



# EXECUÇÃO FISCAL SOB A ÓTICA DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

## TAX ENFORCEMENT FROM THE PERSPECTIVE OF THE ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

Leonardo Sousa De Paiva Oliveira **1**

**Resumo:** O presente trabalho enfoca a execução fiscal no contexto judicial brasileiro a partir de dados condensados pelo Conselho Nacional de Justiça, ano base 2019. Tendo como apoio empírico estudos do IPEA e da Procuradoria do Estado de Minas Gerais, que quantificaram os custos de um processo de execução fiscal no âmbito federal e estadual, tenciona, a partir de apanhados teóricos da análise econômica do direito, entrelaçada com o conceito de eficiência aplicada ao serviço público, lançar reflexões sobre a necessidade do Estado atuar com economicidade na busca dos seus créditos, num movimento pendular entre a estimativa de êxito e a viabilidade econômica da ação a ser proposta. Finda o artigo na catalogação de medidas que podem ser implementadas a partir de ações gerenciais pelos entes administrativos.

**Palavras-chave:** Execução Fiscal. Baixa Eficiência. Antieconomicidade. Racionalidade.

**Abstract:** This paper focuses on tax enforcement in the Brazilian judicial context based on data condensed by the National Council of Justice, base year 2019. With empirical support studies by the IPEA and the Minas Gerais State Attorney's Office, which quantified the costs of a process of tax enforcement at the federal and state level, intends, from theoretical overviews of the economic analysis of law, intertwined with the concept of efficiency applied to the public service, to launch reflections on the need for the State to act economically in the search for its credits, in a movement swing between the estimate of success and the economic feasibility of the action to be proposed. The article ends in the catalog of measures that can be implemented from management actions by administrative entities.

**Keywords:** Tax Enforcement. Low Efficiency. Anti-economicity. Rationality.

---

**1** Juiz de Direito do TJPB e mestre em Poder Judiciário pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados - ENFAM. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5369946895565970>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4680-355X>. E-mail: [leonardopaivaoliveira@gmail.com](mailto:leonardopaivaoliveira@gmail.com)



## Introdução

O Estado brasileiro, em seus diferentes níveis federativos, tem um estoque a receber de mais de 5,44 trilhões de reais<sup>1</sup> e, para haver parte desse expressivo montante, movimenta a máquina judiciária por meio de milhões de ações de execução fiscal, ausente qualquer parametrização do custo/benefício a ser obtido, notadamente nas searas estadual e municipal.

O Estado precisa de financiamento. O custo dos serviços públicos deve ser partilhado por todos os integrantes da sociedade. Assim, eventuais falhas na cobrança da dívida ativa afetam a saúde fiscal do Governo e comprometem os objetivos sociais inscritos na Constituição Federal.

A tese levada a efeito neste trabalho é no sentido de que a opção feita pela judicialização indiscriminada das dívidas, conforme se tentará delinear, afeta o desempenho global do poder judiciário nacional, com peso considerável sobre o índice de congestionamento e, no que é mais importante, conduzindo a um baixo grau de efetividade na recuperação dos créditos. O Estado, assim, numa ação antieconômica e de escassa racionalidade, terminar por dispendar valores próximos ou até maiores do que obtém dos devedores em ações de baixo potencial econômico ou movida contra pessoas físicas ou jurídicas desprovidas de lastro patrimonial.

O estudo que se pretende desenvolver, com metodologia exploratória e tendo por base os dados empíricos produzidos pelo IPEA e pela Procuradoria do Estado de Minas Gerais e do Distrito Federal, busca identificar e mapear a necessidade de mudanças no processo de execução fiscal, na busca por uma maior eficiência gerencial na recuperação dos ativos e, por via reflexa, por um acionamento mais seletivo do Estado - Juiz.

## Panorama das Execuções Fiscais no Judiciário Brasileiro

O tema “execuções fiscais” emerge de forma mais presente no Justiça em Números<sup>2</sup>, que, no ano base 2019, apontou a existência de mais de 30 milhões de ações dessa natureza. A título de comparação, este é o mesmo número de novas ações ajuizadas em todo o curso de 2019.

Constituem 70% do estoque de execuções e são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019. Isso significa que a cada 100 processos de execução fiscal que tramitavam em 2019, apenas 13 foram solucionadas.

Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 48% do seu acervo total de 1º grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, em torno de 43%. O tempo de giro do acervo desses processos é de 6 anos e 7 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente.

A prescrição desses créditos exequendos tende a ser cada vez maior, haja vista o precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de 2018, o RESp 1.340.553<sup>3</sup>, que entendeu que os prazos de

1 [...] estimamos que o contencioso tributário brasileiro alcançou 5,44 trilhões de reais em 2019. Este valor torna-se ainda mais expressivo quando avaliado em termos do PIB, principal medida de desempenho econômico de um país, alcançando 75% do PIB, em 2019. Este percentual foi obtido a partir da composição das estimativas de contencioso tributário, judicial e administrativo, nos 3 níveis federativos. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em 05 jul. 2021.

2Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf> Acesso em: 05 jul. 2021.

3 RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo

prescrição intercorrente do art. 40 da Lei 6.830/80 iniciam-se automaticamente após a primeira citação ou penhora de bens frustradas.

Sobre a baixa recuperabilidade do crédito tributário nestas execuções fiscais, o referido relatório assinala:

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação (CNJ, 2020, p. 155).

De grande relevo, para o fim ora proposto, a constatação feita pelo “Justiça em Números” de que o processo de execução fiscal apresenta a repetição de etapas já malogradas na fase administrativa, a importar em baixa recuperabilidade do ativo, consequência direta da falta de uma melhor seletividade dos créditos a serem alvo do respectivo ajuizamento.

Prossegue o relatório para pontuar que, em 2019, o judiciário consumiu cerca de R\$ 100 bilhões, o equivalente a R\$ 479,16 por habitante. É inevitável, portanto, que as execuções fiscais, quase 40% da demanda judicial no mesmo ano, tenham controlado parte significativa destes gastos. Assim, gasta-se uma expressiva quantia para recuperar apenas uma parcela irrisória dos montantes que estão sendo cobrados via execução fiscal.

Esses números servem, de início e fundamentalmente, para situar a superlatividade da questão que envolve as execuções fiscais, um passivo que consome energia do judiciário brasileiro

---

de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: “[...] o juiz suspenderá [...]”). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF. Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, ex lege.4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): 4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução; 4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato; 4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.4.5.)

e que drena parcela não desprezível dos seus recursos.

Este elevado percentual de execuções fiscais, que chega a quase 40% do total das ações que tramitam, nos mostra claramente que o maior cliente do Poder Judiciário, individualmente considerado, é o próprio Estado brasileiro. Na feição da Lei 6830/80, que regula a espécie, o procedimento executivo fica integralmente a cargo do Poder Judiciário, mesmo que a execução seja infrutífera ou promovida integralmente sem a propositura de embargos pelo executado. Ou seja, há uma grande percentagem de execuções fiscais que sequer adentram em uma pretensão resistida pelo executado, tornando o Poder Judiciário mero agente administrativo dos propósitos do exequente.

Para João Aurino, o sistema de cobrança da execução fiscal no Brasil apresenta-se como irracional do ponto de vista teleológico, não se diferenciando, substancialmente, da execução civil comum. Afirma, então, que “entre os diversos fatores que levam ao pagamento espontâneo, o medo de uma execução forçada é um dos menos significativos” (MELO FILHO, 2018, p. 166-168).

Esse cenário parece apontar, então, para a ineficiência da execução fiscal sob o triplo aspecto da baixa arrecadação, da alta taxa de congestionamento e de um baixo viés coercitivo, levando a que muitos contribuintes optem pela sonegação do tributo. Neste aspecto, em estudo sobre a litigância tributária como forma de financiamento, Plutarco concluiu que os elevadíssimos índices das taxas de juros do sistema financeiro brasileiro, aliados às regras tributárias existentes e somados à morosidade tanto dos órgãos administrativos como também dos órgãos judiciais de solução de demandas tributárias, criam conjuntura prenhe de incentivos ao não pagamento e à litigância tributária como meio de financiamento privado (PLUTARCO, 2012, p. 145).

## **A Análise Econômica do Direito como Solução Possível**

As raízes históricas mais modernas da análise econômica do direito<sup>4</sup> remontam aos anos 1950 e 1960, a partir da publicação de trabalhos acadêmicos de Gary Becker (1957), Guido Calabresi (1961) e Ronald Coase (1960). Após as referidas publicações, a análise econômica do direito termina por ganhar espaço desde a Escola de Direito de Chicago, tendo como principal referência o juiz Richard Posner. Grosso modo, consiste em um mecanismo de interpretação das normas jurídicas a partir da utilização de conceitos classicamente utilizados pela economia. Visa, ao fim e ao cabo, aplicar soluções jurídicas que possibilitem atingir resultados mais eficientes do ponto de vista econômico.

A economia, nesse sentir, é justamente [...] a ciência que estuda como o ser humano toma decisões e se comporta em um mundo de recursos escassos e suas consequências<sup>5</sup>. Para Goulart, a conhecida limitação dos recursos disponíveis aos seres humanos é o que, dentre outros fatores, impõe a necessidade de escolhas. Ou seja, a escassez como oposto de abundância ou de excesso

4 “A doutrina da AED firma suas bases a partir do utilitarismo de JEREMY BENTHAM 26, partindo da premissa de que não apenas em assuntos econômicos, mas em todas as áreas de suas vidas, pessoas buscam maximizar seus interesses, sua utilidade, ou seja, sua felicidade ou satisfação em determinadas condições<sup>27</sup>. O conceito de utilidade é o ponto de partida do utilitarismo de BENTHAM. Logo, assim como em assuntos econômicos, também quando diante de questões jurídicas os agentes tomariam decisões visando a maximizar a sua utilidade. Os agentes tomariam suas decisões devidamente informados e agindo de forma racional. A análise econômica do direito funda-se, pois, na doutrina da escolha racional e leva em consideração que escolhas são feitas em um mundo o nosso mundo em que os recursos disponíveis são limitados em comparação com os desejos dos homens (POSNER, 2011, p.3). Não se ignora, contudo, que as pessoas não agem sempre racionalmente. Estar devidamente informado pressupõe não apenas ter acesso, mas ter condições de digerir e processar todas as informações disponíveis, e o custo dessa premissa é, muitas vezes, proibitivo. É preciso ter consciência, portanto, que assumir que os agentes fazem escolhas racionais, devidamente informados e buscam maximizar sua utilidade é uma ferramenta que pode ser útil na análise do direito, e não uma forma de descrever a realidade em sua plenitude (PIMENTEL, Wilson. ACESSO RESPONSÁVEL À JUSTIÇA: O IMPACTO DOS CUSTOS NA DECISÃO DE LITIGAR. Rio de Janeiro, 2017. Dissertação (Direito) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2017, p. 43).

5 GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, DF, UCB, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2010, p. 8. Em complemento, Cento Veljanovski reconhece que a economia [...] diz respeito às escolhas que os Adões e as Evas deste mundo fazem. É estudo sistemático dos fatores que afetam a opção: as vantagens e desvantagens, bem como como elas se equilibram e a maneira como os indivíduos desenvolvem instituições para enfrentar a escassez e controlar o interesse privado (A economia do direito e da lei: uma introdução. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1994, p. 40).

de demanda é a premissa e o pressuposto básico da própria existência da tomada de decisão (GOULART, 2018, p. 28-29).

Salama (2012, p.22 apud GOULART, 2018, p.30) define que “a escassez é o ponto de partida da análise econômica”, pois, “se os recursos fossem infinitos, não haveria o problema de se ter que equacionar sua alocação; todos poderiam ter tudo o que quisessem e nas quantidades que quisessem”. A partir do momento em que se aceita a noção de que as coisas não são ilimitadas, torna-se clara a concepção, para Salama, de que “a escassez força os indivíduos a realizarem escolhas e incorrerem em tradeoffs, os quais [...] são, na verdade, sacrifícios: para se ter qualquer coisa é preciso abrir mão de alguma outra coisa nem que seja somente o tempo” (SALAMA, 2012, p.22 apud GOULART, 2018, p.30).

Não é segredo que os recursos públicos disponíveis são menores do que o necessário para oferecer aos cidadãos todos os direitos que a Constituição prevê. A escassez obriga o Estado a fazer escolhas, e, conseqüentemente, a ter no rol dos direitos aqueles preferidos e outros tantos preteridos. À vista de uma sequência lógica, diz Goulart, a limitação dos recursos gera a necessidade de tomada de decisão, justamente para que se possa enfrentar em dimensões não apenas econômicas, mas éticas e políticas a escassez das coisas. Daí exsurge, como corolário, a necessidade de as escolhas serem adotadas de forma racional e de acordo com os próprios interesses dos indivíduos e da coletividade (Goulart, 2018, p. 30).

A principal premissa elaborada por Richard Posner está na teoria da escolha racional, isto é, a possibilidade de que pessoas realizem suas escolhas de forma racional com o intuito de escolher a melhor alternativa para a potencialização do benefício correspondente à referida escolha. O modelo da escolha racional, assumindo a sobredita premissa, pressupõe que as pessoas escolherão, sempre, a opção que lhes traga mais bem-estar, que satisfaça as suas pretensões da melhor maneira.

Não se esconde certa vulnerabilidade desse pressuposto básico de que todos os indivíduos são maximizadores racionais, pois parte do comportamento humano tende ao emocional e impulsivo. Mas, se para as pessoas físicas a apreensão desse fenômeno racional não é total, para as pessoas jurídicas, que devem se reger pelo signo da eficiência, mandamento de ordem constitucional, a opção pela escolha mais racional está diretamente conectada ao objetivo básico de satisfação do interesse coletivo.

Partindo-se, então, da suposição de que a pessoa jurídica também é capaz de direcionar sua conduta para um modelo de escolha racional, ainda mais num ambiente de escassez de recursos, parecer ser razoável admitir que esta maximização pode ser utilizada para que o Poder Público (ente estatal) possa potencializar suas funções e promover a obtenção de recursos financeiros para a realização de sua função primordial, qual seja, a realização do bem estar social, e, noutra margem, diminuir o dispêndio de valores que se prestam a instrumentalizações ações de pouca eficiência<sup>6</sup>.

Neste encadeamento de escassez e escolha, adornado pela premissa de que as pessoas, incluídas as jurídicas, buscam sempre o melhor para si e de acordo com seus próprios interesses (maximização dos ganhos e minimização dos custos), por que litigar? Para responder a essa pergunta, Plutarco assina que os agentes normalmente avaliarão o custo benefício da litigância, mais precisamente buscarão identificar o valor esperado dessa conduta. Se o retorno esperado for positivo, potencialmente terão incentivo de litigar, caso contrário, em tese, não haverá propensão à litigância. Três perguntas são basilares para a análise do retorno esperado: 1) Qual é o ganho que se espera obter com o êxito na ação (benefício potencial)? 2) Qual é a probabilidade de êxito? 3) Quanto custará todo o percurso até a resolução da demanda? (PLUTARCO, 2012, p. 124).

O potencial litigante, portanto, ao decidir entre propor ou não a respectiva ação judicial, buscará potencializar seus ganhos monetários e minimizar a perda de seus recursos. Para Plutarco (2012, p.126), os indivíduos tendem a somente ingressar com demandas judiciais se os custos dessa alternativa (custos conhecidos e expectáveis) forem menores do que o resultado que eles esperam obter com a decisão judicial (benefício potencial multiplicado pela probabilidade de êxito).

<sup>6</sup> No que diz respeito ao chamado confronto entre eficiência e justiça, Bruno Meyerhof Salama questiona: O desperdício de recursos é, no mínimo, indesejável. Há, portanto, algo de intuitivo no emparelhamento entre eficiência (que corresponde à ausência de desperdício) e justiça. Mas até que ponto a maximização da riqueza se relaciona com a justiça? Até que ponto o direito, enquanto ciência normativa, deve integrar cálculos de custo e benefício? A questão é espinhosa e mesmo os autores identificados com o movimento de direito e economia divergem (SALAMA, 2008, p.26).

Estabelecidos os referidos pressupostos e condições para a realização da escolha relativa à litigância, verifica-se, agora, a necessidade de demonstrar, a partir de estudos empíricos, as decorrências das possíveis decisões relativas à propositura de uma ação judicial de execução fiscal ou a busca por meios alternativos de cobrança, com ênfase nas variáveis capazes de modificar a opção do potencial litigante, em especial as atinentes (i) à probabilidade de ganho; (ii) prejuízo esperados com a sua propositura.

## **O Custo dos Executivos Fiscais e a Eficiência como Princípio Constitucional**

O princípio da eficiência foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 19/98, integrando o arcabouço de princípios da Administração Pública.

A eficiência, segundo Nicola Abbagnano (1999, p.307), pressupõe a “correspondência ou adequação de um instrumento à sua função ou de uma pessoa à sua tarefa”, de maneira que eficiente é a instituição, pessoa ou instrumento que cumpre a função que lhe foi atribuída. O processo de cobrança, portanto, para ser eficiente, tem que ser composto por atos e decisões que possam, ao menos em tese, cumprir a finalidade para a qual foram praticados.

Por outro lado, a economicidade, embora prevista no artigo 70 da CRFB/1988, está abrangida pela ideia de eficiência, pois, a partir da atuação estatal, é preciso não só alcançar o fim proposto, mas também obter os melhores resultados com os menores custos.

Na lição de Gustavo Binenbojm (2008, p.346 *apud* DAVID, 2010, p.89):

O princípio da economicidade, inobstante sua autonomia no texto constitucional, é abrangido pela ideia de eficiência. A economicidade corresponde a uma análise de otimização de custos para os melhores benefícios. A economicidade é, assim, uma das dimensões da eficiência [ ] a eficiência administrativa encerra um vetor para a ação administrativa, devendo ser entendida como a busca da otimização da gestão com vistas à consecução dos melhores resultados com os menores custos possíveis.

A hipótese testada, no presente caso, é a de que a execução fiscal não se apresenta, segundo as práticas atuais, como um instrumento eficiente de arrecadação de valores pelo Estado e que a atuação seletiva e estratégica pode impactar significativamente para a melhoria desse cenário.

O dever de arrecadar tributos, natural e sequencialmente, impõe a adoção de todas as medidas necessárias para obter o cumprimento da obrigação, desde a fiscalização tributária, até a utilização de instrumentos judiciais e extrajudiciais de cobrança dessas obrigações não adimplidas nas condições impostas pela lei. É nesse ponto que surge a execução fiscal na atividade financeira e tributária do Estado, como um instrumento jurídico-processual voltado a concretizar o dever de arrecadar receitas.

O IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) apurou o custo unitário da execução fiscal na Justiça Federal para o ano de 20097, chegando-se ao importe de R\$ 4.368,00. Este valor, por sua vez, desconsidera o custo de Procuradores da Fazenda Nacional, respectivos servidores, estagiários e terceirizados, atividades cartorárias, laudos técnicos confeccionados, defensores públicos constituídos, atividade integrada dos órgãos administrativos da Receita, o que leva à conclusão de que a média do preço unitário da execução fiscal seria superior ao apurado para o contribuinte brasileiro.

Em estudo que atualizou o valor unitário indicado pelo IPEA através do INPC e compilando os valores arrecadados ao longo dos anos de 2015 a 2017, Barreto produziu o seguinte quadro esquemático (BARRETO, 2019, p. 32):

7 IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal, 2011. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf). Acesso em: 05 jul. 2021.

**Figura 1.** Quadro esquemático de Barreto

Execução fiscal	2015	2016	2017
Processos baixados	2,53 milhões	3,01 milhões	2,82 milhões
Custo unitário	R\$ 6.494,43	R\$ 6.974,3	R\$ 7.109,93
<i>Custo total (baixados)</i>	R\$ 16,4 bilhões	R\$ 20,9 bilhões	R\$ 20,05 bilhões
Valor Arrecadado	R\$ 28,6 bilhões	R\$ 22 bilhões	R\$ 30,2 bilhões
<i>Saldo fazendário (arrecadado – custo)</i>	R\$ 12,2 bilhões	R\$ 1,1 bilhão	R\$ 10,1 bilhões
Taxa de Congestionamento	92,1%	91%	91,7%

Fonte: Autoral

Fonte: Barreto (2019).

No dizer de Barreto (2019, p. 32), o saldo fazendário obtido é um falso-positivo. Custo total e valor arrecadado são medidas distintas que têm por fonte pagadora a mesma origem: o contribuinte brasileiro. Ou seja, as somatórias deles formam o equivalente ao custo social do processo e, por conseguinte da manutenção do sistema arrecadatário litigioso: em 2017 foram exigidos R\$ 50 bilhões da população (valor arrecadado mais custo total de judicialização), para a perseguição final de R\$ 10 bilhões de reais. Esse custo social, como dito anteriormente, ainda é maior, dado que o IPEA desconsiderou no seu levantamento todo o montante gasto pelo executivo federal através dos seus órgãos fazendário e de controle para a perseguição dos valores ora arrecadados/cobrados.

Em âmbito estadual, a Advocacia-Geral de Minas Gerais (AGE-MG) divulgou, em sua revista jurídica, no ano de 2008, um estudo sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais, desenvolvido por uma equipe multidisciplinar, composta por integrantes das áreas de Direito, Administração Pública e Estatística. O objetivo central desse trabalho foi oferecer uma análise do custo-benefício do ajuizamento das execuções fiscais naquele estado da Federação e influenciar positivamente o aperfeiçoamento dos mecanismos de gerenciamento e cobrança da dívida ativa” (MORAIS *et al.*, 2008, p. 67-68).

Para fixar o custo médio do processo, foram considerados tanto o custo da atividade judiciária quanto das atividades do órgão de representação jurídica, responsável pelo ajuizamento e impulsionamento do processo, a partir da relação entre o gasto orçamentário (despesa anual empenhada) do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) e da AGE-MG e o número de processos em trâmite no ano de 2007, considerando esse gasto proporcionalmente ao número de execuções fiscais dentre esses processos.

O referido estudo apontou um custo anual aproximado de R\$ 853,31 por executivo fiscal. Considerando o tempo de tramitação, apurado em 126 meses, um processo judicial dessa natureza possui o custo médio esperado de R\$ 8.856,76. Outros dois dados merecem ser registrados: quase 60% dos processos tributários pendentes se referem a valores abaixo de R\$ 10.000,00. Representam, no entanto, apenas 1,45% do total a ser arrecadado. Os processos acima de R\$ 10.000,00, por sua vez, correspondem a apenas 40% da totalidade, mas representam 98,6% do valor total, em tese, disponível para a cobrança/arrecadação do estado mineiro.

Tem-se, a partir dos dados de Minas Gerais, a constatação de que, parcela expressiva dos processos de execução fiscal, referem-se a cobrança de valores que sequer cobrem os custos da máquina judiciária e administrativa. O Estado, assim, pulveriza seus esforços entre ações de ganho nulo ou negativo e aquelas com maior potencial arrecadatário.

Longe de ser uma realidade mineira, o Distrito Federal, em um diagnóstico de composição da dívida ativa, constatou que 71,74% do valor executado, o equivalente a 25 bilhões de reais, eram referentes à cobrança de ICMS, mas que esse valor correspondia a 8,73% dos processos, algo próximo a 28.000 ações. Por outro lado, todos os demais créditos executados somavam algo próximo de R\$ 10 bilhões de reais, o que equivale a R\$ 28,26% do valor executado, mas correspondiam ao volume de 91,72% dos processos, ou seja, mais de 293.000 processos (OLIVEIRA, 2021).

Percebe-se, a partir destes dados, uma intensa movimentação de capital para resultados relativamente baixos. Essas informações são relevantes para o capítulo seguinte do presente trabalho, que aborda a proposta de solução hipotética condensada na necessidade de tratamento seletivo da dívida ativa objeto dos processos de execução fiscal.

## **A Necessidade de uma Atuação Seletiva da Fazenda Pública**

O estudo do IPEA, circunscrito à atuação da Fazenda Pública Federal, revelou que, quanto maior o valor da causa, menor é o tempo de tramitação e maiores as chances de receber o crédito. A PGFN executa os créditos tributários, representativos dos maiores valores das execuções fiscais federais, daí porque a PGFN se apresenta, nesse estudo, como o exequente com maior frequência de êxito, inclusive em relação à Procuradoria-Geral Federal (PGF), que compõe o mesmo órgão federal, a Advocacia-Geral da União (AGU) (DINIZ, 2020, p. 97).

Diniz, então, a partir da revisão de literatura e com a associação entre variáveis testadas em estudos anteriores e confirmadas em análises feitas por diferentes grupos de estudos, vinculados a diferentes instituições, conclui que:

5. Os créditos de maior valor possuem melhor relação custo-benefício, primeiro porque possuem associação significativa positiva com o recebimento do crédito, portanto, maior probabilidade de ocorrência do benefício almejado; segundo, porque o benefício, caso obtido, será maior frente aos custos;

7. O aumento do número de processos novos impacta no tempo de resposta do poder judiciário e dos órgãos de representação jurídica, aumentando o tempo de espera de processos relativos tanto a créditos recuperáveis quanto irrecuperáveis. Dessa forma, a redução do número de processos novos relativos a créditos provavelmente irrecuperáveis tem probabilidade de reduzir o tempo de tramitação dos processos relativos a créditos provavelmente recuperáveis;

10. A escassez de recursos do Poder Judiciário e dos órgãos de representação jurídica limitam a capacidade de resposta à litigância processual como meio de persecução de todo o volume de créditos perseguidos, abrindo-se espaço para sistemas multiportas de solução de conflitos (DINIZ, 2020, p. 97-98).

No âmbito do Distrito Federal, a partir do diagnóstico acerca da composição da dívida ativa, a PGDF encaminhou um pedido para o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, para criação de uma nova Vara de Execuções Fiscais exclusiva de ICMS, no qual demonstrou que 71,74% do valor executado, o equivalente a 25 bilhões de reais, eram referentes à cobrança de ICMS, mas que esse valor correspondia a 8,73% dos processos da Vara, algo próximo a 28.000 processos. Por outro lado, todos os demais créditos executados somavam algo próximo de R\$ 10 bilhões de reais, o que equivale a R\$ 28,26% do valor executado, mas correspondiam ao volume de 91,72% dos processos, ou seja, mais de 293.000 processos. O pedido foi acatado pelo TJDF em dezembro de 2020 (OLIVEIRA, 2021).

Para a articulista e também Procuradora do DF, a cobrança dos créditos de grandes devedores de ICMS, que muitas vezes envolvem fraudes e grandes grupos econômicos, exige tempo de estudo e dedicação por parte dos Procuradores e dos juizes. A mora do Estado - Juiz vinha incentivando a prática de grandes contribuintes de ICMS a usarem a tática do declarar e não pagar de forma contumaz ou mesmo usar esquemas de fraude elaborados com laranjas e empresas fantasmas, já que a chance de impunidade conta com uma probabilidade altamente favorável.

Ainda que, em âmbito federal, a portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012, tenha fixado o valor mínimo consolidado em R\$ 20.000,00 para fins de inscrição na Dívida Ativa e/ou cobrança judicial, estudo da FGV apontou que o ajuizamento indiscriminado das Execuções Fiscais revelou ser uma postura ineficiente e antieconômica para o Poder Público Federal. A PGFN dispõe de um estoque de crédito elevado sem perspectiva de recuperação e é obrigada por dever funcional a ajuizar os feitos executivos com vistas a interromper prazo prescricional e prevenir o direito creditório do Poder Público contra o advento da prescrição. Na prática, o problema da PGFN está sendo transferido para o Poder Judiciário, já assoberbado e sem mecanismos para garantia do *enforcement* (DE SANTI, 2016, p. 9-10).

A partir deste apanhado, é razoável admitir a necessidade de uma atuação seletiva, que considere a viabilidade de serem recuperados por meio do processo judicial. Conforme já mencionado, a propositura indiscriminada de execuções fiscais, sem a estimativa de êxito, acarreta custos ao judiciário e impede que as Procuradorias estaduais utilizem seus recursos de maneira eficiente

Esse critério de viabilidade passa pela existência de atividade econômica ou de bens passíveis de constrição e alienação judicial, com potencial efeito de diminuir o estoque de processo, conferindo maior eficiência na condução das execuções ajuizadas. O CNJ já apontou que chegam ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. Isso se explica, em boa medida, pela constituição e pelo ajuizamento de créditos que antecipadamente já poderiam ser considerados irrecuperáveis, por apresentarem características repetidamente associadas ao não recebimento do crédito.

Um segundo, e não menos importante, seria o estabelecimento de um limite mínimo para a propositura de execução fiscal, levando em consideração o custo do processo. Cada Estado teria o dever legal de determinar o limite mínimo legal e haveria a vinculação da legalidade da cobrança a esse atendimento. Ou seja, os custos da execução fiscal devem ser levados em consideração para a análise de sua viabilidade econômica. Não há nenhuma lógica em qualquer conduta de gestão pública e econômica plausível que admita realizar gastos em montante superior do que aqueles que estejam sendo arrecadados pela Fazenda Pública.

A escassez e a racionalidade, conceitos trabalhados no item 2.1, impõem que a administração pública “não pague para receber” seu crédito tributário, numa espécie de desperdício consciente de recursos públicos, reflexo de uma má gestão no tocante à cobrança dos executivos fiscais.

## Conclusão

O judiciário consumiu cerca de R\$ 100 bilhões, ano base 2019. É inevitável, portanto, que as execuções fiscais, quase 40% da demanda judicial no mesmo ano, tenham controlado parte significativa destes gastos. Assim, emprega-se uma expressiva quantia para recuperar apenas uma parcela irrisória dos montantes que estão sendo cobrados via execução fiscal.

Neste ambiente de volumoso e crescente gasto público, o Estado tem que lidar com a limitação dos recursos e, portanto, com a necessidade de tomada de decisão de forma racional e de acordo com os próprios interesses dos indivíduos e da coletividade.

A hipótese testada, no caso, foi a de que a execução fiscal não se apresenta, segundo as práticas atuais, como um instrumento eficiente de arrecadação de valores pelo Estado e que a atuação seletiva e estratégica pode impactar significativamente para a melhoria desse cenário.

Para demonstrar o acerto dessa afirmativa, o presente artigo se valeu dos estudos feitos pelo IPEA e pela Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais que, com metodologias diferentes, calcularam o valor do custo do executivo fiscal para o Estado. Por caminhos distintos, chegaram à conclusão de que há uma intensa movimentação de capital humano e financeiro para resultados relativamente baixos e aquém das necessidades.

Propõe-se, então, uma atuação seletiva, que considere a viabilidade de serem recuperados os créditos por meio do processo judicial e, com igual importância, o estabelecimento de um limite mínimo para a propositura de execução fiscal, levando em consideração o custo do processo.

Num ambiente de escassez de recursos e de aumento de demanda por serviços públicos, não há nenhuma lógica em qualquer conduta de gestão pública e econômica plausível que admita

realizar gastos em montante superior do que aqueles que estejam sendo arrecadados pela Fazenda Pública. Em análise puramente racional, é evidente que qualquer execução fiscal abaixo de um montante mínimo seria uma cobrança prejudicial para o Estado que despenderia maior valor em sua cobrança do que o próprio crédito almejado,

## Referências

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

BARRETO, Aline Fleury. Execuções fiscais no Brasil: estimativas e críticas à cobrança judicial de créditos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 41, ano 37, p. 25-43, 2019.

COELHO, Beatriz. Citação direta: diferença entre citação curta e citação longa nas normas da ABNT. **Blog Metzter**. Florianópolis, 2021. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/citacao-direta-curta-longa/>. Acesso em: 10 maio 2021.

COELHO, Beatriz. Conclusão de trabalho: um guia completo de como fazer em 5 passos. **Blog Metzter**. Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/conclusao-de-trabalho/>. Acesso em: 10 maio 2021.

COELHO, Beatriz. Introdução: aprenda como fazer para seu trabalho acadêmico. *In: Blog Metzter*. Florianópolis, 2021. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/introducao-tcc/>. Acesso em: 10 maio 2021.

CNJ. **Justiça em números 2020**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 10 maio 2021.

DAVID, Tiago Bitencourt de. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. **Revista do Ministério Público do RS**. Porto Alegre, n. 67, p. 87-115, set./dez. 2010, p.89.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira. **A ineficiência da execução fiscal no estado de goiás como situação-problema na abordagem direito e políticas públicas**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2020.

DMITRUK, Hilda Beatriz (Org.). **Cadernos metodológicos: diretrizes da metodologia científica**. 5. ed. Chapecó: Argos, 2001. 123 p.

GOULART, Bianca Bez. **Análise Econômica da Litigância: entre o modelo da escolha racional e a economia comportamental**. Florianópolis, 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas programa de pós-graduação profissional em Direito, Florianópolis, 2018.

GUEDES TRIGUEIRO, Victor. A Ineficiência do Poder Judiciário como um Fator de Estímulo ao Descumprimento dos Contratos: reflexões à luz da análise econômica do direito. **Revista da PGBC**, v. 12, n. 1, 2018.

MARTINS, Everton. Artigo acadêmico: importância, como escrever e formatação na ABNT. **Blog Metzter**. Florianópolis. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/artigo-academico/>. Acesso em: 6 jul. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: juspodium, 2018.

MORAIS, Reinaldo Carvalho de *et al.* Pagando para receber?: Subsídios para uma política de cobrança da dívida ativa no setor público: resultados de pesquisa sobre o custo médio de cobrança de uma execução fiscal em Minas Gerais. **Revista Jurídica da Advocacia - Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 1/2, Jan/Dez 2008.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. 2005. Rio de Janeiro: ed. Elsevier, 2005. 553 p.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **EARL**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 122-147, jan./jun, 2012.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Execução fiscal: uma análise de custo e benefício. **Jota.info**. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/execucao-fiscal-tributario-21042021>. Acesso em: 5 jul. 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Dimensão Executiva da Macrovisão do Crédito Tributário**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas - Escola de Direito de São Paulo, 2016.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia? **Caderno Direito GV**, n. 22, p. 26, mar. 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2811/caderno%2520direito%252022.pdf?sequence=1&isAllowed=y> . Acesso em: 05 jul. 2021.

Recebido em 22 de junho de 2022.

Aceito em 11 de julho de 2023.