

PARADOXOS DO AMBIENTE INSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: TEXTO LEGAL *VERSUS* SUA APLICAÇÃO NO CAMPO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

Marcelo Guerra Martins¹

Resumo: Em quase todas as sociedades humanas encontram-se presentes os tributos, e isso vem ocorrendo há milênios. Atualmente, não há Estado organizado que sobreviva sem os arrecadar dos seus cidadãos, mesmo que, em muitos casos, sob alguma animosidade. O não pagamento espontâneo de uma obrigação tributária enseja a cobrança judicial, por meio da execução fiscal. Porém, no ambiente institucional tributário brasileiro há fatores que provavelmente incentivam a inadimplência fiscal. Assim, se de um lado, os textos legais preveem uma cobrança relativamente severa (com a possibilidade da venda de bens do devedor em leilão), de outro, a aplicação desses textos distancia-se do objetivo principal da execução fiscal que é satisfazer o direito do credor em tempo razoável. Não existe harmonia entre o texto legal e sua aplicação o que, em suma, é paradoxal. Como causas para essa situação citam-se: baixo nível de sucesso das execuções fiscais, reiterados parcelamentos oferecidos aos devedores, dificuldades dos credores atingirem os bens de administradores de empresas devedoras. As consequências de tais circunstâncias são: empobrecimento do Tesouro Público, o asoerberbo do Poder Judiciário com o aumento do número de execuções, a criação de um círculo vicioso pela constante necessidade de concessão de novos parcelamentos e a descrença no ambiente institucional tributário

¹Mestre em Direito Civil (2000) e Doutor em Direito do Estado (2010) pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Juiz Federal em São Paulo. Atuou como juiz auxiliar no Supremo Tribunal Federal entre 2009 e 2012, junto ao Gabinete do Ministro Ricardo Lewandowski. Endereço eletrônico: mgmartin@usp.br

brasileiro.

Palavras-Chave: tributos, ambiente institucional, execução fiscal, incentivos à inadimplência.

PARADOXES OF THE INSTITUTIONAL TAX ENVIRONMENT IN BRAZIL: LAW IN BOOKS *VERSUS* LAW IN ACTION IN THE BRAZILIAN'S TAX COLLECTION SYSTEM

Abstract: Taxes are present in almost all human societies, and have been for ages. Currently, no organized state can survive without collecting taxes from its citizens, even if, as in many cases, it is met with some animosity. Voluntary non-payment of a mandatory tax is subject to the tax enforcement procedure of debt collection. However, within the Brazilian tax environment there are factors which likely contribute towards tax default. Therefore, if on one hand legislation sets out a relatively severe collection process (with the possibility of the debtor having to auction off assets), then on the other hand the application of this legislation strays away from its main objective which is to satisfy the creditor within a reasonable time period. There is no harmony between the legislation and its application which, in short, is a paradox in itself. The causes of this situation are: an unsuccessful level of tax collection, continual installments offered to debtors, and the difficulties creditors experience in acquiring assets from the collection companies. The effects of such circumstances are: depletion of the Public Treasury, overwhelming the courts with the increasing number of collection procedures, creating a vicious circle out of the constant need to grant further installments, and the incredulity in the Brazilian institutional tax environment.

Keywords: taxes, institutional environment, debt collection,

contribute towards tax default.

1. INTRODUÇÃO



resentes na história da humanidade há milênios, os tributos são uma das pedras angulares de qualquer sociedade organizada. Nesta toada, é muito difícil conceber na atualidade um Estado, visto como uma ordem soberana, estruturada sobre determinado território, habitado por um povo, sem que, concomitantemente, exista um regramento do regime das finanças públicas, ou seja, normas jurídicas que cuidem da entrada, gestão e gastos públicos.

O papel das finanças públicas no Estado começa a ganhar maior relevância nos anos 1930, quando, de modo a fazer frente às graves crises sociais e econômicas então presentes, inicia-se a concepção do chamado *welfare state* ou Estado do bem estar social.

Passa-se a entender como de responsabilidade do Estado não apenas a garantia da ordem interna e a defesa das fronteiras, mas a promoção de direitos sociais (v.g. saúde e educação públicas, sistemas de previdência e assistência social), bem como o controle da economia por meio de normas e ações interventivas (v.g. controle da moeda e do câmbio, financiamento agrícola e industrial, exploração direta de setores da atividade econômica por meio de empresas “estatais”, etc.).

Na explicação de Ricardo LEWANDOWSKI:

A crescente pressão das massas forçou o Estado a abandonar a posição de mero expectador passivo dos conflitos sociais, na qual havia se colocado pelos ideólogos liberais, obrigando-o a atuar na busca de soluções para os problemas da comunidade. Renunciando à sua postura abstencionista, o Estado passou a adotar uma atitude positiva, conferindo ao indivíduo, enquanto membro da coletividade, os denominados direitos econô-

nicos, sociais e culturais, de segunda geração².

No Brasil, em termos constitucionais, essa ampliação de competências foi sensivelmente refletida na Carta de 1934 (v.g. arts. 115 e 138) e assim permaneceu até a atualidade com todas as demais Constituições.

É obrigatório considerar que esse majorado papel do Estado redundou na correspondente necessidade de amplificar o volume financeiro carreado aos cofres públicos, pois, à evidência, para satisfazer um número maior de competências, foi preciso retirar da sociedade muito mais dinheiro.

Aliás, esse fenômeno se manifestou em escala mundial. Nessa banda, o século XX, destarte, assistiu a um brutal aumento nas cargas tributárias dos diversos países³.

Esta tendência, no Brasil, atinge seu ápice com a Constituição de 1988, que, além de consagrar um rol extenso de direitos sociais, impinge ao Estado inúmeras competências nos mais variados setores, bastando uma rápida leitura das disposições constantes de seus arts. 21 e 23 para que se constate as colossais tarefas impostas pelo constituinte ao Estado brasileiro.

Portanto, é importante, para que não se diga indispensável, que o Estado, com base nas regras jurídicas que edita, dentro de parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade (com variações de país para país), retire da sociedade os recursos financeiros necessários a seu funcionamento, e, com isso, garanta a existência e a operacionalização de institutos aliados do

² Direitos fundamentais – a formação da doutrina dos direitos fundamentais. *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. (MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; TAVARES, André Ramos – coords.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 174.

³ Segundo informa Francis FUKUYAMA: “Enquanto os setores estatais consumiam, no início do século, pouco mais de 10% do produto interno bruto (PIB) na maior parte dos países europeus e nos Estados Unidos, nos anos 80 eles consumiam quase 50% (70% no caso da Suécia social-democrata)”. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. São Paulo: Rocco, 2005, p. 18).

crescimento econômico e do desenvolvimento⁴.

Afinal, não se pode esquecer que quanto mais robusta for a economia, presumivelmente mais tributos serão arrecadados. Com efeito, segundo pondera José Casalta NABAIS:

[...] só o florescimento da economia, no seu todo e nas suas componentes, preenche o pressuposto para o estado de obter as receitas fiscais necessárias ao financiamento de suas tarefas. Daí que a “economização” da tributação esteja, ao fim e ao cabo, ao serviço da própria obtenção de receitas, e a função económica da tributação *prima facie* extrafiscal tenha assim carácter fiscal⁵.

Ocorre que há séculos as pessoas não gostam de pagar tributos. A explicação mais óbvia para essa resistência tão antiga é que, segundo Alexandra PEZZI, “raramente na história humana a tributação se mostrou justa”⁶.

É bem sabido que muito sangue já foi derramado em dezenas de insurreições contra sistemas fiscais opressores. Os exemplos históricos mais recentes e conhecidos são a *Boston Tea Party* de 1773 e a Revolução Francesa de 1789. No Brasil, o destaque fica com a Inconfidência Mineira (de 1789) e a Guerra dos Farrapos (iniciada em 1835, no Rio Grande do Sul).

⁴ Nesse campo, sublinha Paula FORGIONI que “os mercados funcionam de forma mais eficiente se ligados a um *ambiente institucional estável*, no qual os agentes econômicos podem *calcular*, i. e., razoavelmente prever o resultado de seu comportamento e o daqueles com quem se relacionam”. Análise econômica do direito: paranoia ou mistificação? *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, nº 77, p. 37, mai./jun. de 2006. Em sentido análogo, Armando Castelar PINHEIRO pondera que: “a evidência empírica sugere que países com menor grau de segurança jurídica se afastam das melhores práticas de produção e, assim, crescem mais devagar”. PIB potencial e segurança jurídica no Brasil. *Crescimento econômico: estratégias e instituições* (SICSU, João; MIRANDA, Pedro – orgs.). Rio de Janeiro: IPEA, p. 39. Nessas ocasiões, o desenvolvimento social é prejudicado, sendo certo que, conforme enfatiza Nali de Jesus de SOUZA: “Maiores índices de educação e de longevidade dependem do crescimento econômico”. *Desenvolvimento econômico*. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 18.

⁵ *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almeidina, 1998, p. 234.

⁶ *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008.

Porém, diversas outras revoltas poderiam ser citadas⁷.

Porém, como sem arrecadação não há Estado viável, e como na ausência de um Estado minimamente instituído e organizado a sociedade civil corre risco de degradar-se, de decambiar para a violência mais feroz, mesmo a contragosto de muitos é indispensável retirar dos cidadãos parcela de seus patrimônios na forma de tributos.

E nas hipóteses em que as obrigações tributárias restarem inadimplidas, é necessário ao Estado ajuizar a competente ação de cobrança (denominada de execução fiscal), para excutir bens do devedor, leva-los a hasta pública e, com isso, satisfazer seu crédito.

No caso, a intervenção do Poder Judiciário é indispensável por força do previsto no inciso LIV, do art. 5º, da Constituição de 1988, que estatui que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

No entanto, conforme será explanado no presente texto, o ambiente institucional tributário brasileiro (as normas e o modo de sua aplicação) encontra-se marcado por paradoxos, verdadeiros vetores que atuam em sentido oposto, de modo inclusive a embaraçar o normal e desejável funcionamento do sistema de arrecadação e de cobranças coercitivas (as execuções fiscais).

É que ao lado de normas que prescrevem obrigações tributárias e impõem multas e cobranças coercitivas pelo ina-

⁷ Apenas como exemplos: Palestina em 926 a.C.; reino de Omar entre 634 e 644 d.C.; Viena em 1519 contra o rei Carlos I da Espanha; Inglaterra dos Stuarts (1603 a 1714); Rússia em 1708 contra Pedro “o Grande” (Aécio S. CUNHA. Os impostos e a história, 2002, sem pag.); revolta dos *mailloins*, sob o reinado de Charles V; dos *croquants*, no fim do século XV; dos *va-nu-pieds*, na Normandia, em 1639; dos *bonnets rouges*, na Bretanha, em 1675 (Paula Derzi BOTELHO. *Sonegação fiscal e identidade constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 17). Em resumo, cita Aliomar BALEEIRO que: “Inúmeras convulsões políticas refletiram a controvérsia em torno do sentimento de repulsa a impostos reputados injustos por um grupo social em certo momento”. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 284.

dimplemento, há fatores cujos efeitos provavelmente neutralizam em parte as primeiras. De fato, há fortes indícios de que tal anomalia encontra-se presente na operação *in concreto* do sistema tributário brasileiro.

Tais vetores opostos revelam, no mínimo, desperdício de energia, algo como um automóvel acelerando e usando os freios simultaneamente. No caso, porém, a energia desperdiçada reflete em perda de escassos e preciosos recursos públicos, o que coloca a questão sob o prisma da mais alta e relevância.

Assim, o texto aqui apresentado, cujas bases se fixam primordialmente nos postulados da Análise Econômica do Direito (ou Direito e Economia)⁸, objetiva, em resumo, aventar as hipóteses que possam razoavelmente explicar a ocorrência de tais circunstâncias.

2. NORMAS E CONSEQUÊNCIAS COMO INDUTORES DO COMPORTAMENTO HUMANO

A partir do uso da racionalidade, o ser humano, salvo raras exceções, procura maximizar se seus interesses e preferências. E, nessa incessável busca, reage a incentivos para agir desta ou daquela maneira, segundo a opção que, em seu juízo, lhe trazer menos sofrimento e maior felicidade.

Trata-se, em verdade, mais da procura pela autossatisfação do que uma ação precedida de minuciosa reflexão em torno da melhor opção objetivamente considerada. Conforme

⁸ Juntar conceitos próprios do Direito com outros afetos à Economia não deve causar grande surpresa. Fato é que a doutrina mais atualizada vem aceitando cada vez mais a interdisciplinaridade desses campos do conhecimento. É que, na exposição de Ricardo LEWANDOWSKI: “O jurista, em verdade, transcende a esfera do mero *ser*, do *Sein*, para operar no campo do *dever ser*, ou seja, do *Sollen*. Ele, porém, não limita suas indagações ao plano do *Sollen*, pois não trabalha apenas com um conjunto de normas preceptivas, logicamente encadeadas, conforme queria Kelsen, mas opera com *modelos jurídicos*, que constituem, no dizer de Reale, uma síntese dialética resultante do embate entre certas exigências axiológicas a um dado complexo fático, travado no âmbito de determinada conjuntura histórica” (ob. cit., p. 168).

apregoa Richard POSNER:

decisões, para serem racionais, não precisam ser bem pensadas no nível consciente – na verdade, não precisam ser de modo algum conscientes. Não nos esqueçamos de que ‘racional’ denota adequação de meios a fins, e não meditação sobre as coisas, e que boa parte de nosso conhecimento é tácita⁹.

Os mencionados incentivos podem ter origem em normas jurídicas de ordens variadas (v.g. multa para aquele de atravessar o semáforo vermelho) ou mesmo convenções sociais (v.g. desaprovação para quem eventualmente trajar roupa esportiva em evento de gala).

No campo dos tributos, por exemplo, são conhecidas as normas ditas indutoras. Aqui, segundo aponta Luís Eduardo SCHOUERI, o “agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulo que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”.

Com efeito, o papel indutor das normas tem como uma de suas bases a busca do ser humano pela satisfação de necessidades e desejos, a partir de juízos de custos e benefícios. Nessa banda, há mais de duzentos anos, Jeremy BENTHAN afirmava que o ser humano sempre está às voltas e sob o domínio da dor e do prazer, elementos estes que “nos governam em tudo o que fazemos, em tudo o que dizemos, em tudo o que pensamos, sendo que qualquer tentativa que façamos para sacudir este senhorio outra coisa não faz senão demonstrá-lo e confirmá-lo”¹⁰.

Segundo já afirmado na introdução retro, salvo raras exceções, as pessoas não se aprazem em pagar tributos. Obviamente essa animosidade varia em termos de tempo e local, sendo certo que o retorno proporcionado pelo Estado é um fa-

⁹ *Problemas de filosofia do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 474).

¹⁰ Uma introdução aos princípios da moral e da legislação. *Os pensadores*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1974, vol. XXXIV, p. 9.

tor de alta relevância nessa equação. Aliás, a questão do retorno estatal não passou despercebida a Jean Jacques ROSSEAU, que nos idos do século XVIII já propugnava que:

Não é pela quantidade de tributos que se deve medir o ônus, mas sim pelo caminho que têm de fazer para voltar às mãos de que saíram. Quando esta circulação é rápida e bem estabelecida, não importa que se pague muito ou pouco, pois o povo será sempre rico e as finanças andarão bem. Ao contrário, por pouco que o povo dê, quando este pouco não lhe volta, ele, dando sempre, logo se esgotará: o Estado jamais será rico e o povo sempre será miserável¹¹.

Nessa esteira, caminha a lição de Renato Lopes BECHO, para quem:

Nas nações em que os serviços públicos são insuficientes, onde tais serviços (como educação, saúde, segurança, seguridade social etc.) precisam ser complementados com os prestados pela iniciativa privada, a tributação tem que ser modesta, para permitir que o contribuinte tenha força econômica para recolher os tributos e pagar pelos serviços privados complementares. Naquelas nações, ao contrário, onde os serviços públicos são de qualidade e os serviços essenciais privados são desnecessários, a tributação naturalmente será mais elevada¹².

O problema é que no caso do Brasil, infelizmente, segundo retrata João Paulo M. PEIXOTO: “É notório que o Estado brasileiro está longe de satisfazer às legítimas expectativas da sociedade no que diz respeito a três de suas funções clássicas: educação básica, saúde e segurança pública”¹³.

Discutir o possível (e quiçá provável) exagero da carga tributária nacional é assunto deveras de relevante. Aliás, este autor assim já procedeu em sua tese de doutoramento pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo¹⁴. Todavia,

¹¹ Do contrato social. *Os pensadores*. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973, vol. XXIV, p. 100.

¹² *Filosofia no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹³ Notas sobre a reforma do estado e reforma tributária. *Reforma tributária em questão* (MORHY, Lauro – org.). Brasília: UNB, 2003, p. 102.

¹⁴ Publicada como *Tributação, propriedade e igualdade fiscal*. Rio de Janeiro: Else-

não é este o escopo do presente trabalho, cujo foco localiza-se mais nos incentivos e efeitos indutores perpetrados pelo ambiente institucional tributário brasileiro.

Então, para os fins aqui propostos, basta partir dos pressupostos de que arrecadar tributos é indispensável à manutenção do Estado e, por conseguinte, da própria sociedade civil de que as pessoas geralmente não se aprezem em quitar suas obrigações fiscais.

Encampados tais pressupostos, é preciso assentir que o sistema exacional deve ser composto por preceitos que, além de disciplinarem as obrigações tributárias em todos os seus aspectos (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, montante a ser pago), prevejam as sanções e as maneiras de cobrança coercitiva para os casos de inadimplemento, de maneira a criar um efeito inibidor do ilícito.

Vale relembrar, segundo bem adverte Ricardo Mariz de OLIVEIRA, que: “O desejo do homem, nunca satisfeito ou superado, de ganhar sempre mais, leva-o a buscar todas as formas possíveis para evitar o pagamento de tributos que possam ser por ele devidos”¹⁵.

Logo, se se quiser, verdadeiramente, desestimular o inadimplemento tributário, é fundamental que as sanções legais sejam efetivadas e que o Fisco consiga receber seus créditos em prazo razoável, pois, com tais circunstâncias implantadas, cria-se um reflexo dissuasório entre os demais potenciais contribuintes faltosos.

Há, portanto, uma relação de proporcionalidade direta entre a eficiência do sistema de cobrança por meio da execução fiscal e a disposição de muitos contribuintes para não cumprir obrigações fiscais.

Melhor dizendo, acredita-se que o comportamento do

vier, 2010.

¹⁵ Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma anti-evasão. *Curso de direito tributário* (MARTINS, Ives Gandra da Silva – coord.). 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439.

contribuinte, entre pagar ou não os tributos a que legalmente esteja obrigado, depende, em síntese, de quatro circunstâncias que agem de modo interdependente:

1) *montante do tributo a ser recolhido*: em regra, a resistência fiscal aumenta na medida do valor devido, sendo certo que dívidas pequenas normalmente são pagas sem maiores contestações. Em tais casos, o devedor prefere saldar o crédito a correr o risco de ter o nome incluído em cadastros informativos de inadimplência, como, por exemplo, o CADIN.

Noutro sentido, em sendo a dívida relevante frente ao patrimônio do devedor, é até presumível que a resistência (ou o desprazer) ao pagamento seja mais acentuada.

2) *gravidade das sanções aplicáveis*: aqui, em suma, entram em cena as multas e os juros legalmente previstos para os casos de não quitação das obrigações nos devidos prazos.

É preciso que a penalização ao devedor faltoso seja capaz de gerar algum temor àqueles que pretenderem descumprir uma obrigação tributária. Não pode, portanto, a sanção ser demasiadamente branda ou mesmo irrisória, sob pena não surtir o efeito inibitório desejável.

Nesse sentido, por exemplo, no âmbito federal, conforme o art. 44, I, da Lei 9430/96, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada uma multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos pagos devidamente.

Aliás, dependendo do caso, a própria multa pode ser duplicada, a teor dos parágrafos 1º e 2º do art. 44 em foco.

Os juros (incluindo a correção monetária) são tomados pela variação da taxa SELIC, a teor do art. 84, I, da Lei 8981/95, com as alterações instituídas pelo art. 13 da Lei 9065/95. Sabidamente, a aplicação da SELIC (algo em torno de 10% ao ano) é capaz de majorar consideravelmente a dívida ao longo do tempo.

E, caso o devedor não quite sua obrigação antes do ajuizamento da execução fiscal, ficará sujeito ainda a um en-

cargo de 20% sobre o total do débito, a título de encargos de sucumbência, nos termos do art. 1º do Decreto-lei 1025/69.

É claro que há um limite para o patamar das penalidades, juros e encargos. Não podem eles, por óbvio, implicarem na extinção do devedor. Deve existir, portanto, proporcionalidade entre o ilícito consumado e as respectivas sanções, conforme vem reiteradamente decidindo o Supremo Tribunal Federal (ADIN-MC 1075, de 17.06.1998¹⁶; ADIN-MC 2010, de 30.09.1999; ADIN-MC 2551, de 02.04.2003).

Nessa banda, mesmo que temperadas pela razoabilidade e proporcionalidade (a hipótese da ADIN-MC 1075 tratava de uma multa no importe de 300%), as sanções previstas na legislação brasileira para o inadimplemento tributário, ao menos em tese, são consideravelmente graves (75% a título de multa, duplicável em certos casos, mais 20% de encargos), o que pode ser consideravelmente aumentado em face da incidência da SELIC.

3) *probabilidade de sucesso da cobrança com acréscimo das sanções previstas*: em verdade, mesmo que a legislação preveja elevadas multas e juros aos inadimplentes, isso não será suficiente para dissuadir um comportamento em conformidade com a lei se, na prática, apenas em poucas hipóteses a execução conseguir satisfazer o direito do credor, com o acrés-

¹⁶ Apenas para ilustrar, segundo a ementa da ADIN-MC 1075: “*Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado, culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Holmes, Jr. (“The Power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knoz (277 U.S. 218)” (grifos no original).*”

cimo das penalidades cabíveis (multa e juros).

Com efeito, a indução a um comportamento lícito, salvo nas hipóteses em que o obrigado possui a consciência acerca da necessidade de cumprir seu dever, não se opera apenas em face da previsão *in abstractu* das sanções aos faltosos. Se não houver uma clara perspectiva da lei ser aplicada *in concreto*, ao menos no campo da tributação, há grandes chances da dívida restar inadimplida. Infelizmente, conforme será visto adiante, no Brasil a probabilidade de êxito da execução fiscal, com a consequente satisfação do direito do credor, é bem pequena.

4) *o tempo da cobrança judicial*: é necessário que o atingimento de um resultado positivo da cobrança ocorra em tempo relativamente curto. Do contrário, o devedor oportunista terá maior facilidade para esvaziar seu patrimônio, inclusive por meio de operações de difícil rastreamento, o que pode redundar em insucesso da execução, com o consequente descrédito do sistema.

É claro que outros fatores também podem influenciar a decisão de alguém pagar ou não uma dívida fiscal. Poderiam ser citados, dentre outros, o sentimento do contribuinte de entender como incorreta (ou reprovável) a atitude de desrespeitar seus deveres tributários ou, ainda, certas percepções concernentes ao retorno que o Estado faz retornar à sociedade em vista dos tributos arrecadados.

O que se pretende frisar é que todos os fatores acima indicados se resumem a um conjunto de juízos de custo-benefício, sempre considerados pelos seres humanos em todas as suas opções.

No campo fiscal, sobretudo em face da antiga resistência que as pessoas nutrem em relação aos tributos, é preciso que o inadimplemento seja um “mau negócio”, isso é, que do ilícito costumeiramente decorra mais prejuízos do que benefícios aos faltosos. Segundo pondera Jean Carlos DIAS:

“O cálculo do desestímulo, porém, somente é realmente eficaz quando a técnica de dissuasão aplicada é capaz de levar

ao resultado esperado: a redução das expectativas econômicas de modo a eliminar o benefício esperado pelo agente”¹⁷.

Tornando o tema um pouco mais objetivo, a equação elaborada por Robert COOTER e Thomas ULEN, relativa à disposição para alguém delinquir em crimes da apropriação indébita, é, em princípio, aplicável às relações de tributação. Referida fórmula é a seguinte: $\max y(x) - p(x)f(x)$.

Segundo afirmam os referidos autores: “o criminoso racional calcula o valor esperado da apropriação indébita, que é igual ao ganho menos a pena, multiplicada pela probabilidade de ser pego e condenado”¹⁸. Talvez algo semelhante possa ser pensado em relação às obrigações fiscais.

3. TEXTO LEGAL VERSUS SUA APLICAÇÃO: INCENTIVOS INSTITUCIONAIS À INADIMPLÊNCIA FISCAL

Tendo em vista que o termo “instituições” não comporta compreensão única, é imperioso esclarecer o seu significado para os fins do presente texto, de modo a evitar prejuízo na lógica argumentativa utilizada.

Conforme Douglass NORTH: “instituições são obstáculos criados pelos seres humanos para estruturarem a interação social”. Prossegue o Nobel de Economia de 1993 asseverando que “elas são constituídas por restrições formais (v.g. constituições, leis, decretos, etc.), informais (v.g. normas de comportamento, convenções, códigos de conduta, etc.) e os modos como são aplicadas. Juntas definem os estímulos à formação da estrutura social, especialmente das atividades econômicas”¹⁹.

Em suma, instituições são não apenas as normas jurídicas (escritas ou não), mas englobam também as convenções e crenças sociais e, sobretudo, a maneira como essas regras e

¹⁷ *Análise econômica do processo civil brasileiro*. São Paulo: Método, 2009, p. 30.

¹⁸ *Direito & economia*. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 410.

¹⁹ Economic performance through time. *The American Economic Review*, vol. 84, nº 3, jun. de 1994, p. 360.

suas sanções são aplicadas no dia a dia.

A seguir, passa-se a elencar o que se acredita serem verdadeiros incentivos institucionais à inadimplência fiscal no Brasil.

3.1 – O ENVELHECIMENTO DA LEI 6830/80 (LEF - LEI DAS EXECUÇÕES FISCAIS)

Transportando o conceito de instituições para o ambiente tributário, é bem sabido que o processo para a cobrança dos créditos fiscais inadimplidos encontra-se devidamente disciplinado pela Lei 6830/80, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, a Lei 5869/73.

À época de sua edição, a Lei 6830 representou uma evolução em termos processuais. A ideia era simplificar e, sobretudo, tornar mais ágil a cobrança fiscal no Brasil.

Assim, por exemplo, conforme previu o § 2º do art. 6º “A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico”. Em 1980, a utilização de computadores para a confecção das peças processuais (no caso a petição inicial e a CDA) era inegavelmente uma grande e notável evolução.

Outras inovações também vieram com a LEF. Desse modo, por exemplo, § 3º do art. 6º, prevê que a produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

A citação passou a ser realizada preferencialmente pelo Correio (art. 8º, inciso I), teoricamente mais simples e rápida do que quando o ato é praticado por intermédio de oficial de justiça. O executado ausente do País passou a ser citado por edital, com prazo de 60 dias (§ 1º do art. 8º), o que dispensa a expedição das burocráticas e dispendiosas cartas rogatórias.

Portanto, penalidades graves aliadas a um procedimento de cobrança teoricamente ágil deveriam ser suficientes para

inibir a inadimplência. Entretanto, mais de trinta anos após sua edição, o meio de cobrança edificado pela Lei de Execuções Fiscais envelheceu.

Ainda que o procedimento estipulado pela Lei 6830/80 seja relativamente simples, na prática, manifestam-se diversas contingências que, ordinariamente, atrasam consideravelmente o desenrolar da execução. São identificadas a seguir apenas algumas intercorrências:

1) *citação*: diversos devedores acabam não sendo encontrados na primeira tentativa de citação pelo Correio. São pessoas que mudam de endereço ou empresas que simplesmente encerraram as atividades sem observar as formalidades legais de tal ato. Tais situações implicam na necessidade da citação dar-se via oficial de justiça, majorando sobremaneira o tempo gasto nessa fase essencial do processo.

Não é raro que entre a expedição do mandado de citação, seu cumprimento e a posterior juntada aos autos decorram vários meses.

Estudo levado a efeito em 2010 pelo Conselho Nacional de Justiça, em conjunto com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (CNPJ-IPEA)²⁰, apurou que “em 47,4% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação”²¹. Ou seja, em quase metade das execuções fiscais a citação não ocorre na primeira tentativa;

2) *penhora de bens*: mesmo com a citação aperfeiçoada, é comum haver grande dificuldade para se localizar bens penhoráveis. Muitas vezes não há mais qualquer patrimônio em nome do devedor, o mesmo valendo para a existência de recursos depositados em instituições financeiras.

Noutros casos, havendo necessidade de expedição de

²⁰ *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Comunicado IPEA nº 83, março de 2011. Referido estudo desenvolveu-se em 2010, por meio da visita de pesquisadores do IPEA junto a 184 (cento e oitenta e quatro) Varas Federais localizadas em 124 Municípios.

²¹ Ob.cit., p. 5.

carta precatória para a penhora de bens localizados em Comarcas diversas do juízo da execução, a demora no aperfeiçoamento deste ato é bastante comum;

3) *inclusão de corresponsáveis no polo passivo*: aqui ocorrem as mesmas dificuldades indicadas nos itens acima no que tange às citações e localização de bens ou valores penhoráveis;

4) *defesas*: segundo o CNJ-IPEA, apenas 4,4% das execuções recebem as chamadas “exceções de pré-executividade” e os embargos são interpostos em somente 6,4% dos casos²². A grande maioria desses incidentes não é acolhida: apenas 7,4% das exceções e 20,2% dos embargos.

Mesmo quando carentes de fundamentos viáveis ou sólidos, tanto exceções quanto embargos devem ser obrigatoriamente analisados, processados e decididos pelos juízes, significando, na realidade, o estacionamento de parcela das execuções fiscais, ainda que temporariamente.

É de se ressaltar que, em caso de recurso contra a decisão que os rejeitos, tais objeções processuais devem ser novamente analisadas pelos Tribunais, não sendo incomum chegarem às Cortes Superiores, dado o sistema recursal brasileiro;

5) *hastas públicas*: dependendo do estado dos bens penhorados e da sua utilidade na época dos leilões, não é incomum a ausência de interessados na arrematação. Com isso, é necessário designar novos leilões, com tendência de repetir-se o mesmo resultado negativo, ou reiniciar pesquisa em torno da existência de outros bens a serem penhorados (com as dificuldades narradas no item 2 acima).

O trabalho do CNJ-IPEA constatou que, em média, apenas “2,6% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito”, sendo que “o pregão gera recursos suficientes para satisfazer o débito em apenas 0,2%

²² Ob.cit., p. 6.

dos casos”²³.

Todas essas contingências, aliadas ao enorme número de execuções fiscais em trâmite no Poder Judiciário, acabam por prejudicar a eficiência do sistema, ou seja, aquilo que deveria ser célere e produzir resultados satisfatórios, encontra-se longe de alcançar tais desideratos.

Com efeito, o tempo médio de processamento de uma execução fiscal é de oito anos, dois meses e nove dias, segundo aponta o estudo do CNJ-IPEA²⁴. Segundo já mencionado acima, a demora no procedimento beneficia o devedor oportunista, o que obriga concluir que modificações na Lei 6830/80 são mais do que necessárias, são verdadeiramente urgentes.

3.2 – NÃO AJUIZAMENTO DE EXECUÇÕES INFERIORES A R\$ 20.000,00 (ÂMBITO FEDERAL)

A Procuradoria da Fazenda Nacional está dispensada de entrar em juízo para cobrar dívidas de até R\$ 20.000,00. É o que diz o art. 1º, inciso II, da Portaria nº 75, de 22/03/2012, expedida pelo Ministério da Fazenda. As exceções a essa regra são bem poucas (por exemplo, multas decorrentes de sentenças criminais). Estados e Municípios costumam ter dispensas semelhantes²⁵.

Como no Brasil a cobrança de qualquer tipo de dívida sempre necessita da intervenção do Poder Judiciário, a verdade é que, no âmbito federal, quem estiver devendo tributos até R\$ 20.000,00 está praticamente livre de quitar a dívida. É claro que nesses casos os nomes dos devedores permanecerão nos

²³ Ob.cit., p. 5.

²⁴ Ob.cit., p. 6.

²⁵ Levando em conta que o Brasil possui 27 Estados (incluindo o Distrito Federal) e mais de 5.000 Municípios, não é possível trazer maiores considerações a respeito. Apenas como exemplo, no Estado de São Paulo foi editada Lei nº 14.272/2010 que autoriza o governo estadual a desistir e a não ajuizar execuções fiscais em valor inferior a 600 UFESP's (o que corresponde, em 2014, a R\$ 12.264,00).

cadastros de devedores, como, por exemplo, o CADIN.

Diante disso, podem sobrevir algumas dificuldades, tais como vender imóveis, conseguir crédito ou financiamento em bancos, participar de licitações públicas, etc. Porém, se o devedor não se incomodar com esses fatos, não precisará quitar a dívida. Além disso, passados cinco anos da constituição do crédito ocorrerá a prescrição, o que, na prática, equivale ao perdão da dívida²⁶.

Mesmo que aparentemente essa política tenha por detrás um cálculo de custo e benefício e, com isso, permita que os esforços sejam concentrados nas dívidas mais expressivas, não se pode considerar R\$ 20.000,00 como algo irrisório ou mesmo desprezível. Afinal, para quem recebe mensalmente um salário mínimo (em torno de R\$ 700,00), trata-se dos ganhos equivalentes a mais de dois anos de trabalho.

Ademais, o já referido estudo CNJ-IPEA aponta que cada execução fiscal custa, em média, R\$ 4.685,39 aos cofres da União²⁷. Então, por uma questão de lógica, somente não valeria a pena cobrar em juízo quantias inferiores a essa cifra,

²⁶ Nesse sentido: “[...] II - A possibilidade de dispensa de constituição, inscrição ou ajuizamento de créditos da Fazenda Nacional foi prevista também na Lei nº 7.799/89, art. 65, § único, matéria que foi regulamentada pela Portaria M.F. nº 289, de 31.10.97 (posteriormente alterada pelas Portarias MF nº 248, de 03.08.2000, e nº 49, de 01.04.2004), mas referida lei não previu a suspensão do prazo prescricional como era disposto naquele Decreto-Lei nº 1.569/77, e nem poderia fazê-lo por se tratar de lei ordinária, também não podendo fazê-lo normas infra-legais como as Portarias do Ministério da Fazenda. III - Neste caso, o prazo prescricional corre normalmente e se consuma a causa extintiva do crédito se a execução não for ajuizada no prazo legal de 5 (cinco) anos contados da constituição definitiva do crédito fiscal ou da cessação de eventuais outras causas legais de suspensão ou de interrupção previstas no Código Tributário Nacional. IV - No caso em exame, o crédito impugnado foi inscrito em Dívida Ativa aos 04.11.1997, ficando a execução paralisada por conta de seu reduzido valor e não tendo havido indicação da existência de qualquer causa de suspensão ou interrupção da prescrição no período mais recente, pelo que quando do ajuizamento da presente ação aos 17.02.2006 a prescrição quinquenal já havia se consumado Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 3ª Turma, Apelação Cível 1217505, j. 04/09/2008, Rel. Souza Ribeiro”.

²⁷ Ob.cit., p. 9.

pois certamente sequer os custos seriam cobertos. Acontece que R\$ 20.000,00 correspondem a mais de quatro vezes os custos previstos.

A verdade é que no Brasil o congestionamento do sistema judicial de cobranças fiscais é tanto que, para evitar um naufrágio iminente e catastrófico, não há outra saída senão “jogar parte da carga ao mar”, no caso as dívidas inferiores a R\$ 20.000,00.

Ocorre que aproximadamente um terço (ou 33,3%) de todas as ações judiciais em curso no Brasil são execuções fiscais. Repetindo: de todos os tipos de processos possíveis (cobranças gerais, despejos por falta de pagamento, inventários, divórcios, alimentos, indenizações por danos, rescisões de contratos, usucapião, demarcações de terras, reclamações trabalhistas, ações criminais, etc., etc., etc.), praticamente um terço corresponde às cobranças por causa de tributos não pagos²⁸.

Isso faz com que todas as Varas de Execução Fiscal espalhadas pelo Brasil afora estejam assoberbadas, lotadas mesmo de feitos pelas estantes, o que implica num congestionamento processual sem precedentes nessa área. Apenas para ter uma referência, por exemplo, cada uma das Varas Federais de Execução Fiscal de São Paulo conta com mais de 20.000 cobranças em curso. Simplesmente, não há como caminhar de maneira rápida.

Tamanho volume de litígios faz com que o sistema como um todo torne-se ineficiente e, sobretudo, bastante lento²⁹.

Mas, talvez a pior consequência em se dispensar o ajuizamento das cobranças inferiores a R\$ 20.000,00, é a dissemi-

²⁸ Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2009: indicadores do Poder Judiciário*, p. 9.

²⁹ Falamos a respeito com a autoridade de quem, desde o final de 2003 (há mais de dez anos, portanto), atua como juiz titular da 9ª Vara Federal de Execuções Fiscais de São Paulo. Mesmo tendo ficado afastado por três anos (2009 a 2012), em face de convocação para atuar como juiz auxiliar no Supremo Tribunal Federal, sempre nos mantivemos informados a respeito da situação da 9ª Vara.

nação de um sentimento de permissividade em relação ao cumprimento das obrigações tributárias. É admitir claramente que o sistema de cobrança encontra-se congestionado e não consegue dar conta da demanda que lhe chega.

3.3 – BAIXO ÍNDICE DE SUCESSO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

Considerando a já mencionada notória resistência humana ao pagamento de tributos, conclui-se que a disposição do sujeito passivo em satisfazer suas obrigações fiscais está bastante atrelada à probabilidade de êxito da cobrança fiscal.

Há, portanto, uma relação de proporcionalidade direta entre a eficiência do sistema de cobrança por meio da execução e a disposição de muitos contribuintes para quitarem (ou não) suas dívidas tributárias.

Em verdade, a recuperação dos créditos fiscais é muito baixa em face do volume total. Tomando por base a Dívida Ativa Federal dos últimos anos, tem-se o seguinte³⁰:

Ano	Estoque da Dívida em Reais	Valor Recuperado em Reais	%
2000	114.129.083.962,01	6.255.513.387,78	5,48 %
2001	123.947.873.713,18	5.293.240.330,58	4,27 %
2002	158.460.044.612,83	6.831.794.231,45	4,31 %
2003	192.951.792.078,29	10.013.861.421,40	5,18 %
2004	237.027.915.611,81	8.076.828.106,06	3,40 %
2005	295.947.017.219,93	8.810.445.479,44	2,97 %
2006	376.447.594.102,14	9.617.675.553,59	2,55 %
2007	459.304.684.210,50	12.892.755.484,84	2,80 %
2008	520.044.864.384,20 (até novembro)	11.885.154.752,68	2,28 %
2009	831.105.392.501,54	9.429.043.782,09	1,13 %
2010	880.596.409.092,74	5.429.420.504,74	0,62 %
2011	998.762.268.281,57	13.636.907.233,73	1,37 %

Do quadro acima nota-se que o volume da Dívida Ativa federal cresceu vertiginosamente, passando de R\$

³⁰ Os dados até 2008 foram extraídos de obra publicada pelo autor: *Tributação, propriedade e igualdade fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 238-239. Quanto aos anos de 2009, 2010 e 2011, as informações foram obtidas junto ao site da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (www.pgfn.gov.br).

114.129.083.962,01 em 2000 para R\$ 998.762.268.281,57 em 2011. Também é perceptível o baixo índice de recuperação do estoque, sendo que o melhor desempenho ocorreu em 2000 com o recebimento de 5,48% do acumulado. Ora, será que esses dados não são levados em conta por contribuintes oportunistas?

Segundo o CNJ-IPEA, o grau de sucesso das ações de execução fiscal é relativamente “alto” (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)³¹. Porém, não se pode deixar de observar que esse resultado positivo ocorreria, em média, apenas após oito anos, dois meses e nove dias do ajuizamento da cobrança³².

De qualquer modo, o que observamos na 9ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo (onde atuamos por mais de 10 anos), está muito mais próximo de refletir os dados constantes da tabela acima.

Tomados pelo espírito investigativo, analisamos 500 execuções que tramitavam há pelo menos dois anos na 9ª Vara, todas escolhidas de modo aleatório e divididas em cinco grupos de 100, sendo o critério discriminador o valor cobrado. A primeira análise foi ultimada no início de 2007, com reexame das mesmas ações quatro anos depois (início de 2011).

No que tange à ocorrência de pagamento (total ou parcial), bem como no que se refere à suspensão das execuções por parcelamento de débitos, averiguou-se o seguinte:

GRUPO I (100 execuções com valores até R\$ 15.000,00)

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	28	34
Execuções com pagamento parcial	Zero	Zero
Execuções suspensas em face de parcelamento	13	18

GRUPO II (100 execuções com valores entre R\$ 15.001,00 e R\$ 100.000,00)

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	17	21
Execuções com pagamento parcial	1	2

³¹ Ob.cit., p. 5.

³² Ob.cit., p. 6.

Execuções suspensas em face de parcelamento	10	22
<i>GRUPO III (100 execuções com valores entre R\$ 100.001,00 e R\$ 500.000,00)</i>		
	2007	2011
Execuções com pagamento integral	2	4
Execuções com pagamento parcial	zero	Zero
Execuções suspensas em face de parcelamento	3	8
<i>GRUPO IV (100 execuções com valores entre R\$ 500.001,00 e R\$ 2.000.000,00)</i>		
	2007	2011
Execuções com pagamento integral	Zero	Zero
Execuções com pagamento parcial	1	1
Execuções suspensas em face de parcelamento	zero	3
<i>GRUPO V (100 execuções com valor superior a R\$ 2.000.000,00)</i>		
	2007	2011
Execuções com pagamento integral	1	1
Execuções com pagamento parcial	zero	1
Execuções suspensas em face de parcelamento	1	7

Mesmo que se admitam como mais razoáveis os índices apurados pelo CNJ-IPEA (sucesso das execuções entre 33,9% a 45% dos casos), ainda assim o devedor resta livre da cobrança em mais da metade das ações, o que não é nada positivo em nossa opinião. Um sistema de cobrança cujo índice de sucesso seja inferior a 50% não pode ser tido como indutor do comportamento lícito, ao contrário, é campo fértil para o oportunismo.

O tema ora em foco é tão importante que merecem ser aventadas algumas causas que, em conjunto, contribuam para o baixo índice de sucesso das execuções. É o que será visto a seguir.

1) execuções natimortas: o longo tempo que geralmente decorre entre o fato gerador tributário e o ajuizamento da cobrança fiscal faz com que milhares de execuções cheguem ao Poder Judiciário sem a menor chance de prosperarem. O processamento desse contingente nada desprezível revela-se pura perda de tempo e grande desperdício de recursos humanos.

Primeiro, há a questão do tempo dispendido no processo administrativo fiscal, nas hipóteses em que o contribuinte apresenta defesa contra uma autuação fiscal. No caso, esse período pode chegar a quase quatro anos (em média), conforme aponta rigoroso estudo realizado pela Fundação Getúlio Var-

gas³³.

Não se está criticando o direito à defesa em si, é bom que fique claro. Muitas vezes os agentes fiscais cometem equívocos que precisam ser corrigidos e o instrumento para isso é a possibilidade do contribuinte se insurgir contra a cobrança. O problema é a demora excessiva em a própria Administração declarar um resultado final.

Segundo, mesmo finalizado o procedimento administrativo, a posterior inscrição do crédito na Dívida Ativa, a confecção da CDA (Certidão de Dívida Ativa) e o ajuizamento da execução pode levar bastante tempo, anos até.

Acontece que durante esse tempo (nada exíguo), considerando que o crédito ainda não é exigível (art. 151, III do Código Tributário Nacional - CTN), os devedores estão livres para fazerem uma série de manobras no sentido de se protegerem da execução que está por vir. Assim, muitos bens são vendidos ou depreciados discretamente, o devedor passa a camuflar sua situação econômica e os negócios que pratica.

E, mesmo que no futuro, já no curso da execução fiscal, seja alegado que o devedor agiu de má-fé, geralmente já é tarde, sendo bastante custoso rastrear o destino do patrimônio desviado.

No mesmo sentido, a demora acaba possibilitando que diversas empresas esvaziem o patrimônio e simplesmente deixem de existir na prática, ainda que os registros como CNPJ e afins permaneçam ativos. Os sócios, muitas vezes utilizando-se de “laranjas”, criam outras pessoas jurídicas e tratam de transferir os negócios para essas novas empresas. Quando, no futuro, a notificação judicial de cobrança chegar à empresa, nenhum bem de valor que possa servir para saldar a dívida é encontrado.

O ciclo tende a se repetir: as novas empresas também

³³ Relatório final NEF 2009 – reforma do processo administrativo fiscal federal (PAF) / CARF, p. 20/21.

passam a dever uma série de tributos e, sempre que necessário, as mesmas manobras de fuga podem ir sendo repetidas.

Ocorre que a taxa de extinção das empresas no Brasil é enorme. Apenas para dar uma ideia dessa situação, segundo o IBGE, quatro em cada dez novas empresas fecham as portas após dois anos³⁴. Assim, depois de quatro, cinco ou mais anos da ocorrência do fato gerador, muitas empresas literalmente sumiram e não existem mais bens ou recursos suficientes para quitar as dívidas.

2) *dificuldade no reconhecimento da fraude à execução*: teoricamente, o esvaziamento patrimonial realizado com a intenção de fraudar a execução pode ser neutralizado judicialmente, por meio da anulação das alienações perpetradas pelo devedor em tais hipóteses. Conforme previsão do art. 185 do CTN (com a redação dada pela Lei Complementar 118/2005):

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Contudo, na prática processual nem sempre é fácil ao credor obter o reconhecimento da fraude. É que em muitos casos as alienações acabam não sendo anuladas pelo Poder Judiciário quando é verificado que o adquirente estava de boa-fé, ou seja, não tinha consciência do oportunismo em que incorria o devedor.

Ademais, cabe ao credor provar que determinada alienação deu-se sob o chamado *consilium fraudis*. Conforme precedente do Superior Tribunal de Justiça³⁵:

1. A jurisprudência do STJ, interpretando o art. 185 do CTN, pacificou-se, por entendimento da Primeira Seção (EREsp 40.224/SP), no sentido de só ser possível presumir-se em fraude à execução a alienação de bem de devedor já citado em execução fiscal. 2. Ficou superado o entendimento de que

³⁴ VEJA. Quatro em cada dez novas empresas fecham as portas após dois anos, diz IBGE, 14/09/2011.

³⁵ 2ª Turma, REsp. 625.843, j. 23.05.2006, Rel. Min. Eliana Calmon.

a alienação ou oneração patrimonial do devedor da Fazenda Pública após a distribuição da execução fiscal era o bastante para caracterizar fraude, em presunção *jure et de jure*. 3. Afastada a presunção, cabe ao credor comprovar que houve conluio entre alienante e adquirente para fraudar a ação de cobrança. 4. No caso alienação de bens imóveis, na forma da legislação processual civil (art. 659, § 4º, do CPC, desde a redação da Lei 8.953/94), apenas a inscrição da penhora no competente cartório torna absoluta a assertiva de que a constrição é conhecida por terceiros e invalida a alegação de boa-fé do adquirente da propriedade. 5. Ausente o registro da penhora efetuada sobre o imóvel, não se pode supor que as partes contratantes agiram em *consilium fraudis*. Para tanto, é necessária a demonstração, por parte do credor, de que o comprador tinha conhecimento da existência de execução fiscal contra o alienante ou agiu em conluio com o devedor-vendedor, sendo insuficiente o argumento de que a venda foi realizada após a citação do executado. 6. Assim, em relação ao terceiro, somente se presume fraudulenta a alienação de bem imóvel realizada posteriormente ao registro da penhora. 7. Recurso especial provido.

Em sentido análogo, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região³⁶:

A execução foi ajuizada originariamente contra a empresa Promo Place Propaganda Com. e Serviços Ltda., sendo incluído no polo passivo o sócio somente em 2003. 2. Referido sócio alienou o imóvel de sua propriedade em 1999, antes, portanto, da sua inclusão no polo passivo do feito executivo, razão pela qual não há se falar em fraude à execução nos termos da redação do art. 185 do CTN em vigor à época. 3. De outro lado, deve ser ressalvado o interesse de terceiros de boa-fé. Isso porque, à época da alienação do imóvel, como o sócio da empresa, então proprietário, sequer figurava no pólo passivo da execução fiscal, não haveria como o adquirente obter certidões negativas em relação a ele, situação que mina a segurança jurídica necessária a esse tipo de transação. 4. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 5. Agravo legal improvido.

³⁶ 6ª Turma, Apelação Cível 1.582.383, j. 20/06/2013, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida.

3) *restrições jurisprudenciais à desconsideração da personalidade jurídica*: a regra da separação patrimonial entre a pessoa física e a jurídica, no que se refere aos direitos e obrigações dos sócios, cumpre relevante função econômica ao estimular o investimento em novos empreendimentos. Trata-se, em verdade, de uma barreira destinada a proteger o empresário em caso de naufrágio do negócio edificado.

Todavia, na intenção de evitar que a essa proteção seja utilizada de modo indiscriminado ou desviante, o ordenamento jurídico pátrio permite que o patrimônio pessoal dos sócios seja atingido por dívidas fiscais da pessoa jurídica, quando configuradas as hipóteses dos arts. 135, inciso III, do CTN e 4º, inciso V e §2º, da Lei 6830/80.

No entanto, essa possibilidade de responsabilização dos sócios é subsidiária, ou seja, entra em cena apenas nos casos em que a pessoa jurídica, além de inadimplir a obrigação, não possuir bens suficientes para fazê-lo. Em complemento, não podem ser atingidos indiscriminadamente o patrimônio de todos os sócios, mas apenas daqueles que ocupavam a condição de administradores, gerentes ou diretores da sociedade.

E, nas hipóteses em que os nomes dos supostos responsáveis não constarem da Certidão de Dívida Ativa – CDA, caberá ao credor demonstrar a presença de um dos requisitos constantes no art. 135 do CTN, sob pena de inviabilizar-se o redirecionamento da cobrança.

Com efeito, segundo preceitua o art. 135 do CTN, a responsabilidade do sócio gerente, administrador ou diretor pode surgir quando restar configurada a prática de atos:

1) com excesso de poderes ou em afronta ao contrato social ou estatutos da pessoa jurídica;

2) em infração à lei, isto é, tendentes a burlarem a legislação tributária. Ressalte-se aqui que o mero inadimplemento não é considerado suficiente para conduzir à desconsideração da personalidade jurídica. Segundo precedente do Superior

Tribunal de Justiça³⁷:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ALEGADA DISSOLUÇÃO IRREGULAR PELO TRIBUNAL ORDINÁRIO. NEGATIVA DO RECORRENTE. SÚMULA 07/STJ. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA SUPOSTA PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. 1. A Primeira Seção, utilizando-se da sistemática do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), reiterou entendimento no sentido de que o mero inadimplemento fiscal não é causa suficiente para redirecionar a execução fiscal na pessoa dos sócios gerentes, sem que haja a comprovação das hipóteses elencadas no art. 135, III, do CTN. 2. O Tribunal *a quo*, após apreciação de toda documentação acostada aos autos, decidiu, com base nos fatos e provas, que ocorreu a dissolução irregular. De fato, para rever tal fundamentação, todavia, é necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que, em face do entendimento consagrado na Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça, não é possível em sede de recurso especial. 3. Em relação a alegada prescrição da execução fiscal, decidiu o Tribunal ordinário que os documentos acostados aos autos são incapazes de aferir a alegação de prescrição do recorrente. Dessa forma, mais uma vez, decidir de forma contrária necessitaria do revolvimento fático-probatório, inviável em sede de recurso especial. Incidência da Súmula 07/STJ. 4. Recurso especial a que se nega provimento.

Assim, só é considerada infração à lei a ação deliberada no sentido de enganar ou escamotear o montante devido, o que pode ocorrer de várias maneiras (v.g. falsificação da contabilidade, omissão de receitas, destruição de documentos, etc.).

Também se caracteriza como infração à lei a dissolução irregular da pessoa jurídica, notadamente quando a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes. Nessa linha, a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Porém, apenas a competente certidão lavrada por oficial

³⁷ 2ª Turma, RESP 989.726, j. 03/08/2010, DJ 24/08/2010.

de justiça, em cumprimento a mandado expedido pelo juízo, demonstra a dissolução irregular da pessoa jurídica, não bastando, por exemplo, aviso de recebimento dos Correios informando o desaparecimento do devedor. Nesse diapasão, segundo precedentes do Superior Tribunal de Justiça³⁸:

EXECUÇÃO FISCAL – DEVOLUÇÃO DA CARTA CITATÓRIA NÃO-CUMPRIDA PELOS CORREIOS – INDÍCIO INSUFICIENTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR – PRECEDENTES. 1. Esta Corte tem o entendimento de que os indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades, como certidão do oficial de justiça, são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal. Aplicação do princípio da presunção de legitimidade dos atos do agente público e veracidade do registro empresarial. 2. Não se pode considerar indício suficiente para se presumir o encerramento irregular da sociedade a carta citatória devolvida pelos correios. Precedentes: REsp 1017588/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28.11.2008; REsp 1017588/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 28.11.2008; REsp 1072913/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 4.3.2009. Agravo regimental improvido.

Em adição, o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do administrador à frente da empresa ao tempo da constatação da ocorrência da dissolução, segundo vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça³⁹:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. INCABIMENTO. 1. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. 2. Precedentes de ambas as Tur-

³⁸ 2ª Turma, AGRESP 200801938417, j. 16/06/2009, DJ 29/06/2009, Rel. Humberto Martins.

³⁹ 1ª Seção, autos EAG 200901964154, DJ 01.02.2011.

mas que compõem a Primeira Seção. 3. Embargos de divergência acolhidos.

Em conclusão, sócios, gerentes ou administradores que, no passado, tenham decidido pelo descumprimento de determinadas obrigações fiscais, não terão o patrimônio pessoal atingido em face tais débitos caso já tenham se desligado da empresa ao tempo da constatação da sua dissolução irregular.

Nesse diapasão, somente aqueles que “afundaram com o negócio” podem ser atingidos pelas dívidas tributárias deixadas pela pessoa jurídica, mesmo que tenham passado a compor o quadro social (com exercício de gerência/administração) após o nascimento das obrigações inadimplidas.

4) *tempo alongado do processo*: conforme já dito acima, o tempo médio de tramitação das execuções fiscais é de quase uma década, o que pode ser considerado como um sintoma do envelhecimento da Lei 6.830/80.

Mas não é só isso. Na verdade, segundo também já foi dito antes, esse tempo alongado permite ao devedor oportunista o engendramento de medidas tendentes ao esvaziamento patrimonial, o que, juntamente com as demais causas aqui descritas, também contribui para o baixo índice de êxito das execuções fiscais.

3.4 – PARCELAMENTOS FISCAIS AMIGÁVEIS E REITERADOS

Outro expediente que auxilia a fixar nos contribuintes a noção de que o sistema de execuções fiscais carece de rigor e coercibilidade são os constantes parcelamentos oferecidos pelo Estado. Não se nega, antes se admite, que a partir dos parcelamentos o Tesouro obtém valiosos recursos que, de outra forma, dificilmente seriam destinados aos cofres públicos, mas a reiteração de tais facilidades tem um custo.

Não é absurdo argumentar, nessa esteira, que os resultados pífios atingidos pelas cobranças fiscais acabem por obri-

gar (ou, ao menos, estimular) o Estado a, periodicamente, conceder a possibilidade de pagamento das dívidas de modo parcelado, sob multa e juros reduzidos.

Por primeiro, merece destaque a Lei 9964, de 10 de abril de 2000, com a instituição do chamado REFIS. Em suma, permitiu-se que as pessoas jurídicas consolidassem seus débitos tributários (salvo algumas exceções) vencidos até 29 de fevereiro de 2000, estivessem eles inscritos em Dívida Ativa ou não, com a formação de uma nova dívida.

A forma de quitação era inegavelmente favorável ao devedor, uma vez que as parcelas seriam equivalentes a uma diminuta parcela do faturamento bruto, nos termos do inciso II do § 4º do art. 2º da Lei 9964, ou seja:

1) 0,3% (três décimos por cento), no caso de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto;

2) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;

3) 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil;

4) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), nos demais casos.

Ao contrário da taxa SELIC que é ordinariamente aplicada às dívidas fiscais federais (a teor das Leis 8981/95 e 9065/95), a única incidência seria a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, sabidamente inferior à SELIC.

E, dependendo do valor global da dívida, o tempo exigido para a integral quitação poderia ser de décadas, principal-

mente porque tudo dependeria do faturamento da empresa, ou seja, da intensidade de suas atividades.

Dentre outras causas que levariam à exclusão da pessoa jurídica do REFIS, destaca-se a inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorresse, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo programa (art. 5º da Lei 9964).

Após alguns anos, outro programa foi criado com vistas ao parcelamento dos débitos fiscais vencidos até 28 de fevereiro de 2003 (Lei 10684, de 30 de maio de 2003), denominado de REFIS II ou PAES. Neste caso, débitos de pessoas físicas puderam ser parcelados. Porém, igualmente ao programa anterior, a forma de quitação das parcelas mensais foi bastante amigável.

Ao contrário do programa da Lei 9964, que não estipulou prazo máximo para o parcelamento, desta feita a quitação deveria ocorrer em no máximo 180 prestações mensais, sendo que cada parcela não poderia ser inferior a:

1) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) da receita bruta auferida do mês anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às empresas optantes do SIMPLES e às microempresas e empresas de pequeno porte, cujo valor da parcela mínima mensal deveria corresponder a 1/180 do total do débito ou a 0,3% da receita bruta auferida no mês anterior ao do vencimento da parcela, o que fosse menor, não podendo ser inferior a R\$ 100,00 (se microempresa) e R\$ 200,00 (se empresa de pequeno porte);

2) R\$ 2.000,00, considerado cumulativamente com os limites estabelecidos no item acima;

3) R\$ 50,00, no caso de pessoas físicas.

A quitação da dívida consolidada também era facilitada pelo fato das eventuais multas incidentes serem reduzidas em 50%, bem como pela circunstância de sobre o montante consolidado passar a incidir a TJLP no lugar da SELIC (§§ 6º e 7º do

art. 1º da Lei 10684).

Em seguida, por meio da Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006, veio a tona o chamado REFIS III ou PAEX que, entretanto, não foi acolhido pelo Congresso Nacional em face da rejeição da aludida medida provisória.

Mais recentemente, a Lei 11941, de 27 de maio de 2009, criou o denominado REFIS IV ou “Refis da Crise”, para as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008. Na mesma linha dos anteriores, várias vantagens são oferecidas aos devedores. Aliás, o § 2º do art. 1º da Lei 11941 oferece um grande benefício ao permitir a consolidação dos débitos relativos a parcelamentos anteriores cancelados por falta de pagamento.

Por fim, como que para não quebrar a tradição, a Lei 12865/2013 reabriu a possibilidade de adesões ao “REFIS da Crise” até 31/12/2013.

Existem, ainda, os denominados parcelamentos ordinários onde, em regra, o prazo para a quitação da dívida é menor, mas, em compensação, é possível ao devedor aderir ao programa a qualquer tempo, tais como: art. 10 da Lei 10522/2002; art. 79 da Lei Complementar 123/2006, denominado “Parcelamento do SIMPLES”.

Evidentemente, sem desprezar a importância desse tipo de arrecadação, o fato de sua utilização reiterada acaba por estimular o oportunismo de muitos contribuintes que, sabedores da baixa probabilidade de terem bens executados judicialmente a partir de um processo de execução, bem como cientes da periódica edição de parcelamentos sob condições amigáveis, silenciosamente aguardam o melhor instante para iniciar a quitação de seus débitos, normalmente em prazo longo e a juros convidativos.

É paradoxal constatar que o mesmo Poder Legislativo que aprova as regras disciplinadoras dos parcelamentos é competente para editar leis que poderiam, em tese, modificar e modernizar aspectos procedimentais atinentes ao sistema de co-

branças fiscais.

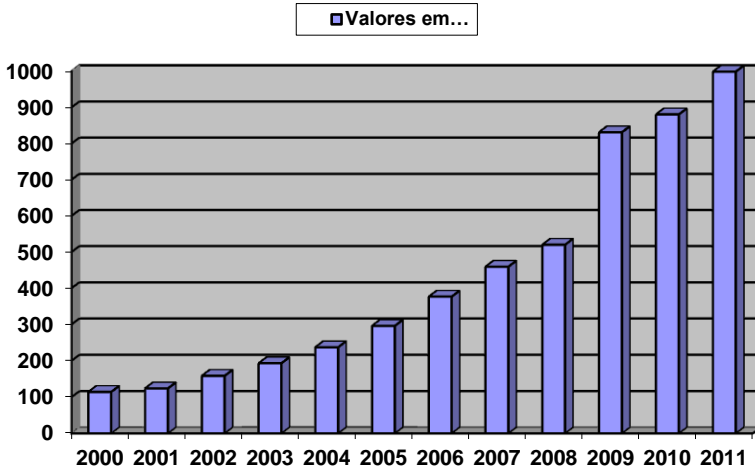
4. DADOS REVELADORES

Os dados a seguir apresentados indicam forte crescimento das dívidas tributárias nos últimos anos, o que aponta para a real existência dos estímulos institucionais à inadimplência fiscal acima mencionados.

<i>CRESCIMENTO DA DÍVIDA ATIVA⁴⁰</i>			
<i>Ano</i>	<i>Estoque da Dívida em Reais</i>	<i>Crescimento anual</i>	<i>Parcelamentos anteriores</i>
1990	Sem dados	----	----
1991	Sem dados	----	----
1992	Sem dados	----	----
1993	Sem dados	----	----
1994	Sem dados	----	----
1995	Sem dados	----	----
1996	Sem dados	----	----
1997	Sem dados	----	----
1998	Sem dados	----	----
1999	Sem dados	----	----
2000	114.129.083.962,01	----	REFIS 1
2001	123.947.873.713,18	7,92 %	REFIS 1
2002	158.460.044.612,83	27,84 %	REFIS 1
2003	192.951.792.078,29	21,76 %	REFIS 1 e 2
2004	237.027.915.611,81	22,84 %	REFIS 1 e 2
2005	295.947.017.219,93	24,85 %	REFIS 1 e 2
2006	376.447.594.102,14	27,20 %	REFIS 1, 2 e 3
2007	459.304.684.210,50	22,01 %	REFIS 1, 2 e 3
2008	520.044.864.384,20 (até novembro)	13,22 %	REFIS 1, 2 e 3
2009	831.105.392.501,54	59,81 %	REFIS 1, 2, 3 e 4
2010	880.596.409.092,74	5,95 %	REFIS 1, 2, 3 e 4
2011	998.762.268.281,57	13,41 %	REFIS 1, 2, 3 e 4

Em termos gráficos, tem-se o seguinte:

⁴⁰ Dados obtidos junto ao *site* da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (www.pgfn.gov.br) e obra publicada pelo autor: *Tributação, propriedade e igualdade fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 238-239.



Observa-se que entre 2000 e 2011 (intervalo de onze anos) a Dívida Ativa da União cresceu 775,11%, uma média de 70,46% ao ano.

Provavelmente o crescimento expressivo não se deve exclusivamente ao aumento da inadimplência fiscal. É preciso considerar que os créditos federais são corrigidos pela SELIC, taxa que apresentou patamar elevado nos últimos anos.

Por fim, também não se pode desconsiderar a possibilidade de nesse interregno os órgãos fazendários terem aprimorado suas atividades e ampliado o número de autuações aos contribuintes faltosos.

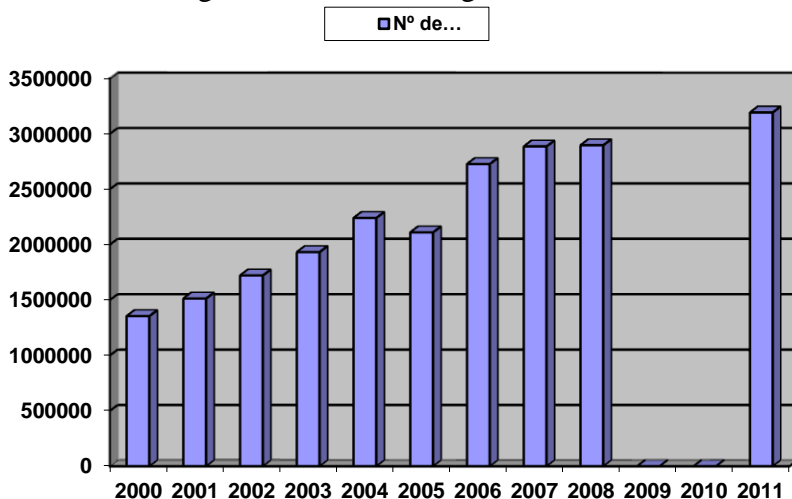
Porém, dado que o expressivo crescimento da Dívida Ativa supera em muito a variação positiva do PIB e da inflação ocorrida no período, pensa-se ser necessário considerar que a explicação para tal fenômeno pode ser atribuída, mesmo que em parte, à influência decorrente de incentivos institucionais à inadimplência fiscal retro transcritos.

Nota-se, em congruência com os dados acima, que o número de execuções fiscais (sempre tendo como foco o âmbito federal) ajuizadas também subiu expressivamente. Aqui, não se considera os valores envolvidos, mas apenas o número abso-

luto de cobranças.

Ano	Nº de Execuções	Crescimento anual
2000	1.355.165	---
2001	1.513.825	11,70%
2002	1.722.034	13,75%
2003	1.933.027	12,25%
2004	2.241.133	15,93%
2005	2.111.059	- 5,80%
2006	2.727.913	29,22%
2007	2.886.874	5,82%
2008	2.897.458 (até setembro)	---
2009	Sem dados	---
2010	Sem dados	---
2011	3.193.555	10,62% (desde 2007)

Observa-se que entre 2000 e 2011 (intervalo de onze anos) o número de execuções fiscais ajuizadas cresceu 135,65%, na média de 12,33% ao ano. Apenas entre os anos de 2004 e 2005 houve uma redução de 5,80% no número de feitos. Em termos gráficos, tem-se o seguinte:



Dentro do conjunto estatístico ora analisado não se pode deixar de recordar que 1/3 das ações judiciais em curso no Brasil (considerando todas as esferas de Justiça), são execuções

⁴¹ Dados obtidos junto ao *site* do Conselho da Justiça Federal (www.cjf.jus.br).

fiscais.

Proporção tão elevada chama a atenção e uma possível (ou até provável) explicação reside no fato do sistema dessas cobranças, segundo acima visto, ser ineficiente, o que implica em enorme vantagem ao devedor oportunista.

Adicionalmente, há um inegável assoberbo do Poder Judiciário por conta dessa situação, sendo certo que o aumento do número de execuções fiscais implica na necessidade de serem gastos mais recursos para uma melhor condução desses processos.

É possível falar inclusive na existência de um círculo vicioso, ou seja, o sistema de cobranças fiscais está assoberbado, por isso é lento e apresenta baixos índices de êxito, o que força a concessão periódica de parcelamentos para incrementar a arrecadação. Porém, os constantes parcelamentos acabam funcionando como um sinal de frouxidão do sistema, o que induz a um aumento da inadimplência fiscal por parte de devedores oportunistas que deixam de cumprir suas obrigações tributárias.

Obviamente, há outras consequências nocivas, com realce para o empobrecimento do Tesouro Público, o que minora a capacidade do Estado de se desvencilhar de suas competências constitucionalmente delimitadas, além da implantação de uma descrença generalizada no ambiente institucional tributário brasileiro.

5. CONCLUSÕES

Conforme esposado no presente texto, há indícios da presença no ambiente institucional tributário brasileiro de fatores que, em seu conjunto, incentivam à inadimplência fiscal.

Referidos fatores possuem cunho institucional e atuam como vetores contrários à força persuasiva das normas que disciplinam as obrigações tributárias e as sanções para os casos

de descumprimento. São eles: o envelhecimento da Lei 6830/80 - Lei das Execuções Fiscais, a dispensa de cobrança de dívidas inferiores a R\$ 20.000,00 (âmbito federal), o baixo nível de sucesso das execuções fiscais e os reiterados parcelamentos oferecidos em condições amigáveis.

A constante e expressiva majoração da Dívida Ativa da União na última década corrobora estas assertivas, uma vez que é difícil justificar que o crescimento da ordem de 715% (bem acima da variação positiva do PIB e da inflação) possa ser arrimado exclusivamente no efeito variação da taxa SELIC (índice de correção dos créditos), bem como em possível aprimoramento dos órgãos fazendários na perseguição aos inadimplentes.

Em sentido análogo, ainda que em proporção menor (135,65%), deve ser destacado também o constante aumento do número absoluto de execuções fiscais ajuizadas, dado esse que se coaduna e não desmente a presença dos referidos fatores institucionais incentivadores da inadimplência fiscal.

As consequências nocivas de tais circunstâncias são várias: empobrecimento do Tesouro Público, asoberbo do Poder Judiciário com o aumento do número de execuções fiscais, criação de um círculo vicioso pela constante necessidade de concessão de novos parcelamentos e a descrença no ambiente institucional tributário brasileiro.



REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. Constituição de 1934. Disponível em:

- <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02/04/2014.
- BRASIL. Constituição de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 02/04/2014.
- BRASIL. Decreto-lei 1025, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05/04/2014.
- BRASIL. ESTADO DE SÃO PAULO. Lei 14272, de 20 de outubro de 2010. Disponível em: <http://www.haidar.com.br/arquivos/Lei_Estadual_14.272_2010.pdf>. Acesso em 06/04/2014.
- BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1965 (Código Tributário Nacional). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30/03/2014.
- BRASIL. Lei 5869, de 11 de dezembro de 1973 (Código de Processo Civil). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 23/03/2014.
- BRASIL. Lei 6830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05/04/2014.
- BRASIL. Lei 9430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 04/04/2014.
- BRASIL. Lei 8981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 04/04/2014.
- BRASIL. Lei 9065, de 20 de junho de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 05/04/2014.
- BRASIL. Lei 9964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 09/04/2014.
- BRASIL. Lei 10522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/04/2014.
- BRASIL. Lei 10684, de 28 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 09/04/2014.
- BRASIL. Lei 11941, de 27 de maio de 2009. Disponível em:

- <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/04/2014.
- BRASIL. Lei 12865, de 9 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/04/2014.
- BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/04/2014.
- BRASIL. Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10/04/2014.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria 75, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em 05/04/2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRESP 200801938417. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 07/04/2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EAG 200901964154. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 07/04/2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 625843. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 07/04/2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 989726. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 08/04/2014.
- BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula 435. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 08/04/2014.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADIN-MC 1075. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06/04/2014.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADIN-MC 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso

- em 06/04/2014.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADIN-MC 2551. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 06/04/2014.
- BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Apelação Cível 1217505. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em 06/04/2014.
- BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Apelação Cível 1582383. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em 08/04/2014.
- BENTHAM, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da legislação. *Os pensadores*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1974, vol. XXXIV, p. 7-74.
- BOTELHO, Paula Derzi. *Sonegação fiscal e identidade constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2009: indicadores do Poder Judiciário*. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/rel_sumario_exec_jn2009.pdf> Acesso em: 25/07/2012.
- CNJ-IPEA. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Comunicado IPEA nº 83, março de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf>. Acesso em: 14/04/2014.
- COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Direito & economia*. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- CUNHA, Aécio S. Os impostos e a história. UNB - Universidade de Brasília, texto nº 258, nov. de 2002. Disponível em: <<http://ead.opet.net.br/conteudo/ead/graduacao/gestaocomer-ci->

- al/gestao_financas_tributos/PDF/LEITURA_1_aula4.pdf >. Acesso em: 26/02/2014.
- DIAS, Jean Carlos. *Análise econômica do processo civil brasileiro*. São Paulo: Método, 2009.
- FORGIONI, Paula A. Análise econômica do direito: paranoia ou mistificação? *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, nº 77, p. 35-61, mai./jun. de 2006.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Relatório final NEF 2009 – reforma do processo administrativo fiscal federal (PAF) / CARF*. Dezembro de 2009. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em 17/04/2014.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Direitos fundamentais – a formação da doutrina dos direitos fundamentais. *Lições de direito constitucional em homenagem ao jurista Celso Bastos*. (MARTINS, Ives Gandra; MENDES, Gilmar Ferreira; TAVARES, André Ramos – coords.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 168-179.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal*. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2010.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. *Curso de direito tributário* (MARTINS, Ives Gandra da Silva – coord.). 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439-562.
- NORTH, Douglass C. Economic performance through time. *The American Economic Review*, vol. 84, nº 3, jun. de 1994, p. 359-368.
- PEIXOTO, João Paulo M. Notas sobre a reforma do estado e reforma tributária. *Reforma tributária em questão* (Lau-ro Morhy – org.). Brasília: UNB, 2003, p. 83-108.

- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008.
- PINHEIRO, Armando Castelar. PIB potencial e segurança jurídica no Brasil. *Crescimento econômico: estratégias e instituições* (SICSÚ, João; MIRANDA, Pedro – orgs.). Rio de Janeiro: IPEA, 2009, p. 25-53.
- POSNER, Richard A. *Problemas de filosofia do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ROSSEAU, Jean Jacques. Do contrato social. *Os pensadores*. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973, vol. XXIV.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SOUZA, Nali de Jesus de. *Desenvolvimento econômico*. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2008.
- VEJA. Quatro em cada dez novas empresas fecham as portas após dois anos, diz IBGE. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/quatro-em-cada-10-novas-empresas-saem-do-mercado-apos-dois-anos-diz-ibge>>. Acesso em 10/04/2014.