



A LEGITIMIDADE POLÍTICA DA EXECUÇÃO FISCAL NA JUSTIÇA
FEDERAL BRASILEIRA

THE POLITICAL LEGITIMACY OF TAX ENFORCEMENT IN BRAZIL'S
FEDERAL JUDICIARY

Recebimento em 11/03/2017

Aceito em 17/07/2017

Rafael Campos Soares da Fonseca¹

Gabriel Campos Soares da Fonseca²

RESUMO:

O presente artigo busca investigar a legitimidade política da execução fiscal na seara da Justiça Federal. 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. Nesse sentido, lança-se a hipótese de que há uma crise de legitimidade no modelo de execução contra devedores de tributos. Primeiramente, perpassasse pela legitimidade política do instituto à vista do binômio justiça-eficiência. Em seguida, a situação atual da execução fiscal no tocante à dívida ativa da União é observada para, em sequência, constatar-se o esgotamento do modelo de execução fiscal vigente. A hipótese lançada é observada, no âmbito desta pesquisa, a partir da análise metodológica de referenciais empíricos colhidos pelo CNJ e pelo IPEA, nos anos de 2011 e 2013, ao lado também de ampla revisão bibliográfica. Assim, conclui-se que ela reputa-se verdadeira à luz do déficit de legitimidade política do modelo de execução de devedores de tributos, no âmbito da Justiça Federal.

Palavras-chave: Execução fiscal. Justiça Federal. Legitimidade Política.

ABSTRACT:

This article aims to investigate the political legitimacy of tax enforcement in Brazil's Federal Judiciary. In general terms, the goal is to present a comprehensive view of tax enforcement's situation in order to explain the limits of the current model. In this sense, it is hypothesized that there is a crisis of legitimacy in this model. First of all, we pass through the political legitimacy of the Brazilian tax enforcement institute in the light of the binomial justice-efficiency. Then, we analyze the current situation of tax enforcement regarding the active debt of the Union in order to verify, in sequence, the exhaustion of this model. The hypothesis launched is verified based on the methodological analysis of empirical references collected by the CNJ and IPEA in the years 2011 and 2013, along also with a large bibliographical review. Thus, we conclude that the hypothesis is true. That is, there is a lack of political legitimacy in the tax enforcement model in Brazil's Federal Judiciary.

Keywords: Tax enforcement. Federal Judiciary. Political Legitimacy

¹ Professor do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Mestre em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília (UnB)

² Graduando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Visiting Student em "Democrazia e Sviluppo" na Università degli Studi di Siena (UniSi - Itália). Pesquisador do Centro de Pesquisa em Direito Constitucional Comparado da Universidade de Brasília (UnB)



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*” (TAMANAHA, 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, é necessário conceber os direitos como assunto de finanças públicas, isto é, abarcados pela visão de que são instrumentos criados politicamente e financiados de forma coletiva com o propósito de promover o bem-estar desta mesma coletividade (FONSECA, 2017, p. 50). A partir disso, a própria atividade financeira do Estado se rearranja, assim, pois ultrapassa a indagação acerca da qualidade dos gastos públicos para perquirir as finalidades de interesse coletivo e os meios de obtenção de tais recursos para permitir a devida fruição dos direitos fundamentais por parte dos cidadãos. Sendo assim, em linhas gerais, a forma pela qual o Estado desenvolve sua atividade financeira adquire aspecto central no pensamento jurídico crítico contemporâneo. Logo, no contexto brasileiro, a Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/1980) representa um relevante diploma legal no tocante à tarefa precípua da efetivação de direitos e às escolhas políticas para se alcançar tal objetivo.

Outrossim, com Liam Murphy e Thomas Nagel, pode-se afirmar que a moralidade política se manifesta no sistema tributário pelo ideal de justiça. 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). Destarte, o presente artigo analisa a problemática relacionada, de maneira mais ampla, à indagação: de que forma a legitimidade política se manifesta no atual modelo de execução fiscal? Na mesma linha, há um déficit de legitimidade neste modelo de execução contra devedores de tributos?

Assim, torna-se imperativo perquirir a temática da legitimidade política a que faz jus o diploma legislativo atinente à Execução Fiscal, tendo em vista o binômio fiscal



eficiência-justiça, especialmente no âmbito brasileiro. Para tanto, buscou-se neste artigo basear-se na metodologia de análise de referenciais empíricos coletados e expostos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ao lado da literatura jurídica teórica a respeito do tema.

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. Em primeiro lugar, a ineficiência decorre da baixa taxa de recuperação desses ativos conjuntamente com a mora processual inerente ao processo. Por outro lado, mais adiante, a injustiça advém da distorção do dever fundamental de pagar tributos, por via da falta de efetividade do princípio da capacidade contributiva. Por isso, torna-se extremamente relevante compreender a exata dimensão deste problema, bem como verificar se tais hipóteses suscitadas se mantêm.

Em termos gerais, almeja-se, neste trabalho, apresentar um panorama compreensivo da situação da execução fiscal da União. Para tanto, insta-se destrinchar o objetivo geral em etapas específicas, as quais servirão 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.

Nessa linha, 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. Ainda, haja vista que o único caminho para responder tal pergunta é o da deliberação democrática e da confrontação política, evidencia-se o presente trabalho como subsídio para o debate acerca do financiamento estatal e as escolhas políticas desse. Afinal, na linha dos adensamentos teóricos 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 como um todo (PIKETTY, 2014. p. 492).



2 A LEGITIMIDADE POLÍTICA DA EXECUÇÃO FISCAL

2.1 INTRÓITO

Ainda conforme Thomas 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 (PIKETTY, 2014, p.493).

Nesses termos, a tributação tem um valor social notadamente instrumental, porquanto a avaliação do sistema tributário³ 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. Nessa linha, é necessário pensar em uma esfera pública aberta, permeável e sensível às demandas e aos anseios dos diversos segmentos da sociedade, inclusive no que diz respeito ao âmbito tributário-financeiro do Estado. Intenta-se, então, em transportar tais demandas e decisões da sociedade civil para o plano dos processos institucionais (FONSECA, 2016, p. 319) a fim de propagar uma maior interação entre a sociedade e suas instituições, bem como favorecer a pluralidade de vozes nas escolhas dos sistemas político, tributário e financeiro. No pensamento de Nagel e Murphy, o problema da legitimidade política se define em dois eixos: (i) aquilo que devemos aos nossos concidadãos; e (ii) a soberania que podemos conservar sobre a nossa própria

³ 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 ECONÓMICO E SOCIAL. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação nº 2**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, 2011, p. 17).



pessoa, livres da autoridade do Estado, mesmo sendo membros dele e estando sujeitos ao seu controle em certos aspectos (MURPHY; NAGEL, 2005, 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).

A implementação dos direitos fundamentais, especialmente os ditos “direitos sociais”, salvaguardados pela Constituição de 1988 demandam custeio elevado. Consequentemente, a implementação desses direitos requer financiamento público, em especial, por meio dos impostos. Seguindo este raciocínio, portanto, esses seriam um requisito indispensável para consubstanciar as políticas públicas instrumentalizadas a partir dos serviços públicos (BARCAROLLO, 2013, p.1).

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 capitalista⁴.

⁴ Cabe ressaltar, porém, que tal visão não é compartilhada de forma absoluta no âmbito de estudo dos fins do Direito Tributário, sob pena de se apresentar, neste trabalho, uma visão parcial da situação. Existem respeitáveis vozes na doutrina que divergem de tal concepção apresentada neste artigo. Dessa forma, tal segmento postula uma perspectiva mais próxima aos princípios afeitos a uma visão liberal do Estado de Direito. Nessa linha, as delimitações constitucionais seriam verdadeiros limites ao poder de tributar do Estado e seria possível notar a presença de um direito legítimo à economia de tributos e à elisão fiscal. Tendo em vista o aspecto peculiar da nossa Constituição de atribuir poderes a partir de regras específicas, os vários expoentes dessa visão argumentam que tais regras limitam o poder fixando conceitos fechados que representam, em verdade, limitações oponíveis ao poder do Estado e não ferramentas do Estado para tributação. Para uma análise mais atenta, ver: ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário**. Revista de Direito Tributário, v.98. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 80-81 e MARTINS, Ives Gandra. **Elisão e evasão fiscal**. V.13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 30. Nós acreditamos que tal visão do escopo do Direito Tributário é extremamente importante, em especial, no tocante ao âmbito do planejamento tributário. Entretanto, para os fins deste trabalho - focado na importante questão da (des)igualdade – ela não será explorada de maneira mais aprofundada por não dar tanto enfoque em tal questão.



Em uma concepção tradicional, o conceito de justiça, no sistema tributário, se firma como a 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 (MURPHY; NAGEL, 2005, 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 (PIKETTY, 2014, 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, 2005, p. 19).

Nessa linha, a tributação poderia contribuir para a implementação da justiça social em uma ordem capitalista (BATISTA JÚNIOR; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2015, p. 217). Dessa forma, a arrecadação fiscal e a tributação sobre a renda serviriam de instrumentos fiscais para concretizar as demandas sociais e para buscar uma sociedade alicerçada em tal justiça social. Com isso, na medida em que o Estado proporcionasse serviços públicos à coletividade, todos os que usufríssem desses serviços, por conseguinte, deveriam contribuir para o seu custeio, todavia respeitando-se a capacidade contributiva econômica de cada um (GRECO, 2004, p. 282).

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 (PIKETTY, 2014, p. 480).

2.2 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 (SUNSTEIN; HOLMES, 2012, 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 redistribuição⁵ 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 fiscal⁶, 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.⁷

Por fim, a falta de efetividade da execução fiscal e respectivo reflexo no sistema de arrecadação também contribui para a ausência de uma cidadania tributária⁸, uma vez

⁵ 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. PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. Trad. Arthur Goldhammer. Cambridge-EUA: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014, p. 479.

⁶ 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.

⁷ 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. ed. Brasília: Presidência da República, 2011, p. 22).

⁸ 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.



que a transparência fiscal, seja quanto às fontes, seja sobre os usos dos recursos públicos, é fundamental para que o Povo⁹ 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).

2.3 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 (PIKETTY, 2014, 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, 2005, 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 (MURPHY; NAGEL, 2005, 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.

⁹ 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 (PIKETTY, 2014. p. 491).

Posto isso, o tamanho da Dívida Ativa¹⁰ da União é sintomático em relação à eficiência da execução fiscal¹¹, 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

¹⁰ 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”.

¹¹ 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.



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 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%)” (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, 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, 2011, 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 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011, p. 16).

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, 2014, 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” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2014, 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. Apesar 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, 2011, 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 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, 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 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, 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 (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 17.).

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%” (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, 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).

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, conseqüentemente, 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

Ante o exposto, reputa-se, portanto, verificada a hipótese lançada na introdução deste trabalho no tocante à existência de um déficit de legitimidade política do modelo de execução de devedores de tributos no âmbito da Justiça Federal. Ademais, esta constatação se pautava no lastro empírico obtido pelos dados produzidos, especialmente, pelo CNJ e pelo IPEA atinentes aos anos de 2011 e 2013.

À vista da teoria equitativa da tributação, percebe-se que há uma notória distorção na prática tributária quanto à concepção de justiça econômica oriunda do sistema de propriedades no qual os tributos se inserem. Logo, volta-se à 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.

A execução fiscal tal qual formulada no contexto brasileiro representa uma grande distorção, pois expõe a não observação da necessária adequação entre o pagamento de tributos e a capacidade econômica dos pagadores desses. As inovações trazidas pela Lei nº 6830/1980, portanto, parecem não mais se sustentar no cenário tributário atual à vista da falta de eficiência do modelo vigente, pois carente de resultados satisfatórios, bem como propagador de injustiças à luz de contribuir para a manutenção de uma matriz tributária regressiva.

Destarte, denota-se, por um lado, que 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 do desejável, tendo como referencial a capacidade institucional da União federal. Isso é



notório, tendo em vista a ínfima taxa de retorno comparada ao número de ações de execução fiscal, o tamanho colossal e a característica regressiva da carga tributária brasileira em face das ações públicas revertidas ao Povo, bem como a baixa taxa de redistribuição de riquezas no que tange ao sistema tributário nacional. Ainda, o dilema da eficiência no âmbito tributário é imprescindível para a análise deste tema, pois decorrente da ascensão de um paradigma de Estado mais coletivo e menos individualista na medida em que busca instalar uma administração pública gerencial (PEREIRA, 1996, p.5) orientada para a satisfação das inúmeras demandas sociais por meio da prestação de serviços positivos por parte do Estado e do aumento da ocupação de novos papéis econômicos por parte também desse.

Noutro giro, o atual modelo, tal como formatado, propaga 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, tampouco propaga os seus princípios norteadores expostos na Constituição Federal de 1988. Dessa maneira, a própria lógica do Direito Tributário é deformada na medida em que o corolário tributário “pagam mais os que possuem mais” não é observado no processo de execução fiscal. A opção teórica pela dita tributação equitativa parece ter sido estabelecida como uma mera formalidade, pois empiricamente não se sustenta. Isso implica em dizer que a realidade concreta acaba por contrariar a própria orientação teórica da matriz tributária brasileira e ainda desequilibra a distribuição da carga tributária.

Por conseguinte, analisando o binômio justiça-eficiência, é possível afirmar, com clareza solar, o desgaste do modelo atual de execução fiscal e sua notória insustentabilidade. Portanto, faz-se mister a atualização deste modelo vigente em vista de suas deformidades, de suas ineficiências e de suas injustiças para que, posteriormente, tenha-se um instrumento eficaz de recuperação de crédito, em detrimento da atual hipertrofia burocrática que prejudica, via de regra, os indivíduos com maior vulnerabilidade econômica.



6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARCAROLLO, Felipe. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para Implementação de Políticas Públicas**. Rio de Janeiro: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (UERJ), v.1, n.1, 2013.

BRASIL. **Lei nº 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Brasília: Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980.

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.

FONSECA, Rafael Campos Soares da. **O Orçamento Público E Suas Emergências Programadas**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

FONSECA, Gabriel Campos Soares da. **O Dilema da Última Palavra: Cortes Constitucionais, Democracia e Deliberação**. Juiz de Fora: Periódico Alethes – UFJF, v. 06, n.12, pp. 305-332, set/dez, 2016.

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.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

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.

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

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila; MAGALHÃES, Tarcísio. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Belo Horizonte: Revista Brasileira de Estudos Políticos, v.1, n.110, jan./jun. 2015.



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.

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.

PEREIRA, Luís Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial.** Brasília: Revista do Serviço Público, n. 47, 1996.

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

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>. Acesso em: 13 de novembro de 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, pp. 175-201, 2012.

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.

TAMANAHARA, 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.