

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionabilidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

A LEGITIMIDADE POLÍTICA DA EXECUÇÃO FISCAL NA JUSTIÇA FEDERAL

THE POLITICAL LEGITIMACY OF TAX ENFORCEMENT IN FEDERAL JUDICIARY

Rafael Campos Soares da Fonseca

Resumo

O presente artigo busca investigar a legitimidade política da execução fiscal na seara da Justiça Federal, com base no binômio fiscal eficiência-justiça. Nesse sentido, lança-se a hipótese de que há uma crise de legitimidade no modelo de execução contra devedores de tributos, a qual é verificada no âmbito desta pesquisa a partir de referenciais empíricos colhidos de revisão de literatura. Em termos gerais, objetiva-se a apresentação de um panorama compreensivo da situação da execução fiscal na Justiça Federal, de modo a explicitar os limites do modelo.

Palavras-chave: Execução fiscal, Justiça federal, Legitimidade política

Abstract/Resumen/Résumé

This article pretends to investigate the political legitimacy of tax enforcement in Brazil's Federal Judiciary, based on the fiscal binomial efficiency-justice. In this sense, the hypothesis is that there is a legitimacy crisis in the enforcement model against tax debtors, which is verified in this research from empirical referentials extracted from the literacy review. In general terms, it is intended to show a comprehensive view of the tax enforcement situation in the Federal Judiciary, in order to make explicit the limits of the model.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax enforcement, Federal judiciary, Political legitimacy

Introdução

Na esteira de Cass Sunstein e Stephen Holmes, a teoria dos custos dos direitos ganhou relevância na literatura jurídica contemporânea. Em síntese, a tese pode ser traduzida nos seguintes termos: “todos os direitos são onerosos, porque todos os direitos pressupõem o financiamento de um maquinário estatal responsável pela vigilância e efetivação dos direitos” (TAMANHA, 2012, p. 326). Nesse sentido, há uma forte correlação entre a efetivação do Estado de Direito e as escolhas políticas em âmbito orçamentário-financeiro.

Por conseguinte, ao conceber os direitos como assunto de finanças públicas, aqueles podem ser vistos como instrumentos criados politicamente e financiados coletivamente com o propósito de promover o bem-estar da coletividade. A própria atividade financeira do Estado se rearranja, pois se passa a indagar não só sobre a qualidade dos gastos públicos para se atingir as finalidades públicas, como também acerca dos meios de obtenção dos recursos.

Sendo assim, a forma pela qual o Estado desenvolve sua atividade financeira adquire aspecto central no pensamento jurídico. No contexto brasileiro, a Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980) é relevante no tangente à conformação do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Com Liam Murphy e Thomas Nagel, pode-se afirmar que a moralidade política se manifesta no sistema tributário pelo ideal de justiça, uma vez que o sistema em si deve ser não só eficiente do ponto de vista econômico, mas também se guiar por um valor social, a justiça (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 16). Sendo assim, torna-se imperativo perquirir a temática da legitimidade política a que faz jus o diploma legislativo *supra*, tendo em vista o binômio fiscal eficiência-justiça.

No tocante ao processo executivo promovido pela Fazenda Pública Federal contra os inscritos na Dívida Ativa da União, a literatura sugere a crise do modelo de execução fiscal na medida em que este se apresenta ineficiente e injusto. A ineficiência decorre da baixa taxa de recuperação desses ativos conjuntamente com a mora processual inerente ao processo, ao passo que a injustiça advém da distorção do dever fundamental de pagar tributos, por via da falta de efetividade do princípio da capacidade contributiva. Então, torna-se relevante compreender a exata dimensão desse problema, caso a presente hipótese seja verificada.

Em termos gerais, intenta-se a apresentação de um panorama compreensivo da situação da execução fiscal da União. Para isso, insta-se destrinchar o objetivo geral em etapas específicas, as quais serviram de balizas para o presente esforço de pesquisa. Logo,

esta se dividirá da seguinte forma: (i) a perquirição dos limites e das condições de possibilidade para se falar em legitimidade política da execução fiscal; (ii) o diagnóstico da situação da execução fiscal relativa à Dívida Ativa da União; e (iii) a identificação de elementos que indiquem o esgotamento do modelo de execução fiscal inaugurado na década de 1980.

Posto isso, justifica-se o presente artigo pela necessidade de se definir o papel do governo na produção e distribuição de riqueza no século XXI, o que deve ser pensado em condições históricas e econômicas específicas. Tendo em conta que o único caminho para responder a esta pergunta é pela deliberação democrática e pela confrontação política, tem-se o presente artigo como subsídio para este aspecto do debate acerca do financiamento estatal. Afinal, nos dizeres de Thomas Piketty, a questão sobre o tipo de Estado Fiscal e Social que irá emergir do mundo em desenvolvimento é uma das questões de maior importância para o futuro do planeta (2014, p. 492).

2. A Legitimidade Política da Execução Fiscal

Ainda conforme Piketty, tem-se que a tributação não é uma questão técnica, mas, precipuamente um assunto filosófico e político. Isso porque sem tributos, a sociedade não possui destino comum e a ação coletiva torna-se impossível. Para o economista francês, não há dúvida de que no cerne de toda grande questão política reside uma revolução fiscal (Ibid., p. 493).

Nesses termos, a tributação tem um valor social notadamente instrumental, porquanto a avaliação do sistema tributário¹ é dependente da forma como os tributos são coletados e de que forma eles são usados. Demais, Política e Direito Tributário convergem no conceito de matriz tributária, definível como “as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo das ações sociais, no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2012, p. 32).

Do mesmo modo, a avaliação do sistema tributário se correlaciona às teorias da moral e da política, a partir da relação entre indivíduo e coletividade mediada pelas instituições estatais. No pensamento de Nagel e Murphy, o problema da legitimidade política se define em

¹ Sistema tributário é aqui definido como “a reunião de um conjunto de impostos, taxas e contribuições através dos quais o Estado obtém recursos para o exercício das suas funções básicas, como a oferta de bens e serviços essenciais para o bem-estar da coletividade” (CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, 2011, p. 17).

dois eixos: (i) aquilo que devemos aos nossos concidadãos; e (ii) a soberania que podemos conservar sobre a nossa própria pessoa, livres da autoridade do Estado, mesmo sendo membros dele e estando sujeitos ao seu controle em certos aspectos (MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 56).

Nesses termos, os tributos, especialmente os impostos, não podem ser vistos como mera obrigação tributária principal, porém, sim, como a própria condição de possibilidade de financiamento dos direitos fundamentais em um Estado Fiscal, como se depreende da seguinte passagem do pensamento teórico dos multicitados Murphy e Nagel:

Os impostos fazem parte dessa estrutura, mas não podem ser avaliados somente como exigências legais que o Estado impõe aos indivíduos; têm de ser considerados também como contribuições à estrutura dentro da qual todos esses indivíduos vivem. Em última análise, a questão da legitimidade política resume-se ao seguinte: dentro de qual estrutura todos nós consideramos moralmente aceitável viver? É a essa questão que se devem aplicar os valores como os da liberdade, responsabilidade, igualdade, eficiência e bem-estar (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 57).

Portanto, dado que se pode dizer que a moralidade política se projeta na seara tributária por meio do binômio eficiência-justiça, os tributos são os instrumentos pelos quais o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva em uma economia capitalista.

Em uma concepção tradicional, justiça no sistema tributário é exigência de um sistema equitativo no qual a manutenção do sistema de propriedade, que abarca os tributos, seja equânime entre os membros do corpo social. Noutras palavras, a tônica é a situação de (des)igualdade entre as pessoas, a definir o quanto cada um deve arcar de ônus na carga tributária (Ibid., p. 17).

Nesse ponto, tal concepção se problematiza na medida em que a discussão política não é a exigência de um sistema equitativo, mas na conformação concreta deste. Nas palavras de Piketty, há consenso no tocante aos princípios abstratos de justiça social, o desacordo emerge quando alguém tenta ancorar a justiça social e a desigualdade em um contexto histórico e econômico específico (PIKKETY, op. cit., p. 480).

Um caminho produtivo para trabalhar essa problemática é pensá-la por intermédio da chave analítica da equidade nas vertentes vertical e horizontal. A primeira se traduz nas exigências de justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou a base tributária que se adote), ao passo que a última se pauta no tratamento tributário dado a pessoas com rendas iguais (MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 19).

De plano, a dimensão vertical da equidade se torna mais relevante em termos analíticos, pois a partir das Revoluções burguesas, a igualdade é a norma, enquanto a desigualdade somente é aceitável com base no interesse comum (PIKKETY, op. cit., p. 480).

2.1. A Justiça da Execução Fiscal

Com Sunstein e Holmes, nota-se o papel do Estado como precondição aos direitos. Para os autores, os direitos são interesses protegidos juridicamente, pois constituídos e exigíveis em uma comunidade politicamente organizada (SUNSTEIN; HOLMES, 2012, p. 38). Logo, os direitos necessitam de “dentes”, isto é, formas de se garantir sua positividade e sua função contrafactual contra eventual violação.

Nesses termos, a viabilidade dos direitos perpassa necessariamente pela atuação do governo. Faz, portanto, sentido a construção teórica relativa ao dever fundamental de pagar tributos, pois é este o preço da convivência em sociedade, dada a dependência da liberdade em relação à autoridade. Ademais, ao se entender os direitos como pactos, aqueles são traduzíveis como benefícios canalizados para os cidadãos em troca de seu apoio político (Ibid., p. 220).

Assim, o débito tributário devidamente constituído e inadimplido gera dois importantes efeitos desestabilizadores ao Estado Democrático de Direito: (i) ao deixar de arrecadar, o Estado não possui condições de realizar a moderna redistribuição² de riqueza, na qual a transferência se dá pela lógica de direitos e pelo princípio do igual acesso a certo número de bens considerados fundamentais pela coletividade; e (ii) ao deixar de recolher o imposto devido, com respectiva submissão à execução fiscal, o tributado causa grande prejuízo ao consentimento fiscal³, porquanto se aumenta a concentração de capital, tendo em vista as dificuldades de Acesso à Justiça e a regressividade da carga tributária em relação aos mais pobres.⁴

² A moderna redistribuição consiste na transferência de riqueza pelo financiamento de serviços públicos e substitutos de renda que garantem aproximadamente igualdade de acesso para todos, sobretudo em áreas de saúde, educação e previdência. Cf. PIKKETY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Trad. Arthur Goldhammer. Cambridge-EUA: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014., p. 479.

³ Alicerce da construção do Estado Fiscal e Social no século XX, cujo objetivo é a integração social pela garantia estatal de igual acesso dos cidadãos aos bens considerados essenciais.

⁴ Em relação ao problema da carga tributária mal distribuída, percebe-se que proporcionalmente os mais ricos são menos onerados do que os pobres. A regressividade também é constatável pela maior representação dos impostos indiretos na carga tributária brasileira. Vide: CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2.

Por fim, a falta de efetividade da execução fiscal e respectivo reflexo no sistema de arrecadação também contribui para a ausência de uma cidadania tributária⁵, uma vez que a transparência fiscal, seja quanto às fontes, seja sobre os usos dos recursos públicos, é fundamental para que o Povo⁶ influencie no processo de tomada de decisões do Estado.

A esse respeito, pertinentes são os apontamentos do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República sobre a ausência de efetividade da noção de cidadania tributária na cultura constitucional brasileira:

Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação (CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL, 2011, p. 34).

2.2. A Eficiência da Execução Fiscal

É certo que há duas maneiras para que o governo financie suas despesas de modo a fazer frente às exigências de direitos: os tributos e a dívida pública, sendo que a tributação é preferível à dívida em termos de legitimidade política (PIKKETY, op. cit., p. 540). Isso porque “os impostos são essencialmente modificações dos direitos de propriedade, que autorizam o Estado a controlar parte dos recursos gerados pela vida econômica de seus cidadãos” (MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 60). Assim, a tributação possui duas funções principais na ótica de um sistema de propriedades: (i) a repartição entre o público e o privado; e (ii) a distribuição de bens (Ibid., p. 101). A partir dessa distinção, delinea-se a questão da dívida pública, a qual se resume à distribuição de riqueza entre atores públicos e privados.

ed. Brasília: Presidência da República, 2011, p. 22).

⁵ Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Cf. CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL, **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, 2011, p. 34.

⁶ Conceito amplo que pode se referir ao titular da soberania estatal, destinatário das prestações estatais, esfera de atribuição de legitimidade e instância ativa aos negócios públicos. Cf. MULLER, Friedrich. **Quem é o Povo? A Questão Fundamental da Democracia**. Trad. Peter Naumann. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

No caso brasileiro, o quadro apresenta-se mais grave, porquanto o pagamento dos juros da dívida pública brasileira historicamente é causa da redução do ritmo de efetivação dos direitos econômicos, culturais e sociais, por intermédio de instrumentos da Constituição Financeira (SCAFF; ROCHA, 2012, *passim*). Sendo assim, exigir-se direitos significa distribuir recursos. A preferência pela dívida pública como forma de financiamento estatal representa um fluxo de riquezas dos mais pobres para os mais ricos.

No entanto, embora seja um caminho indesejável, a dívida pública é por vezes inevitável, pois o aumento de tributos é condicionado às dinâmicas políticas já referidas. Nesse ponto, a eficiência da arrecadação tributária é relevante em dois aspectos: (i) o arrecadado se aproxima do previsto, portanto se reduzem os problemas de planejamento orçamentário-financeiro e a necessidade de aumento da carga tributária para compensar a ineficiência; e (ii) instituições políticas e serviços públicos ineficientes, o que inclui a Administração Tributária e o Estado-Juiz, minam a credibilidade do governo, o que torna ainda mais difícil aumentar os tributos de forma significativa (PIKKETY, op. cit., p. 491).

Posto isso, o tamanho da Dívida Ativa⁷ da União é sintomático⁸ em relação à eficiência da execução fiscal, pois está intimamente associado a três elementos com os quais a análise se deterá: a taxa de recuperação dos ativos; a mora processual; e a economicidade do expediente.

Em termos pragmáticos, a taxa de recuperação de ativos é o elemento mais relevante do exame, pois revela o quão exigível é a tributação. Nesse sentido, o retorno total de ativos devidos (regulares e legais) é o ideal normativo a ser perseguido, ao passo que a distância a esse ponto ótimo é diretamente proporcional à expansão de desigualdades moralmente reprováveis no tocante ao tratamento tributário. Ou seja, trata-se de preferência tributária injusta, pois (i) distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública em desatenção à concepção geral de justiça da comunidade política; e (ii) não serve à extrafiscalidade legitimamente desenhada pela política fiscal.

Noutro giro, a mora processual e a economicidade determinam o tempo e o custo

⁷ O §2º do art. 39 da Lei 4.320/1964 preconiza o seguinte: “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”.

⁸ Por óbvio, tem-se que a pujança econômica é um determinante fator para a escala da Dívida ativa de uma Fazenda Pública. Contudo, a análise de eficiência pode ser realizada a partir de comparações diacrônicas de momentos da série histórica da dívida ativa e correspondente PIB do ente tributante.

global da política de execução dos débitos tributários. Vale ressaltar que a mora processual, *per se*, não é reprovável, tendo em conta as exigências do devido processo legal. Contudo, a razoável duração do processo, tal como positivada na Constituição Federal, é prescrição deôntica no sentido de que um processo demorará o exato tempo necessário para a observância das garantias constitucionais, não incorrendo em protelações arbitrárias.

Já a economicidade é a expressão da racionalidade econômica que traduz a justa adequação e equilíbrio entre a minimização de custos e gastos públicos por um lado e a maximização da receita e da arrecadação de outra banda. Logo, afirma-se na relação adequada entre os recursos envolvidos e as resultantes alcançadas (BUGARIN, 2011, p. 111). Sendo assim, a economicidade na execução fiscal se pauta na máxima recuperação de tributos devidos ao menor custo possível ao erário público.

3. A Situação Atual da Execução Fiscal relativa à Dívida Ativa da União

Inicialmente, convém aduzir que a União apresenta-se no cenário político-institucional brasileiro de forma superlativa na dinâmica do federalismo. Não é à toa portanto que, nos resultados obtidos em 2013, apenas o estoque da Dívida Ativa da União administrado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) corresponde a R\$ 1,27 trilhões de reais (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2014).

Ademais, deve-se ter em vista que os processos movidos pela PGFN representam um pouco mais da metade – 50,3% em 2009 – do volume de execuções fiscais na Justiça Federal. Somado com os processos intentados pela Procuradoria-Geral Federal (8,9%) e os bancos jurídicos federais (0,6%), pode-se afirmar que a União promove 59,2% das execuções fiscais na Justiça Federal, ao passo que os conselhos de fiscalização profissional são responsáveis por 36,4% do volume de processos e o restante é devido por outras razões (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 18).

Ainda sobre os perfis das demandas, o estudo do IPEA constatou que em 60,5% dos processos são pessoas jurídicas que figuram no polo passivo em face de 39,5% contra pessoas físicas. Demais disso, as execuções são movidas precipuamente “para cobrança de taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades (37,5%), impostos federais (27,1%) e contribuições sociais federais (25,3%)” (Ibid., p. 32).

Do mesmo modo, é importante ter em mente que a execução fiscal representa 41,5%

do estoque de todos os casos pendentes na Justiça Federal, sendo que representam 83,1% dos feitos em fase de execução. Portanto, é relevante destacar a dificuldade de se baixar esse tipo de processo, o que indica tendência de alta de seu impacto no estoque. Nesse sentido, o estudo “Justiça em Números” referente ao ano de 2014 apontou uma taxa de congestionamento de 91% no chamado “Termômetro da Taxa de Congestionamento” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2014, pp. 245-247).

Em relação ao retorno no processo de execução, tem-se que aproximadamente três quintos dos processos de execução fiscal passam da etapa da citação, sendo que um quarto do montante vencedor conduz à penhora. Por sua vez dos que são penhorados somente uma sexta parte resulta em leilão (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, op. cit., p. 19).

Em estudo encomendado pelo Conselho Nacional de Justiça, o IPEA chega à seguinte conclusão em relação ao grau de êxito nas execuções fiscais:

Em que pesem todos os obstáculos, o grau de sucesso das ações de execução fiscal é relativamente alto, uma vez que em 33,9% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 45% nos casos em que houve citação pessoal. Vale destacar, entretanto, que a extinção ou decadência é o segundo principal motivo de baixa, respondendo por 27,7% dos casos. Em seguida, vem o cancelamento da inscrição do débito (17%) e extinção sem julgamento de mérito (11,5%). Causas menores de baixa incluem a remissão (8%), o julgamento de embargos favoravelmente ao devedor (1,3%), o julgamento de objeção de pré-executividade favoravelmente ao devedor (0,3%) e o declínio de competência (0,2%). Ao final, 12,3% das sentenças de execução fiscal são recorridas, em regra pelo exequente (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 19).

Igualmente, em relação ao tempo e ao custo do processo, pode-se afirmar que o custo unitário médio total de uma execução fiscal promovida na Justiça Federal pela PGFN é de R\$ 5.606,67, enquanto o tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 26 dias, sendo que a probabilidade de recuperação integral do crédito é de 25,8%. Também se verifica que o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal se dá em R\$ 21.731,45 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011, p. 16).

Daí que se constata que a PGFN possui desempenho pior do que outros exequentes, porquanto o custo unitário médio geral é de R\$ 4.368,00 e a probabilidade de êxito com pagamento integral é de 33,9%, sendo que a ação se torna economicamente viável a partir de R\$ 12.885,60 (Ibid., loc cit.).

Nada obstante, o retorno pode ser considerado positivo, dado que a Justiça Federal foi

o único ramo de justiça a arrecadar montante superior ao seu gasto total. É dizer: representou um retorno financeiro equivalente ao dobro de suas despesas. Nesse ponto, as receitas geradas em decorrência da atividade de execução fiscal representam 99,6% do valor total de R\$ 15,7 bilhões (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, op cit., p. 232).

Para se ter noção do significado desses números, convém apontar que o volume de gastos do Judiciário se aproxima dos R\$ 61,6 bilhões, o que representa 1,3% do PIB brasileiro. Com relação às receitas, o total de arrecadação do Estado-Juiz aproxima-se dos R\$ 34 bilhões de reais, isto é, 59,4% das despesas, representando uma Justiça “deficitária” (Ibid., pp. 32-34).

4. O Esgotamento do Modelo Vigente de Execução Fiscal

No tangente à eficiência, tem-se que o primeiro indício de esgotamento do modelo é a grande quantidade de processos para o diminuto retorno. Logo, há um problema sistêmico na taxa de retorno que beira tão somente um quarto das ações de execuções fiscais, embora os resultados em si não sejam dispensáveis na atual conjuntura da Justiça brasileira.

O quadro toma a dimensão devida quando se compara com o déficit das contas públicas, o tamanho e regressividade da carga tributária brasileira em face das ações públicas revertidas ao Povo (destinatário das prestações civilizatórias do Estado) e redistribuições de riquezas, a taxa de juros básica da economia e seu impacto na economia real, entre outros diversos indicadores relacionados à situação macroeconômica brasileira.

Nesse ponto, a irracionalidade ou, no mínimo, a falta de informações, diagnósticos e reformas, fica patente ao se analisar dados como tempo de demora, probabilidade de pagamento e gastos entre os entes exequentes. A despeito das disparidades institucionais justificáveis, não se pode deixar de concordar com o IPEA na conclusão de que há um baixo grau de cooperação entre os atores intervenientes, o que gera problemas de coordenação em nível de setor público (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, op. cit., p. 35).

Outro ponto preocupante é a forma de baixa dos processos em absolutos, isto é, ou não se ganha nada por razões de prescrição e decadência, ou se ganha tudo por pagamento integral da dívida. Além disso, tem-se a citação como um marco quase intransponível na definição do êxito do processo.

Em relação à mora processual, o tempo médio de tramitação, estimado em 3.571 dias,

gera importantes efeitos na Administração Pública e no Poder Judiciário. Em relação à primeira, não há capacidade de planejamento administrativo ou orçamentário em relação a esses débitos a receber, tendo em conta a periodicidade das leis orçamentárias, aqui entendidas como planos de governos, bem como o equilíbrio orçamentário-financeiro exigido entre despesas e receitas públicas.

No tocante ao Judiciário, a taxa de congestionamento observada nas execuções fiscais dificulta a própria Administração da Justiça, uma vez que essa classe de ações corresponde a mais de 40% do estoque de processos. Em termos de organização e gestão administrativa, vale a reprodução das conclusões do estudo do IPEA:

O emprego generalizado de modelos ultrapassados de administração, associados à gestão produtivista, resultam na organização atomista das atividades administrativas, que centra esforços no cumprimento de tarefas, em detrimento da obtenção de resultados (no caso, a recuperação do crédito). Além de ineficaz, o atual modelo de organização do trabalho gera impactos negativos expressivos sobre a subjetividade dos servidores, desmotivando-os e desvalorizando-os (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 36).

Em termos de economicidade, há dois pontos de destaque na situação atual da execução fiscal na Justiça Federal: o custo médio do processo e o ponto a partir do qual se torna economicamente viável a promoção da ação.

Quanto ao primeiro indicador, não há dúvidas de que o custo médio do processo é alto para a taxa de êxito das demandas propostas e o tempo médio para a baixa dos processos. Em parte, o custo é explicável pelos custos agregados em decorrência do tempo ocioso do processo e da mão de obra indireta (Ibid., op. cit., p. 34).

Já no tangente ao ponto de viabilidade econômica, a PGFN é particularmente problemática, tendo em vista seu desempenho frente aos demais entes exequentes. Logo, deve-se aproximar o piso mínimo para o ajuizamento de execução fiscal por aquele órgão ao ponto *supra*, em homenagem ao princípio constitucional da eficiência, assim como insistir em um aprimoramento da gestão de recursos humanos e técnicos para aumentar a performance (Ibid., p. 17).

Acerca do polo do binômio da legitimidade política referente à Justiça e os desdobramentos propostos, a saber, redistribuição, consentimento fiscal e cidadania tributária, alguns elementos também indicam o esgotamento do atual modelo de execução fiscal na Justiça Federal.

Em termos de redistribuição, não há dúvidas de que a baixa taxa de retorno expõe uma

situação longe do ideal normativo pré-fixado, o que indica uma corrosão da autoridade normativa da Administração Tributária e expõe a geração de tratamentos tributários desiguais, o que influi para o aumento das desigualdades regionais e sociais.

Em termos de consentimento fiscal, observa-se que a mora processual acaba por afetar o devido processo legal em sua dimensão procedimental, uma vez que o acesso à Justiça não se realiza a contento. É dizer: a própria legitimidade do Judiciário é posta em xeque por não conseguir produzir o acesso efetivo a resultados justos para conflitos sociais. Portanto, coloca-se em risco a própria função estabilizadora de expectativas a ser exercida pelo Direito.

Do mesmo modo, a situação atual implica uma redução do risco moral associado ao não pagamento de tributos, porquanto não se verifica uma sinalização institucional da necessidade de uma política de recuperação dos créditos fiscais, incluso de valores inferiores ao economicamente viável para a judicialização do conflito social. Em última medida, pode-se adentrar no imaginário social a ausência de importância do correto recolhimento de impostos e contribuições (Ibid., loc. cit.).

Do quadro atual também se pode extrair a falta de condições de possibilidade de uma cidadania tributária exercida em níveis satisfatórios, notadamente pela defesa do executado e a transparência fiscal.

Em relação aos expedientes de defesa e recursos, a literatura sugere a baixíssima frequência de seu uso. “A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de pré-executividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%” (Ibid., p. 33).

Esse dado em conjunto com a alta incidência de baixas processuais por prescrição/decadência e pagamento integral da dívida permitem apontar uma distinção do perfil dos contribuintes e dos executados, o que reforça a quebra do consentimento fiscal já aduzido. Isto é, há aqueles para os quais a mera existência de um processo fiscal contra si já configura elemento coator para ensejar o pagamento. Contudo há outros para os quais o delito compensa, dadas as dificuldades fáticas e organizacionais do próprio processo. Portanto, fica em segundo plano a figura do cidadão, legitimado pelos princípios da soberania popular e da república, exercendo controle social sobre os atos estatais.

Igualmente, a própria instrumentalidade do processo de execução fiscal fica fragilizada. Isso porque o procedimento deveria servir como meio para harmonizar os interesses de equilibrar a satisfação do crédito com o direito de contraditório e de ampla defesa do executado.

Noutro giro, a transparência fiscal é conceito-chave para permitir que as decisões dos governantes sejam controláveis pelos governados, dado que, embora não haja disputa sobre direitos fundamentais em abstrato, a fruição empírica desses depende de decisões políticas sobre a alocação de recursos escassos. Aqui a neutralidade do “governo para todos” se desconstrói, porque tais decisões expressam prioridades dos governantes a atender interesses dos setores sociais que os sustentam no poder.

Embora tenha havido inúmeros avanços nessa área, a própria complexidade e a burocracia da política de recuperação de ativos geram uma opacidade inviabilizadora de debates racionais e precisos sobre os desafios hodiernos relativos à execução fiscal no âmbito da Justiça Federal. Ademais, a situação se degrada na medida em que faltam diálogos entre os atores institucionais.

Vistos os problemas referentes a cada polo do binômio eficiência-justiça, torna-se imperativo fazer considerações sobre a legitimidade política globalmente considerada.

Sobre a matriz tributária, tem-se que, no mínimo, há uma inércia dos atores políticos, inclusive o próprio Povo, para amenizar ou resolver o esgotamento do modelo em tela. Nesse sentido, quedar-se inerte também é agir socialmente, tratando-se de escolhas feitas em um dado momento histórico acerca do fenômeno tributário. Assim, essa constatação é importante na medida em que não se naturaliza a falência de um modelo, o que, por vezes, leva a um pensamento fatalista sobre as possibilidades de mudança do *status quo*.

Nesse ponto, a execução fiscal é um exemplo da distorção empírica da orientação teórica da matriz tributária brasileira, uma vez que a teoria da tributação equitativa não explica o fenômeno tributário, tal como desenvolvido no Brasil. Isso porque não se observa a relação de proporcionalidade direta entre o pagamento de tributos e a capacidade econômica (MELO; GASSEN, 2013, p. 112).⁹

Reproduz-se, a propósito, importante excerto do estudo dos tributaristas precitados:

Além de as normas tributárias contrariarem a orientação teórica da matriz tributária brasileira, a recuperação do crédito criado por essas normas, notadamente pelo mecanismo da execução fiscal, igualmente a contraria, uma vez que carece de efetividade, violando os direitos dos contribuintes que cumpriram suas obrigações fiscais, o que, consequentemente, desequilibra a distribuição da carga tributária, em direta afronta aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva (MELO; GASSEN, 2013, p. 112).

A despeito de partirem de estratégias metodológicas diversas, o presente estudo chega

a resultantes verossimilhantes aos obtidos na pesquisa de Melo e Gassen, notadamente na identificação de iterativa violação à Constituição da República de 1988, a partir das práticas de recuperação de ativos pela Fazenda Nacional.

5. Considerações Finais

Em movimento conclusivo, reputa-se verificada a hipótese lançada em introdução no tocante ao déficit de legitimidade política do modelo de execução de devedores de tributos no âmbito da Justiça Federal. Ademais, esta constatação se pauta no lastro empírico obtido pela revisão bibliográfica da literatura jurídica atinente ao objeto de estudo.

À luz da teoria equitativa da tributação, percebe-se que há distorção observável na prática tributária quanto à concepção de justiça econômica oriunda do sistema de propriedades no qual os tributos se inserem. Logo, volta-se a constatação de que o tema da falência do modelo de arrecadação tributária está incluído na problemática da conformação concreta do Estado Fiscal e do nível de acesso a bens tidos por fundamentais, quando posto em um contexto histórico e econômico específico. De novo, explicita-se a produtiva tensão entre a efetivação do Estado de Direito e as escolhas políticas em seara orçamentário-financeira.

Por um lado, a eficiência da execução fiscal se mostra aquém das expectativas sociais, embora apresente certa eficácia. Isto é, a recuperação de débitos tributários, a mora processual e a economicidade operam abaixo do possível e aquém do desejável, tendo como referencial a capacidade institucional da União federal.

Noutro giro, o modelo gera injustiça na medida em que lhe falta efetividade, o que reflete em violações sistêmicas aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Em última medida, o sistema de cobrança de devedores tributários não produz a equidade que lhe inspirou a criação na década de 1980.

Enfim, espera-se que se tenha alcançado o objetivo primário de apresentação de um quadro compreensivo da situação da execução fiscal da União, com ênfase nos fundamentos e limites do modelo vigente em termos de legitimidade política.

6. Referências Bibliográficas

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Economicidade na**

Jurisprudência do Tribunal de Contas da União. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2.** 2. ed. Brasília: Presidência da República, 2011.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2014: ano-base 2013.** Brasília, CNJ, 2014.

GASSEN, Valcir. Matriz Tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.** Brasília: Consulex, 2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Brasília/DF: IPEA, Nov. 2011, p. 16.

_____; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal: Relatório de Pesquisa.** Brasília/DF: Ipea/CNJ, 2011.

MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. **Quem Paga e não Deveria Versus Quem Deveria e não Paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária.** Revista da PGFN, Brasília/DF, ano III, n. 2, jul./dez. 2013, pp. 87-115.

MULLER, Friedrich. **Quem é o Povo? A Questão Fundamental da Democracia.** Trad. Peter Naumann. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números: 2014**. Brasília/DF: PGFN, 2014. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf>. Último acesso em: 13 de novembro de 2014.

PIKKETY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Trad. Arthur Goldhammer. Cambridge-EUA: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014.

SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio Silva. Equilíbrio Orçamentário e Sustentabilidade Financeira: anotações sobre o Brasil. In: **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 101, n. 925, nov. 2012, pp. 175-201.

SUNSTEIN, Cass R; HOLMES, Stephen. **El Costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Trad. Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno, 2012, p. 38.

TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. A Percepção de que os Direitos Têm Custos e a Jurisprudência do STF. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.