

DEFICIÊNCIA DA COBRANÇA FISCAL NO BRASIL COMO ESTÍMULO À SONEGAÇÃO: FALHAS E SUGESTÕES DE MELHORIA DO MODELO EM VIGOR

TAX COLLECTION DEFICIENCY IN BRAZIL AS A INCENTIVE TO TAX DODGING: THE CURRENT MODEL'S FAILURES AND SUGGESTIONS ON HOW TO IMPROVE THEM

MARCELO GUERRA MARTINS*

RESUMO

Os tributos sempre desempenharam papel relevante ao longo da história, estando envolvidos inclusive em vários episódios de resistência armada. Muitos são os exemplos nesse sentido, com destaque, no Brasil, para a Inconfidência Mineira. Porém, como sem os recursos dos tributos o Estado não opera adequadamente, o que pode colocar em risco a estabilidade da sociedade civil, essas obrigações são indispensáveis. Contudo, em respeito ao devido processo legal, a cobrança dos tributos não pagos voluntariamente deve seguir as regras da Lei 6.830/80. Ocorre que passados mais de trinta anos de sua edição, por várias razões, em altíssimo percentual as execuções fiscais no Brasil raramente conseguem atingir seu objetivo: forçar o devedor a pagar o que deve. Estima-se que apenas 5% dessas cobranças tenham bom desfecho. A baixa eficiência do sistema serve como incentivo para que mais e mais devedores deixem de cumprir suas obrigações, num

ABSTRACT

Taxes have always played a relevant role throughout History, including many episodes of armed resistance. There are several examples of this and in Brazil we highlight the revolutionary movement called "Inconfidência Mineira". However, without the resources generated by taxes, the State cannot function adequately and this places civil society's stability at risk. Therefore, these duties are indispensable. Thus, regarding the due legal process, the collection of voluntarily unpaid taxes must follow the rules set in Brazilian act 6.830/80. Even after more than thirty years of its enactment, a very high percentage of tax suit collections in Brazil, for many reasons, rarely attain their goal: to force the debtor to pay what he owes. Only an estimated 5% of these suits reach a good outcome. The system's low efficiency incentivizes more and more debtors to not fulfill their obligations, creating a true vicious circle. Besides verifying the model's various deficiencies (i.e.: holdups

* Mestre em Direito Civil e Doutor em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo; Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo; Juiz Federal junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região.
mgmartin@trf3.jus.br

verdadeiro círculo vicioso. No texto, além de serem constatadas várias deficiências do modelo (ex: demora no processamento, não localização de bens dos devedores, concessão de parcelamentos fiscais amigáveis), são sugeridos grupos de medidas, alguns inclusive com baixo custo, que se acredita serem capazes de aprimorar a eficiência das execuções fiscais no Brasil.

PALAVRAS CHAVE: Execução fiscal. Eficiência. Estímulo à sonegação. Parcelamentos fiscais.

in processing, not being able to locate debtors assets, concession of friendly installment tax payment), the present work also suggests some groups of measures, some of low cost, which we believe can improve the efficiency of Brazilian tax suit collection system.

KEYWORDS: *Collection tax suit. Efficiency. Incentive to tax dodging. Installment tax payments.*

1. INTRODUÇÃO

A repartição das despesas comuns, seja no âmbito de uma entidade privada como um condomínio, seja perante o Estado (por meio do sistema de tributação), sempre foi tema com elevadíssimo potencial para a criação de conflitos. Não obstante, tais decisões devem ser tomadas, mesmo que sob protestos de parcela dos obrigados, sob pena do objeto comum perecer, o que, em determinado grau, pode resultar numa relevante perda de bem-estar para todos os envolvidos.

No que concerne aos tributos, é bem sabida a vetusta resistência dos contribuintes em adimplirem suas obrigações. Trata-se, com efeito, de um fenômeno milenar que já implicou no desaguar de vários movimentos violentos ao longo da história, com destaque para os citados por CUNHA (2002, sem pag.): Palestina em 926 a.C.; reino de Omar entre 634 e 644 d.C.; Viena em 1519 (contra o rei Carlos I da Espanha); Inglaterra dos Stuarts (1603 a 1714); Rússia em 1708 (contra Pedro “o Grande”); colônias inglesas na América do Norte em 1773.

Nesse campo, ninguém desconhece que várias insurreições contra a imposição tributária ocorreram no Brasil, sendo a Inconfidência Mineira, de 1789, o levante mais conhecido. Em resumo, na clássica, mas sempre atual lição de BALEEIRO (1998, p. 284): “Inúmeras convulsões políticas refletiram a controvérsia em torno do sentimento de repulsa a impostos reputados injustos por um grupo social em certo momento”.

Contudo, se por um lado, arrecadar recursos é essencial à sobrevivência do Estado (e da própria sociedade civil), por outro, a expropriação de bens como resultado da inadimplência tributária não pode ocorrer de qualquer modo, ao contrário, deve ser levada a efeito sob o prisma do devido processo legal (art. 5º, LIV, da Constituição de 1988), sob pena de violação de preciosos direitos individuais como a propriedade e a liberdade para o exercício de atividade econômica.

E, no caso, o devido processo legal para a excussão de bens do contribuinte devedor é aquele inscrito na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (conhecida como Lei das Execuções Fiscais ou LEF), com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil - CPC. É somente a partir da aplicação dos preceitos constantes nessas leis que é lícito ao Estado cobrar coercitivamente seus créditos.

Entretanto, conforme será detalhado adiante, mais de trinta anos após sua edição, o meio de cobrança edificado pela LEF envelheceu, carece de vários reparos e atualizações. Ainda que leis posteriores e a própria jurisprudência tenham laborado em sua modernização, tais esforços surtiram pouco resultado em termos de eficiência do sistema como um todo.

É o que se tratará no presente texto, com fundamento e destaque para alguns postulados próprios da doutrina da Análise Econômica do Direito.

2. PANORAMA ATUAL DAS EXECUÇÕES FISCAIS EM CURSO NA JUSTIÇA FEDERAL

Considerando que, em termos gerais, há poucas fases processuais relevantes, as execuções fiscais (ao menos em teoria) deveriam atingir seu objetivo (satisfação integral da dívida) em tempo diminuto. No entanto, na prática, diversas contingências não raramente atrasam o desenrolar da execução. São identificadas a seguir apenas algumas:

1) citação: devedores não encontrados ou que sistematicamente se escondem; empresas que mudaram de endereço ou que se encontram desativadas. Tais situações implicam na necessidade da citação dar-se via oficial de justiça ou por edital, majorando sobremaneira o tempo gasto com essa fase essencial do processo.

Estudo levado a efeito pelo Conselho Nacional de Justiça, em conjunto com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (CNJ-IPEA, 2011, p. 2)¹, apurou que “em 47,4% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação”.

2) penhora: dificuldade em localização de bens penhoráveis; ausência de recursos depositados em instituições financeiras; patrimônio insuficiente ou esvaziado; necessidade de expedição de carta precatória quando os bens encontrarem-se em locais diversos do juízo da execução.

Aqui, segundo destaca o estudo CNJ-IPEA (2011, p. 7): “os executivos fiscais que tramitaram em mais de uma vara são significativamente mais demorados, e apresentam menor probabilidade de resultar em pagamento”.

3) inclusão de co-responsáveis no pólo passivo: as mesmas dificuldades indicadas nos itens acima no que tange às citações e a localização de bens.

4) defesas: ainda que, em muitos casos, os embargos ou as exceções de pré-executividade careçam de fundamentos viáveis ou sólidos, devem ser obrigatoriamente analisados, processados e decididos pelos juízes, significando, na realidade, o estacionamento de parcela das execuções fiscais, ainda que temporariamente.

Conforme o estudo CNJ-IPEA (2011, p. 2), 4,4% das execuções fiscais recebem exceções de pré-executividade e em 6,4% dos casos são apresentados embargos à execução. Dentro desse universo, apenas 7,4% das exceções são acolhidas pelos

1 Referido estudo desenvolveu-se em 2010, por meio da visita de pesquisadores do IPEA junto a 184 Varas Federais localizadas em 124 Municípios.

juizes, enquanto que 20,2% dos embargos recebem o julgamento de procedência.

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

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

Conforme o estudo CNJ-IPEA (2011, p. 02), em média, apenas “2,6% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito”.

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

3. PANORAMA DAS EXECUÇÕES FISCAIS FEDERAIS

Mesmo que seja possível saber o número absoluto de execuções fiscais ajuizadas, bem como a soma do valor total cobrado, até recentemente eram poucas as informações que pudessem gerar um perfil mais detalhado desse tipo de ação (principais exequentes, tempo aproximado de processamento, custo médio de cada execução, eficiência e resultados, etc.).

O mencionado estudo CNJ-IPEA (2011) procurou superar essa lacuna informativa. Dentre suas conclusões mais relevantes, tira-se o seguinte:

1) quanto ao pólo ativo da execução fiscal: 59,2% cabem à União Federal (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional); 36,4% cabem aos Conselhos de Fiscalização Profissional (v.g. CRM, CRO, CREA).

2) quanto ao pólo passivo da execução fiscal: 39,5% são movidas contra pessoas físicas; 60,5% foram ajuizadas contra pessoas jurídicas.

3) quanto ao objeto da cobrança: 37,3% dizem respeito a anuidades e taxas devidas aos Conselhos de Fiscalização; 27,1% são relativas a impostos federais; 25,3% correspondem a contribuições sociais federais; 10,1% têm objeto variado (v.g. multas, aforamentos, obrigações contratuais, etc.).

É importante destacar, ainda, que o valor médio das execuções fiscais em curso na Justiça Federal é de R\$ 22.507,51, sendo: R\$ 26.303,81 nas cobranças da União e R\$ 1.540,74 para os casos dos Conselhos de Fiscalização Profissional. O tempo médio de duração é de oito anos, dois meses e nove dias. Por fim, o custo médio para a Justiça Federal processar uma execução fiscal é de R\$ 4.685,39.

4. EFICIÊNCIA (RESULTADO) DAS EXECUÇÕES FISCAIS NA ÓRBITA FEDERAL

Para fins do presente trabalho, eficiência deve ser entendida como a satisfação do crédito expresso na Certidão de Dívida Ativa que instrui toda e qualquer execução fiscal, salvo nas hipóteses em que a ação for extinta por acolhimento de exceção de pré-executividade ou procedência dos embargos do devedor.

Segundo aponta o estudo CNJ-IPEA (2011, p. 2): “em 33,9% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 45% nos casos em que houve citação pessoal”.

Nesse campo, há uma brutal diferença com as informações colacionadas por MARTINS (2010, p. 238-239). A partir

de dados obtidos junto ao *site* da Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio da comparação dos valores devidos (volume total ajuizado) com o montante total arrecadado, verificou-se o seguinte:

Ano	Valor ajuizado em reais	Valor arrecadado em reais	% de sucesso
2000	114.129.083.962,01	6.255.513.387,78	5,48%
2001	123.947.873.713,18	5.293.240.330,58	4,27%
2002	158.460.044.612,83	6.831.794.231,45	4,31%
2003	192.951.792.078,29	10.013.861.421,40	5,18%
2004	237.027.915.611,81	8.076.828.106,06	3,40%
2005	295.947.017.219,93	8.810.445.479,44	2,97%
2006	376.447.594.102,14	9.617.675.553,59	2,55%
2007	459.304.684.210,50	12.892.755.484,84	2,80%
2008 (novembro)	520.044.864.384,20	11.885.154.752,68	2,28%

Do quadro acima, é possível notar que o sucesso do sistema é inegavelmente reduzido, pois, na última década, ultrapassou meros 5% do total cobrado apenas no exercício de 2000, permanecendo em patamares inferiores nos demais.

Outra constatação do CNJ-IPEA (*idem*, p. 7) é que: “quanto maior o valor da causa, mais rápido é o executivo fiscal, e maior é a probabilidade de que resulte em pagamento”. Entretanto, estudo levado a efeito por este autor na 9ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo aponta justamente o contrário, ou seja, quanto menor o valor, maior foi o êxito da execução.

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

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

GRUPO I

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

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

GRUPO II

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

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	17	21
Execuções com pagamento parcial	1	2
Execuções suspensas em face de parcelamento da dívida	10	22

GRUPO III

(100 execuções fiscais com valores entre R\$ 100.001,00 e R\$ 500.000,00)

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	2	4
Execuções com pagamento parcial	zero	zero
Execuções suspensas em face de parcelamento da dívida	3	8

GRUPO IV
(100 execuções fiscais com valores entre R\$ 500.001,00 e R\$ 2.000.000,00)

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	Zero	Zero
Execuções com pagamento parcial	1	1
Execuções suspensas em face de parcelamento da dívida	(zero)	3

GRUPO V
(100 execuções fiscais com valor superior a R\$ 2.000.000,00)

	2007	2011
Execuções com pagamento integral	1	1
Execuções com pagamento parcial	zero	1
Execuções suspensas em face de parcelamento da dívida	1	7

Considerando que o universo pesquisado por este autor restou circunscrito somente a uma vara federal, bem como se baseou em apenas 500 execuções fiscais, não se pode ter como prejudicados (nesse campo) os resultados ostentados pelo estudo CNJ-IPEA. Porém, adicionando-se as constatações acima às conclusões tiradas na obra de MARTINS (2010, p. 238-239), pensa-se que, ao menos, uma dúvida fica lançada, a indicar a necessidade de maior aprofundamento das pesquisas em torno da eficiência do sistema de execuções fiscais federais.

5. CONSEQUÊNCIAS DA BAIXA EFICIÊNCIA DAS EXECUÇÕES FISCAIS

Admitindo-se como plausíveis os índices de baixa eficácia acima anunciados, a primeira e mais óbvia consequência dessa conjuntura é o empobrecimento do tesouro público, na medida em que parte dos recursos que deveriam ter sido carreados ao fisco permanecem nas mãos dos sonegadores.

Somente na órbita federal, para o exercício de 2009, as inscrições em Dívida Ativa somavam quase um trilhão de reais, mais precisamente R\$ 827.824.998.507,62, o que corresponde a uma parcela expressiva do PIB brasileiro². Não é preciso meditação profunda para vislumbrar quantas necessidades públicas poderiam ser atendidas com tal cifra.

Tão grave quanto o empobrecimento do tesouro público, a baixa eficiência das execuções fiscais acaba por criar um círculo vicioso que se auto-alimenta, e isso ocorre a partir da percepção que inúmeros contribuintes têm acerca das deficiências do sistema, cujo sucesso, conforme assinalado, acredita-se girar abaixo de 5% em média.

É que, inserido numa ambiência muito poucas vezes amigável em termos de detenção de recursos, o ser humano que deseja obter certa comodidade (*v.g.* uma refeição, um remédio, um automóvel, uma máquina fotográfica, uma viagem, um lote de ações, etc.), usualmente age racionalmente e compara as possibilidades de aquisição que despontam diante de si, de maneira a escolher a que, em seu juízo, mais lhe agregar benefícios e utilidades, isso é, corresponder ao melhor custo-benefício.

Não se pode esquecer que, segundo há mais de dois séculos intuiu BENTHAN (1974, p. 9), os seres humanos sempre estão à mercê da dor e do prazer, elementos estes que “nos governam

2 Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos/dados_estatisticos.pdf> Acesso em 13.04.2011.

em tudo o que fazemos, em tudo o que dizemos, em tudo o que pensamos, sendo que qualquer tentativa que façamos para sacudir este senhorio outra coisa não faz senão demonstrá-lo e confirmá-lo”.

Assim, a partir do uso da racionalidade, é viável supor que as pessoas procuram minimizar a dor e maximizar o prazer, o que aproxima o pré-falado “agir racionalmente” mais do engendramento de uma estratégia qualquer para obter um prazer, a procura pela auto-satisfação, um sentimento hedonista, do que uma ação precedida de minuciosa reflexão em torno da melhor opção objetivamente considerada, pois, conforme apregoa POSNER (2007, p. 474):

as decisões, para serem racionais, não precisam ser bem pensadas no nível consciente – na verdade, não precisam ser de modo algum conscientes. Não nos esqueçamos de que ‘racional’ denota adequação de meios a fins, e não meditação sobre as coisas, e que boa parte de nosso conhecimento é tácita³.

Aplicando-se o raciocínio acima aos processos de execução fiscal, levando em conta a vetusta resistência humana ao pagamento de tributos (mencionada na introdução), conclui-se que quanto maior for a possibilidade de êxito da execução, com a retirada coercitiva de parte do patrimônio do sujeito passivo (não apenas suficiente ao pagamento do principal, mas com o acréscimo da multa e dos juros), menor será o estímulo para que o contribuinte se torne um devedor fiscal.

A recíproca é verdadeira, ressaltando-se que, segundo pondera DIAS (2009, p. 30): “O cálculo do desestímulo, porém, somente é realmente eficaz quando a técnica de dissuasão

3 Em complemento, GALVES (1967, p. 58) assevera que: “a necessidade econômica faz abstração do juízo *moral* ou *jurídico* sobre a natureza ou o objeto da necessidade: o desejo de coisas inúteis ou mesmo nocivas pode determinar atividades econômicas de produção, mercado, preços, consumo”. É o caso, por exemplo, de alguém que adquire entorpecentes, mesmo sabendo dos riscos e malefícios que a administração de tais substâncias provocam à saúde.

aplicada é capaz de levar ao resultado esperado: a redução das expectativas econômicas de modo a eliminar o benefício esperado pelo agente”.

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

Em reforço do ora afirmado, é preciso atentar que, em termos de benefício financeiro, o produto da sonegação fiscal pode ser equiparado ao resultado de um crime de apropriação indevida, uma vez que, em ambas as hipóteses, o agente extrai algo que representa uma utilidade econômica.

E, se conforme apontam COOTER e ULEN (2010, p. 476), “o criminoso racional calcula o valor esperado da apropriação indébita, que é igual ao ganho menos a pena, multiplicada pela probabilidade de ser pego e condenado”, é de se concordar que o baixo índice de êxito das execuções fiscais, serve como verdadeiro estímulo àqueles que intencionam não quitar suas obrigações fiscais.

A equação básica proposta pelos autores acima (*idem*, p. 478) possui a seguinte fórmula: $\max y(x) - p(x)f(x)$. Adaptando a fórmula para a execução fiscal, tem-se o seguinte: $g = v - p(i)$

No caso, g corresponde ao ganho obtido com o inadimplemento; v equivale ao valor não pago; p indica a pena aplicável (multa e juros) e, por fim, i espelha o índice médio de êxito das execuções fiscais.

É razoável admitir que quanto mais próximo g encontrar-se v , maior será o estímulo ao comportamento oportunista fiscal, salvo se entrarem em cena questões morais ou de consciência sobre a importância dos tributos para o sustento do país, o que, infelizmente, é raro de se fazer presente no homem médio. Nesse campo, OLIVEIRA (2010, p. 439) ressalta que: “O desejo do homem, nunca satisfeito ou superado, de ganhar sempre mais, leva-o a buscar todas as formas possíveis para evitar o pagamento de tributos que possam ser por ele devidos”.

A situação tende a permanecer mesmo que, por exemplo, a legislação preveja uma multa elevada para o ilícito, algo como 300% sobre o débito.

Nessa hipótese, a dívida por uma sonegação de R\$ 1.000.000,00 sob a ameaça de uma multa de 300% pode, em tese, resultar numa cobrança de R\$ 4.000.000,00 (valor do principal acrescido da multa). Aplicando-se a equação acima: $g = 1.000.000 - 3.000.000 \times 0,5\%$, conclui-se que g equivale a 850.000.

Em suma, na hipótese aventada, mesmo para uma multa exacerbada de 300%, o ganho final permanece próximo do valor subtraído ilicitamente. Ora, o que dizer, então, de multas mais modestas, a grande maioria dos casos?

Aliás, multas no índice de 300%, em regra, são afastadas pelo Poder Judiciário por motivo de confisco tributário (ofensa ao art. 150, IV da Constituição). Nessa linha, foi o julgamento da ADIN-MC nº 1.075-1-DF, em 17.06.1998 (relatoria do Ministro Celso de Mello, com acórdão publicado no Diário Oficial de 24.11.2006 e no Ementário nº 2.257-1). No mesmo sentido, costumam ser as decisões dos Tribunais Federais brasileiros⁴.

Logo, ao que tudo aponta, enquanto a variável i permanecer diminuta, dificilmente haverá mudanças significativas nesse cenário.

4 Anote-se, por exemplo, que o Tribunal Regional Federal da 1ª Região considerou confiscatória multa no patamar de 60% (TRF-1, 7ª Turma, autos 200438030081961, j. 01.02.2011, DJ 25.03.2011, p. 563, Rel. Des. Fed. Maria do Carmo Cardoso). Há precedentes em sentido semelhante em outros Tribunais Regionais Federais. Assim: 2ª Região (TRF-2, 3ª Turma Especializada, autos 9702362989, j. 23.06.2009, DJ 30.06.2009, p. 65, Rel. José Antônio Lisboa Neiva); 3ª Região (TRF-3, 6ª Turma, autos 200403990282111, j. 08.01.2009, DJ 16.02.2009, p. 597, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida) e 5ª Região (TRF-5, 2ª Turma, autos 9905089969, j. 11.04.2000, DJ 27.10.2000, p. 1.590, Rel. Des. Fed. Lázaro Guimarães). O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao contrário, tem sido muito mais parcimonioso na redução de multas tributárias ou mesmo no reconhecimento de seu efeito confiscatório (*v.g.* TRF-4, 2ª Turma, autos 200472020002877, j. 26.01.2010, DJ 22.04.2010, p. 597, Rel. Carla Evelise Justino Hendes). Informações obtidas nos *sites* dos referidos Tribunais.

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

Não é absurdo argumentar, nessa esteira, que os resultados pífios atingidos pelas cobranças fiscais acabem por obrigar (ou, ao menos, estimular) o fisco a, periodicamente, conceder a possibilidade de pagamento das dívidas de modo parcelado, sob multa e juros reduzidos. Talvez essa seja uma terceira consequência advinda da baixa eficiência do sistema de execuções fiscais.

Com efeito, reiteradas possibilidades de parcelar débitos ocorreram na última década, a iniciar pela Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, com a instituição do chamado REFIS e suas reedições (REFIS II ou PAES, Lei 10.684/2003; REFIS III, Medida Provisória 303, rejeitada pelo Congresso Nacional e REFIS IV, Lei 11.941/2009).

De um modo geral, há uma consolidação geral dos débitos existentes e a quitação da dívida global se opera em parcelas mensais com base num percentual da receita do devedor, ordinariamente em patamar que dificilmente será capaz de impingir um sacrifício de maior relevo ao contribuinte. Em suma, as vantagens para o devedor aderir a tais programas são inegáveis.

Existem, ainda, os denominados parcelamentos ordinários onde, em regra, o prazo para a quitação da dívida é menor, mas, em compensação, é possível ao devedor aderir ao programa a qualquer tempo, tais como: art. 10 da Lei 10.522/2002; art. 79 da Lei Complementar 123/2006 (parcelamento do SIMPLES).

Evidentemente, sem desprezar a importância desse tipo de arrecadação, o fato de sua utilização reiterada acaba por estimular o oportunismo de muitos contribuintes que, sabedores da baixa probabilidade de terem bens excutidos judicialmente a partir de um processo de execução, bem como cientes da

periódica edição de parcelamentos sob condições amigáveis, silenciosamente aguardam o melhor instante para iniciar a quitação de seus débitos, normalmente em prazo longo.

Aliás, é de se notar que o REFIS IV permitiu que os devedores em atraso com parcelamentos anteriormente firmados incluíssem na consolidação de suas dívidas os montantes devidos naqueles programas, mesmo que tivessem sido excluídos por inadimplência (art. 1º da Lei 11.941).

É paradoxal constatar que o mesmo Poder Legislativo que aprova as regras disciplinadoras dos parcelamentos é competente para editar leis que poderiam, em tese, modificar e modernizar aspectos procedimentais atinentes à execução fiscal, seja ainda na fase administrativa (de constituição do crédito), seja na órbita judicial.

De qualquer modo, o que parece fora de dúvida é que se a sociedade deseja que as duas consequências nocivas acima tratadas (empobrecimento do tesouro público e círculo vicioso de estímulo à sonegação) sejam neutralizadas, mesmo que parcialmente, é crucial a tomada de medidas capazes de aumentar a eficiência do sistema de execuções fiscais, o que inclusive poderia minorar a necessidade do Estado, na constante busca por recursos, ofertar parcelamentos em condições por demais vantajosas aos devedores.

6. MEDIDAS SUGERIDAS PARA MAJORAR A INEFICIÊNCIA DO SISTEMA

Considerando ser indispensável conferir muito maior eficiência ao sistema de execuções fiscais em vigor, sob pena de prevalecer o descrédito social em torno da única ferramenta que o Estado possui para, coercitivamente, cobrar seus créditos, a seguir são indicadas medidas que, sem embargo de outras propostas aventadas pelos mais doutos, acredita-se possam contribuir para o deslinde da questão.

1) Aumento do número de varas (com correspondente majoração da quantidade de juízes e servidores necessários para operar tais unidades), de maneira a diminuir o volume de execuções fiscais em cada vara. É de ser ressaltando que esse tipo de ação correspondeu a 34,6% do estoque em curso na Justiça Federal em 2009 (CNJ-IPEA, 2010, p. 4).

Aliás, a expressiva presença das execuções fiscais não é privilégio da Justiça Federal, destacando-se que, segundo apurado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2011, p. 7): “Dos 86,6 milhões de processos em tramitação na Justiça brasileira no ano de 2009, 26,9 milhões eram processos de execução fiscal”.

É de se supor, ao menos em tese, que a diminuição do número de execuções em cada vara seja capaz de acelerar o trâmite processual em seu conjunto, o que, em adição, pode dificultar a tomada de medidas tendentes ao esvaziamento patrimonial por parte dos devedores oportunistas que aproveitam a delonga processual para, aos poucos, transferirem bens ou negócios para outros titulares de sua confiança.

Não obstante tal medida implicar num aumento de gastos públicos, não apenas quanto às novas instalações, mas sobretudo no que tange aos pagamentos dos juízes e funcionários admitidos no quadro funcional, pensa-se ser necessário considerar que o custo médio da execução fiscal ainda encontra-se bem distante do valor médio cobrado em cada uma dessas demandas.

Conforme visto acima, em termos médios, o processamento de uma execução fiscal federal custa R\$ 4.685,39, sendo que cada uma dessas ações, também em média, busca arrecadar uma quantia bem superior, ou seja, R\$ 22.507,51. Ora, será que não valeria à pena gastar um pouco mais com cada execução, mas, em contrapartida, majorar as chances de o fisco fazer valer seu direito em tempo razoável?

Levando em conta que entre o custo do processo e o benefício esperado (em caso de êxito) há uma diferença de mais de cinco vezes, defende-se que há espaço considerável para

aumentar o número de juízes, servidores e varas destinadas ao processamento das ações de execuções fiscais.

Obviamente, até quanto esse aumento deve ocorrer, ainda mais porque seus frutos não serão imediatos, mas potencialmente esperáveis em médio prazo, é questão a demandar estudo mais aprofundado, incompatível com os limites do presente trabalho.

2) Utilização de meios eletrônicos de bloqueio de ativos financeiros, conhecidos por “sistema BACENJUD”. De fato, considerando o elevado número de execuções fiscais ajuizadas e, ainda, o fato de que apenas uma pequena porção resultará na satisfação do direito do credor, os meios eletrônicos de bloqueio de ativos financeiros podem ser muito úteis no desenlace da execução fiscal, seja para alcançar êxito, seja para arquivá-la o mais rapidamente possível.

Por primeiro, se utilizados logo no início do processo (caso o devedor citado não pague o débito ou deixe de indicar bens à penhora) tais ordens eletrônicas maximizam as chances de constrirem parte do patrimônio líquido do executado, majorando, por consequência, a possibilidade de sucesso da execução fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento, por ambas as Turmas competentes para julgamento de recursos especiais em execuções fiscais, pela possibilidade do uso do “sistema BACENJUD”, em interpretação conjugada do art. 185-A do Código Tributário Nacional; art. 11 da Lei nº 6.830/80 e arts. 655 e 655-A, ambos do CPC. Em adição, conforme decidido por aquela Corte:

O fato de a execução estar garantida por outros bens é irrelevante, considerando que o Superior Tribunal de Justiça reputa desnecessário ao uso do BacenJud o prévio esgotamento de diligências para encontrar outros bens. Veja-se o REsp 1.112.943-MA, Rel. Min. Nancy Andrighi, Corte Especial, j. 15.9.2010, pela sistemática do art. 543-C do CPC. 3. No caso, a decisão que apreciou o bloqueio de ativos financeiros data de 30.7.2009 (fl. 90, e-STJ), portanto posterior à vigência do art. 655-A do CPC. 4. Recurso especial provido (REsp 1.196.026, j. 07/12/2010, DJ 03/02/2011, Rel. Min. Mauro Campbell Marques).

Por segundo, os meios eletrônicos de bloqueio servem como eficazes elementos sinalizadores para o destino da execução. Assim, caso a ordem dada seja exitosa, o prosseguimento será de rigor. Porém, caso não atinja seu objetivo (aliás, não é raro o fato de que muitos devedores simplesmente encontrem-se fora do sistema bancário oficial), fica evidenciado, desde logo, que aquela execução fiscal muito provavelmente não resultará em satisfação do crédito.

É que, se o “sistema BACENJUD”, que atinge todas as instituições financeiras nacionais, não identificou quaisquer recursos em nome do devedor, dificilmente haverá outros bens em sua esfera patrimonial, tais como imóveis, automóveis, ações, obras de arte, pedras preciosas, etc. Ao menos é o que a experiência mostra na grande maioria dos casos.

Nessa linha, frente ao não bloqueio de qualquer ativo financeiro, o mais indicado é a remessa da execução ao arquivo, conforme prevê o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais. Com isso, os preciosos recursos materiais e humanos disponíveis no juízo serão divididos por um número menor de execuções, o que, em teoria, é capaz de acelerar o andamento processual em seu conjunto.

Evidentemente, antes do arquivamento, é conveniente que se ouça o credor para que, eventualmente, indique bens em nome do devedor a serem alcançados pela Justiça. E, se indicação houver, segue-se no processamento.

Contudo, a busca por bens fora do sistema bancário (imóveis, automóveis, jóias, quadros, etc.) deve ser realizada prioritariamente pelo credor (e não pelo Poder Judiciário, por meio de oficiais de justiça ou expedição de ofícios a órgãos diversos), uma vez que não espelham dados sigilosos, como são, por exemplo, as contas bancárias, cujo acesso depende de ordem judicial (art. 38 da Lei 4.595/64).

A maior vantagem de meios eletrônicos é o seu baixíssimo custo, pois aproveita, em regra, a rede de *internet* que, salvo raras exceções, já se faz presente em todos os fóruns, pelo menos

nos da Justiça Federal. Sequer é necessário o uso de papel ou a intervenção de oficiais de justiça.

O fato do estudo CNJ-IPEA (2011, p. 7) não ter constatado: “qualquer variação significativa entre o desempenho das varas que empregam prioritariamente o sistema Bacenjud e aquelas que o utilizam de modo apenas subsidiário” não invalida o que acima foi dito⁵. Com efeito, ainda que tais meios, em muitos casos, não consigam bloquear quantias dos devedores, o resultado negativo serve justamente como forte sinalizador para o arquivamento de tais casos, possibilitando-se a concentração dos esforços nas execuções remanescentes.

3) Unificação de hastas públicas e a instituição de “centrais de mandados”. Dado o elevado número de execuções fiscais ajuizadas, é imperioso que sejam racionalizados os meios materiais disponíveis no Poder Judiciário para o processamento de tais ações.

Assim, a experiência mostra que a prática de certos atos processuais de modo unificado, isso é, fora dos domínios das varas, tendem a majorar a eficiência do sistema, gerando inclusive economia de recursos materiais e humanos.

Nesse campo, em primeiro lugar, merece destaque as “centrais de mandados”, órgãos responsáveis pelo cumprimento de todos os mandados expedidos pelos juízes (citações, intimações, penhoras, arrestos, etc.). A concentração de tais atos em órgão único permite que a circunscrição judicial seja dividida em regiões, de maneira a que os oficiais de justiça atuem apenas dentro de certo perímetro, independentemente da vara onde estiver em curso a execução.

5 Uma possível explicação para a baixa eficácia do sistema é o usualmente longo tempo decorrido entre a constituição do crédito e o ajuizamento da execução, o que confere aos oportunistas diversas saídas para promoverem o esvaziamento patrimonial. Nessa esteira, é preciso atentar para a questão do tempo gasto pela Administração Pública com a constituição definitiva da dívida. Todavia, tal tema desborda dos estreitos limites do presente trabalho.

Evita-se, portanto, que dois ou mais oficiais de justiça dirijam-se à mesma localidade em cumprimento a mandados cujos destinatários sejam vizinhos ou encontrem-se próximos. Caso contrário, o trabalho que, sem maiores obstáculos, normalmente poderia ser ultimado por um único oficial, acabaria envolvendo desnecessariamente mais profissionais.

Também merece destaque, por motivos semelhantes aos acima declinados, a unificação dos leilões e hastas públicas, ou seja, a fixação de datas em que todas as varas de um Fórum ou até mesmo uma Subseção Judiciária realizem tais atos, sob a presidência de único magistrado especialmente designado para a tarefa.

O aumento no número de bens oferecidos, ainda mais se houver um correto agrupamento por categoria (*v.g.* imóveis, automóveis, máquinas, roupas, etc.), tende a majorar o número de interessados nas respectivas aquisições. E, por óbvio, havendo mais licitantes, a vetusta lei da “oferta e procura” costuma fazer com que os preços subam e, com isso, a satisfação integral da dívida pode ser atingida com mais facilidade.

No âmbito da Justiça Federal de São Paulo, encontram-se instaladas tanto a Central de Mandados⁶ quanto a Central de Hastas Públicas⁷.

4) Aumento dos ônus da sucumbência pelo não acolhimento de embargos ou exceções de pré-executividade. Conforme argumenta DIAS (2009, p. 66): “Quando o litigante tem consciência de que a demanda que pretende apresentar tem pouca probabilidade de êxito, o pagamento das despesas processuais tende a se tornar um poderoso óbice à apresentação”.

Logo, se houver verdadeiro risco do devedor fiscal agravar consideravelmente sua situação na hipótese do Judiciário rejeitar suas alegações (seja em sede de embargos ou exceção)

6 Resolução nº 367, de 12.03.2009, do Conselho da Justiça Federal da 3ª Região.

7 Resolução nº 315, de 12.02.2008, do Conselho da Justiça Federal da 3ª Região.

por considerá-las levianas ou meramente protelatórias (*v.g.* contrárias à jurisprudência dominante na Corte de Apelação ou em desconformidade com Súmula), acredita-se que o número de insurgências diminuirá, aliviando a carga de trabalho do Poder Judiciário.

Evidentemente, a recíproca é verdadeira, isso é, caso exista um agravamento na sucumbência do credor para as hipóteses do devedor ter acolhida sua defesa, o número de execuções fiscais infundadas (*v.g.* com Certidões de Dívidas Ativa incompletas ou ajuizadas por engano, mesmo após o contribuinte ter quitado suas obrigações) diminuirá.

Vigoram diversas prescrições no Código de Processo Civil com objetivo de desestimular a improbidade processual, com destaque para os arts. 14, 17, 18, 538 e 557. Em breve síntese, a má-conduta processual pode ensejar multas que variam de 1% a 20% sobre o valor da causa (dependendo do preceito legal aplicável ao caso).

Não obstante as várias previsões legais, MILMAN (2007, p. 294) alerta que é: “Extremamente fácil, em meio a tamanho cipoal de oportunidades, o uso abusivo dos expedientes recursais, havendo o cúmulo de a lei sobrepor sanções que têm causa idêntica – *vide* arts. 17, VIII, 538 e 557, todos do CPC”.

Infelizmente, ainda não é tradição de a Justiça brasileira impingir condenações relevantes nesse campo. Uma possível explicação para tal fenômeno é que as disposições legais não permitem a condenação do advogado, mas apenas da parte constituinte, a teor do parágrafo único do art. 17 do CPC, incluído pela Lei 10.538/2001.

Dada a proibição legal, é plausível inferir que muitos juízes não se sintam confortáveis em aplicar uma penalidade mais severa em prejuízo de alguém que não tenha diretamente dado causa a eventual improbidade processual. Aliás, a jurisprudência não deixa dúvidas acerca da impossibilidade de se condenar o advogado por litigância de má-fé:

Os danos eventualmente causados pela conduta do advogado deverão ser aferidos em ação própria para esta finalidade, sendo vedado ao magistrado, nos próprios autos do processo em que fora praticada a alegada conduta de má-fé ou temerária, condenar o patrono da parte nas penas a que se refere o art. 18, do Código de Processo Civil.” (REsp 1173848/RS)

(Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, Agravo no Resp 696.102, j. 28.09.2010, DJ 06.10.2010, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino).

Contudo, nada impede uma postura mais dura, ainda que a pena recaia sobre a parte processual. Nessa linha, alguns Tribunais, certamente incomodados com a profusão de recursos meramente protelatórios, começam a reagir contra a deletéria prática, merecendo destaque julgado da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal:

(...) III - Evidente a intenção do agravante em prolongar indefinidamente o exercício da jurisdição, mediante a interposição dos inúmeros recursos e petições desprovidos de qualquer razão e notoriamente incabíveis. IV - Litigância de má-fé: condenação do agravante ao pagamento de multa de 10% (dez por cento) e de indenização à agravada no valor correspondente a 15% (quinze por cento), ambas do valor corrigido da causa, nos termos dos arts. 14, II e III, 16, 17, IV, V e VII, 18, § 2º e 557, § 2º, todos do CPC. V - Agravo regimental improvido.

(1ª Turma, AI-AgR 610.363, j. 07.10.2008, Rel. Min. Ricardo Lewandowski).

Entende-se correta tal postura, uma vez que desestimula condutas oportunistas visando o alongamento injustificado do processo. Além do mais, nada impede que a parte prejudicada pela atuação irresponsável de seu advogado busque a reparação judicial dos respectivos danos.

Assim, com a diminuição do número de manifestações infundadas, os juízes poderão se dedicar com maior afincamento aos casos em que, verdadeiramente, existam matérias relevantes em discussão, aumentando, por conseguinte, a celeridade do conjunto de processos remanescentes.

5) Conciliação entre as partes. É sabido que a conciliação abrevia o andamento processual, ainda que as partes, via de

regra, tenham que abrir mão de receber uma parcela do que entendem devido em seu favor. No âmbito da União, de certo modo, tais expedientes vêm sendo levados a efeito por meio dos parcelamentos de dívidas (*v.g.* REFIS e suas reedições), cujo efeito é suspender o curso da execução até o adimplemento total da avença (art. 151, VI, do Código Tributário Nacional).

Em tais hipóteses, mesmo que a execução não seja extinta de plano, o fato de não possuir andamento relevante durante o período em que durar o parcelamento do débito, implica num alívio aos serviços forenses, em que pesem os reflexos negativos que os sucessivos parcelamentos podem apresentar, conforme visto acima (em suma, estimular o não cumprimento das obrigações fiscais em dia, na crença de que poderão ser quitadas no futuro sob condições amigáveis).

O notável volume de execuções aforadas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional (37,3% do total), aliado ao fato de tais cobranças ostentarem valores relativamente baixos (em média R\$ 1.450,74, pouco mais de dois salários mínimos), indica que a conciliação antes do ajuizamento da execução poderia aliviar, mesmo que em parte, o volume processual oriundo dessa fonte.

Infelizmente, tal prática não parece estar sendo cogitada por tais entidades, pois, segundo constatado pelo estudo CNJ-IPEA (2011, p. 8): “A execução fiscal vem sendo utilizada pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais como instrumento primeiro da cobrança de anuidades”.

Embora não se possa impedir os Conselhos de ajuizarem cobranças diminutas, não se pode deixar de notar que tal prática revela-se contra o princípio da economicidade⁸, uma vez que o custo médio de uma execução fiscal federal (R\$ 4.685,39) supera em quase quatro vezes o benefício econômico médio das cobranças dos Conselhos (R\$ 1.450,74).

8 A economicidade implica em verificar se foi obtida, num procedimento licitatório, a melhor proposta para a efetivação de determinada necessidade pública.

Assim, de *lege federenda*, poder-se-ia instituir a obrigatoriedade das cobranças inferiores ao custo médio da execução fiscal federal sujeitarem-se à prévia tentativa de conciliação, principalmente quando o credor for um Conselho de Fiscalização, que inclusive, dado não serem equiparados à Fazenda Pública, não dependem de prévia lei para transigirem com seus créditos.

CONCLUSÕES

1) Ainda que o procedimento estipulado pela Lei nº 6.830/80 seja relativamente simples, na prática podem se manifestar diversas contingências que, ordinariamente, atrasam consideravelmente o desenrolar da execução fiscal, com destaque para as seguintes fases processuais: citação, penhora, inclusão de co-responsáveis no pólo passivo, apresentação de defesas infundadas e hastas públicas.

2) O valor médio das execuções fiscais em curso na Justiça Federal é de R\$ 22.507,51, sendo: R\$ 26.303,81 nas cobranças da União e R\$ 1.540,74 para os casos dos Conselhos de Fiscalização Profissional. O tempo médio de duração é de oito anos, dois meses e nove dias. O custo médio para a Justiça Federal processar uma execução fiscal é de R\$ 4.685,39.

3) Quanto ao êxito das execuções fiscais federais, o estudo CNJ-IPEA (2011) o coloca num patamar de 33,9%, índice que subiria para 45% nos casos em que houve citação pessoal. O citado estudo indica, ainda, que quanto mais alto for o valor executado maior seria a chance de recebimento da dívida, o mesmo se aplicando para o tempo decorrido, que seria menor nas cobranças de valor mais expressivo.

4) Este autor tirou constatações diametralmente opostas em obra publicada (MARTINS, 2010, p. 238-239) e, ainda, em análise perpetrada em 500 cobranças em curso perante a 9ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo, quais sejam: raramente

o êxito chega ao patamar de 5%, bem como a probabilidade de pagamento integral decresce à medida que o valor cobrado sobe, o mesmo ocorrendo com o tempo do processo (quanto mais baixo o valor cobrado, mais rápido costuma ocorrer o desenlace).

5) A primeira consequência da baixa eficiência das execuções fiscais é o empobrecimento do tesouro público, na medida em que parte dos recursos que deveriam ter sido carreados ao fisco permanecem nas mãos dos sonegadores.

6) Tão grave quanto o mencionado empobrecimento, a baixa eficiência das execuções fiscais acaba por criar um círculo vicioso que se auto-alimenta, e isso ocorre a partir da percepção que inúmeros contribuintes têm acerca das deficiências do sistema, ressaltando-se que há uma relação de proporcionalidade direta entre a eficiência do sistema de cobrança por meio da execução e a disposição de muitos contribuintes para não cumprirem obrigações fiscais.

7) A equação $g = v - p(i)$, que conjuga variáveis como valor da dívida, multa aplicável, e eficiência do sistema de cobrança, reflete, em termos matemáticos, a disposição do homem médio para cumprir ou não suas obrigações fiscais. No caso, g corresponde ao ganho obtido com a sonegação; v equivale ao valor sonegado; p indica a pena aplicável (multa e juros) e, por fim, i espelha o índice de êxito das execuções fiscais.

8) É indispensável conferir muito maior eficiência ao sistema de execuções fiscais em vigor, sob pena de prevalecer o descrédito social em torno da única ferramenta que o Estado possui para, coercitivamente, cobrar seus créditos.

9) Como medidas capazes de majorar a eficiência ao sistema, indica-se as seguintes: 1) aumento do número de varas federais; 2) utilização prioritária de meios eletrônicos de bloqueio de ativos financeiros; 3) unificação de hastas públicas e a instituição de “centrais de mandados”; 4) majoração dos ônus da sucumbência pelo não acolhimento de embargos ou exceções de pré-executividade que ostentem cunho meramente protelatório; 5) tentativa de conciliação prévia (extra-judicial)

para as cobranças inferiores ao custo médio das execuções (R\$ 4.685,39), especialmente nas hipóteses em que um Conselho de Fiscalização figurar como credor.

REFERÊNCIAS

BENTHAM, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da legislação. **Os pensadores**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1974, vol. XXXIV, p. 7-74.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2009: indicadores do Poder Judiciário**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/rel_sumario_exec_jn2009.pdf> Acesso em: 25/07/2012.

CNJ-IPEA - CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA / INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal**. Comunicado IPEA n° 83, março de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf> Acesso em: 31/07/2012.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CUNHA, Aécio S. Os impostos e a história. Universidade de Brasília, texto n° 258, novembro de 2002. Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco/cpe/TD/258Nov02ACunha.pdf>>. Acesso em: 31.03.2011.

DIAS, Jean Carlos. **Análise econômica do processo civil brasileiro**. São Paulo: Método, 2009.

GALVES, Carlos. **Manual de economia política**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1967.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2010.

MILMAN, Fábio. **Improbidade processual**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. **Curso de direito tributário** (MARTINS, Ives Gandra da Silva – coord.). 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439-562.

POSNER, Richard A. **Problemas de filosofia do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Balanço geral da União–2009. Disponível em:

<http://www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos/dados_estatisticos.pdf> Acesso em 13.04.2011.

Recebido em 31/07/2012.

Aprovado em 06/12/2012.

