser aproveitadas ao máximo.

Uma questão relevante levantada na pesquisa foi saber se o aumento de juízes e de tribunais, tantos quantos necessários, solucionaria o aumento da demanda judiciária em matéria fiscal. A Tabela 27 do relatório da Pesquisa Jus-Sociológica (Vol. I) demonstrou que os entrevistados não apresentam dados consensuais. Se 16,1% discorda totalmente, 6,6% concorda totalmente; se 14,1% discorda pouco, 24,5% concorda pouco; se 17,5% discorda muito, 21,3% concorda muito. Vê-se, portanto, que o aumento de juízes, *per si*, não resolveria, na percepção da sociedade, a questão. Pelo contrário, seria um maior estímulo ainda maior ao crescimento das demandas.

Quanto à questão de especialização de funções para a maior celeridade processual em matéria tributária já há consenso entre os entrevistados, tanto é que 33,9% (Tabela 28, p. 79) concordam muito que a especialização de varas em matéria fiscal melhoraria a aplicação das leis tributárias. E, mais, 34,7% dos entrevistados concordam totalmente com a especialização de varas. A especialização de funções tem esse viés de celeridade. Tratar só de tributos, ou de apenas um tributo, levaria o Poder Judiciário a conhecê-lo melhor, a dar maior celeridade às suas decisões, a preparar os serventuários em um assunto mais específico, evitando o desconhecimento da matéria. Tal mecanismo, se implantado, especializaria as varas, dando mais qualidade às decisões, mais certeza, e por via reflexa, mais segurança jurídica.

Outras medidas, paliativas ou alternativas, vêm sendo imaginadas pelos contribuintes e pelo Fisco. Trata-se da arbitragem, mecanismo que desobstruiria, segundo alguns, a carga de trabalho suportada pelo Judiciário. Neste tópico 19,4% dos entrevistados concordam pouco, 28,7% concordam muito e 23,4% dos entrevistados concordam totalmente, no sentido de que a arbitragem entre fisco e contribuinte contribuiria para desobstruir o Judiciário, dando maior agilidade às ações. Parece haver pouca simpatia com essa solução. Talvez por parecerem paliativas, o que faz parte da cultura nacional. Atacamos as conseqüências e não as causas dos problemas.

Enfim, há uma no País, desarticulação geral entre Judiciário e Administração. Pode-se constatar a falta de diálogo entre esses dois blocos institucionais. De um lado o Judiciário parece não escutar a Administração; e, por via reflexa, a Administração pouco escuta o Judiciário. Essa desarticulação é uma das principais causas da crescente litigiosidade em

matéria fiscal. A pesquisa constatou que 79,4% dos entrevistados concordam com a existência dessa desarticulação entre ambas as esferas.

A Tabela 44, item 20 (p. 97 do v. 1), do relatório jus-sociológico, demonstrou que os quatro segmentos entrevistados concordam que a duplicidade de instâncias enseja a protelação do cumprimento das obrigações tributárias. Cabe mencionar que, o grupo de advogados pesquisados, embora em grau um pouco menor, também concordou com a afirmação. A pesquisa centrou-se na duplicidade de instâncias e na irracionalidade das instituições, mormente a replicação das matérias e provas já examinadas na esfera administrativa. E, para nossa surpresa, todos os segmentos entrevistados concordaram em que manter uma estrutura organizada nestes moldes é irracional, não funcional, morosa e custosa ao Estado.

Entre litigar na esfera judicial diretamente, prefere o contribuinte iniciar a discussão na esfera administrativa. Assim, protela-se ao máximo a cobrança do crédito tributário, abrindo-se espaço, juridicamente, à elisão fiscal. É uma espécie de elisão-protelação, oficializada pelo sistema legislado.

Perguntados os entrevistados da possibilidade de atribuir-se às autoridade administrativa encarregada dos processos administrativos as mesmas garantias da magistratura (Tabela 51, item 35, p. 110), a resposta foi afirmativa e de forma consensual em todas as esferas pesquisadas, mesmo que em número não tão elevado entre os membros da magistratura.

A supressão da duplicidade de instâncias e a adoção de modelo análogo ao da justiça eleitoral também foi aprovada pelos segmentos entrevistados (Tabela 67, item 34, p. 141 do v. 1). De igual forma o segmento da magistratura respondeu positivamente à supressão da dualidade de instâncias, mas com uma concordância um pouco menor comparativamente aos outros segmentos entrevistados.

Em relação à duplicidade de instâncias, a pesquisa preocupou-se, ainda, em averiguar os dados pelas regiões do País. As respostas do Brasil enquanto todo nacional coincidiram aproximadamente com as respostas de cada uma das regiões.

A Tabela 77, item 20 (p. 155 do v. 1), constatou em âmbito nacional que a duplicidade de instâncias enseja, certamente, a protelação do cumprimento das obrigações tributárias. Oportuniza a procrastinação por meios jurídicos legítimos, que iniciam na esfera administrativa e se delongam, ainda mais, na esfera judicial.

Em âmbito nacional a pesquisa preocupou-se em averiguar o custo da duplicidade de instâncias, e a constatação da Tabela 78, item 24 (p. 156 do v. 1) e da Tabela 79, item 31 (p. 157 do v. 1) foi que a sociedade em geral atesta, não só o alto custo gerado pela duplicidade de instâncias, como também a morosidade e a perda de qualidade das decisões. Verificou-se, igualmente, na Tabela 79, item 31 (p. 157 do v. 1), que as provas colhidas junto aos Processos Administrativos Fiscais – PAF(s) – e não aproveitadas pelo judiciário contribuem à morosidade e à perda de qualidade das decisões do sistema.

Apresentadas algumas reformas institucionais pontuais estruturais do sistema, encerraremos a análise dos dados da pesquisa Jus-Sociológica de Campo, com a constatação da Tabela 80, item 34 (p. 158 do v. 1), onde os entrevistados demonstraram que a adoção de modelo análogo ao da Justiça Eleitoral é viável no âmbito da Justiça Fiscal. Os entrevistados em todas as regiões do País foram favoráveis à supressão da duplicidade de instâncias e à adoção de um modelo mais racional, nos mesmos moldes ao aplicado pela Justiça Eleitoral.

Diante dos dados técnicos e da pesquisa de campo, restam poucas dúvidas sobre a necessidade da reforma institucional no âmbito da justiça fiscal. É contraproducente, irracional, custoso, moroso, replicar a discussão fiscal em dois órgãos que ao fim e ao cabo irão discutir o mesmo tributo, a mesma matéria de prova, o mesmo tempo de contribuição, a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador.

Reformas simples, pontuais, ajudariam a solucionar o problema. As contendas na administração-jurisdição eleitoral, por exemplo, resolvem-se, *coeteris paribus*, dentro do mesmo processo, da mesma justiça, pelo mesmo juiz, de forma célere, sem violar as garantias fundamentais do eleitor e do eleitorado. O processo eleitoral garante o contraditório e a ampla defesa, respeita as liberdades, preserva o Estado Democrático de Direito, sem, entretanto, replicar a mesma matéria em duas esferas independentes de poder e competência.

É chegado talvez o momento de se repensar a estrutura institucional do Brasil. Sob o manto do devido processo, da ampla defesa, do contraditório, do ideal de que nenhuma lesão ou ameaça a direito possa ser excluída do poder judiciário, a matéria fiscal vem sendo replicada em duas esferas, tratando do mesmo tributo, das mesmas partes, do mesmo fato gerador. O custo do processo e os recursos que se perdem nesta duplicidade são expressivos. Uma jurisdição-administração integrada, em grau maior ou menor, cuidando do lançamento, da constituição do crédito e dos recursos cabíveis, garantiria o Estado Democrático de Direito, colocaria mais recursos nos cofres públicos e evitaria a elisão fiscal.