

**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**

**WHO PAYS AND SHOULD NOT *versus* WHO SHOULD NOT PAY:  
efficiency in the recovery of tax assets and its relation to equity in tax matrix**

Kalyara de Sousa e Melo<sup>1</sup>  
Valcir Gassen<sup>2 3</sup>

**Sumário:** 1. Introdução; 2. A tributação equitativa e a distribuição da carga tributária entre as faixas de renda; 3. A recuperação do crédito por meio da execução fiscal e a sua (in)eficiência; 4. Execução fiscal: Princípio da Eficiência e alternativas; 5. Considerações Finais; 6. Referências bibliográficas.

**RESUMO:**

Este artigo tem como objeto de análise a equidade na matriz tributária brasileira, com ênfase nas fases de elaboração e aplicação da norma de recuperação do crédito tributário, todas entendidas como etapas na concretização do ordenamento fiscal e necessárias à realização da justiça fiscal e social. Trata-se de início a teoria equitativa da tributação e sua aplicação na matriz tributária, especificamente no sistema tributário brasileiro. Em seguida, os principais traços da execução fiscal (um dos mecanismos de recuperação do crédito público), partindo da leitura da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 e da correlação entre alguns conceitos. Por fim, propõe uma releitura da execução fiscal à luz do Princípio da Eficiência, com algumas sugestões de aprimoramentos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Teoria equitativa – Princípio da Eficiência – execução fiscal – regressividade – justiça fiscal e social – matriz tributária – eficiência – eficácia.

**ABSTRACT:** This article aims to examine the Brazilian tax equity in the matrix, with emphasis on the development and implementation phases of the standard and credit recovery are understood as steps in the implementation of tax planning and necessary to the fiscal and social justice. To fulfill this goal, first, contains figures for understanding the theory of equitable taxation and its application in the tax matrix, specifically the Brazilian tax system. Soon after we discuss the main features of the tax lien (one of the mechanisms of recovery of public credit), based on the reading of the Law nº 6.830/1980 and the correlation between the concepts. Finally, it proposed a reinterpretation of tax enforcement in light of the principles of efficiency, with some suggestions for improvements.

**KEYWORDS:** Equitable theory - Principle of Efficiency - tax - regressive - tax and social justice – tax matrix - efficiency - effectiveness.

## **1. INTRODUÇÃO**

---

1 Procuradora da Fazenda Nacional.

2 Professor Dr. da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB.

<sup>3</sup> Membros do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Faculdade de Direito da UnB.

O Código Tributário Nacional adotou, no plano teórico, a teoria equitativa da tributação como elemento importante de orientação da matriz tributária brasileira. No entanto, no plano empírico, sob o foco da elaboração e aplicação das normas tributárias, estudos têm demonstrado que a tributação no Brasil está na contramão do que estabelece esta postura teórica, pois onera-se em demasiado o consumo e a produção. Tal realidade implica, na prática, em uma matriz tributária regressiva, o que significa que a camada da população com menor capacidade contributiva paga mais tributos.

Ainda no plano empírico, mas sob o enfoque da recuperação desse crédito estabelecido nas normas tributárias, especificamente em relação à execução fiscal, igualmente se infere, a partir de dados coletados em recentes pesquisas, que também está contrariando a orientação teórica da matriz tributária brasileira, pois não se está recuperando de forma satisfatória.

A execução fiscal tem sido ajuizada e processada em conformidade com a legislação, contudo parece não estar alcançando o resultado esperado, que é recuperar bem e com celeridade o crédito daqueles devedores que não pagaram voluntária e tempestivamente o seu débito.

Foi o que se constatou no **Relatório de Gestão do exercício ano de 2010** da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>4</sup>, em que se registrou uma recuperação de R\$ 5,4 bilhões no ano de 2010 do total do estoque da Dívida Ativa da União de cerca de R\$ 880 bilhões, o que representa um percentual de 0,6%; na pesquisa **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, em que se verificou que o prazo médio de tramitação de uma execução fiscal é de 8 anos para ser encerrado, sendo praticamente metade para efetuar a citação – prazo médio de tramitação de uma execução fiscal na Justiça Federal de 1º Grau<sup>5</sup>.

No **indicador Taxa de Congestionamento**, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no qual se observou que, de cada grupo de 100 processos em tramitação em 2010, 70 chegaram ao final do ano sem solução, sendo a execução fiscal o maior gargalo, com

---

<sup>4</sup> Estes dados constam do Relatório de Gestão do exercício de 2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Gestao%202010.pdf>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>5</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em [http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf), Acesso em 13 de outubro de 2011.

91% de taxa de congestionamento do Poder Judiciário<sup>6</sup>; e no **indicador ICJBrasil**, produzido pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (Direito GV).

Diante desse cenário, este artigo tem por objeto o estudo da aplicação da teoria equitativa à matriz tributária brasileira, com foco nas fases de elaboração e aplicação da norma tributária e de recuperação (voluntária e forçada), todas entendidas como etapas necessárias à arrecadação de receitas ao Estado e à realização da justiça fiscal<sup>7</sup>.

Assim, o presente trabalho será organizado em três partes. Na primeira parte pretende-se esclarecer os principais pressupostos da teoria equitativa e verificar, no plano fático, se as normas tributárias brasileiras concretizam essa orientação, passando-se pela verificação da distribuição da carga tributária entre as faixas de renda.

Na segunda parte se explorará os principais traços da execução fiscal no Brasil, tomando por referência a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, com o objetivo de esclarecer o leitor não afeito ao tema dos procedimentos envolvidos na recuperação do crédito tributário lançado em dívida ativa.

Na terceira parte se abordará o conceito de eficiência e sua decomposição em eficiência e eficácia, bem como se apresentará alternativas para a execução fiscal, com vistas a aprimorar a efetiva recuperação do crédito, e, por fim, breves considerações finais.

## **2. A TRIBUTAÇÃO EQUITATIVA E A DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA ENTRE AS FAIXAS DE RENDA**

Desde o processo histórico de consolidação da cisão entre Estado e propriedade, o Estado ficou economicamente a mercê do patrimônio do particular, da apropriação do patrimônio alheio. O Estado, com isso, para exercer a multiplicidade de tarefas a ele conferidas, deverá ter à sua disposição os recursos econômicos necessários, que serão obtidos compulsoriamente pela instituição de tributos.

A instituição da exação, assim, está associada à ideia de que a sociedade deve contribuir com o pagamento de tributos para que todo cidadão, seja ele rico ou pobre, tenha direito a um ensino de boa qualidade, tratamento adequado de suas enfermidades, condições dignas de moradia e etc. No entanto, a questão a saber é qual deve ser o tamanho da contribuição de cada indivíduo.

---

<sup>6</sup> Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/15587-taxa-de-congestionamento-fica-em-70>> Acesso em 10 de setembro de 2011.

<sup>7</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 37-38.

A teoria da tributação equitativa, que ofereceu a estrutura básica para a maioria dos sistemas tributários implantados no mundo ocidental na sua história recente, pressupõe um Estado ativo e intervencionista e um cidadão consciente e participativo.

O seu objetivo fundamental consiste em dividir o ônus fiscal de maneira progressiva, isto é, aqueles que contam com maior nível de rendimento e estoque de riquezas devem contribuir proporcionalmente mais com o pagamento de tributos.

Espera-se, com isso, que o sistema de arrecadação de tributos, além de fornecer ao Estado os recursos necessários para a execução das políticas públicas, possa alcançar a distribuição socialmente justa da carga tributária, de forma que cada pessoa contribua na receita tributária de acordo com a sua capacidade de pagamento, configurando um importante instrumento de redistribuição da renda.

A fim de cumprir tal desiderato, utiliza o Estado o critério da capacidade de pagamento individual e das regras de justiça horizontal (tratar de forma igual os iguais) e vertical (tratar de forma desigual os desiguais). Para satisfazer esses dois critérios, é preciso encontrar a melhor maneira de avaliar a situação econômica do indivíduo (justiça horizontal) e, a partir dessa medida, construir a fórmula adequada para a diferenciação vertical da tributação.

Nas palavras de Eugênio Lagemann<sup>8</sup>:

[...] A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com a sua capacidade de pagamento. Para a determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: (a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal – as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e (b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente. Dessa maneira, apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar a medida adequada para aferir a situação econômica individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a “correta” diferenciação vertical da tributação (Brümmerhoff, 1989, p. 233). [...]

Entretanto, a capacidade de pagamento efetiva é de difícil mensuração, devendo o legislador optar pelos melhores indicadores para medi-la, que serão objetivados com a eleição das bases de incidência da tributação.

A renda pessoal é reconhecidamente o indicador mais importante para aferir a capacidade de pagamento individual. Além, e abaixo dela, complementam o quadro dos indicadores da teoria da tributação equitativa o patrimônio e o consumo.

---

<sup>8</sup> LAGEMANN, Eugênio. **Tributação equitativa**. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1, p. 290.

Se a tarefa da escolha de política fiscal “o que tributar” está definida, resta ainda a realização de uma outra tarefa: “como tributar”. Trata-se da determinação do sistema de elaboração e aplicação de alíquotas, que a teoria equitativa conclui devem ser progressivas (paga mais quem pode mais).

Essas são as bases da teoria equitativa, adotada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecido como o nosso Código Tributário Nacional (CTN), a fim de delinear a composição qualitativa do sistema tributário e a estrutura de cada tributo<sup>9</sup>. Apesar de ser formalmente a opção do legislador brasileiro pela teoria equitativa da tributação, com um sistema progressivo, na prática, parece que tal objetivo não está sendo alcançado.<sup>10</sup>

Para melhor precisar tal percepção: segundo dados do Comunicado da Presidência Número 22, realizado pelo IPEA, para o ano de 2008, a estimativa da Carga Tributária Bruta (CTB) foi de 36,2% do Produto Interno Bruto (PIB). Se dividida homogeneamente ao longo do ano, a Carga Tributária Bruta (CTB) *per capita* no Brasil equivaleu, em média, a 132 (36,2%) dos 365 dias de 2008 e constatou-se que não onera de forma equânime os brasileiros, não importando, portanto, o mesmo esforço na contribuição de financiar o funcionamento do Estado e das políticas públicas<sup>11</sup>.

Utilizando o salário mínimo como referência para classificar os níveis de renda, números ainda mais contundentes confirmam a regressividade da tributação no Brasil: famílias que percebem até dois salários-mínimos pagam 48,8% dessa renda em tributos; e famílias que percebem mais de 30 salários-mínimos pagam cerca de 26,3% dessa renda.

Estes últimos dados foram estimados, entretanto, para o ano de 2004, quando a CTB calculada com base no IBGE era de 32,8% do PIB. Assim, observa-se que entre 2004 e 2008, a CTB cresceu 3,4 pontos percentuais, aumentando cerca de 10% em cinco anos. Nesse sentido, o ônus sofrido em cada faixa de renda também deve ter se elevado<sup>12</sup>.

Os pesquisadores do IPEA consideraram a regressividade constante no período e concluíram que o ônus tributário sofrido em cada faixa de renda cresce no mesmo ritmo, sendo provável que, se em 2004 a Carga Tributária Bruta sobre os que ganhavam até 2

---

<sup>9</sup> LAGEMANN, Eugênio. **Tributação equitativa**. *Op. Cit.* p.290.

<sup>10</sup> Esta é uma inferência extraída dos dados de pesquisas empíricas e que serão devidamente apresentadas no decorrer do texto.

<sup>11</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>12</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011, p.4.

salários mínimos foi de 48,8% da renda, em 2008 pode ter chegado aos 54%. Por outro lado, os que ganham acima de 30 salários mínimos podem ter enfrentado em 2008 uma carga de 29%<sup>13</sup>.

Isso significa que, se à luz dos dados para a CTB em 2008, o cidadão brasileiro destinou, em média, 132 dias para o pagamento de tributos, sendo que dos cidadãos mais pobres exigiu-se um esforço equivalente a 197 dias, enquanto que dos cidadãos mais ricos exigiu-se 106 dias. Uma enorme desigualdade que deve ser mais bem estudada, debatida e combatida, pois se exige de quem menos tem capacidade contributiva cerca de três meses a mais de trabalho ao ano para pagar tributos.

Combater tal quadro de desigualdade não se restringe a uma questão de política fiscal, mas, sim, de efetivação de políticas públicas com a finalidade de atender o disposto na Constituição Federal em seu artigo 3º que assim prescreve:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação<sup>14</sup>.

Vale ressaltar que foi desenvolvida uma metodologia matemática para verificar se um tributo é compatível com o princípio do sacrifício equitativo, admitindo que a função de utilidade marginal tem elasticidade constante, e essa metodologia é utilizada para analisar a tributação em vários países<sup>15</sup>.

Utilizando-a, nos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 1995-1996 e 2002-2003<sup>16</sup>, Hoffmann, Silveira e Payeras constataram que a carga tributária direta (carga tributária incidente sobre tributos diretos) no Brasil é progressiva, mas que a carga tributária total é regressiva, devido à forte regressividade nos tributos indiretos. Outrossim, que a progressividade dos tributos diretos é baixa, por estar associada a uma baixa aversão à

---

<sup>13</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>15</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para discussão. HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**, nº 1.188. Brasília, maio de 2006. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td\\_1188.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1188.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>16</sup> A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) de 1995-1996 e de 2003-2003 foi realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Em ambas foram analisadas amostras de famílias que representassem a população de determinada região, considerando a sua renda *per capita* e a quantidade de tributos diretos e indiretos incidentes sobre ela.

desigualdade, isto é, a incidência destes tributos possui pequeno impacto sobre a diminuição da desigualdade da renda<sup>17</sup>, por conta de falha na aplicação do critério vertical, uma das regras para a aplicação da teoria equitativa<sup>18</sup>.

Tanto a Pesquisa citada acima quanto a metodologia utilizada confirmam que a matriz tributária brasileira<sup>19</sup>, no plano empírico, é regressiva, pela forte presença dos tributos indiretos, contrariando a sua orientação teórica. Vê-se, portanto, que a tributação no Brasil está na mão inversa da teoria equitativa, pois tributa mais pesadamente os mais pobres e centra-se na tributação sobre o consumo.

Na mesma linha, os dados apresentados pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República (CDES)<sup>20</sup> reforçam a pesquisa realizada pelo IPEA<sup>21</sup>, confirmam a desigualdade e a injustiça do Sistema Tributário pátrio, apontando ainda outras causas da injustiça desse sistema, além da pesada carga tributária regressiva.

Percebe-se que a questão é ainda mais grave em termos de iniquidade da matriz tributária brasileira, segundo o estudo do CDES, pois o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 34,9% do PIB arrecadados por intermédio da tributação em 2008, apenas 10,4% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação,

---

<sup>17</sup> HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**. IPEA, 2006.

<sup>18</sup> A conclusão de que os tributos diretos possuem uma baixa progressividade foi obtida a partir de uma metodologia elaborada para verificar se um tributo é compatível com o princípio do sacrifício equitativo, admitindo que a função de utilidade marginal tem elasticidade marginal constante. Os detalhes sobre essa metodologia podem ser conferidos *in* HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**. IPEA, 2006.

<sup>19</sup> Considerando a finalidade da tributação, em um processo histórico de cisão definitiva entre Estado e propriedade, pode-se falar na existência de uma matriz tributária. Esta é responsável pela criação, desenvolvimento e orientação de uma determinada estrutura tributária, ou de um determinado sistema tributário. A matriz tributária é a ideia central, básica, que norteia no frágil equilíbrio da dicotomia fiscal e extrafiscal, todo o sistema tributário de um país e conseqüentemente a feição do próprio Estado. Dependendo das características da matriz tributária aplicada ter-se-á um ou outro tipo de construção estatal. Neste sentido, um bom exemplo, é a construção histórica do Estado de bem-estar social - *Welfare State*. Este tipo de Estado é produto, é resultado, de uma determinada matriz tributária, das escolhas feitas no bojo da matriz tributária implementada.

<sup>20</sup> Em 2008, o Observatório da Equidade do CDES deu início a um trabalho inédito de análise do sistema tributário nacional do ponto de vista da justiça social e desde então vem realizando um intenso debate entre Conselheiros, especialistas e organizações participantes da Rede de Observação com o objetivo de analisar os problemas existentes na estrutura tributária brasileira de forma a contribuir para a construção de um sistema mais justo, simples, racional, progressivo e estimulador da produção e do emprego. Estas informações estão contidas no Relatório de Observação nº 2 Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional, de março de 2011. Disponível em <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>>, Acesso em 14 de outubro de 2011.

<sup>21</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

saúde, segurança pública, habitação e saneamento. Estes dados reforçam os argumentos anteriormente.

Acrescenta o CDES que o sistema é injusto também porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos, desincentivam as atividades produtivas e geração de empregos.

E mais, o sistema é injusto porque a distribuição de recursos na federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade, conforme o CDES.

Por fim, o CDES aponta que o sistema é injusto, ainda, porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Todas as injustiças apontadas indicam um único caminho: alguns setores da população, os mais pobres, são mais afetados que outros e isso é decorrência do elevado peso dos tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços na arrecadação, os chamado tributos indiretos.

Registra-se, para finalizar, que a opção pela tributação sobre o consumo (tradicionalmente indireta) teve prevalência sobre a renda e o patrimônio desde a formação do Estado Fiscal (séculos XVI a XVIII), pois representava o máximo de receita com o mínimo de oposição, uma vez que o contribuinte não era exigido formalmente, sentindo menos o peso econômico do tributo<sup>22 23</sup>.

---

<sup>22</sup> VASQUES, Sérgio. *Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo*. R.Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 3, n.17, 2005, p.50-51. (49-98)

<sup>23</sup> Neste sentido “cabe notar que esse efeito de ‘anestesia fiscal’ é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos ‘anestésiantes’ e os diretos de ‘irritantes’ ” GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 120.

Ademais, a base tributária sobre o consumo era vasta e se alargava de dia para dia, à medida que florescia o comércio e se monitorizava a economia, ao passo que a renda e o patrimônio evoluíam lentamente. Assim, parece que a observação em relação a questão tributária do Cardeal Richelieu, de que os súditos são como mulas, que há que carregar tanto quanto possível, mas não tanto que rejeitem a carga<sup>24</sup>, continua atual.

Contextualizada a orientação teórica da elaboração das normas tributárias brasileiras e verificada como tem se materializado na realidade, passa-se a abordar questões relacionadas à recuperação do crédito público.

### **3. A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO POR MEIO DA EXECUÇÃO FISCAL E A SUA (IN) EFICIÊNCIA**

Nesta seção, passa-se a tratar da recuperação do crédito por meio da execução fiscal. Para que uma matriz tributária seja equânime, realizando a justiça fiscal e a justa distribuição da carga tributária, é necessário, além de uma norma tributária que onere mais os mais ricos, haver um meio de recuperação do crédito eficiente e eficaz.

A ineficiência na recuperação do crédito público viola os direitos dos contribuintes que cumpriram suas obrigações fiscais, desequilibrando a distribuição da carga tributária, em afronta direta aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

A recuperação do crédito público pode ser voluntária ou coercitiva e esta última, por sua vez, pode ser judicial ou administrativa. Tem-se, com isso, a cobrança coercitiva judicial, na forma da execução fiscal, e a cobrança coercitiva administrativa por outros mecanismos, como a certidão negativa de débitos, o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN), entre outros.

Assim, a execução fiscal é o instrumento processual hábil ao pagamento coercitivo dos tributos devidos por aqueles contribuintes que não cumpriram voluntariamente seus deveres legais e, por consequência lógica, um meio legal de concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que confere eficácia à relação tributária.

Sobre essa questão, é trazida à baila a opinião de Caldas:

[...] Por outro lado, a ineficiência da recuperação do crédito público viola direitos dos contribuintes que honram suas obrigações fiscais e desequilibra a distribuição da carga tributária entre os cidadãos. A ausência de efetividade na cobrança constitui conduta contrária ao ordenamento constitucional, pois infringe os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, lesando não

---

<sup>24</sup> VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**. R.Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 3, n.17, 2005. p. 50-51.

apenas ao Estado, mas a todos os cidadãos que cumpriram suas obrigações fiscais.[...]”<sup>25</sup>

No Brasil, foi a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que elaborou o anteprojeto da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Atualmente, com mais de trinta anos e poucas alterações, essa norma delimitou a execução fiscal que é atualmente utilizada.

O texto da Lei vigente substituiu o Decreto-Lei nº 960, de 17 de novembro de 1938, que por sua vez emendou o Decreto nº 10.902, de 29 de maio de 1914, que continha excertos do Regulamento nº 737, de 25 de novembro de 1850. Ou seja, a arqueologia normativa remete o interessado aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas<sup>26</sup>.

Segundo Szklarowsky<sup>27</sup>, coautor do projeto de lei que deu ensejo à Lei nº 6.830/1980, inúmeras foram as inovações trazidas por ela, representando uma simplificação pioneira “do processo formalístico, burocrático e cartorário, assim que racionalizou e suprimiu atos procrastinatórios, com o intuito de dar maior celeridade à prestação jurisdicional.”

A petição inicial passou a ser parte integrante, como se transcrita fora, com a certidão de dívida ativa, agora podendo ser preparada e numerada por processo manual, mecânico ou eletrônico. Além dessa permissão legal da petição inicial e a certidão formarem um só documento, reduziu-se suas exigências em relação à necessidade de pedido de conclusão e de produção de provas independentemente de requerimento.

O despacho do juiz, que defere a inicial, passou a importar em ordem para a citação pelas diversas modalidades previstas no art. 8º (citação por correio em primeiro lugar na ordem de prioridade), com a possibilidade de ser por edital no caso de réu ausente do país, penhora, arresto, registro da penhora ou do arresto e avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Ampliaram-se as modalidades de garantia, podendo ser a fiança bancária, o depósito bancário ou a indicação de bens do próprio devedor ou de terceiros à penhora, para discutir a dívida total ou parcela dela, no caso de pagamento da parte incontroversa, por meio de embargos, no prazo indistinto para credor (impugnação) e devedor de trinta dias. A penhora e

---

<sup>25</sup> CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.38-39.

<sup>26</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.11.

<sup>27</sup> SZKLAROWSKY Os procuradores da Fazenda Nacional - A advocacia Pública – A Lei de Execução Fiscal 30 anos. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França. **Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011, p. 52-54.

a avaliação dos bens por oficial de justiça-avaliador passaram a ser realizadas no momento do ato de constrição e não se fez mais distinção entre praça e leilão.

Por fim, permitiu-se o cancelamento da inscrição da dívida ativa, a qualquer título, até a decisão de primeira instância, com extinção da execução sem ônus para as partes, assim como a sua substituição ou emenda da certidão de dívida ativa até a decisão de primeira instância.

Todas essas alterações foram feitas há mais de trinta anos. Ocorre que hoje temos alguns dados que sinalizam sua insuficiência.

O primeiro deles é a Taxa de Congestionamento. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) começou a mensurar a morosidade de um processo com a utilização do indicador Taxa de Congestionamento – que mede a efetividade do tribunal em um período –, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período<sup>28</sup>.

De cada grupo de 100 processos em tramitação em 2010, 70 chegaram ao final do ano sem solução, resultando em uma Taxa de Congestionamento do Poder Judiciário de 70%. Este índice aumenta para 91% se considerados apenas os processos de execução fiscal, o que significa que, de cada 100 execuções fiscais, 91 chegaram ao final do ano sem solução, segundo divulgação do CNJ.<sup>29</sup>

Essa morosidade também é confirmada pelo Índice de Confiança na Justiça – ICJBrasil -, indicador produzido pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (DIREITO GV), que indicou que a maioria da população brasileira considera a Justiça no Brasil morosa, cara e parcial. Para 88% das pessoas entrevistadas o Judiciário resolve os conflitos de forma lenta ou muito lenta<sup>30 31</sup>.

---

<sup>28</sup> Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/486-rodape/gestao-planejamento-e-pesquisa/indicadores/13659>> Acesso em 10 de setembro de 2011.

<sup>29</sup> Disponível em < <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/15587-taxa-de-congestionamento-fica-em-70>> Acesso em 10 de setembro de 2011.

<sup>30</sup> (Disponível em <<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,fgv-populacao-considera-justica-lenta-cara-e-parcial,589426,0.htm>> e em <<http://www.direitogv.com.br/subportais/RelICJBrasil3tri2010.pdf>>) Acesso em 1 de fevereiro de 2011.

<sup>31</sup> Alguns autores apresentam uma explicação para essa crise de confiança. Castro Júnior afirmou que a crise de legitimidade do Poder Judiciário é causada pela corrupção dos magistrados em diversos tribunais no país, pelo clientelismo, pelo nepotismo, pela demora e ineficiência na entrega da prestação jurisdicional, pela aplicação desigual das sanções entre classes sociais e raciais distintas, pela falta de controle do Poder Judiciário, pela banalização da criminalidade e pela forma preconceituosa que os magistrados e promotores públicos percebem a população suspeita de ser perigosa. CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **A democratização do Poder Judiciário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 97-107.

Em outra linha, para Calmon de Passos poderia ser explicada a conclusão acima exposta sob quatro enfoques: (I) seria parte de uma crise mais ampla, a do próprio modelo de Estado em que se insere; (II). poderia ser uma crise específica, localizada no âmbito do processo constitucional de produção jurisdicional do direito; (III) poderia ser

O terceiro dado indicador de uma fragilidade no alcance de resultados, como salientado na introdução deste trabalho, é o Relatório de Gestão do exercício de 2010 da PGFN. Segundo descrito nele, no ano de 2010, a arrecadação da Dívida Ativa da União (DAU) administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ficou em torno de R\$ 5,4 bilhões, o que representa pouco volume se comparado ao estoque nesta mesma data, a cifra de R\$ 880.5 bilhões<sup>32</sup>.

O último dado que demonstra debilidades no alcance de resultados na execução fiscal é o estudo realizado pelo IPEA. A execução fiscal, por representar a maior carga de trabalho do Poder Judiciário, 34,6% do estoque de ações judiciais em tramitação na Justiça Federal de Primeiro Grau, no ano de 2009, foi selecionada como objeto de uma pesquisa<sup>33</sup> realizada pelo CNJ em parceria com o IPEA, instrumentalizada pelo Acordo de Cooperação Técnica nº 26/2008<sup>34</sup>.

A pesquisa inovou em sua metodologia, combinando os métodos Carga de Trabalho Ponderada e Custeio Baseado em Atividades, com o fim de determinar o custo específico do processo de execução fiscal e conhecer a sua estrutura interna de custos e atribuir especial importância ao processo em relação ao produto.

Para tanto, foram investigados 1.510 autos findos, com baixa definitiva na Justiça Federal no ano de 2009, colhidos em 184 varas federais, espalhadas por 124 cidades do país,

---

localizada na institucionalização dos agentes políticos por ele responsáveis; e (IV) numa visão mais simplista, a crise estaria relacionada com os procedimentos adotados no processo constitucional. PASSOS, José Joaquim Calmon de. **A crise do Poder Judiciário e as reformas instrumentais: avanços e retrocessos**. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador-BA, nº 5, março/abril/maio de 2006, p-1-2. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-CALMON%20PASSOS.pdf>>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

Certamente, todos os motivos apontados para a crise de legitimidade são de extrema relevância e nenhum pode ser rechaçado. Mas, ao que parece, o Poder Judiciário padece de um desalinho com a sociedade atual, com suas necessidades, sua dinamicidade, a efetivação da cidadania, o controle social, com a responsabilização dos agentes atuantes e compromisso com a eficiência.

Esse desalinho se reflete no modelo de Estado e, conseqüentemente, nos seus Poderes e instituições. Assim, quem não acompanha o ritmo do complexo tecido social que deu ensejo ao Estado Democrático de Direito (eficiente), perde legitimidade para permanecer. E, como advertiu Calmon de Passos o Estado de Direito Democrático é aquele em que as entidades e órgãos responsáveis pelo exercício do poder político, submetem-se a recíprocos controles, visando à atuação harmônica. PASSOS, J.J. Calmon de. **Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 92.

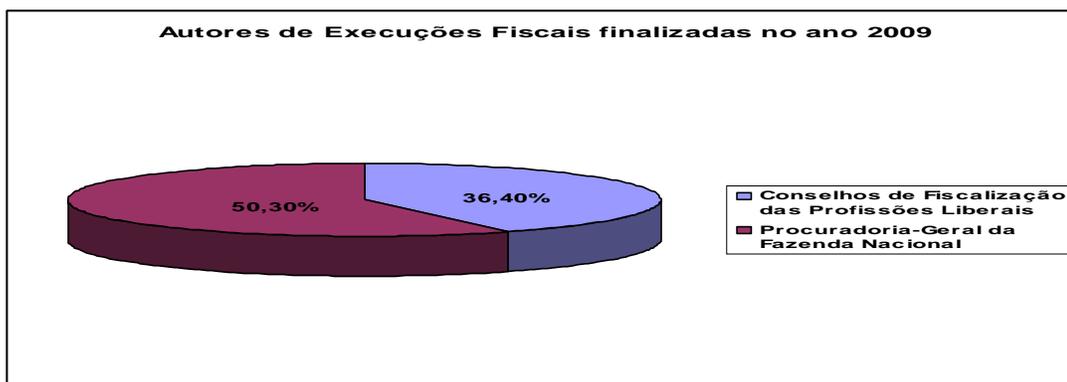
<sup>32</sup> Estes dados constam do Relatório de Gestão. Brasília, 2011, disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Getao%202010.pdf>> Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>33</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em [http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf), Acesso em 13 de outubro de 2011.

<sup>34</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em [http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf), Acesso em 13 de outubro de 2011.

permitindo a produção de resultados nacionais, exceto para o estado do Mato Grosso do Sul, com intervalo de confiança de 98% e margem de erro de 3%.

A União apareceu como autora, direta ou indireta, de 59,2% do total de execuções fiscais analisadas e deste índice, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional representou 50,3%. Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais apareceram como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de baixas. Confira-se a ilustração desses dados<sup>35</sup>:



Surpreendentemente, o principal objeto da execução fiscal são as taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades dos conselhos de fiscalização das profissões liberais com 37,3%. Abaixo, temos os impostos com 27,1%, as contribuições sociais com 25,3% e as demais verbas da União, como multas, aforamentos, laudêmos e obrigações contratuais diversas com 10,1%.

Outra constatação espantosa foi o valor médio cobrado de R\$ 26.303,81 (vinte e seis mil, trezentos e três reais e oitenta e um centavos) pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, enquanto que o valor médio cobrado pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais foi de somente R\$ 1.540,74 (um mil, quinhentos e quarenta reais e setenta e quatro centavos). O valor médio da execução fiscal promovida pela PGFN é de cerca de 17 vezes maior do que o valor médio dos conselhos profissionais.

Em relação ao fluxo da execução fiscal, a pesquisa revelou que a probabilidade da ação de execução fiscal obter êxito ou fracassar absolutamente é quase idêntica. Em 33,9% dos casos a finalização do processo ocorre pelo pagamento integral da dívida e esse índice sobe para 45% quando ocorre a citação pessoal. Em segundo lugar no *ranking* de baixas, a

<sup>35</sup> Os dados foram retirados exclusivamente do Estudo do IPEA. Nosso gráfico.

prescrição aparece com 27,7%. E no grupo de executados que aderem a parcelamentos, 64,4% cumprem integralmente, em pelo menos um dos casos.

Em relação ao índice de prescrição, chama-se a atenção para o fato de que não foi considerado e que pode ter influenciado no percentual do ano de 2009: a Súmula Vinculante nº 8. Esta Súmula<sup>36</sup>, segundo a qual “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”, foi aprovada na 22ª Sessão Extraordinária do plenário do Supremo Tribunal Federal, ocorrida em 12 de junho de 2008.

Não há como se afirmar que a Súmula acima aumentou o percentual de prescrição no ano de 2009, nem é essa a pretensão. O que se coloca é que é uma situação que poderia ser considerada para maximizar a fidedignidade dos resultados da pesquisa.

Com relação ao tempo da execução fiscal, constatou-se que o tempo médio total de tramitação na Justiça Federal é de 8 anos, 2 meses e 9 dias. De todo este período de 2.989 dias são gastos 1.315 dias apenas com a citação e o restante com a localização de bens e sua expropriação e defesa (de pequeno impacto no tempo segundo a pesquisa).

Por fim, dentre as conclusões apresentadas pela pesquisa, lembrando que não se esgotaram todas, mas as essenciais para este trabalho, encontrou-se o custo médio do Processo de Execução Fiscal Médio (PEFM) de R\$ 4.684,39 (quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e trinta e nove centavos), índice apurado a partir de dados sobre o orçamento da Justiça Federal de Primeiro Grau e o quanto o Estado gasta para processar cada etapa da execução.

As inferências da Pesquisa CNJ-IPEA demonstraram que o Estado está gastando com a execução fiscal mais do que três vezes o valor médio objeto das execuções fiscais movidas pelos conselhos de fiscalização dos profissionais liberais e que só estão abaixo da União em números de ações ajuizadas; e que a citação é o maior gargalo no tempo de tramitação dos executivos fiscais<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup>

Disponível

em:

<[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/DJe\\_172\\_2008.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/DJe_172_2008.pdf)> Acesso em 8 de agosto de 2011.

<sup>37</sup> Esses pontos também foram destacados no Seminário **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**, realizado pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas-RJ no dia 8 de agosto de 2011 e organizado pelos professores Cássio Cavalli, João Felipe Sauerbronn e Armando Castelar. Neste Seminário, Cavalli defendeu que os conselhos de fiscalização das profissões liberais não deveriam ter legitimidade para usar a execução fiscal, pois o Estado brasileiro está gastando, em média, R\$ 4.500,00 para cobrar créditos de aproximadamente R\$ 1.500,00 e a execução fiscal está sendo utilizada como forma de citação ou notificação. Outra importante contribuição foi dada por Castelar ao sugerir que profissionais da área de Administração poderiam colaborar na busca por soluções para a redução do custo e do tempo de execução de cada processo fiscal. Disponível em:

Vê-se, então, que a pesquisa do CNJ-IPEA representou um avanço para se pensar a gestão pública, a eficiência dos instrumentos processuais e os gargalos da execução fiscal e da atuação questionável do Poder Judiciário.

Portando, todos esses dados conduzem à constatação de que as inovações introduzidas pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, parecem não ser mais suficientes atualmente. É certo e não se nega que a eficiência sempre foi um foco na execução fiscal. No entanto, o conceito de eficiência alargou-se, não bastando o cumprimento de etapas, tornando-se imprescindível o alcance de resultados. É o que se pretende esclarecer em seguida acerca da eficiência, bem como, a oferta de alternativas para obter resultados satisfatórios na execução fiscal<sup>38</sup>.

#### **4. EXECUÇÃO FISCAL: PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E ALTERNATIVAS**

A pesquisa sobre o custo da execução fiscal realizada pelo CNJ/IPEA, o indicador Taxa de Congestionamento do Poder Judiciário, o ICJBrasil e o baixo percentual do estoque da Dívida Ativa da União recuperado anualmente, indicam que a execução fiscal necessita de uma releitura à luz do Princípio da Eficiência, para se voltar ao alcance de resultados.

Por esse caminho, faz-se mister, em primeiro lugar, apresentar a variação contudística que o conceito de eficiência sofreu ao longo do evolução do Estado até a sua configuração atual.

Segundo Batista Júnior, no Estado Absoluto, em princípios do século XVIII, a monarquia afirma-se como “direito divino”; o rei aclama-se o escolhido por “Deus”; e legitima o seu poder num fundamento religioso. O embasamento do domínio arbitrário dos poderes encontrava sua justificativa na consideração de que a vontade do príncipe tendia

---

<[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=9881&Itemid=6](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9881&Itemid=6) >  
Acesso em 6 de setembro de 2011. A reportagem completa pode ser conferida no sítio:  
<<http://www.conjur.com.br/2011-ago-06/execucao-fiscal-funciona-tributos-mostra-pesquisa-ipea-cnj>>  
Acesso em 8 de agosto de 2011.

<sup>38</sup> O modelo atual de execução fiscal apresenta um quadro marcado por idas e vindas do processo à PGFN e ao Poder Judiciário. A PGFN pleiteia o redirecionamento de sócios, nem sempre bem sucedidos, penhoras de bens, entre eles os ativos financeiros, com grande índice de resultados negativos, indicação de endereços com base em bancos de dados desatualizados, mas que, intrigantemente são atualizadíssimos aos empresários, sítios de internet e outros integrantes da iniciativa privada. O Judiciário, por sua vez, defere ou indefere o pleito, que pode não ser efetiva, aliás, com grandes chances de não ser. Portanto, é necessário pensar em um modelo de execução fiscal que alcance resultados, em especial com fórmulas factíveis de penhora e de localização de devedores, para vencer esse círculo vicioso de idas e vindas sem resultado efetivo. Essa questão será tratada mais à frente no texto.

sempre à realização da felicidade dos súditos, colocando o poder a serviço do Estado soberano, guiado pela pura leitura da conveniência, e não pela justiça ou legalidade<sup>39</sup>.

Eficiente, por certo, seria apenas a atuação que estivesse na mais perfeita sintonia com a vontade absoluta do príncipe. Nesse contexto, a ideia de administração pública dizia respeito a um processo governativo, eminentemente discricionário, alheio ao Princípio da Legalidade, pautado por uma pretensa busca daquilo que o príncipe considerava interesse público, descompromissado de qualquer ideia de igualdade social.

Por sua vez, no Estado de Direito Liberal ou Limitado<sup>40</sup>, a ideia de leis a que o príncipe não se sujeitava foi abrindo espaço para o Princípio da Legalidade, retraindo o poder absoluto. Seria a visão da lei com limite da ação administrativa. O Estado deveria apenas, segundo a concepção liberal, evitar a perturbação da ordem e assegurar o livre exercício das liberdades – a atuação do Estado estava limitada à contenção dos excessos do individualismo. Nesse sentido, o Estado apenas era tido como representante legítimo do “povo” quando assegurava os direitos fundamentais de liberdade e igualdade.<sup>41</sup>

Este Estado Liberal de Direito privilegiou os fins da segurança interna e externa. Portando-se, assim, como um Estado-árbitro, não intervencionista na vida econômica e social, correspondendo às aspirações de uma burguesia em rápida ascensão, a quem interessava, por um lado, a salvaguarda jurídica da sua posição, com a eliminação dos privilégios do clero e aristocracia, e, por outro lado, o reconhecimento da igualdade formal perante a lei, consubstanciada no respeito aos direitos civis e políticos, a par da manutenção da desigualdade ao nível econômico e social.

Na sequência e em decorrência de convulsões bélicas, avanços tecnológicos e crises econômicas, o modelo de Estado pautado nos valores liberais é substituído pelo Estado Social, cujo interesse público transpassa o limite da simples garantia de liberdades individuais e ganha complexidade, abrindo espaço para um leque heterogêneo de direitos – direitos econômicos, sociais e culturais –, sem o descuido das liberdades e garantias individuais. Notadamente após a Segunda Guerra Mundial, concluiu-se que não poderia existir paz social se não houvesse justiça social<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2004. p. 40-41.

<sup>40</sup> Segundo Bobbio, entende-se por liberalismo “uma determinada concepção de Estado, na qual o Estado tem poderes e funções limitadas, e como tal se contrapõe tanto ao Estado absoluto quanto ao Estado que hoje chamamos de social. *In* BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 2000. p.7.

<sup>41</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. *Op. Cit.* p.44.

<sup>42</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. *Op. Cit.* p.45

O ser humano agora é um fim em si mesmo e não um meio<sup>43</sup>, e, dessa forma, a pessoa humana é o valor-fonte do ordenamento jurídico, sendo a defesa e a promoção da sua dignidade, em todas as suas dimensões e facetas, tarefas primordiais do Estado Social de Direito. Daí por que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana vem posto como o eixo legitimador e humanizador do ordenamento jurídico, conferindo unidade de sentido e valor ao sistema constitucional. O Estado Social de Direito

se funda no princípio da soberania popular, que 'impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, [...], na simples formação de instituições representativas [...]'. Visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos da pessoa humana<sup>44</sup>.

Pode-se assim dizer que o Estado Social de Direito assenta-se em um humanismo democrático, em substituição ao individualismo do Estado Liberal, em que se reconhece que para efetivar a tutela dos direitos fundamentais, torna-se necessário articular direitos, liberdades e garantias individuais com os direitos sociais. Em resumo, o Estado Social busca seu fundamento na dignificação da pessoa humana.

Fruto dessas alterações, há um incremento da atividade estatal e, por consequência, o alargamento incessante da base tributária e da máquina burocrática, com a proliferação de órgãos do serviço público que, no final do século XX, colocam em xeque o próprio papel do Estado Social. Nas palavras de Batista Júnior:

[...] Dentre os vários fatores que trouxeram o esgotamento do Estado-Providência, podemos elencar: o constante aumento das contribuições dos indivíduos para o Estado, mais do que proporcional às prestações por eles recebidas, gerando um sentimento de desconfiança e insatisfação dos privados; ineficiência econômica da intervenção de um Estado que cresceu gigantescamente, sem que este crescimento viesse associado a um aumento do bem-estar individual, mas antes um desmesurado crescimento da burocracia; [...]<sup>45</sup>.

E nessa nova dinâmica, estabeleceu-se um verdadeiro confronto entre a cobrança popular para que se aprimore e melhore a prestação dos serviços públicos, sem o retorno ao Estado Liberal, cuja característica da eficiência era puramente obedecer a padrões legais.

---

<sup>43</sup> Kant valorizou a vida humana e evidenciou que o ser humano deve ser considerado como fim em si mesmo e jamais como instrumento de submissão a outrem, sob pena de seus princípios morais não servirem como leis universais. O aprofundamento dessa ideia pode ser conferido *in* KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos**; tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

<sup>44</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 117.

<sup>45</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P.49-50.

Por conta desse confronto que se exigiu, a partir da década de 90, no Brasil, que a administração pública passasse de um modelo burocrático para gerencial<sup>46</sup>. Nesse sentido, o pressuposto de eficiência em que se baseava a administração burocrática não se sustentou no momento em que o pequeno Estado Liberal do século XIX cedeu lugar ao Estado Social do século XX, pois era lento, caro, auto-referido, pouco ou nada orientado para o atendimento das demandas dos cidadãos. O ex-ministro Bresser Pereira fez algumas considerações interessantes sobre essa alteração:

[...] A administração pública burocrática foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos. Nesse tipo de administração o Estado era entendido como propriedade do rei. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma. Esse tipo de administração revelar-se-á incompatível com o capitalismo industrial e as democracias parlamentares, que surgem no século XIX. É essencial para o capitalismo a clara separação entre o Estado e o mercado; a democracia só pode existir quando a sociedade civil, formada por cidadãos, distingue-se do Estado ao mesmo tempo em que o controla. (...) A administração pública burocrática clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. Entretanto o pressuposto de eficiência em que se baseava não se revelou real. No momento em que o pequeno Estado liberal do século XIX deu definitivamente lugar ao grande Estado social e econômico do século XX, verificou-se que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos. [...]

<sup>47</sup>

Veja-se que enquanto as funções do Estado restringiam-se aos direitos liberais, ou também chamados de direitos de primeira geração, o problema da eficiência não era essencial. No momento, entretanto, em que o Estado transformou-se no grande Estado social e econômico do século XX, assumindo um número crescente de serviços sociais (a educação, a saúde, a cultura, a previdência e a assistência social, a pesquisa científica) e de papéis econômicos (regulação do sistema econômico interno e das relações econômicas internacionais, estabilidade da moeda e do sistema financeiro, provisão de serviços públicos e de infraestrutura), a questão da busca da eficiência tornou-se essencial, ganhando nova roupagem<sup>48</sup>.

Além do crescimento e da decorrente diferenciação de estruturas e complexidade crescente da pauta de problemas sociais e econômicos a serem enfrentados, a sociedade

---

<sup>46</sup> Vale resgatar que a administração pública passou do modelo patrimonialista para o modelo burocrático e, posteriormente, para o gerencial.

<sup>47</sup> PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço Público, Brasília, nº 47. Maio de 1996, p.4-5. Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/1/1d/Bresser.pdf>>, Acesso em 1 de fevereiro de 2011.

<sup>48</sup> PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. *Op. Cit.* p.5.

passou a ter direitos, aliás, direitos subjetivos, em resposta à efetivação da cidadania e da democracia.

Surgiu daí a necessidade de renovação do modelo de administração pública para se tornar gerencial, com foco na eficiência, no controle de gastos, na questão social e na responsabilização dos agentes públicos que em nome dela agiam.

É importante destacar, porém, que o confronto citado acima não atinge apenas o Poder Executivo, é antes o reflexo de uma crise institucional que atinge os três Poderes, decorrente da inaptidão da máquina pública para atender eficientemente as suas tarefas, segundo a configuração social e econômica dinâmica que temos atualmente.

Neste ponto, é interessante apontar a defesa de Batista Júnior no sentido de que não há o surgimento de um novo modelo de Estado, mas um aperfeiçoamento do Estado Social de Direito, uma vez que, mantidos os mesmos fins, passou-se a exigir o seu atingimento de forma eficiente, ou seja, com recursos escassos, deve-se promover um atendimento otimizado dos fins sociais, alinhando-se com as exigências de eficácia e eficiência, não bastando a mera declaração, nos textos constitucionais, de direitos sociais, culturais, econômico, sendo imprescindível a sua efetiva realização<sup>49</sup>.

Assim, a atuação dos Poderes não pode ser mais a de meros executores servis dos ditames da lei, mas sim de gestores do bem comum e para que isso ocorra, como já se disse anteriormente, os Poderes devem se pautar pelo Princípio da Eficiência.

Ocorre que o significado de eficiência não está delimitado no texto constitucional. E atualmente, só pode ser efetivamente estudado, sob uma ótica multidisciplinar, sem preconceitos, valendo-se dos pontos de vista jurídicos e não jurídicos, fazendo uma ponte entre os compartimentos impermeavelmente tratados pelo Direito Constitucional e Administrativo e os da Ciência da Administração e Economia<sup>50</sup>. Não há como abordar o tema com preconceitos, que apenas servem para enclausurar a verdade e distanciar as conclusões da realidade concreta e impedir a fruição dos direitos fundamentais<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. *Op. Cit.* p.45.

<sup>50</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. *Op. Cit.* p.31.

<sup>51</sup> Marcus Faro Castro defende a interdisciplinaridade. Foca-se o desenvolvimento do seu trabalho na Análise Jurídica da Política Econômica, cujo fundamento se centra na necessidade de diálogos entre diferentes disciplinas e diversas escolas de análise econômica, notadamente com as que trouxeram contribuições sobre requisitos institucionais do desenvolvimento, para se fugir dos formalismos e haja uma efetiva fruição de direitos fundamentais e direitos humanos pelos membros da sociedade com um todo. Para aprofundar-se no tema, conferir o seu texto na seguinte referência CASTRO, M. Faro de. **Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica**, Revista da PGFN, 2011, no prelo.

Por esse caminho, com fundamento na Ciência da Administração, o Princípio da Eficiência possui sentido amplo. Em especial nos domínios do Direito Público, o conceito de eficiência adquire sentido lato, apto a englobar diversos aspectos, dentre eles o que, *stricto sensu*, chama-se de eficiência e eficácia.

Seguindo essa via, Cintra conclui que o significado do Princípio da eficiência, de acordo com a ciência da Administração, nele estão englobados os conceitos de eficiência e eficácia, não coincidentes neste ramo do saber. Formulando o conceito jurídico de eficiência, diz que a eficiência se refere aos meios, enquanto a eficácia está relacionada com os resultados. Para exemplificar tal diferenciação, utiliza-se do proposto por Idalberto Chiavenato: “ser eficiente é jogar futebol com arte e ser eficaz é ganhar a partida”<sup>52 53</sup>.

O Princípio jurídico da Eficiência passa, com a Emenda Constitucional nº. 19/1998, a receber mais atenção por parte dos juristas pelo fato de agora estar explícito na Constituição Federal em seu artigo 37 que dispõe sobre a administração pública:

[...] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] <sup>54</sup>.

No entanto, como explica Mello, as funções legislativas, administrativas e judiciais estão distribuídas em blocos orgânicos denominados de Poderes, que absorveriam, senão com absoluta exclusividade, ao menos com predominância, as funções correspondentes de seus próprios nomes<sup>55</sup>. Em razão dessa não exclusividade de funções, torna-se claro que este dispositivo incide igualmente na função administrativa realizada pelo Judiciário e pelo Legislativo.

E quanto à aplicação do Princípio da Eficiência à função judicante, há, a partir da Emenda Constitucional nº. 45/2004, a inserção do inciso LXXVIII no art. 5º, que garante “a

---

<sup>52</sup> AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador-BA, nº 13. Junho/agosto de 2002, p.4. Disponível em <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf)>, Acesso em 4 de setembro de 2011.

<sup>53</sup> Carlos Cintra do Amaral alerta que, embora tenha buscado na ciência da Administração a distinção entre eficiência e eficácia, constatou que essa distinção já existia na ciência do Direito, na doutrina civilista, que distingue com clareza as obrigações de meio e as obrigações de resultado. *In* AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo**. P. 4.

<sup>54</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>55</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª Ed ver e atual até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros, 2007, p.30.

todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”<sup>56</sup>.

Nessa toada e sem maiores delongas é possível vislumbrar que o dever de ser eficiente e eficaz permeia o Judiciário, o Executivo e o Legislativo. Portanto, é um Princípio que se irradia por todos os Poderes, por todo o ordenamento e por toda a sociedade<sup>57</sup>. A prestação jurisdicional, orientada por normas eficientes, deve ser realizada pelos meios adequados e entregue num prazo razoável, assim como a entrega da administração pública, orientada por normas eficientes, deve ser realizada pelos meios adequados e entregue num prazo razoável.

Reforce-se que os Estados contemporâneos reclamam mais do que a supremacia das leis, do que os modelos legais formais e do que a preservação da liberdade e igualdade formal: reclamam o êxito das medidas destinadas a efetivar a sua política, em especial nos planos econômico e social, pois a ideia de eficiência passa agora pela ideia de igualdade social, prestação de direitos econômicos, sociais e culturais ao povo, devido ao valor agora principal do sistema: dignidade da pessoa humana.<sup>58</sup>

Assim, se a matriz tributária brasileira é orientada pela teoria equitativa, a recuperação do crédito por meio da execução fiscal, para que observe essa orientação, deve ser eficiente e eficaz. Isto é, o processo de execução fiscal não pode refletir a imbecilidade da superlativização da racionalidade burocrática.<sup>59</sup>

A execução fiscal, dessa forma, nos limites definidos pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, carece de uma releitura centrada especificamente na obtenção de resultados, ou seja, no plano da eficácia.

Partindo dessas inferências, é possível tecer algumas considerações específicas em relação à execução fiscal e a questão da eficácia dos textos normativos.

---

<sup>56</sup> Há que se destacar que a Emenda Constitucional nº 45/2004 trouxe outros instrumentos e comandos que dizem respeito à eficiência no Judiciário que não estamos apontando.

<sup>57</sup> Neil MacCormick considera que um princípio é uma norma mais geral, sólida e sensata, justa e desejável para a condução de relações, que explica e justifica todas as normas mais específicas. Chamar uma norma de princípio significa que ela é tanto relativamente geral como tem valor positivo. *In* MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcellos; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 198-199.

A seu turno, Caio Mário Pereira da Silva, afirma, a partir dos ensinamentos de Cogliolo, que os princípios são normas oriundas da abstração lógica daquilo que constitui o substrato comum das diversas normas positivas. *In* PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Volume I – Introdução ao Direito Civil- Teoria Geral de Direito Civil**. 23ªed. revista e atualizada pro Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p.61.

<sup>58</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. P. 48.

<sup>59</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito & Literatura - Ensaio de Síntese Teórica**. Coleção Arte e Direito – 2. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p.11.

**Primeiramente**, constatou-se que, considerando apenas o orçamento do Poder Judiciário sem levar em conta o da PGFN/Poder Executivo, o Estado gasta aproximadamente R\$ 4.600,00 para cobrar aproximadamente R\$ 1.500,00 para os conselhos fiscais das profissões liberais. A sociedade não pode mais financiar esse trabalho que é dos conselhos de fiscalização, devendo ser retirada a sua legitimidade para a utilização desse instrumento.

**Segundo**, a citação revelou-se, igualmente, o ato processual mais demorado, ocupando quase a metade do extenso tempo de tramitação. Isso significa que a Administração Tributária não tem conhecimento dos endereços de muitos contribuintes, seja porque os contribuintes informaram o endereço com algum erro ou insuficiência, seja porque se mudaram e não comunicaram ou seja porque os órgãos e entidades públicas não possuem bancos de dados que se comunicam.

No caso, uma possibilidade é a alteração legislativa: aplicar uma sanção para o contribuinte que deixar de atualizar os seus cadastros, qual seja, tornar válida a citação efetuada no endereço indicado.

Vale ressaltar, nessa questão, que a obrigação legal do contribuinte de indicar o seu domicílio de forma correta para a Secretaria da Receita Federal do Brasil<sup>60</sup>, poderia, pela via interpretativa, ser suficiente para que a execução fiscal não fosse paralisada, afinal, se a norma estabeleceu o dever, o Estado deveria por cobrá-lo.

Outra possibilidade é que pode ser implementada sem a necessidade de alteração legislativa, é a celebração de parcerias com entidades que detenham bancos de dados cadastrais atualizados<sup>61</sup>.

**Terceiro**, além da localização do devedor, é necessário pensar na localização efetiva dos seus bens. Seguindo a ordem do art. 11 da Lei nº 6.830/1980 o “bloqueio” de numerário pelo sistema do Banco Central do Brasil – Bacen Jud 2.0<sup>62</sup> - necessita, atualmente, de aprimoramentos.

---

<sup>60</sup> Exemplo no que tange ao imposto de renda é o Decreto nº. 3.000/1990 em seu artigo 30, ou, ainda, no que pertine ao processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235/1972 em seu artigo 23, parágrafo 4º.

<sup>61</sup> Os dados referentes a endereço são considerados sigilosos, de forma que há a necessidade de se fazer um requerimento judicial para acesso a esse dado, por exemplo, no Tribunal Superior eleitoral (TSE). Ocorre que, não raro, os eleitores recebem cartas de bancos oferecendo financiamentos, cartões e crédito, investimentos e etc sem que tenham requerido. Essa situação ilustrativa demonstra que parece haver uma inversão e uma falta de coordenação no âmbito do próprio Poder Pública. Um verdadeiro jogo de ocultação dentro do próprio Poder Público que não corresponde a época contemporânea.

<sup>62</sup> O Bacen Jud é um sistema eletrônico de comunicação do Banco Central do Brasil que interliga o Poder Judiciário e as instituições financeiras bancárias, com o objetivo de que as ordens judiciais sejam satisfeitas no sentido de bloqueio e desbloqueio de contas, prestação de informações etc Sua regulamentação está disponível em <[http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO\\_BACEN\\_JUD\\_2.0\\_24\\_07\\_2009.pdf](http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO_BACEN_JUD_2.0_24_07_2009.pdf)>, Acesso em 29 de novembro de 2011.

A ordem protocolizada pelo magistrado no Sistema Bacen Jud 2.0 somente bloqueia o numerário depositado em determinado momento. Isto é, uma ordem protocolizada no dia 10 de determinado mês somente “bloqueia” valores que estiverem depositados no primeiro dia útil bancário seguinte ao dia 10. Para solucionar, a ordem de “bloqueio” deveria vigorar por um período no sistema, de modo a inverter essa lógica de valor depositado esperar um bloqueio passando a ser a ordem que aguarda o depósito<sup>63</sup>.

Outro problema da execução fiscal na esfera da atuação do Poder Judiciário, relacionado ao sistema BACENJUD, é a questão das controvérsias jurisprudenciais acerca de tal sistema em sede de agravo. É necessário firmar posição jurisprudencial para evitar que tal situação aumente o tempo de tramitação do processo, pois neste caso os desembargadores, quando dão provimento ao agravo, determinam que a ordem seja dada pelo juiz *a quo*.

Ainda com relação à localização dos bens, os imóveis e os automóveis deveriam ser registrados em uma base de dados nacional ou centralizados em uma base nacional que concentrasse as bases estaduais, pois o modelo atual dificulta sobremaneira a efetivação das constringências requeridas.

**Quarto**, uma vez concretizadas essas medidas, o ajuizamento indiscriminado de execuções acima de determinado valor deveria cessar, ficando condicionado à localização dos bens, de modo a evitar uma execução ineficaz. É interessante frisar que esse modelo de ajuizamento sem distinções está inserido no contexto do puro legalismo, do simples cumprimento de procedimentos e rotinas sem um resultado efetivo.

Essa medida, contudo, necessita vir acompanhada da inserção de um marco de interrupção da prescrição em um momento anterior à fase judicial, que poderia ser o protesto extrajudicial ou mesmo a própria inscrição em dívida<sup>64</sup>. Com esse novo marco de interrupção

---

<sup>63</sup> Os artigos 7º a 11 do Regulamento do Bacen Jud 2.0 descrevem como se operacionalizam as ordens de bloqueio. Em resumo, as ordens judiciais protocolizadas no Bacen Jud 2.0 são arquivos eletrônicos transmitidos que recebem a confirmação da transmissão com um número de protocolo. Após as 19 horas, o Banco Central consolida as ordens de todo o país, gera arquivos de remessa e os transmite às instituições financeiras até as 23 horas e 30 minutos. No mesmo dia, as instituições recebem os arquivos contendo as ordens judiciais para cumprimento. As determinações judiciais (exceto transferências) são cumpridas no dia útil bancário seguinte. Em seguida, as instituições geram arquivos de resposta e os enviam ao Bacen, até as 23 horas e 59 minutos, quando serão submetidos a processo de validação. Após a validação, os arquivos de resposta são consolidados e transmitidos para visualização do juízo emissor, até as 8 horas da manhã do dia útil bancário seguinte. O Regulamento do Bacen Jud 2.0 está disponível em [http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO\\_BACEN\\_JUD\\_2.0\\_24\\_07\\_2009.pdf](http://www.bcb.gov.br/Fis/pedjud/ftp/REGULAMENTO_BACEN_JUD_2.0_24_07_2009.pdf), Acesso em 29 de novembro de 2011.

<sup>64</sup> No artigo 174 do projeto de Lei Complementar 469/2009 consta proposta para que a prescrição seja interrompida pela notificação do devedor da inscrição do débito em dívida ativa; pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, se houver; pelo despacho do juiz que ordenar a intimação da

da prescrição, as certidões de dívida ativa que não forem ajuizadas terão um marco semelhante ao ocorrido com a citação<sup>65</sup>.

**Quinto** e paralelamente a essas medidas, que em princípio parecem simplistas, mas não são, faz-se necessária a apropriação dos instrumentos de gestão próprios da Administração Privada, com o fim de profissionalizar a gestão dos atos processuais realizados tanto pelo Poder Judiciário e pela PGFN/Poder Executivo.

Essa interdisciplinaridade traria para a gestão instrumentos de outras áreas, possibilitando um aperfeiçoamento no andamento não só dos executivos fiscais, já que os magistrados e procuradores, sem nenhum tom pejorativo, são aplicadores do Direito, não especialistas em gestão.

A ideia de uma especialização na administração da Justiça é defendida por Nunes, que assim trata da questão:

[...] Bem, eu sugiro que a administração da Justiça seja realizada por profissionais da área de administração. E eu explico: juízes são preparados para julgar; não são preparados para gerir pessoas, não são preparados para gerir recursos humanos, nem recursos materiais. É preciso que haja um profissional na seara do Poder Judiciário que seja destacado especificamente para realizar esse tipo de gestão, para colocar as pessoas certas nos lugares certos, para otimizar o tempo de todo o aparelho judiciário, e, então, os processos não dormirão nas prateleiras dos tribunais. Ao lado disso, é necessário que se faça um esforço realmente verdadeiro para que o processo virtual ganhe realmente impulso e comece a ser efetivamente implementado, tanto aqui com em todas as unidades da Federação<sup>66</sup>.

A ideia de profissionalização no Poder Judiciário, defendida por Nunes, é algo que merece a nossa reflexão e que também pode ser estendida ao Poder Executivo, no caso, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Da citação anterior acima, há que se notar, no que tange ao processo virtual, que a digitalização das peças processuais não garantem, por si só, uma maior celeridade na execução fiscal, tanto que “a informatização é usualmente apontada como um instrumento

---

Fazenda Pública para impugnar os embargos à execução fiscal, acaso propostos antes do ajuizamento da execução fiscal; e pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral. O inteiro teor do Projeto de Lei nº 469/2009 está disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>>, Acesso em 29 de novembro de 2011.

<sup>65</sup> Na sistemática atual, o inciso I do art. 174 do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar 118, de 2005, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe a prescrição.

<sup>66</sup> MAIA, Jorge Amaury Maia. **Os maiores desafios do Estado na reforma do Código de Processo Civil. Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, número 8, Brasília-DF, ano 22, p. 23 agosto/2010.

eficaz para a melhoria do desempenho do Poder Judiciário. Neste estudo, não houve qualquer variação significativa de desempenho entre as varas de autos físicos, digitais ou virtuais”<sup>67</sup>.

Uma **sexta** sugestão, como mais uma alternativa para enfrentar os problemas de falta de celeridade, de altos custos e do baixo retorno na execução fiscal, diz respeito a questão dos recursos de ofício, pois parte considerável dos processos em grau recursal são de natureza tributária e tratam da execução fiscal.

Portanto, o recurso de ofício deveria ser extinto, uma vez que não se tolera mais, no Estado Democrático de Direito, a interposição indiscriminada de um mecanismo semelhante a um recurso, configurando, na prática, dupla revisão da Instância de 2º Grau e puro cumprimento de um procedimento formalístico.

Absurdos dessa ordem já ocorreram em relação à prescrição que, por extinguir o próprio crédito tributário (art. 156, V, do CTN), sempre foi passível de reconhecimento de ofício pelo direito tributário, embora não viesse sendo reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Atualmente, a possibilidade de reconhecimento de ofício resta consagrada, seja pela Lei nº 11.051, de 2004, que alterou a Lei nº 6.830, de 1980, seja pela Lei nº 11280, de 2006, que alterou o Código de Processo Civil, estendendo-a para toda e qualquer ação.<sup>68</sup>

As medidas sugeridas aqui não esgotam outras não postas, contudo, essa pequena exposição demonstra que muito há a ser feito. E não só na execução fiscal que representa apenas uma forma de recuperação do crédito público. É necessário desenvolver e aprimorar outros métodos de cobrança desse crédito, para que a matriz tributária brasileira se torne efetivamente equitativa.

Desse modo, o Estado deve voltar os olhos para a eficiência e para a eficácia, buscando a efetiva recuperação do crédito público e a correção nas distorções da matriz tributária, a fim de concretizar o Princípio da Capacidade Contributiva e, sobretudo da justiça fiscal e social.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto nesse artigo, o processo histórico de consolidação entre Estado e propriedade, deixou o Estado à mercê do patrimônio do particular para exercer a sua multiplicidade de tarefas. No entanto, qual seria a contribuição de cada componente desse Estado?

---

<sup>67</sup> IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal: variações relevantes**. Nº. 87. Brasília-DF, 19 de abril de 2011.

<sup>68</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.1114-1115.

A teoria da tributação equitativa – pagam mais os que possuem maior capacidade econômica – tem sido a solução adotada por considerável parcela dos Estados, estando o Brasil nesse grupo incluído. Ocorre que as pesquisas realizadas pelo IPEA e CDES demonstraram que essa opção teórica foi apenas formal, pois, no plano empírico, constatou-se que a tributação brasileira se concentra na base econômica consumo e produção e, em seu aspecto global, é altamente regressiva.

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.

Dentre os vários mecanismos para se recuperar o crédito tributário, a execução fiscal é o instrumento processual hábil ao pagamento coercitivo dos tributos devido pelos contribuintes que não cumpriram voluntariamente seus deveres legais. Ocorre que algumas pesquisas sinalizam que a execução fiscal carece de uma renovação voltada à obtenção de resultados.

Entretanto, a definição do conceito do Princípio da Eficiência, passa pela sua plasticidade aos modelos de Estado e, muito importante, pela forma de organização e expectativas da sociedade. Nessa linha, o Estado Social de Direito, fundando na dignidade da pessoa humana, tem uma pauta ampla, conjugando direitos individuais, sociais, culturais e econômicos, o que exige um gerenciamento altamente eficiente dos recursos escassos.

Com efeito, o Princípio da Eficiência traz no seu bojo essa complexidade, de modo que a definição do seu conteúdo é alcançada por meio de uma ótica multidisciplinar. Segundo esse caminho, com fundamento na Ciência da Administração, o Princípio da Eficiência engloba dois sentidos: eficiência que se refere ao meio e eficácia a resultado.

Aplicando estas concepções à execução fiscal, percebe-se que a necessidade de uma atualização para que funcione como mecanismo efetivo de recuperação de crédito, é premente para que não reflita a imbecilidade da superlativização da racionalidade burocrática. Portanto, buscou-se apresentar, nesse trabalho algumas reflexões e alternativas para se aperfeiçoar a execução fiscal, sem desconsiderar que há outras medidas que não foram tratadas nesse breve trabalho, porém, são de extrema importância, notadamente, em créditos de pequeno valor, como é o caso do protesto extrajudicial de Certidões de Dívida Ativa.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antônio Carlos Cintra. **O princípio da Eficiência no Direito Administrativo. Revista Diálogo Jurídico**, Salvador-BA, nº 13. Junho/agosto de 2002, p.4. Disponível em <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_14/DIALOGO-JURIDICO-14-JUNHO-AGOSTO-2002-ANTONIO-CARLOS-CINTRA-AMARAL.pdf)>, Acesso em 4 de setembro de 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos. **O princípio da eficiência. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**, Salvado-BA, nº4. Novembro e dezembro de 2005 e janeiro de 2006. Disponível em. <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-ALEXANDRE%20ARAG%C3%83O.pdf>>, Acesso em 8 de setembro de 2011.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos Editora, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. São Paulo: Brasiliense, 2000. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Relatório de Gestão do exercício de 2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Getao%202010.pdf>, Acesso em: 13 out. 2011.

BRASIL. Relatório de Obserção nº 2 **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**, de março de 2011. Disponível em <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicacoes-do-cdes.html>> Acesso em: 14 out. 2011.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução Fiscal e Efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino de. **A democratização do Poder Judiciário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

CASTRO, M. Faro de. **Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica**, Revista da PGFN, 2011, no prelo.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.11.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito & Literatura - Ensaio de Síntese Teórica**. Coleção Arte e Direito – 2. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**, nº 83. Brasília-DF, 21 de maio de 2011. Disponível em [http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://agencia.ipea.gov.br/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf), Acesso em 13 de outubro de 2011.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Comunicados do IPEA. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**, nº 22. Brasília-DF, 30 de junho de 2009. Disponível em < [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para discussão. HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; e PAYERAS, José Adrian. **Progressividade e**

**sacrifício eqüitativo na tributação**, nº 1.188. Brasília, maio de 2006. Disponível em <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td\\_1188.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1188.pdf)>, Acesso em 13 de outubro de 2011

LAGEMANN, Eugênio. **Tributação eqüitativa**. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 22, n.1,

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução Waldéa Barcellos; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MAIA, Jorge Amaury Nunes. **Os maiores desafios do Estado na reforma do Código de Processo Civil**. *Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região*, número 8, Brasília-DF, ano 22, p. 23 agosto/2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 22ª Ed ver e atual até a Emenda Constitucional 53, de 19.12.2006. São Paulo: Malheiros, 2007.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. **A crise do Poder Judiciário e as reformas instrumentais: avanços e retrocessos**. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador-BA, nº 5, março/abril/maio de 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-CALMON%20PASSOS.pdf>>, Acesso em 13 de outubro de 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Volume I – Introdução ao Direito Civil- Teoria Geral de Direito Civil**. 23ªed. revista e atualizada pro Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Da administração pública burocrática à gerencial**. *Revista do Serviço Público*, Brasília, nº 47. Maio de 1996. Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/1/1d/Bresser.pdf>>, Acesso em 1 de fevereiro de 2011.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de direito**. 27.ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SZKLAROWSKY **Os procuradores da Fazenda Nacional - A advocacia Pública – A Lei de Execução Fiscal 30 anos**. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França. **Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011,

VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**. *R.Fórum de Dir. Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 3, n.17, 2005.