

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO PARÁ – CESUPA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTU SENSU EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO, POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO

FERNANDO PEIXOTO FRAGOSO FERNANDES DE OLIVEIRA

ANÁLISE ECONÔMICA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BELÉM-PA

2021

FERNANDO PEIXOTO FRAGOSO FERNANDES DE OLIVEIRA

ANÁLISE ECONÔMICA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito junto ao programa de Pós-Graduação em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Área de Concentração: Direito Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional, referente à Linha de Pesquisa Direito, Políticas Públicas e Direitos Humanos.

Orientador: Prof. Dr. José Henrique Mouta de Araújo.

BELÉM-PA
2021

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
Biblioteca do Cesupa, Belém – PA

Oliveira, Fernando Peixoto Fragoso Fernandes de.
Análise econômica da cobrança do crédito tributário / Fernando Peixoto
Fragoso Fernandes de Oliveira; orientador José Henrique Mouta Araújo. – 2021.

Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário do Estado do Pará,
Programa de Pós-Graduação em Direito, Belém, 2021.

1. Análise econômica do Direito. 2. Cobrança de tributos. 3. Processo
tributário. 4. Teoria dos jogos. I. Araújo, José Henrique Mouta. *orient.* II. Título.

CDD 341.39

FERNANDO PEIXOTO FRAGOSO FERNANDES DE OLIVEIRA

ANÁLISE ECONÔMICA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito junto ao programa de Pós-Graduação em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Área de Concentração: Direito Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional, referente à Linha de Pesquisa Direito, Políticas Públicas e Direitos Humanos.

Orientador: Prof. Dr. José Henrique Mouta de Araújo.

Orientador: Prof. Dr. José Henrique Mouta Araújo
Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA
Belém – PA

Examinadora: Profa. Dra. Juliana Rodrigues Freitas
Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA
Belém – PA

Examinador Externo: Prof. Dr. Paulo Mendes de Oliveira
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP
Brasília – DF

Belém, ___ de agosto de 2021

Avaliação: _____

BELÉM-PA

2021

Dedico este trabalho a memória de meu querido avô.

Seu amor pela academia e por sua família sempre serão fonte de minha inspiração.

Que Deus o tenha!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo dom da vida e por todas as bênçãos que diariamente despeja sobre minha vida.

Agradeço a meus pais por terem me ensinado a valorizar o estudo e o trabalho.

Agradeço a Alessandra, minha esposa, pelo apoio incondicional e pela compreensão, ante as ausências que foram necessárias para dar conta do presente trabalho.

Um especial agradecimento ao meu orientador, Prof. Dr. José Henrique Mouta Araújo, sem seus estímulos constantes e incansáveis, certamente, não teria conseguido chegar até este ponto.

Agradeço a todos os professores do PPGD do CESUPA, pessoas brilhantes que tive oportunidade de conhecer.

Agradeço ao amigo Helder Fadul Bitar e, novamente, ao meu pai, Francinaldo Oliveira, pela ajuda na revisão ortográfica e metodológica do texto.

Agradeço, ainda, a um sem-número de pessoas que deixo de nomear, não por falta de importância de cada colaboração com a empreitada, mas sim para não ser injusto e pelo medo de esquecer algum nome importante.

A teoria (dos jogos estratégicos) explica como, paradoxalmente, em uma interação, duas pessoas podem, racionalmente, optar por uma estratégia desvantajosa para ambas. O direito oferece um conjunto de regras cuja missão aparente é evitar essas consequências (MACKAAY; RUSSEAU; 2015, p. 21)

RESUMO

Esta dissertação de mestrado propõe um estudo sobre a efetividade das vias de cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa. Tem-se, por objetivo, desenvolver alterações na política pública de cobrança do crédito tributário, juridicamente possíveis, que sejam aptas a alterar o atual cenário de lentidão e inefetividade da cobrança do crédito tributário constituído em dívida ativa. Para tanto, foi utilizado o método da Análise Econômica do Direito, com destaque para a aplicação da Teoria dos Jogos Estratégicos, com vistas a formatar um modelo teórico suficientemente preciso e que, do ponto de vista descritivo, permitisse a compreensão do fenômeno da lentidão e inefetividade da cobrança dos créditos tributários inscritos em dívida ativa e, do ponto de vista normativo, fosse suficiente para formular prescrições de alteração do regramento jurídico vigente, em observância aos limites impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro à atuação estatal, aptas a reduzir a lentidão e a inefetividade da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa.

Palavras-chave: Análise Econômica do Direito. Cobrança de tributos. Processo Tributário. Teoria dos Jogos.

ABSTRACT

This master's thesis proposes a study on the effectiveness of the ways of collecting the tax credit registered in active debt. It aims to develop viable modifications for the tax enforcement policy, that are cable to change the current scenario of slowness and ineffectiveness in the collection of tax credits constituted in active debt. For that, the method of Economic Analysis of Law was used, with emphasis on the application of Theory of Strategic Games, in order to format a sufficiently precise theoretical model, which, from the descriptive point of view, would allow the understanding of the phenomenon of slowness and ineffectiveness of the collection of tax credits registered in active debt and, from the normative point of view, it was sufficient to formulate prescriptions for alteration of the current legal regulation, in compliance with the legal limits imposed by the Brazilian legal system to state action, able to reduce the slowness and the ineffectiveness of collecting the tax credit registered in active debt.

Keywords: Game Theory. Law and Economics. Tax enforcement. Tax Litigation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREVIATURA/SIGLA	SIGIFICADO
ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AED	Análise Econômica do Direito
AgRg no REsp	Agravo Regimental no Recurso Especial
CDA	Certidão de Inscrição em Dívida Ativa
Covid-19	Coronavirus Disease 2019
CTN	Código Tributário Nacional
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EC	Emenda Constitucional
HC	Habeas Corpus
LEF	Lei de Execução Fiscal
MS	Mandado de Segurança
Pet	Petição
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Projeto de Lei
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJE-PA	Tribunal de Justiça do Estado do Pará

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 A IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES CONSTITUCIONAIS QUE ATUAM COMO VETORES NORMATIVOS PARA CONSTRUÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRA.....	22
2.1 O PAPEL DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, ENQUANTO VETORES NORMATIVOS NA (RE)FORMULAÇÃO DE NORMAS IMPLEMENTADORAS DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.	24
2.2 OS VALORES CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM A POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EFICIÊNCIA, DEVIDO PROCESSO LEGAL E DIGNIDADE HUMANA.	30
2.3 A IDENTIFICAÇÃO DE UM VETOR NORMATIVO, A PARTIR DA CONFORMAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA EFICIÊNCIA E DA DIGNIDADE HUMANA, PARA A REFORMULAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.	58
3 A MODELAGEM DOS INTERESSES ENVOLVIDOS NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA, SEGUNDO A TEORIA DOS JOGOS.	63
3.1 ANÁLISE DA CONJUNTURA MACROECONOMICA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.	77
3.2 A MODELAGEM DA INTERAÇÃO ENTRE SUJEITOS ATIVOS DA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA E O DEVEDOR DE TRIBUTOS, SEGUNDO A TEORIA DOS JOGOS.....	94
4 A REFORMULAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PAUTADA NOS VALORES DE EFICIÊNCIA, DEVIDO PROCESSO LEGAL E DIGNIDADE HUMANA, MEDIANTE A INTRODUÇÃO DE ESTÍMULOS ECONÔMICOS AO ADIMPLENTO TRIBUTÁRIO.	102
4.1 A INTRODUÇÃO DE MECANISMOS DE DISSUAÇÃO, COMO FORMA DE ESTIMULAR A CONDUTA DE PAGAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDAMENTE CONSTITUÍDO.	105
4.2 A INTERNALIZAÇÃO DO DEVER DE CUMPRIR COM AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS POR PARTE DOS DEVEDORES DE TRIBUTOS E O RESGATE DA CONFIABILIDADE POR PARTE DO ENTE PÚBLICO.	129
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	134
REFERÊNCIAS	141

APÊNDICE A – LISTAGEM DOS PROCESSOS PARTICIPANTES DA 4ª SEMANA DA CONCILIAÇÃO FISCAL DO TJPA.	170
APÊNDICE B – LISTAGEM DOS PROCESSOS COMPONENTES DA AMOSTRA ESTUDADA	180

1 INTRODUÇÃO

A reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário regularmente constituído, isto é, aquele já inscrito em dívida ativa, mediante a introdução de mecanismos que viabilizem a obtenção de resultados mais eficientes para tal cobrança, no Brasil, encontra limitações de ordem jurídica e de ordem econômica.

Em matéria tributária, tem-se que o escopo da intervenção do Estado no patrimônio privado é limitado, do ponto de vista jurídico, pelos direitos fundamentais de primeira dimensão, constitucionalmente assegurados aos indivíduos, que, conforme Stohrer (2012, p. 1706), no Brasil, protegem os particulares da intervenção estatal em suas liberdades individuais e em sua propriedade.

Por outro lado, a conjuntura econômica brasileira, enquanto realidade fática, opõe dificuldades cíclicas de cunho prático para que o Estado Brasileiro obtenha a satisfação do crédito tributário constituído em dívida ativa pelas vias coercitivas disponíveis, qual seja: a via judicial, através do processo de execução fiscal.

O cenário de crise econômica atual, decorrente da pandemia da *Coronavirus Disease 2019* (COVID-19), a título ilustrativo, representa obstáculo de ordem prática à promoção de meios mais eficientes de cobrar o crédito tributário regularmente constituído, pelo fato, empiricamente verificável, de que os brasileiros, em relação ao período pré-pandemia, se encontram, em termos econômicos, com menor poder aquisitivo ou, em termos jurídicos, demonstram menor capacidade contributiva.

A título ilustrativo, foram registradas quedas sucessivas no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, nos últimos dois trimestres do ano de 2020, bem como no primeiro trimestre do ano de 2021, (IBGE, 2021), e, ainda, a redução no número de vagas de trabalho formal (IBGE, 2020a; IBGE, 2020b, p.1), e, ainda, a redução do poder de compra dos trabalhadores assalariados (IPEA, 2020, p.3)¹.

Todavia, apesar das limitações jurídicas e econômicas existentes, parte-se do pressuposto de que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário devidamente constituído é objetivo institucionalmente desejável, tanto do ponto de vista jurídico quanto do ponto de vista econômico.

¹ As premissas sobre a redução da capacidade contributiva dos brasileiros serão desenvolvidas na subseção 3.1, onde se avaliarão dados da macroeconomia relacionados à cobrança do crédito tributário, com o objetivo de extrair informações para a modelagem das interações entre o Fisco e os Devedores de Tributos, no Brasil atual.

O constituinte derivado (BRASIL, 1998), por meio da promulgação da Emenda Constitucional 19, de 04 de junho de 1998 (EC 19/1998), explicitamente impôs ao Estado Brasileiro o dever jurídico de eficiência no exercício de suas atribuições, inclusive àquelas exercidas pela chamada Administração Pública Tributária, que realiza cobrança de tributos no Brasil, mediante a inclusão textual de tal princípio no Art. 37, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88).

Do ponto de vista econômico, por outro lado, a obtenção de resultados eficientes na cobrança dos tributos regularmente constituídos atua no sentido de prover recursos financeiros para que o Estado Brasileiro desenvolva suas competências e no sentido de corrigir distorções de mercado introduzidas pelo inadimplemento tributário.

Da forma como está atualmente delineado o arranjo institucional brasileiro, a receita derivada decorrente da tributação é a principal fonte de custeio da atividade financeira do Estado Brasileiro (GARCIA, 2018, p. 309), que utiliza os recursos dela provenientes para executar as Políticas Públicas necessárias ao desenvolvimento das competências a ele outorgadas pelo texto constitucional brasileiro.

Por outro lado, a obtenção de resultados eficientes na cobrança do crédito tributário regularmente constituído, no que tange aos efeitos econômicos percebidos pelos particulares, tem o condão de corrigir eventuais desequilíbrios de mercado, decorrentes do inadimplemento do crédito tributário².

Do ponto de vista arrecadatória, a cobrança do crédito tributário devidamente constituído, no Brasil, apresenta duas deficiências centrais³, quais sejam: 1- A lentidão, no sentido de que a recuperação dos valores inscritos em dívida ativa por parte do sujeito ativo da relação jurídica tributária, quando bem sucedida, é frequentemente precedida de procedimento judicial relativamente moroso; 2- A relativa inefetividade, no sentido de que os valores efetivamente recuperados, quando comparados ao montante total do crédito tributário inscrito em dívida ativa representam frações irrisórias de tal montante total.

² Tome-se por exemplo o seguinte cenário hipotético: A empresa “x” e a empresa “y” são concorrentes. Em decorrência de suas atividades, ambas as empresas auferem faturamento semelhante. A empresa “x” não realiza voluntariamente o pagamento de tributos, enquanto a empresa “y” realiza o pagamento da integralidade de suas obrigações tributárias. Em tal cenário, a empresa “x”, quando comparada a empresa “y”, acaba por obter resultados financeiros mais vantajosos, em decorrência, não de seus esforços, mas da inadimplência tributária. A cobrança eficiente dos tributos da empresa “x”, por parte do Estado, nessa situação hipotética, teria a função de reestabelecer a isonomia entre os concorrentes.

³ Sobre o desenvolvimento do raciocínio acerca das premissas de lentidão e relativa ineficácia do atual arranjo institucional relativo à cobrança do crédito tributário devidamente constituído em dívida ativa, confira a seção 3.1.

Em primeira análise, pode-se inferir que a lentidão e a relativa inefetividade da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, no Brasil, seriam possivelmente decorrentes de: A) Uma legislação tributária tecnicamente mal elaborada ou mal aplicada nas relações de direito material, havidas entre o Fisco e o Devedor de Tributos⁴; B) Uma legislação processual tributária tecnicamente mal elaborada ou mal aplicada nas relações de direito processual havidas entre o Fisco, o Estado Juiz e o Devedor de Tributos; C) Uma conjunção total ou parcial dos dois fatores.

Dada a vastidão do tema e da existência de inúmeras possibilidades de abordagem para a análise científica, dentro e fora da ciência jurídica, acerca dos mecanismos de prover maior eficiência à Política Pública Tributária Brasileira, no que tange à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, faz-se necessário delimitar a abordagem científica que se pretende realizar no presente trabalho, o chamado recorte temático.

É razoável que se formem, como de fato se formaram, linhas de pesquisa em Direito que estudam a problemática da lentidão e a ineficácia da cobrança do crédito tributário em seus aspectos de direito material e de direito processual.

Ao presente estudo, todavia, interessa, em maior escala, a vertente processualista, não porque há menor relevância dos fenômenos de direito material, mas sim, porque, em levantamento bibliográfico preliminar, constatou-se a existência de maior desenvolvimento de pesquisas acadêmicas acerca da vertente relacionada ao direito material e certa carência de estudos acerca da dimensão processual do tema.

Em termos quantitativos, verifica-se que parte significativa da produção acadêmica em Direito voltada ao tema, atualmente, trata das questões relacionadas às nuances de direito material tributário.

No Brasil, os estudos dos adeptos da escola do construtivismo-lógico-semântico, inaugurada por Paulo de Barros Carvalho, a partir dos ensinamentos de Lourival Vilanova, conforme apontam Mendonça e Pacobahyba (2015, p. 43-44), formam extensa bibliografia nacional acerca da adequada elaboração e aplicação das normas de direito material tributário, bem como das consequências de suas respectivas hipóteses de inadequação.

⁴ Optou-se pela utilização do vocábulo devedor de tributos para se referir genericamente tanto ao contribuinte quanto ao responsável tributário, que são os possíveis sujeitos passivos da relação jurídica tributária, em situação de inadimplência face a suas obrigações tributárias principais, ou seja, aquelas obrigações oriundas da lei que impõe o dever de pagar exação pecuniária em favor do Fisco. Entendeu-se que a diferenciação entre a figura do contribuinte e do responsável tributário, no contexto da presente análise, é dado irrelevante, uma vez que a preocupação central do presente trabalho é relativa ao sujeito que está em situação de inadimplência perante o fisco em relação a tributos cujo o dever de pagar lhe é juridicamente atribuído de maneira regular.

Em relação à elaboração e à aplicação das normas de direito material tributário, no âmbito da Análise Econômica do Direito (AED), também existe vasta literatura, tanto no cenário internacional, como, por exemplo, no trabalho de Richard Posner e de Robert Cooter e Thomas Ulen, quanto no panorama nacional, onde se destacam, como trabalhos de maior tomo e profundidade, aqueles da lavra de Cristiano Carvalho, Agostinho do Nascimento Netto e Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, que, respectivamente, escreveram as obras: Teoria da Decisão Tributária; Análise Econômica do Direito à Elisão Fiscal; e A Análise Econômica do Direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário.

Em contrapartida, a dimensão processual do tema da lentidão e inefetividade das vias coercitivas de cobrança de tributos parece relativamente menos explorada academicamente, quando comparada ao estudo das relações de direito material, em especial no que tange aos adeptos da utilização do método da AED.

Todavia, embora não dedicadas exclusivamente aos meios coercitivos de cobrança do crédito tributário, há de se destacar que, no panorama nacional, desde o estudo inaugural de Jean Carlos Dias, existe relevante produção acadêmica sobre a aplicação da AED para o estudo do Direito Processual Civil, com obras de tomo produzidas, por exemplo, por Luiz Fux e Bruno Bodart, por Rafael Sirangelo de Abreu e por Guilherme Pignaneli que, respectivamente, escreveram as obras: Processo Civil e Análise Econômica; Incentivos Processuais; e Análise Econômica da Litigância.

Faz-se necessário, entretanto, ressaltar que há um aspecto do direito material tributário que interessará ao presente estudo, qual seja, aquele referente às normas de direito material que estabelecem as consequências do inadimplemento do crédito tributário ao devedor, o chamado direito tributário penal.

Para a realização do presente estudo, optou-se por utilizar o ferramental teórico da Análise Econômica do Direito. A AED é vertente interdisciplinar do estudo do fenômeno jurídico, que utiliza o método científico próprio das ciências econômicas para analisar o comportamento de sujeitos, em seus aspectos juridicamente relevantes.

Faz-se necessário ressaltar que existem outras abordagens interdisciplinares possíveis para a análise do direito, mediante a utilização de lógicas oriundas de outras ciências, como a psicologia, a sociologia, a ciência política ou, mesmo, a chamada neurociência, com vistas à compreensão do ser humano e seus comportamentos.

Todavia, a opção pela AED se justifica em razão de que tal método permite uma melhor descrição e prescrição do comportamento humano relacionado à tomada de decisões, em um ambiente de escassez de recursos, onde sujeitos racionais tomam decisões, no intuito de maximizar a utilidade esperada, levando em consideração os incentivos existentes.

Originária do pragmatismo jurídico norte americano, a AED consiste em um movimento teórico que preconiza a aplicação do método econômico como ferramental analítico para dar conta da compreensão das consequências das normas jurídicas na realidade concreta.

O prisma teórico escolhido, qual seja, o da AED, tem como fundamento a adoção da teoria da escolha racional, segundo a qual, os destinatários das normas jurídicas tendem a se comportar como sujeitos racionais, situados em um ambiente de escassez de recursos, cujas escolhas são orientadas para maximização de seus próprios interesses, mediante a avaliação dos estímulos positivos e negativos existentes e suas preferências pessoais (DIAS, 2019, p.157-158).

A partir da adoção de tais premissas, a AED possibilita a criação de modelos analíticos teóricos, cuja finalidade é a de viabilizar a compreensão do comportamento dos indivíduos face aos fenômenos jurídicos, permitindo a descrição do comportamento humano frente a um determinado conjunto normativo e a prescrição de formas de alteração de tais comportamentos.

A AED, enquanto ferramental analítico, permite a realização de dois tipos distintos de análise: A positiva, que se destina à descrição dos arranjos institucionais e às prováveis consequências da adoção de determinado arranjo institucional na conduta dos agentes; a normativa, que se dedica a indicar qual arranjo institucional é mais adequado à concretização de dado vetor normativo (GICO JR., 2019, p.16).

Para Mackaay e Russeau (2015, p.667), a AED normativa possui três níveis de análise, intimamente ligados entre si, sendo o primeiro nível destinado a analisar as possíveis consequências de uma possibilidade normativa; o segundo nível, destinado a compreender os fundamentos que motivam a existência de uma determinada norma jurídica e o terceiro nível, relacionado à identificação da possibilidade normativa mais desejável.

Sendo assim, uma vez que estabelecidos os valores que informam a cobrança do crédito tributário, notadamente a eficiência, o Princípio da Dignidade Humana e o Princípio do Devido Processo Legal, a AED normativa, mediante a análise das possíveis consequências das alterações na legislação aplicável, pode orientar a escolha pela política pública que atinja os resultados que melhor concretizem tais valores, do ponto de vista concreto, dada as limitações da realidade fática.

Desta forma, através da AED é possível se obter soluções para o problema da lentidão e ausência de eficácia da cobrança do crédito tributário, que sejam, simultaneamente, eficientes do ponto de vista da arrecadação tributária e que resguardem a proteção dos direitos fundamentais de cunho individual.

Ou seja, ao que nos parece, apresenta o ferramental metodológico adequado e suficiente para instrumentalizar tal estudo e obter respostas às questões norteadoras, relevantes à descrição do atual arranjo institucional da cobrança do crédito tributário regularmente constituído e à prescrição de possíveis alterações em tal cenário.

Neste sentido, verifica-se a íntima relação da AED, enquanto método, com o objeto de análise do presente trabalho, uma vez que a escolha por sua utilização permite uma melhor possibilidade de descrição do comportamento humano, face ao conjunto de normas que compõe a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário e a prescrição de possíveis alterações legislativas para estimular, em última análise, a satisfação do crédito tributário devidamente constituído.

É importante ressaltar que não se ignora que a tributação é um fenômeno multifacetado, e que é possível a investigação de tal fenômeno através da utilização de outras lógicas parciais⁵, que não aquelas próprias do Direito ou da Economia, provenientes de outros campos do saber humano, para a compreensão do tema proposto, que possivelmente trariam suas próprias contribuições ao seu entendimento, todavia, para os fins a que se destina o presente trabalho, entende-se que a AED apresenta adequação metodológica ao presente estudo, em razão de sua aplicabilidade.

No intuito de melhor compreender a Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, utilizar-se-á, como lente, a teoria dos jogos, que consiste em um modelo de análise da tomada de decisões estratégicas dos sujeitos racionais, com larga aplicação nos campos da ciência econômica, que, em um contexto de escassez de recursos, na qual os sujeitos

⁵ É fato que as neurociências, a história, a geografia, a ciência política, a antropologia, a sociologia, a linguística, a psicologia e outras ciências relacionadas à compreensão dos fenômenos humanos, bem como a filosofia, se incorporadas ao pensamento jurídico, poderiam ampliar o escopo do estudo da tributação, trazendo novas dimensões de compreensão do tema. Todavia, a incorporação de tais saberes, em uma pesquisa comprometida, não pode ser realizada em medida rasa, mas sim necessita de um grau de aprofundamento teórico e reflexão crítica, a respeito de linhas de pensamento distintas, que, em trabalho de único tomo, se tornaria tarefa demasiadamente árdua, quicá à beira do impossível. Assim como um mapa é útil quando apresenta grau de detalhamento, portabilidade e compreensibilidade equivalentes, a pesquisa científica só é útil na medida que possibilita a compreensão de um dado fenômeno com robusta substância e grau de certeza científica. É a questão da proporcionalidade entre fins e meios, se o entendimento do estudo científico se torna mais complexo que o objeto do estudo em análise, perde-se a utilidade do trabalho.

interagem entre si, tem-se que tomar decisões com vistas a maximizar seus próprios ganhos (BORGES et al., 2017, p. 226-227).

As interações estratégicas havidas entre dois ou mais sujeitos, no contexto de tal teoria, são denominados jogos e representam as situações fáticas onde as ações de um determinado indivíduo, seja ele uma pessoa natural ou jurídica, afetam o resultado das escolhas de outros indivíduos (FIANI, 2009, p. 1).

Os jogos, a depender do caso em análise, podem revelar situações de cooperação, onde a ação de um sujeito, no intuito de beneficiar a si próprio, produz resultado positivo em relação interesse de um jogador, ou de competição, onde a ação de um indivíduo, no intuito de maximizar suas preferências, acaba por prejudicar os interesses do sujeito com o qual ele está interagindo.

A aplicação da teoria dos jogos, mediante a criação de modelos lógicos, que tem como finalidade a descrição do cenário hipotético e a previsão das escolhas racionais que cada indivíduo tomará em situações fáticas em que eles estejam cooperando ou competindo entre si, observadas as regras aplicáveis a cada tipo de interação, com o objetivo de maximizar seus próprios interesses (OLIVEIRA JUNIOR, 2012, p. 166).

Por se tratar de uma teoria que permite a predição do comportamento humano, conforme Mackaay e Rousseau (2015, p.44), a teoria dos jogos constitui área de interesse das ciências sociais, notadamente, para o Direito, para a Economia, para a Ciência Política e para a Sociologia.

Em outras palavras, a teoria dos jogos, partindo da presunção de que os seres humanos e suas organizações coletivas, quando tomam suas decisões, tendem a se comportar como sujeitos racionais, que possuem gostos e preferências próprios, os quais buscam satisfazer, permitindo prever a escolha que os indivíduos tomarão em possíveis situações de interação interpessoal, mediante a análise das consequências das possíveis escolhas de cada sujeito ou entidade participante da interação.

No que tange à dinâmica da cobrança de tributos, a teoria dos jogos pode ser aplicada para prever, por exemplo, o comportamento do Devedor de Tributos face a possíveis alterações legislativas que venham a reformular a política pública tributária, tomando como base a análise das predileções de cada um dos envolvidos, Fisco e Devedor, bem como as consequências de cada possível ação a ser adotada⁶.

⁶ As premissas para a aplicação da teoria dos jogos na cobrança de tributos serão desenvolvidas na seção 3.

Quando utilizada como ferramenta, a Análise Econômica do Direito, aplicada à Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de tributos, a teoria dos jogos possibilita realizar a modelagem do cenário fático no qual ocorre a interação estratégica, a avaliação das possíveis interações entre os jogadores, neste caso o Estado e os Devedores de Tributos, e a previsão das prováveis escolhas que cada jogador tomará⁷.

Há necessidade de realizar, ainda, um segundo recorte temático, para ressaltar que, uma vez que o presente trabalho irá se centrar sobre a vertente procedimental da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, não será objeto do presente, o estudo do processo administrativo tributário, uma vez que se pretende avaliar a cobrança do crédito tributário já efetivamente constituído em dívida ativa, ou seja, quando já finalizado processo administrativo tributário, que tem por escopo a constituição do crédito.

Desta forma, o presente trabalho tem como objetivo geral propor alterações na Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, compatíveis com a ideia de proteção dos direitos fundamentais de primeira geração, que sejam aptas a alterar o atual cenário de lentidão e inefetividade.

Neste sentido, a presente dissertação não tem a pretensão de ser um trabalho sobre o método da AED, mas sim um trabalho desenvolvido a partir da utilização da perspectiva dogmática. Não se trata, portanto, de um estudo descritivo ou introdutório sobre a AED⁸, mas sim de uma proposta de aplicação do método ao Direito brasileiro.

Em última análise, a presente dissertação visa responder ao seguinte problema de pesquisa: A reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, mediante a introdução de incentivos ao adimplemento da obrigação tributária, que respeitem a concepção atual de Dignidade Humana e direito ao Devido Processo Legal, é capaz de prover maior eficiência à arrecadação tributária?

⁷ A aplicação da teoria dos jogos, no caso da cobrança de tributos, permite a representação gráfica, sistematizada, dos prováveis resultados das possíveis consequências da conduta de cada um dos sujeitos envolvidos na cobrança de tributos. Em relação ao Devedor é possível delimitar a utilidade para ele da conduta de pagar ou não pagar o tributo, em cenários reais ou hipotéticos, imaginando possíveis condutas a serem adotadas pelo fisco. De modo semelhante, em relação ao Fisco, é possível avaliar a utilidade da adoção de diferentes formas possíveis de cobrança de tributos, indicando em quais situações é provável que o contribuinte opte por realizar o pagamento do tributo. Em suma, a contribuição da teoria dos jogos para a análise do fenômeno da cobrança de tributos é a possibilidade de aplicar tal teoria para avaliar a situação de interdependência dos comportamentos do Fisco e do Devedor de tributos e indicar as situações onde potencialmente ocorrerá o efetivo pagamento do crédito tributário.

⁸ Para uma introdução ao estudo da Análise Econômica do Direito, com aplicações para o Direito Brasileiro, Cf. TIMM, Luciano Benetti. Direito e Economia no Brasil: Estudos sobre a análise econômica do direito. 3ª. Ed. São Paulo: Foco, 2019

Para elaboração do presente trabalho, partiu-se da hipótese de que: Sim, a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, mediante a introdução de incentivos ao adimplemento da obrigação tributária, que respeitem a concepção atual de Dignidade Humana e o direito ao Devido Processo Legal, é capaz de prover maior eficiência à arrecadação tributária.

Três questões, ao menos, devem nortear o pesquisador que pretende abordar o tema de maneira séria e comprometida, quais sejam: A) Por que a cobrança coercitiva de tributos é lenta e ineficaz? B) O que pode ser feito para reduzir a lentidão e ineficácia da cobrança coercitiva de tributos? ; C) Quais possíveis soluções são juridicamente compatíveis a proteção dos direitos fundamentais de primeira geração tutelados pelo ordenamento jurídico brasileiro?

A presente pesquisa, portanto, utilizará AED em sua vertente descritiva, com vistas a descrever o atual arranjo institucional ligado ao exercício da cobrança do crédito tributário devidamente constituído, a chamada AED positiva, e em sua vertente prescritiva ou, simplesmente, AED normativa, com vistas a prescrever alterações no arranjo institucional relativo à Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário constituído em dívida ativa.

No que tange à classificação da pesquisa acadêmica realizada com vistas à elaboração do presente trabalho, do ponto de vista metodológico, pode-se dizer que a pesquisa realizada foi bibliográfica, uma vez que foram consultadas e referenciadas obras da literatura especializada, e documental, uma vez que foram obtidas informações relevantes à resposta do problema de pesquisa, mediante a consulta a documentos produzidos, em sua maioria, por órgãos públicos brasileiros.

Durante a realização da pesquisa bibliográfica, mediante o levantamento de dados provenientes da literatura especializada, foram consultados, principalmente, livros de relevância científica reconhecida e artigos científicos publicados em revistas científicas especializadas.

Já a pesquisa documental foi realizada através da leitura do texto da CFRB/88 e da Lei 6.830/80, a chamada Lei de Execução Fiscal (LEF), e outros documentos obtidos de fontes oficiais, com o intuito de obter informações e dados secundários.

Adotou-se método dedutivo, para possibilitar uma melhor inteligência dos dados obtidos, buscando uma resposta ao problema de pesquisa, a partir de análises de cenários hipotéticos específicos, extrapolando os resultados obtidos para os casos hipotéticos avaliados, no sentido de os generalizar.

No que tange à sua sumarização, a presente dissertação está disposta em 5 (cinco) seções, sendo: uma seção de introdução, três seções de desenvolvimento e uma seção onde serão expostas as considerações finais.

A primeira seção terá como objetivo específico identificar o vetor normativo aplicável ao processo de cobrança de tributos no Brasil, mediante a análise da Constituição Federal, da legislação infraconstitucional, da jurisprudência e da doutrina especializada, a partir da conformação dos valores inerentes ao princípio da eficiência, Princípio do Devido Processo Legal e Princípio da Dignidade Humana.

A segunda seção terá como objetivo específico descrever, a partir da teoria dos jogos estratégicos, as interações havidas entre os sujeitos envolvidos na cobrança do crédito tributário, notadamente, sujeitos ativos e sujeitos passivos e julgadores, delineando os prováveis cursos de ação adotados por cada um deles, dada a atual situação.

A terceira seção será destinada a propor modificações no arranjo institucional relativo à Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de crédito tributário inscrito em dívida ativa, no sentido de viabilizar maior conformidade do cenário fático com o vetor normativo identificado para a cobrança do crédito tributário, mediante a introdução de alterações na estrutura de incentivos para a tomada de decisão por parte dos agentes.

2 A IDENTIFICAÇÃO DOS VALORES CONSTITUCIONAIS QUE ATUAM COMO VETORES NORMATIVOS PARA CONSTRUÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRA

A AED se apresenta como ferramental teórico ímpar para o estudioso do Direito. Isto porque, a utilização do método econômico para a compreensão de fenômenos jurídicos permite, com certa precisão, prever as prováveis consequências das normas jurídicas no mundo fenomênico.

Em especial, a reformulação de políticas públicas, como a Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, pode se valer da análise das prováveis consequências sociais decorrentes de possíveis alterações no arranjo institucional, como forma de orientar a escolha pela possibilidade de alteração normativa que terá a maior probabilidade de obtenção de resultados socialmente desejados.

Faz-se importante salientar que, por política pública, designamos os “[...] programas de ação governamental, em cuja formação há um elemento processual estruturante[...]” de cunho social (BUCCI, 2013, p. 55), isto é, um conjunto de atividades exercida de maneira coordenada pelo Poder Público, com a finalidade atingir um determinado objetivo de interesse coletivo.

Sob este prisma, a Política Pública Tributária, de maneira imediata, está relacionada à atividade “[...]de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. [...]” (RIBEIRO; CASTRO, 2013, p. 5), ou, em outras palavras, com a atividade de suprir as necessidades orçamentárias dos cofres públicos.

Menezes (2017, p. 123), ao realizar revisão bibliográfica a respeito do conceito de política pública tributária, acrescenta que o sistema de arrecadação tributária, enquanto política pública, além de prover fonte de custeio das demais atividades realizadas pelo Estado, é voltada à consecução dos objetivos fundamentais da República, consignados no Art. 3º da CRFB/88, em especial o de reduzir as desigualdades sociais.

Pois bem, o objeto de estudo da AED é a norma jurídica, mas não no sentido de abordagem próprio da ciência jurídica, mas sim no sentido de que o método se propõe a avaliar a conduta racional que será adotada pelo destinatário da norma, consideradas suas preferências pessoais e os demais estímulos que influenciam em sua tomada de decisão (DIAS; PEREIRA, 2021, p. 22).

Sob este aspecto, tem-se que a AED é uma teoria consequencialista⁹ sobre a norma jurídica, enquanto seu objeto de estudo, uma vez que se preocupa em conhecer as consequência ou possíveis consequências de dada norma jurídica no contexto social, no intuito de prover uma previsão acerca do comportamento esperado dos destinatários da norma jurídica, após sua efetiva implementação no mundo dos fatos.

Ocorre, todavia, que a AED, enquanto mecanismo de tomada de decisões que influenciarão na formulação ou reformulação de políticas públicas¹⁰, não deve ser utilizada de maneira isolada dissociada dos saberes próprios da ciência jurídica, sob pena de se produzirem respostas corretas do ponto de vista econômico, mas inadequadas sob o prisma da análise jurídica¹¹.

Para Nascimento Netto (2017, p. 11-13), a AED não deve ser utilizada como método para compreender a real extensão e significado das normas jurídicas ou mesmo para a formulação de propostas de soluções jurídicas a partir de ponderações de cunho exclusivamente econômico, mas sim, servir para a compreensão do comportamento dos sujeitos destinatários da norma jurídica, em função de suas prováveis consequências.

A experiência internacional, como apontam Mackaay e Rousseau (2015, p. 6-7), revela que a aplicação de conhecimentos advindos de outros ramos das ciências sociais ao direito, no passado, foi problemática, sendo a AED melhor empregada como via de compreensão da lógica por trás das decisões tomadas por indivíduos, em relação a fatos juridicamente relevantes.

Neste esteio, tem-se como inexorável o estabelecimento de raciocínio interdisciplinar entre as ciências econômicas e jurídicas, para a correta aplicação da AED, enquanto método de

⁹ Diz-se que a Análise Econômica do Direito é uma teoria consequencialista uma vez que propõe que a tomada de decisão leve em consideração as prováveis consequências de cada decisão. Neste sentido, a criação ou reformulação de determinada norma jurídica será recomendável pela AED, quando tal modificação tenha a tendência de produzir os efeitos socialmente valorados como desejáveis, em juízo de valor prévio. A título ilustrativo, para a AED, uma alteração na Lei de Execuções Fiscais, visando à eficiência arrecadatória, por exemplo, será desejável quando tal modificação seja tendente a produzir, em hipótese, uma redução na taxa de congestionamento das execuções fiscais. Ou seja, a norma jurídica, segundo a AED, deve ser valorada a partir da análise de suas prováveis consequências no mundo fenomênico, sendo boa quando for tendente a produzir os efeitos sociais desejados

¹⁰ No contexto da formulação ou reformulação de políticas, a AED pode contribuir para a tomada de decisão pública, como um método de análise das possíveis consequências práticas das normas jurídicas que veiculam as políticas públicas, possibilitando uma maior aproximação entre as consequências concretas das normas jurídicas produzidas e os fins socialmente desejados, mediante a implementação de determinada política pública.

¹¹ A título ilustrativo, sob o critério da eficiência custo-benefício, por exemplo, um economista, que ignorasse completamente as limitações jurídicas presentes no ordenamento jurídico brasileiro, poderia propor que uma solução para o problema da lentidão e ineficácia da cobrança do crédito tributário, seria a de que a execução do crédito tributário ocorresse de maneira sumária, sem a possibilidade de contraditório, economizando anos de trâmite processual, solução esta que, do ponto de vista jurídico, representaria um absurdo.

análise de fenômenos jurídicos, sob pena de cometimento de erros grosseiros de análise, decorrentes da sobreposição indevida do raciocínio econômico sobre o raciocínio jurídico.

Em adendo, Gico Jr. (2019, p. 17) estabelece que a AED normativa, isto é, a análise prescritiva, embasada em conclusões obtidas a partir da aplicação do método econômico, sobre qual medida de alteração de um dado conjunto normativo deve ser adotada, carece de uma definição prévia do vetor normativo para a tomada de decisão, em outras palavras.

Para a AED, a expressão vetor normativo designa a dimensão valorativa que informa a produção de determinado arranjo institucional (GICO JR, 2019. 17-18), isto é, o valor que, em alto grau de abstração, serve como diretriz para a formulação ou reformulação de tal organização.

Desta forma, a prescrição produzida pelo juseconomista¹², ao final do exercício da AED normativa, deve, simultaneamente, buscar a concretização de um vetor normativo determinado de maneira apriorística e se conformar com a limitações impostas pelo ordenamento jurídico analisado.

2.1 O PAPEL DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, ENQUANTO VETORES NORMATIVOS NA (RE)FORMULAÇÃO DE NORMAS IMPLEMENTADORAS DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Os valores, no que interessa ao Direito, representam, conforme Reale (2002, p. 191), “[...] o mundo do dever ser, das normas ideais segundo as quais se realiza a existência humana, refletindo-se em atos e obras, em formas de comportamento e em realizações de civilização e de cultura [...]”.

Na teoria realeana, o valor corresponde a uma realidade autônoma, sendo um objeto desprovido de espacialidade e temporalidade, uma vez que sua existência não faz alusão a um tempo e um lugar, ao contrário dos objetos naturais, e tem como característica a necessidade da existência prévia do ser humano (MARTINS, 2008, p. 264).

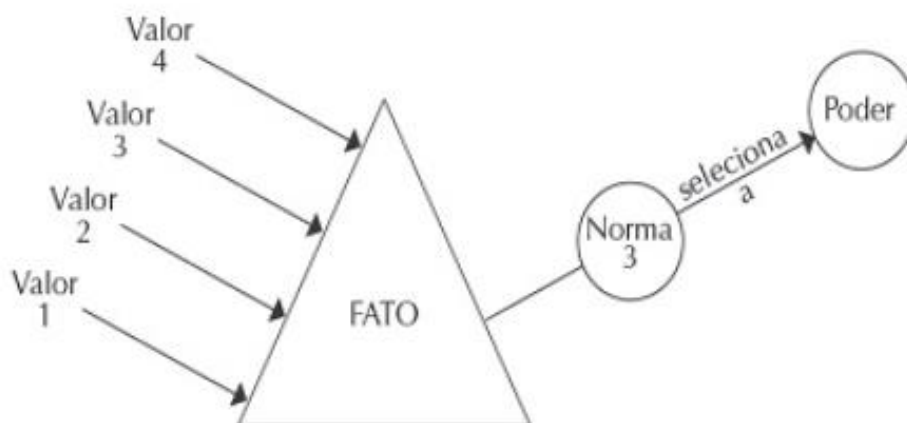
Souto e Ebaid (2018, p. 7) elucidam que a dimensão valorativa está relacionada à experiência humana ao passo que o ser humano é a única existência que detém a capacidade realizar o juízo axiológico, ou seja, somente o ser humano é capaz de atribuir, estimar ou negar valores.

¹² O vocábulo juseconomista é o substantivo que designa o estudioso adepto do método da Análise Econômica do Direito.

A natureza vetorial dos valores, para Reale (2002, p. 190), decorre do fato de que os valores sempre apresentam uma determinada direção, um determinado sentido, apontando para um ponto reconhecível como fim, isto é, os valores em, ainda que em alto grau de abstração, possuem a característica de direcionar a formação da norma jurídica e orientar o intérprete em seu exercício hermenêutico.

O conceito de nomogênese concebido por Miguel Reale, em sua teoria tridimensional do direito ou tridimensionalismo jurídico, estabelece que a formação da norma jurídica ocorre mediante a escolha do poder constituído, a partir da incidência dos vetores normativos sobre os fatos concretos verificados em sociedade, a respeito da deseabilidade de determinada conduta humana no meio social, ou seja, a norma jurídica surge a partir de um juízo de valor e uma escolha (GONZAGA; ROQUE, 2017).

FIGURA 1 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA NOMOGÊNESE SEGUNDO A TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO



Fonte: Gonzaga e Roque (2017)

Há, nesse particular, certo grau de compatibilidade entre a concepção da criação das normas própria da AED normativa e aquela natural ao tridimensionalismo jurídico, uma vez que ambas reconhecem que a formação das normas jurídicas ocorre a partir de uma escolha realizada pelo poder constituído, a partir de um juízo prévio de valor quanto aos fatos existentes em sociedade.

Se de um lado, o tridimensionalismo jurídico descreve que na chamada nomogênese o juízo de valor humano sobre determinado fenômeno que ocorre no mundo dos fatos orienta a produção de norma jurídica pelo Poder constituído, a AED propõe a forma com a qual o Poder constituído deve realizar a tomada de decisões, no intuito de melhor aproximar a consequência

prática de tais decisões da concretização dos valores que orientam a produção da norma, os chamados vetores normativos.

Ao estudar o papel legislativo do juiz, em sistemas jurídicos onde impera o *non liquet*, caso em que o judiciário não pode se abster de julgar determinado feito em razão de ausência de previsão legal sobre o direito material em disputa, Gico Jr. (2018, p. 33), como é o caso do ordenamento jurídico brasileiro, concluiu que uma abordagem consequencialista, como a da AED normativa, pode auxiliar na escolha de uma norma jurídica que concretize, de maneira menos custosa, determinado valor previamente definido.

A predefinição do valor que orienta a AED normativa pode ser decorrente de um consenso social, realizado de maneira apriorística, isto é, de uma escolha pública decorrente dos meios de tomada de decisão coletiva vigentes em dada sociedade¹³.

No que tange à formulação de alterações legislativa, no Brasil, a dimensão axiológica que orienta a produção legislativa está consolidada, explícita ou implicitamente, no texto constitucional, do qual extravasam os valores que permeiam e informam o sistema jurídico nacional. Isto porque, a teoria constitucional moderna apresenta a constituição de um determinado ordenamento jurídico, como a fonte axiológica e procedimental de tal sistema (CAMPOS, 2013, p. 186), de forma que os valores que decorrem da constituição informam toda a atuação estatal, inclusive no que tange à formulação e reformulação de políticas públicas.

Ao fenômeno da irradiação de valores oriundos do texto constitucional para os diversos ramos do Direito, enquanto condições de validade e diretrizes interpretativas das demais normas que compõe o ordenamento jurídico, dá-se o nome de constitucionalização do Direito.

A idéia de constitucionalização do Direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares. Porém, mais original ainda: repercute, também, nas relações entre particulares. Veja-se como este processo, combinado com outras noções tradicionais, interfere com as esferas acima referidas. Relativamente ao Legislativo, a constitucionalização (i) limita sua discricionariedade ou liberdade de conformação na elaboração das leis em geral e (ii) impõe-lhe determinados deveres de atuação para realização de direitos e programas constitucionais. No tocante à Administração Pública, além de igualmente (i) limitar-lhe a discricionariedade e (ii) impor a ela deveres de atuação, ainda (iii) fornece fundamento de validade para a prática de atos de aplicação direta e imediata da Constituição, independentemente da interposição do legislador ordinário. Quanto ao

13 É, pois, compatível com o contexto teórico da AED, que o valor que orienta a formação de dada norma jurídica ou política pública seja advindo do processo democrático de uma dada sociedade ou decorra de uma constituição que reja o contexto político e jurídico de um determinado país.

Poder Judiciário, (i) serve de parâmetro para o controle de constitucionalidade por ele desempenhado (incidental e por ação direta), bem como (ii) condiciona a interpretação de todas as normas do sistema. Por fim, para os particulares, estabelece limitações à sua autonomia da vontade, em domínios como a liberdade de contratar ou o uso da propriedade privada, subordinando-a a valores constitucionais e ao respeito a direitos fundamentais (BARROSO, 2005, p. 220-221)

A produção legislativa, em razão da constitucionalização do direito, está condicionada a observância dos vetores normativos que decorrem do texto constitucional, no sentido de que: A) Os valores presentes no texto constitucional limitam as possibilidades criativas do Poder Legislativo; B) Os valores presentes no texto constitucional impõem ao Poder Legislativo o dever de criar instrumentos legais tendentes a sua concretização.

Barroso (2009, p. 17) aponta que é papel do texto constitucional impor respeito aos valores constitucionais e aos direitos fundamentais, mesmo contra decisões majoritárias obtidas através do processo legislativo.

Em outras palavras, a Constituição, na criação de normas jurídicas, como aquelas que veiculam regras relacionadas à políticas públicas, atua como diretriz da produção de normas jurídicas, simultaneamente, limitando o poder estatal e impondo ao Estado o dever de agir, no sentido de concretizar os valores decorrentes do texto constitucional.

Neste sentido, ao se utilizar a AED normativa como método para realizar a análise de uma dada possibilidade de alteração na legislação para, por exemplo, buscar a redução da lentidão e ineficácia da cobrança do crédito tributária, é necessária a observância das limitações impostas pelo texto constitucional, assim como a atenção aos deveres impostos ao Poder constituído pelos ditames constitucionais, sob pena de se produzirem soluções que, ainda que, do ponto de vista econômico produzam o resultado esperado, não se sustentam à eventual análise jurídica, em sede de controle jurisdicional.

Para identificação dos vetores normativos que informam a cobrança de tributos, apesar de se tratar de questão doutrinária lateral que não constitui o cerne do presente trabalho, é importante considerar que a teoria constitucional moderna realiza a distinção entre as espécies de normas jurídicas presentes no texto constitucional, segregando-as em duas categorias denominadas, respectivamente: regras e princípios (ALEXY, 2008, p. 90).

Para Alexy, conforme Ribeiro e Prazeres (2017, p. 177-178), a distinção das regras e princípios se dá em função da comparação de seus respectivos graus de generalidade, graus de determinabilidade e da função que exercem no ordenamento jurídico.

Em síntese, quando comparadas as regras, os princípios são considerados normas de maior generalidade, que carecem de mediações concretizados por parte do legislado, ao

contrário das regras que são normas de maior especificidade e que são imediatamente aplicáveis.

Ainda sob o olhar de Alexy, as normas da categoria princípios assinalam padrões éticos de justiça e, portanto, têm a função argumentativa, ao passo que podem ser utilizados para investigar a razão de ser de uma regra ou de outros princípios menos amplos (RIBEIRO; PRAZERES, 2017, p. 178).

Conforme elucida Almeida (2008, p. 499-502), a teoria axiológica de Alexy equipara os conceitos de princípios e de valores e hierarquiza tais valores de maneira apriorística. Deste modo, a concepção de Alexy identifica os valores que orientam a formulação ou reformulação de dada política pública como princípios.

Em síntese, tem-se que, para Alexy (2008, p. 90), a expressão princípios designa as normas jurídicas com alto grau de generalidade e carga axiológica, que podem ser satisfeitas em diferentes graus, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas.

Em razão das distintas características de tais espécies normativas, como aponta Araújo (2019, p. 113-114), o conflito entre regras e a colisão de princípios apresentam consequências distintas. Enquanto o embate entre regras provoca a aplicação de uma determinada regra A em detrimento da exclusão de determinada regra B. A colisão de princípios, por outro lado, tem como consequência a aplicação preponderante de um princípio em relação a outro, sem que haja a exclusão do princípio preterido. Isto porque, os princípios, enquanto valores, admitem diferentes graus de concretização.

Percebe-se, portanto, que quando duas regras estão em confronto, uma delas é expurgada do sistema, abrindo-se a cláusula de exceção. O mesmo não ocorre com as colisões entre princípios, já que há necessidade de correta interpretação e valoração, sem que isso signifique qualquer exclusão.

Realmente, em casos de colisão entre princípios, deve-se alcançar um raciocínio envolvendo a precedência condicionada – dando mais relevância a um princípio e não a outro. Contudo – vale ratificar – isso não significa expurgar um princípio, mas apenas dar prevalência a outro, em determinado caso concreto, aplicando-se os critérios valorativos (ARAÚJO, 2019, p. 113-114)

Almeida (2008, p 513) aponta que, em função da adoção de uma ordem hierárquica de valores, de maneira apriorística, a teoria de Alexy não pode ser utilizada para a compreensão de fenômenos complexos havidos em sociedades plurais, isso porque, em sociedades plurais, via de regra, não há consenso acerca dos valores que informam o texto constitucional.

Com o devido respeito à posição de Almeida, a teoria de Alexy quanto à natureza axiológica dos princípios, parece coerente, porque a definição de uma ordem hierárquica dos

princípios, em Alexy, surge a partir da verificação do resultado do julgamento dos casos concretos e não a partir de considerações abstratas.

Por isso, pode-se dizer, de forma geral, que é impossível uma ordenação dos valores ou princípios que, em todos os casos e de forma intersubjetivamente cogente, defina a decisão no âmbito dos direitos fundamentais.

A impossibilidade de uma tal ordenação "rígida" não implica a impossibilidade de uma ordenação "flexível" e, sobretudo, não diz nada contra o conceito de sopesamento. Ordenações flexíveis podem surgir de duas formas: (1) por meio de preferências *prima facie* em favor de um determinado princípio ou valor; e (2) por meio de uma rede de decisões concretas sobre preferências (ALEXY, 2015, p. 163)

Tem-se que a descrição dos princípios, enquanto valores, da forma como teorizada por Alexy, ao analisar a realidade alemã, se coaduna com a experiência da prática jurídica brasileira, onde os princípios, enquanto normas de profundo teor axiológico e intenso grau de abstração, são utilizados para a decisão de casos concretos e, a partir da formação de precedentes sobre cada caso específico, ocorre a ordenação dita flexível de tais valores.

Neste sentido, reputa-se correto afirmar que, para o exercício da AED normativa, ao menos no contexto brasileiro, é necessária a observância dos princípios constitucionais presentes na CRFB/88, uma vez que estes são os vetores normativos ou valores que informarão a prescrição normativa produzida ao final do trabalho.

O papel do *jus economista*, ao analisar dada possibilidade normativa, é o de prever as consequências das escolhas juridicamente possíveis e, pautado no ferramental analítico proveniente do método econômico, apontar qual escolha juridicamente admissível possui a maior propensão para concretizar os vetores normativos decorrentes do texto constitucional aplicáveis ao objeto analisado.

As noções de que os princípios constitucionais são vetores normativos decorrentes do texto constitucional, de que tais princípios admitem diferentes graus de concretização no plano fático e a de que, diante do conflito entre princípios, se deve realizar uma escolha, no sentido de dar precedência a um princípio em relação a outro, sem a exclusão de qualquer um dos princípios conflitantes, serão adotadas como premissas para a AED normativa da Política Pública Tributária, no bojo do presente trabalho.

Desta feita, uma vez apontada a importância do vetor normativo para a AED normativa e estabelecida a equivalência dos conceitos de vetor normativo, princípios e valores, cumpre analisar quais os princípios aplicáveis à cobrança coercitiva de tributos no Brasil.

2.2 OS VALORES CONSTITUCIONAIS QUE INFORMAM A POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EFICIÊNCIA, DEVIDO PROCESSO LEGAL E DIGNIDADE HUMANA.

A reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário brasileira em sua dimensão axiológica, em função das disposições constantes de maneira explícita e implícita do texto constitucional vigente, está submetida à influência de três princípios orientadores, quais sejam: Princípio da eficiência, Princípio do Devido Processo Legal e Princípio da Dignidade Humana.

Desta forma, a análise de uma possível reformulação de tal Política Pública, de maneira inevitável, depende da definição, ainda que em abstrato, do conteúdo normativo dos mencionados valores constitucionais, de modo a permitir a compreensão do âmbito de discricionariedade existente para a propositura de inovações normativas, tendentes a alterar a dinâmica de funcionamento de tal arranjo institucional.

Parece haver consenso que a Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, enquanto atividade estatal desenvolvida, está submetida ao princípio da eficiência (MENDONÇA; SILVA FILHO, 2017, p. 821), tanto no que tange às atividades desenvolvidas no âmbito do Poder Executivo quanto àquelas desenvolvidas no âmbito do Poder Judiciário.

Entretanto, há necessidade de se elucidar o conteúdo do vetor normativo eficiência da administração pública ou, em outras palavras, é preciso identificar o conceito de eficiência para o Direito, especialmente quanto ao significado do princípio e a extensão de seu âmbito de atuação.

O chamado princípio da eficiência, em sua primeira aparição no texto constitucional brasileiro, de maneira expressa, foi positivado, conforme Lima (2014, p. 275-276), por meio da Emenda Constitucional (EC) 19/1998, mediante alteração da redação do *caput* do Art. 37 da CRFB/88.

A literalidade do Art. 37, *caput*, da CRFB/88, impõe ao Estado brasileiro o dever de obediência ao princípio da eficiência, preconizando que a Administração Pública, em suas diferentes esferas de Poder, tem o dever de agir de maneira eficiente

Todavia, a interpretação literal de tal dispositivo constitucional, por si só, é ausente de significado, no sentido de que, mediante a leitura do texto seco da constituição, não se é possível

precisar o que o constituinte derivado, no Brasil, chamou de eficiência, para fins de submissão da Administração Pública.

Preceitua o Art. 37 da CRFB/88: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]” (BRASIL, 1988).

A exposição de motivos do projeto da EC 19/1998, por sua vez, revela que o termo eficiência foi utilizado em seu sentido econômico com o objetivo de introduzir um dever de melhora na gestão pública, como via de combate à crise fiscal e financeira então vivida, mas também com o sentido de imputar ao Estado brasileiro o dever de atingir os fins sociais almejados (LIMA, 2014, p. 275-276).

Lanius, Gico Junior e Straiotto (2018, p. 110) acrescentam que a EC 19/1998 foi um dos instrumentos da reforma administrativa promovida pelo governo do então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, e que as motivações para tal alteração constitucional foram descritas em um documento intitulado: Plano diretor da reforma do aparelho do Estado.

Em tal documento, o termo eficiência foi utilizado para expressar a ideia de que havia a necessidade de reduzir os custos da administração pública e aumentar a qualidade dos serviços públicos prestados (LANIUS, GICO JUNIOR; STRAIOTTO, 2018, p. 110), o que se assemelha ao conceito de eficiência custo-benefício oriundo da economia.

Desta forma, a doutrina jurídica brasileira, especialmente no âmbito do Direito Administrativo, no que tange à definição do conteúdo normativo de tal valor, passou a defender que o princípio da eficiência preconiza que agente público deve exercer suas funções com o melhor desempenho possível e que a Administração Pública seja estruturada de maneira ótima, com vistas a obter os melhores resultados possíveis.

O princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. O princípio deve ser entendido e aplicado no sentido de que a atividade administrativa (causa) deve buscar e produzir um resultado (efeito) razoável em face do atendimento do interesse público visado. (MEIRELLES; ALEIXO; BURLE FILHO; 2015, p. 105)

Sob a ótica da dogmática jurídica ligada ao estudo do Direito Administrativo, conforme Di Pietro (2017, p. 154), o princípio da eficiência, quando aplicado às atividades exercidas pela Administração Pública, deve ser considerado em relação a dois aspectos, quais sejam: A) o

modo de atuação do agente público; B) modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública.

Ao analisarem, sob o método da pesquisa empírica, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), Lanius, Gico Junior e Straiotto (2018, p. 138), mediante a análise da base de julgados do pretório excelso, identificaram que a Suprema Corte Brasileira vem construindo, paulatinamente, uma definição jurisprudencial acerca do conteúdo do princípio da eficiência.

O estudo em questão identificou que, no período compreendido entre os anos de 1950 e 2017, o STF produziu 186 decisões judiciais nas quais o princípio da eficiência foi utilizado como fundamento para justificar a decisão aplicada ao caso concreto. Entretanto, o estudo apontou que em apenas 7 dos 186 acórdãos estudados o conceito jurídico de eficiência foi discutido em ao menos um dos votos (LANIUS; GICO JUNIOR; STRAIOTTO, 2018, p. 116-117).

A análise qualitativa realizada do teor dos acórdãos referentes ao julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 12 DF, do Recurso Extraordinário (RE) nº 579.951-4/RN, da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.386/DF, do RE nº 631.240/MG, da ADI nº 1.923/DF, do RE n 837.311/PI e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 190, permitiu concluir que o STF não possui uma definição precisa do conteúdo do princípio da eficiência, mas que o conceito jurídico de eficiência se assemelha ao conceito de eficiência produtiva presente na economia (LANIUS; GICO JUNIOR; STRAIOTTO, 2018, p. 138).

A análise da jurisprudência recente do STF, isto é, considerando-se as decisões proferidas pelo plenário do Pretório Excelso, em julgamentos ocorridos no primeiro semestre ano de 2021, revela que as conclusões de Lanius, Gico Junior e Straiotto permanecem parcialmente válidas¹⁴.

¹⁴ No intuito de analisar a jurisprudência recente do STF, realizou-se busca no sítio eletrônico do Tribunal, no acervo jurisprudencial da Corte. Utilizaram-se como parâmetros de filtragem de resultados os seguintes: Termo de Busca: princípio da eficiência; Base: Acórdãos; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Data de julgamento 01/01/2021 até 30/06/2021; Data de publicação: De 01/01/2021. A busca se efetivou através do link https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=01012021-30062021&orgao_julgador=Tribunal%20Pleno&publicacao_data=01012021-&page=1&pageSize=10&queryString=princ%C3%ADpio%20da%20eficiencia&sort=_score&sortBy=desc. Foram encontrados dezessete acórdãos como resultado da busca.

Cumprе salientar que, dos 17 acórdãos¹⁵ analisados, em que se identificou o uso da expressão princípio da eficiência, constatou-se que, em 11 casos, o termo foi usado de maneira genérica, sem análise aprofundada do conteúdo normativo do referido valor¹⁶, o que se verificou em apenas 5 julgados. Constatou-se, ainda, um caso em que o termo eficiência foi utilizado, em outro contexto, que não se referia ao teor do Princípio Constitucional da Eficiência¹⁷.

Em consonância com o que foi apontado por Lanius, Gico Junior e Straiotto, constatou-se que o STF vem atribuindo ao conceito jurídico de princípio da eficiência, quando aplicado à atividade exercida pela Administração Pública, significado semelhante ao conceito de eficiência produtiva oriundo da economia.

No voto condutor do acórdão referente ao julgamento da ADI 6482, (STFc, 2021, p. 116), por exemplo, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, ao analisar a questão da constitucionalidade da lei que regulamentou a gratuidade na passagem de infraestrutura de telecomunicação por vias pública e bens públicos, destacou que “[...], eficiente é aquilo que produz os efeitos próprios, com menor custo e em atendimento às finalidades para as quais se dá determinado instituto ou determinada norma”.

Cumprе salientar, que, no caso da ADI 6482, apesar de ter havido divergência inaugurada pelo Ministro Edson Fachin, não houve divergência, naquele caso, acerca do conteúdo do princípio da eficiência, não tendo sido consignado debate a respeito de tal conceituação no referido acórdão.

De igual forma, o Ministro Alexandre de Moraes, quando no exercício da relatoria do julgamento das ADI 6442 (STFb, 2021, p. 51) e ADI 5538 (STFa, 2021, p. 8-9), consignou, em ambos os casos, o entendimento de que o princípio da eficiência impõe ao agente público o dever de uso racional dos recursos públicos, no sentido de evitar desperdícios e buscar o melhor resultado possível no exercício de suas atribuições.

Em ambos os casos, não houve debate acerca do conteúdo do princípio da eficiência, sendo que, no caso da ADI 6442, o julgamento do caso foi à unanimidade, e no caso da ADI

¹⁵ Como resultado da busca no acervo jurisprudencial do STF acima descrita, foram obtidos os acórdãos das ADPF 588, ADPF 616, ADI 5551, ADPF 620, ADI 5538, ADI 5235, RE 1101937, ADPF 664, ADI 5773, ADPF 272, ADI 6442, ACO 3443 TP-Ref, ADI 5579, ADI 5337, ARE 1307386, ADI 6482 e ADPF 353.

¹⁶ Nos acórdãos referentes ao julgamento da ADPF 588, da ADPF 616, da ADI 5551, da ADPF 620, da ADI 5235, da RE 1101937, da ADPF 664, da ADI 5773, da ADI 5579, da ADI 5337 e do ARE 1307386, verificou-se o uso da expressão princípio da eficiência em conjunto e termos dotados de alto grau de abstração como princípio da moralidade, princípio da legalidade e outros, sem que fosse discutido o significado de tais expressões no caso concreto.

¹⁷ No caso do Acórdão da ACO 3443 TP-Ref, o Federal analisou a concessão de tutela de urgência em lide que versa sobre conflito federativo envolvendo o chamado Programa Eficiência Logística do Estado do Espírito Santo e, naquele caso, não se verificou a invocação do princípio da eficiência na fundamentação da decisão.

5538, apesar de ter sido inaugurada divergência a partir dos posicionamentos dos Ministros Luís Roberto Barroso, Edson Fachin e Cármen Lúcia, não houve consignaçoão de debates acerca do conteúdo do princípio da eficiência.

Por sua vez, a Ministra Carmém Lúcia, quando no exercício da relatoria, por ocasião do julgamento da ADPF 272 (STFd, 2021, p. 32), que versava sobre a inconstitucionalidade por omissão ante à não criação da figura do Ministério Público de Contas no Município de São Paulo, atribuiu ao princípio da eficiência o conteúdo normativo de norma que veda a criação de estruturas de custo público desnecessárias ao desempenho das competências constitucionalmente atribuídas.

Ao redigir o voto condutor da ADPF 353 (STFe, 2021, p. 31), que versou sobre a discussão sobre a recepção da Lei 4.878/1965, do Distrito Federal (DF), que trata sobre a imposição de sanções para os policiais civis do DF, a Ministra Carmem Lúcia atribuiu ao princípio da eficiência o condão de relacionar a sanção prevista em abstrato, com o exercício das atribuições do exercício da função policial pelo servidor, ou, em outras palavras, com o resultado esperado da atividade de segurança pública, enquanto atividade exercida pela Administração Pública.

Portanto, ante à tendência jurisprudencial brasileira de equiparar o conceito de princípio da eficiência, proveniente do Direito, ao conceito de eficiência produtiva, estabelecido pela ciência econômica, faz-se necessário discorrer sobre a acepção do conceito de eficiência para a economia.

Conforme aponta Carvalho (2018, p. 71), a ciência econômica é o campo do saber científico que mais explorou o conceito de eficiência, dado que tal conceito é fundamental para as análises realizadas com base no método econômico.

Parece correto afirmar que a ciência econômica possui, ao menos, duas aplicações do conceito de eficiência, quais sejam: 1- Eficiência alocativa, que se refere a eficiência na distribuição da riqueza na sociedade; 2- A Eficiência produtiva, conceito este que se aproxima do conceito jurídico brasileiro de princípio da eficiência.

Sob a ótica da alocação das riquezas, segundo Salama (2017, p.35), em uma dada sociedade produtiva, a eficiência econômica pode ser obtida mediante a utilização de dois critérios de aferição, cuja formulação é conceitualmente distinta, o que dá ensejo à divisão da eficiência econômica alocativa nas chamadas: A) Eficiência de Pareto; B) Eficiência de Kaldor-hicks.

Para Leite (2018, p. 32) “A eficiência, segundo o modelo de Pareto é aquela em que a alocação de recursos é superior quando, pelo menos, uma pessoa se vê beneficiada e nenhuma prejudicada[...]”, ou seja, a situação A será mais eficiente do que a situação B, caso um indivíduo X aufera vantagem que não auferiria na situação B, sem causar prejuízo nenhum outro indivíduo.

Posner (2011, p. 17), em consonância, ao abordar a questão da eficiência alocativa, sob a ótica economia, elucida que uma situação Pareto-Superior ou uma melhoria de Pareto é obtida quando há uma alteração na distribuição de riquezas de modo que ao menos um indivíduo se beneficie e que nenhum outro indivíduo seja prejudicado¹⁸.

O ótimo de Pareto ocorre quando se chega a um cenário de alocação de recursos em que não é possível mais redistribuir as riquezas, no intuito de melhorar a situação de um indivíduo, sem que haja o prejuízo de outro (LEITE, 2018, p. 32), ou seja, segundo o critério de Pareto, a situação de maior eficiência é aquela em que se chega a um resultado que, caso alterado, causará prejuízo a pelo menos uma das partes envolvidas.

O critério de eficiência de Kaldor-Hicks ou critério da superioridade potencial de Pareto, por sua vez, estabelece como eficiente “[...] uma alocação de recursos que maximiza a riqueza, ainda que ela tenha prejudicado terceiros, desde que esse aumento seja suficiente para compensar as perdas individuais [...]” (WOLKART, 2019, p. 3649).

Posner (2011, p. 17-18), ao exemplificar o conceito de eficiência de Kaldor-Hicks, aponta que, para este critério de eficiência econômica, a eficiência será obtida quando a redistribuição de riquezas favorecer os beneficiados de maneira suficiente para que, caso haja algum prejuízo a qualquer terceiro, o beneficiado possa indenizar tal prejuízo ao terceiro, ainda que tal reparação não ocorra concretamente¹⁹.

¹⁸ Ambientando o conceito de melhoria de Pareto à temática da cobrança de tributos, dá-se o exemplo do parcelamento ordinário. No caso do parcelamento ordinário, ou seja, aquele em que não há concessão de remissão, total ou parcial, de juros, encargos e multas, o devedor de tributos obtém uma vantagem, qual seja, a suspensão da cobrança do crédito tributário e a emissão de certidão positiva com efeito de negativa, sem que haja prejuízo ao fisco, que mantém o direito a receber a integralidade do crédito constituído, com acréscimo de juros e multa. Nesse caso, houve um benefício ao contribuinte, sem que houvesse prejuízo ao fisco. Desta forma, a situação em que o contribuinte opta por pagar parceladamente seu tributo representa uma melhoria de Pareto, quando comparada à situação de inadimplência fiscal.

¹⁹ Como exemplo da chamada eficiência de Kaldor-Hicks, ainda aderindo à temática da cobrança de tributos, suponha-se uma situação em que uma empresa Y é devedora perante o fisco do montante de R\$100.000,00 (cem mil reais), sendo que, deste valor, R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) são referentes ao valor monetariamente atualizado do tributo devido e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) são referentes a juros de mora, a multas e a encargos legais. Sendo devedora de tributos, em tal situação hipotética a empresa Y estaria impedida de firmar contrato público, cujo lucro esperado seria de R\$ 35.000,00. Neste caso hipotético, caso o fisco concedesse a remissão integral dos juros de mora, das multas e dos encargos devidos, condicionado ao pagamento integral da dívida em

Desta maneira, Bernabé (2019, p. 120) elucida que o ponto central deste modelo de econômico de eficiência alocativa de recursos é a potencial compensação dos mais favorecidos aos menos favorecidos.

Em sentido produtivo, a economia entende tanto mais eficiente a ação quanto ela for capaz de produzir, com menor quantidade de recursos (*input*), os melhores resultados possíveis (*output*), isto sob a ótica do custo-benefício aplicada à noção da produção de riquezas na sociedade (CARVALHO, 2018, p. 71).

Para Cooter e Uler (2011, p. 13), em sentido semelhante, a economia condiciona a aferição da eficiência em um dado processo produtivo à constatação de duas premissas: A) A impossibilidade de obtenção de um mesmo resultado (*output*) com a utilização de recursos (*input*) com menor custo de obtenção; B) A impossibilidade de obtenção de melhores resultados (*output*) com a utilização de recursos de igual custo de obtenção (*input*).

[...] Os economistas têm várias definições distintas de eficiência. Um determinado processo produtivo é tido como eficiente do ponto de vista produtivo, caso constatada a ocorrência de uma das seguintes hipóteses:

1. Caso não seja possível produzir o mesmo resultado utilizando uma combinação de recursos de menor custo, ou
2. Caso não seja possível produzir maior resultado usando a mesma combinação de recursos (COOTER; ULER, 2011, p.13, tradução nossa)²⁰

A título de exemplo, Leite (2018, p. 31), aponta que, na situação hipotética de uma empresa que explore a atividade de produção fabril de automóveis, a atividade produtiva será eficiente quando for possível “[...]produzir a mesma quantidade de automóveis, com o mínimo de gastos em recursos humanos, maquinário e investimento ou mais quantidades de automóveis, usando a mesma combinação de recursos humanos, maquinário e investimento”.

No mesmo sentido, uma determinada política pública ou mesmo a atividade jurisdicional, será considerada mais eficiente, quando obtiver o mesmo resultado desejado com o mínimo de custo possível ou quando obtiver um melhor resultado desejado, com a realização do mesmo custo.

única parcela por parte da empresa Y e que a empresa Y realizasse tal pagamento, tornando-se adimplente e, nesta situação, apta a contratar com a Administração Pública, tal situação seria mais eficiente do que a situação de inadimplência fiscal. Isto por que, apesar do fisco sofrer uma perda financeira de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), neste cenário, a empresa Y auferiria lucro de R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), ou seja, valor mais do que suficiente para compensar o fisco, ainda que tal compensação não venha a ocorrer concretamente.

²⁰ No original: [...] economists have several distinct definitions of efficiency. A production process is said to be productively efficient if either of two conditions holds: 1. It is not possible to produce the same amount of output using a lower-cost combination of inputs, or 2. It is not possible to produce more output using the same combination of inputs.

A noção de eficiência está ligada, portanto, a duas categorias econômicas o custo e o benefícios, a chamada relação custo-benefício.

Nascimento Netto (2017, p. 59) aponta que, para a economia, em seu nível conceitual mais introdutório, o custo é caracterizado como o resultado direto da interação entre o que é demandado e o que é ofertado a partir de relações econômicas tomadas por ordenadas, equilibradas e isonômicas.

No que concerne à ciência econômicas, os custos totais relacionados à execução de um determinado processo produtivo é gênero composto pela somatória de duas espécies, quais sejam: A) custo de oportunidade; b) custos de transação (LOBATO NETO; TABAK; AGUIAR, 2015, p.16).

A ciência econômica entende que o custo de oportunidade, no que se refere ao processo produtivo, é determinado pela magnitude do custo necessário para utilizar o recurso em tal processo produtivo, em comparação com resultado econômico da utilização de tal recurso em sua segunda melhor alternativa de uso (NICHOLSON, 2008, p. 212, tradução nossa)²¹.

Em outras palavras, o custo de oportunidade é a medida da perda da possibilidade do uso alternativo de determinado recurso em outra atividade produtiva, em função de seu emprego em uma atividade produtiva. Tal noção decorre diretamente da noção de escassez

Desta maneira, sob a ótica do fenômeno econômico, por exemplo, o custo de oportunidade de um produtor rural, quando da destinação de um litro de leite para produção de iogurte é equivalente ao que tal produtor rural irá deixar de auferir, caso tivesse optado por direcionar tal insumo para a produção de queijos.

Tal estrutura de raciocínio pode ser transposta a realidade do fenômeno jurídico. Por exemplo, o custo de oportunidade de destacar um servidor público para a execução de uma dada tarefa, como a minuta do texto de sentenças, é equivalente ao resultado que esse servidor deixou produzir, caso estivesse destacado para exercer a função de secretário de audiências.

O dilema acerca da melhor utilização de determinado recurso, com vistas a reduzir os efeitos do chamado custo de oportunidade, conforme elucidam Araújo e Shikadai (2019, p. 34), no estudo da microeconomia é denominado *tradeoff*.

Tais dilemas econômicos ou *tradeoffs*, no Direito, pensando na lentidão processual, se apresentam como perguntas do tipo: É melhor realizar um mutirão de conciliação ou um

²¹ No original: “[...] determinado por la magnitud del pago necesario para mantener el recurso dentro de su uso actual. Por otra parte, el costo económico de utilizar un factor es lo que se pagaría por ese factor en su siguiente mejor uso [...]”.

mutirão para prolação de sentenças de mérito? É melhor realizar concurso público para contratação de mais servidores ou realizar licitação para aquisição de *software* de inteligência artificial? É melhor a realização de duplo juízo de admissibilidade recursal ou a realização de juízo de admissibilidade em única instância?

Lobato Neto, Tabak e Aguiar (2015, p. 14-15) apontam que a noção de custo de transação foi concebida por Ronald Coase, que a descreveu em um artigo científico denominado *the problem of social cost* ou o problema do custo social, em português.

Em seu trabalho, Coase (1960, p. 34-35) propôs uma alteração na abordagem originalmente proposta por Pigou, da ciência econômica a respeito das externalidades, que correspondem aos efeitos danosos imputados a terceiros como decorrência de escolhas individuais.

A expressão custo de transação, conforme elucidam Mackaay e Rousseau (2015, p.10), sob o ponto de vista da economia, se refere aos fatores que impedem a absorção ou internalização dos eventuais prejuízos causados a terceiros, em razão da escolha da adoção de determinada conduta pelo particular causador do prejuízo.

[...]Se a ação de A tem efeitos indesejáveis sobre B, em que A os sinta, o conhecimento vigente entre os economistas, e que Coase prende a Pigou, considera que se produz uma “externalidade”, isto é, um descompasso entre o custo privado, de A, e o “custo social”. Esse descolamento enseja a má alocação de recursos. O custo pago por A por sua atividade é muito barato. Torna-se essencial corrigir essa má alocação. Papel que caberia ao governo.

Para Coase, tal análise não aprofunda a questão. O problema, segundo ele está mal posto. Não há, necessariamente, má alocação, porque as pessoas afetadas podem, contratualmente, dispor a respeito dos ônus de sua interação se isto lhes for conveniente. B, que deve suportar o ônus da externalidade causada por A, pode comportar-se com este e pagar-lhe para prevenir a externalidade causada. Se A pode suportar o ônus melhor do que B, essa opção será, para B, menos onerosa do que assumir o ônus da externalidade. Um acordo nesse sentido é, pois, interessa, ou, se preferir, proveitoso – para as duas partes. Se não houver acordo, ainda que proveitoso para ambos, é preciso analisar os fatores impeditivos. Coase propõe para esse fator a expressão custo de transação [...]. (MACKAAY; RUSSEAU, 2015, p. 10)

Em uma dada transação, o custo de transação, que, do ponto de vista econômico, representa os fatores impeditivos da internalização consensual das externalidades, conforme Lobato Neto, Tabak e Aguiar (2015, p. 16-17), é determinado pelas limitações cognitivas dos indivíduos, pela busca oportunista por vantagens, pelo elevado grau de complexidade das transações, pela incerteza quanto aos resultados das transações e pela especificidade, que corresponde à dificuldade de realocação de riquezas em outras atividades.

Neste contexto teórico, os custos de transação correspondem aos fatores de ordem prática que impedem que os agentes envolvidos em dada transação econômica reparem as perdas e danos experimentados por terceiros, em razão da referida transação.

Ambientando o conceito à discussão a respeito da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, é possível ilustrar o conceito de custo de transação, mediante o exemplo do instituto do protesto da Certidão de Inscrição em Dívida Ativa (CDA). Por hipótese, suponha-se que o Fisco resolva por realizar o protesto de todas as CDA's existentes, sem observar, por exemplo, as regras de prescrição²², realizando protestos de devedores e de não devedores.

É certo que, no exemplo, a inscrição em dívida ativa de crédito tributário prescrito constituiria ofensa de ordem moral aos sujeitos protestados²³ e, portanto, externalidade decorrente da cobrança de tributos. Neste caso, o desconhecimento, por parte do ofendido, do direito à reparação por ofensa de ordem moral ou mesmo dos meios de acesso às vias legais de formulação do pedido de reparação do referido dano moral, representariam fatos impeditivos à internalização de tal externalidade e, portanto, estariam classificados como espécies de custos de transação.

Por outro lado, a noção de benefício econômico ou de resultado econômico, em sua vertente econômica, está relacionada à consequência obtida através do emprego de determinado recurso. Como visto anteriormente, a eficiência produtiva está relacionada à obtenção de um melhor resultado.

Economicamente, um melhor resultado pode ser obtido através do aumento da quantidade do resultado produzido, sem perda de qualidade; um aumento de qualidade da produção, sem o aumento qualitativo, ou mesmo do aumento simultâneo da qualidade do resultado obtido.

Para entender o aumento da eficiência produtiva através da aferição do resultado se faz necessário entender que a qualidade de um bem está relacionada às características que lhe aferem utilidade. Logo, a perda ou redução de tais características, importa em um pior resultado, o que tende a um resultado menos eficiente economicamente, enquanto que um aprimoramento

²² Cumpre salientar que a prescrição, no âmbito do Direito Tributário, por expressa disposição do Art. 156, V, do CTN, possui o condão de extinguir o crédito tributário, ao contrário do que ocorre no Direito Civil, onde a prescrição apenas fulmina o direito de ação do titular do crédito. Desta forma, o pagamento de crédito tributário prescrito é tido como pagamento indevido e, da mesma forma, inexistente razão para a Fazenda Pública realizar a cobrança de tal crédito prescrito.

²³ O protesto indevido, de acordo com a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme consta consignado na fundamentação do acórdão referente ao julgamento do Agravo Interno do Agravo em Recurso Especial 1403554 / MS (STJ, 2021, p. 8), constitui dano moral *in re ipsa*, ou seja, causa de presunção jurídica da existência de dano moral ao sujeito indevidamente protestado.

de tais características ou o acréscimo de outras que aumentem a utilidade do resultado, representam um melhor resultado, o que cria a tendência de um resultado mais eficiente.

Tendo visto que muitos bens de consumo têm qualidades muito distintas, os economistas estão interessados em incluir tais diferenças nos modelos de escolha. [...] Uma abordagem alternativa se centra na qualidade como um fator direto da escolha. Neste caso, poderíamos retratar a utilidade como utilidade = $U(q, Q)$ (i) onde q é a quantidade consumida e Q é a qualidade de tal consumo. Esta abordagem alternativa permite analisar, em certa medida, a interrelação entre qualidade e quantidade, revelando problemas quando a quantidade consumida de um bem (por exemplo: o vinho) possui diversas qualidades. Logo, desta forma, neste caso, podemos definir, a qualidade como uma média (vide Theil, 1982), mas essa abordagem não produzirá resultados adequados quando a qualidade dos bens novos se altera rapidamente (por exemplo: no caso dos microcomputadores). Uma abordagem mais geral (sugerida inicialmente por Lancaster, 1971) se centra em um conjunto bem definido de atributos dos bens e supõe que esses atributos proporcionam utilidade. Se um bem que proporciona estes atributos, a_1 e a_2 , poderíamos expressar a utilidade como utilidade = $U[q, a_1(q), a_2(q)]$ (ii) e as melhoras de utilidade podem surgir porque este indivíduo escolheu uma quantidade maior do bem por que ou por que uma determinada quantidade lhe oferece um maior grau de atributos valiosos (NICHOLSON, 2008, p. 92, tradução nossa)²⁴

No intuito de exemplificar a relação das alterações quanti-qualitativas e a eficiência produtiva, retomemos o exemplo da fábrica de automóveis proposto por Leite.

Suponhamos que, inicialmente, a fábrica de automóveis realize um gasto de R\$50.000,00, para produzir dois carros populares para que sejam vendidos cada um pelo preço de R\$35.000,00.

Há duas hipóteses em que se aferirá um aumento de eficiência mediante a manutenção do custo: A) Se, com R\$50.000,00, a fábrica for capaz de produzir um número maior de carros, três por exemplo, preservando as mesmas características e preço de venda; B) Se, com os mesmos R\$50.000,00, a fábrica passar a ser capaz de produzir um número igual de carros, com melhoria de sua qualidade, mediante, por exemplo, o emprego de uma nova tecnologia de

²⁴ No original: Dado que muchos bienes de consumo tienen calidades muy distintas, los economistas están interesados en incluir estas diferencias en los modelos de elección. [...] Un planteamiento alternativo se centra en la calidad como elemento directo de la elección. En este caso, podríamos reflejar la utilidad como utilidad = $U(q, Q)$ (i) donde q es la cantidad consumida y Q es la calidad de ese consumo. Si bien este planteamiento permite analizar, en cierta medida, los intercambios entre calidad y cantidad, plantea problemas cuando la cantidad consumida de un bien (por ejemplo, el vino) incluye diversas calidades. Luego entonces, en este caso, podemos definir la calidad como una media (véase Theil, 1982),¹ pero ese planteamiento puede no resultar adecuado cuando la calidad de los bienes nuevos cambia velozmente (por ejemplo, como en el caso de las computadoras personales). Un planteamiento más general (sugerido inicialmente por Lancaster, 1971) se centra en un conjunto bien definido de atributos de los bienes y supone que esos atributos proporcionan utilidad. Si un bien q proporciona dos de estos atributos, a_1 y a_2 , entonces podríamos expresar la utilidad como utilidad = $U[q, a_1(q), a_2(q)]$ (ii) y las mejoras de la utilidad pueden surgir porque este individuo elige una cantidad más grande del bien o porque una cantidad determinada le ofrece un grado mayor de atributos valiosos.

frenagem ou mediante o embelezamento estético do automóvel, permitindo o acréscimo de seu valor de venda para R\$45.000,00.

Importante ressaltar que, economicamente, a eficiência não é aferida mediante a constatação da redução de custo ou aumento quantitativo, cuja consequência seja a redução da qualidade.

Desta forma, não representam acréscimo de eficiência, utilizando o exemplo anterior: A) A redução do custo de produção para R\$45.000,00, caso a fábrica entregue dois carros com menor qualidade, cujo preço de venda seja estipulado em R\$30.000,00; B) A manutenção do custo de produção em R\$50.000,00, com o aumento da produção para 3 carros, mediante a perda de qualidade decorrente da perda de característica fundamental do automóvel, por exemplo, a capacidade de locomoção, no caso de se retirar o motor do carro para tornar seu custo de produção menor.

De maneira análoga, no caso da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, suponhamos que o Fisco gaste²⁵ R\$1.000.000,00 para promover a cobrança bem-sucedida de R\$10.000.000,00 inscritos em dívida ativa.

A semelhança do exemplo da fábrica de carros, do ponto de vista da eficiência produtiva, a atividade do Fisco apresentará um ganho de eficiência, caso produza um resultado de cobranças bem-sucedidas superior a R\$10.000.000,00, mantendo o custo de R\$1.000.000,00, ou caso produza o mesmo resultado de cobranças bem-sucedidas, no valor de R\$10.000.000,00, reduzindo o custo a patamares inferiores a R\$1.000.000,00.

Nos parece claro que, de maneira simétrica ao exemplo anterior, a redução do custo da operacionalização da cobrança de tributos, acompanhada da redução proporcional do resultado obtido com as cobranças, não representa ganho de eficiência produtiva²⁶.

De maneira simétrica, ainda que de forma menos óbvia, a manutenção do custo para operacionalização da cobrança de tributos, no exemplo, R\$1.000.000,00, e a obtenção de maiores resultados quantitativos, por exemplo R\$15.000.000,00, não representaria aumento de produtividade, caso houvesse perda de qualidade do resultado da cobrança.

²⁵ É necessário ter em mente que para a instrumentalização do procedimento de cobrança de tributos por parte do fisco é destinada relevante parcela de recursos públicos, seja para o custeio do quadro de pessoal dos órgãos que compõem a Administração Pública Tributária, seja para manutenção dos bens públicos afetados ao exercício da atividade de tributação.

²⁶ Tal situação poderia ser obtida, no contexto fático, caso houvesse a simples redução do número de servidores lotados em um determinado órgão da Administração Pública Tributária, sem o emprego de meios alternativos para o aumento da produção dos servidores remanescentes, o que poderia ser feito mediante, por exemplo, o uso de novas tecnologias de automação e inteligência artificial.

Para ilustrar tal situação, suponha-se que o aumento do resultado quantitativo da arrecadação tributária seja decorrente da implementação de medidas de cobrança de tributos não admitidas pelo Direito Brasileiro, por exemplo, a constrição extrajudicial de bens impenhoráveis, como aqueles protegidos pela regra de impenhorabilidade do bem de família.

É evidente que o uso de vias excessivamente gravosas e incompatíveis com o ordenamento jurídico nacional, como forma de instrumentalizar a cobrança do crédito tributário será objeto de questionamentos judiciais e, provavelmente, importará na devolução dos valores constritos.

Neste esteio, o princípio da eficiência, entendido como eficiência produtiva, não dá guarida, por exemplo, ao aumento quantitativo da atividade judicante em detrimento de características essenciais da atividade jurisdicional, como a observância dos critérios de justiça procedimental, a aplicação do direito em consonância com o que preveem as normas jurídicas de natureza abstrata e o respeito aos direitos e garantias fundamentais consignados no texto constitucional.

Menezes (2018, p. 94), chegou à conclusão semelhante a respeito da necessidade da manutenção de critérios de qualidade, ao avaliar a aplicação do princípio da eficiência para a atividade jurisdicional, especificamente no que tange à análise do incremento quantitativo do número de decisões judiciais proferidas:

Logo, resta evidenciado que a eficiência não pode ser obtida por decisões proferidas sem cuidado, sem observância das provas, sem fundamentação, apenas para cumprir prazos e fantasiosamente alcançar metas, como empírica e criticamente se pode perceber por meio de ações desesperadas de atribulados e abarrotados órgãos do Judiciário, que acabam por entregar prestações jurisdicionais mal fundamentadas, com referências a sujeitos que não são partes do processo, resolvendo pedidos nunca formulados ou deixando de apreciar a totalidade dos pedidos ou, ainda, buscando, numa espécie de jurisprudência defensiva, extinguir o processo sem resolução do mérito, apenas para encerrar o ofício judicante, sem preocupação precípua na solução do conflito social, porém, eliminando um “número” dentre os processos pendentes (MENEZES, 2018, p.94)

Uma vez estabelecido que a jurisprudência pátria vem sendo construída no sentido de equiparar o conceito de princípio da eficiência com o conceito de eficiência produtiva oriundo da ciência econômica e apresentado o conceito de eficiência produtiva segundo a economia, faz-se necessário analisar como o princípio da eficiência se relaciona com a cobrança de tributos.

Em seu aspecto processual, enquanto núcleo valorativo informador, o princípio da eficiência está intimamente relacionado às garantias constitucionais, presentes no texto da CRFB/88, da duração razoável do processo e da celeridade processual.

Neste sentido, tem-se que a EC 45/2004, segundo Freitas (2019, p. 117), informada pelo princípio da eficiência, introduziu uma série de alterações no Poder Judiciário brasileiro, incluindo-se as garantias da duração razoável do processo e da implementação dos meios que promovam sua celeridade.

Cumprе salientar que, historicamente, o Poder Judiciário brasileiro é alvo de duras críticas, inclusive no panorama das relações de comércio internacional, em razão da lentidão na tramitação processual advindas da sociedade e de organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FREITAS, 2019, p. 115).

Conforme Freitas (2019, p. 115-116), no intuito de modificar a visão negativa sobre a jurisdição brasileira, no ano de 1992, foi apresentado o projeto de emenda constitucional que, posteriormente, viria a ser a EC 45/2004, cujo objetivo foi o de realizar a chamada reforma do Judiciário, no sentido de conferir eficiência à atividade jurisdicional brasileira e conferir maior transparência à gestão do Poder Judiciário.

A EC 45/2004, em sua concepção, foi produto da agenda do pensamento neoliberal e, portanto, pretendeu aplicar ao Judiciário modelos de gestão compatíveis com os objetivos de: A) Conferir celeridade às decisões judiciais; B) Promover a lisura na prestação jurisdicional; e C) Fortalecer o Supremo Tribunal Federal no exercício do papel de Corte Constitucional (CEBOLÃO, 2017, p. 31-32)

A reforma do judiciário, pautada na ideologia neoliberal, no intuito de conferir maior eficiência à atividade jurisdicional brasileira, elevou os conceitos de celeridade processual e de razoável duração do processo à qualidade de direitos fundamentais constitucionalmente garantidos, positivando tais prescrições normativas no Art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88 (FREITAS, 2019, p. 117).

Cumprе salientar que, apesar da EC 45/2004 marcar a adoção expressa do princípio da razoável duração do processo no texto constitucional, Tucci (2011, p.1) aponta que antes de tal marco, havia precedentes judiciais que já preconizavam a garantia de um processo judicial sem dilações temporais indevidas, a exemplo do acórdão proferido no julgamento do recurso de apelação nº 70006474233, no âmbito do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, e da sentença produzida nos autos do processo 89.0017372-3, que tramitou junto à 7.ª Vara da Justiça Federal da Seção Judiciária de São Paulo, na esfera de competência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

A letra fria do Art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88, aparenta conteúdo normativo de compreensão, relativamente, fácil, dispondo que “[...] a todos, no âmbito judicial e

administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (BRASIL, 1988).

Dias et al. (2019, p. 39) apontam que o conceito de razoável duração do processo não se confunde com a mera noção de celeridade processual, estando relacionado ao combate do tempo excessivo para a resolução do conflito, e não à uma busca incessante de velocidade na marcha processual.

Em consonância, para Didier (2017, p. 95-96), o princípio da razoável duração do processo decorre da aplicação do Art. 5º, LXXVIII, da CRFB/88, que exige que o tempo de resolução do processo seja compatível, com: a complexidade da matéria discutida, com o comportamento das partes durante o curso do processo, com a atuação do órgão jurisdicional e com a estrutura do órgão judiciário competente para o julgamento do feito.

Faz-se necessário registrar a crítica de Alves (2018, p. 5), ao apontar que o respeito às peculiaridades do processo e ao Devido Processo Legal não pode servir como escudo, no sentido de defender a existência de processos lentos e intermináveis, de modo que o zelo excessivo pela formalidade processual, não pode servir como óbice à administração da justiça em tempo razoável.

Isto porque, parece correto afirmar que o alongamento indevido da tramitação processual e a lentidão na administração da justiça, geralmente, beneficiam “[...] apenas a parte que não tem razão, que permanece usufruindo indevidamente do bem da vida objeto do litígio [...]” (JESUS; GENARO, 2018, p. 212).

Tem-se, portanto, que não existe um dever de celeridade absoluta, no sentido de ser devido uma açodada prestação jurisdicional, mas sim existe um dever de resolução do processo em tempo adequado ao tramite processual, suficiente para a prolação de uma decisão judicial adequada ao caso concreto, consideradas suas peculiaridades, e que, ao mesmo tempo, não seja demasiadamente lenta.

Ainda a respeito do princípio da razoável duração do processo, Tucci (2011, p. 4), assinala que tal princípio garante aos litigantes, além do direito a um processo sem dilações temporais desnecessárias, o acesso a mecanismos que garantam a aceleração da marcha processual, como, por exemplo, o emprego de novas tecnologias para aumentar a cadência da marcha processual.

O inc. LXXVIII do Art. 5º a CRFB/88, para Bettini (2013, p. 3), de igual maneira, assegura o uso de métodos alternativos de resolução de conflitos, como, por exemplo, as vias

da mediação e da arbitragem, no intuito de viabilizar concretização de direitos fundamental ao acesso à jurisdição.

No que tange à cobrança do crédito tributário, em especial àquele devidamente constituído, cumpre salientar que o princípio da eficiência é uma força motriz, no sentido de buscar a satisfação do crédito em favor do sujeito ativo da relação jurídico-tributária e, de maneira mediata, da coletividade, enquanto os Princípio da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal acabam, em certa medida, por ofertar amparo ao indivíduo Devedor de Tributos, face ao Estado.

O Princípio da Dignidade Humana, em conjunto com a ideia de garantia de proteção dos direitos fundamentais, é apontado como o núcleo ético-axiológico da CRFB/88, no sentido de que toda a ação estatal e, notadamente, o desenvolvimento de políticas públicas, deve ser voltado à criação de mecanismos que assegurem as condições materiais mínimas para que todos possam viver uma vida digna (FERREIRA, 2019, p.42)

No texto constitucional brasileiro (BRASIL, 1988), o Princípio da Dignidade Humana encontra previsão expressa no Art. 1º, III, onde está posto como fundamento da República Federativa do Brasil, enquanto Estado Democrático de Direito.

Todavia, a extração de um significado objetivo acerca da completude do conteúdo normativo do núcleo essencial do que constitui a chamada Dignidade Humana, a exemplo do que ocorre com o Princípio da Eficiência, é tarefa árdua ante à polissemia do termo, no contexto do fenômeno jurídico.

Dias e Pereira (2021, p. 19) apontam que a dificuldade do estabelecimento de um consenso doutrinário acerca do significado do Princípio da Dignidade Humana decorre da impossibilidade da compreensão, a partir da abordagem jus positivista, de tal princípio, como uma regra, ante à natureza multifacetária de tal norma jurídica.

De fato, no que tange à prática jurídica, o Princípio da Dignidade Humana, na jurisprudência do STF, é utilizado como um valor, em consonância com o modelo de entendimento de Alexy, uma vez que os contornos fáticos da análise de cada caso concreto, estabelece a ordem de precedência dos princípios aplicáveis, a chamada ordenação flexível de princípios.

Neste sentido, conforme apontado por Ribeiro Neto (2013, p. 123), a partir de um estudo empírico da jurisprudência do STF, no qual foi avaliado o conteúdo normativo do Princípio da Dignidade Humana, a expressão Dignidade Humana, até 7 de novembro de 2012, estava

presente em “[...] 216 acórdãos, 1599 decisões monocráticas, 155 menções em informativos [...]”, até então produzidos.

A partir da análise dos votos dos ministros constantes dos acórdãos produzidos nos julgamentos da ADI 1856, ADI 4638, ADI 4424, ADC 19, Inquérito 2131 do STF, Mandado de Segurança (MS) 28720 DF, ADI 31510, ADPF 54, ADPF 132, ADI 1.232/DF, RE 160.122, RE 161.243, Ribeiro Neto (2013, p. 126), concluiu que há, na jurisprudência do STF, um uso pouco claro e imprevisível do conceito de Dignidade Humana.

Na judicatura do STF, é possível destacar que a dignidade humana: (1) já foi vista como uma forma de proibição das pulsões mais primitivas e irracionais do ser humano, o que foi invocado por pelo menos um Ministro da Corte como argumento contra a constitucionalidade de leis que regulamentam briga de galos; (2) chegou a ser suscitada, por um Ministro do STF, para defender que a aplicação de sanções administrativo disciplinares a magistrados fosse sempre sigilosa; (3) foi utilizada, em larga medida e por quase que a totalidade dos membros do STF, ainda que de maneira obscura e imprecisa, para legitimar a decisão do Tribunal que assentou serem sempre incondicionadas as ações penais que disserem respeito a lesões corporais, leves ou não, praticadas contra a mulher; (4) é uma das causas que fundamentam a criminalização da redução de alguém à condição análoga à de escravo, o que o STF levou em consideração ao receber denúncia contra parlamentar no Inquérito de n. 2131; (5) foi argumento de que se valeu um Ministro da Corte, em diversas ocasiões, para embasar o fato de a administração pública não poder anular, por conta própria, os atos ilegais por ela praticados há mais de cinco anos dos quais emanam direitos; (6) não obsta, segundo a tese vencedora no STF, a realização de pesquisas com células-tronco, contanto que observadas as respectivas prescrições legais; (7) é um dos alicerces que estabelecem o direito à interrupção da gravidez em casos de fetos anencefálicos, uma vez que, além de o anencefálico, nos termos do posicionamento majoritário do STF, não possuir dignidade, a dignidade inclui, na verdade, o direito à saúde e o da autonomia reprodutiva, ambos de titularidade da gestante; (8) enquanto autonomia, funda o direito de cada um de autodeterminar-se, mormente se se trata de adulto e se a matéria em questão é pertinente às esferas mais íntimas da vida. Daí afirmar-se que a dignidade humana é um dos motivos que levaram o STF a permitir, por meio de interpretação conforme a Constituição dada a dispositivo do Código Civil, a instituição, pelos respectivos interessados, de união homoafetiva, análoga em direitos e obrigações à união estável; (9) é fundamento constitucional precípua do mínimo existencial, o que implica levar a dignidade humana em consideração sempre que se tratar de benefícios de cunho assistencial. Sob essa perspectiva, a dignidade humana oferece parâmetros para que se afira, em sede de Jurisdição Constitucional, a constitucionalidade de normas legais que concretizam o mínimo existencial; (10) assegura, nos termos da decisão tomada no RE de n. 389.808, autonomia com relação a dados pessoais armazenados em bancos de dados, o que faz com que se exijam, do Estado, motivos ponderáveis para a utilização de dados e informações relativos aos indivíduos em geral; (11) poderia ter sido invocada, durante o julgamento do RE de n. 160.222, a par do direito à privacidade, para reprovar as ações de empregador que sujeita seus empregados a revistas íntimas; (12) funda um dever de isonomia oponível, guardadas as devidas proporções, aos particulares, o que significa não ser constitucional a criação de estatuto pessoal diverso e flagrantemente desfavorável para um empregado pelo simples fato de ele ser estrangeiro. (RIBEIRO NETO, 2013, p. 143-144)

Em nosso ver, a ausência de clareza e imprevisibilidade do uso do termo Dignidade Humana, decorre, justamente, da dimensão axiológica do princípio que, enquanto valor, no

modelo descritivo de Alexy, admite diferentes níveis de concretização, e, por tal motivo, só terá seu conteúdo definido de maneira clara a partir da análise dos contornos fáticos do caso concreto.

Ao investigar o referido conceito aplicado às relações de trabalho, Brito Filho (2019, p. 136) concluiu que o conceito acadêmico que melhor elucida a ideia de Dignidade Humana, sob o ponto de vista doutrinário, é aquele elaborado por Ingo Wolfgang Sarlet, que assim entendeu:

[...] temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover a sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos. (SARLET, 2006, p. 60)

Apesar de inexistir uma ordenação rígida de princípios, no sentido de não ser possível uma definição concreta clara, completa e prévia do conteúdo do Princípio da Dignidade Humana, desvinculada da análise do caso concreto, é possível, de maneira apriorística, excluir da abrangência de tal valor certos comportamentos que, no plano conceitual, são diametralmente contrários à ideia de vida digna, pautada no mínimo existencial.

Neste sentido, Brito Filho (2019, p. 136) aponta que a definição inversa da ideia do Princípio da Dignidade Humana, ou seja, identificação de condutas que atentam contra o Princípio da Dignidade Humana é a conduta adotada pela maioria dos autores que abordam o tema.

Parece correto afirmar que a noção de respeito à Dignidade Humana, no que tange à cobrança de dívidas, está intimamente relacionada à ideia de proteção do devedor em relação à eventuais abusos do credor, no que tange aos meios empregados para a execução do crédito que lhe é devido.

Servindo-se de tal abordagem, é possível identificar duas situações de potencial violação ao Princípio da Dignidade Humana relacionadas à Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de tributos, que: A) O emprego de meios cruéis ou desumanos na execução na cobrança do crédito tributário; B) A privação do devedor dos bens materiais mínimos para existência digna.

Desta forma, o Princípio da Dignidade Humana aplicado no âmbito das execuções civis de obrigações de pagar quantia certa, a exemplo do crédito tributário inadimplido, protege o devedor de ser alvo de tratamento cruel ou submetido a condições degradantes, como forma de

lhe compeli-lo ao pagamento, bem como garante a ele a preservação de um patrimônio mínimo necessário para prover uma existência saudável, o chamado mínimo existencial (OLIVEIRA, 2008, p.60).

Passar-se-á a analisar as duas situações de potencial violação ao Princípio da Dignidade Humana, como forma de delimitar os contornos do referido valor, no que tange à Política Pública Tributária, especialmente, quanto à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa.

Didier Junior e Braga (2016, p. 4) apontam que, no passado, o Direito Romano da antiguidade admitia a execução da dívida sobre a pessoa do executado, o que se denomina por pessoalidade da execução. O *nexum* romano correspondia ao direito de o credor exigir o cumprimento de determinada prestação pecuniária, sob pena de o devedor responder pela dívida contraída com o seu próprio corpo, inclusive com a possibilidade de ser escravizado ou morto.

Na antiguidade, o ato de reduzir o devedor à condição de escravo se aperfeiçoava pelo exercício da *actio per manus iniunctionem*, que correspondia à faculdade do credor vender o devedor além do Rio Tibre, com a finalidade de saldar a dívida contraída por ele (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2020, p. 57).

O passado macabro da execução de dívidas, antes da humanização da cobrança, é tamanho a ponto de haver relatos históricos do concurso de credores sobre partes do corpo esquartejado dos devedores inadimplentes.

[...] Essa visão era socialmente aceita, a ponto de admitir-se um concurso de credores sobre o corpo do devedor, que seria dividido entre eles (Tabula III: “Tertiis nundinis partis secanto; si plus minusve secuerunt se fraude esto”)4 . A Tábua Terceira da Lei das XII Tábuas deixa clara essa macabra possibilidade de responsabilização pessoal do devedor, em sua Lei 9: “se são muitos os credores, é permitido, depois do terceiro dia de feira, dividir o corpo do devedor em tantos pedaços quantos sejam os credores, não importando cortar mais ou menos; se os credores preferirem, poderão vender o devedor a um estrangeiro, além do Tibre”. A obrigação era um vínculo eminentemente pessoal, estando o devedor vinculado à obrigação com o seu próprio corpo. O credor tinha o direito sobre o seu cadáver [...] (DIDIER JUNIOR; BRAGA, 2009, p. 4)

Sem maiores digressões históricas, que não interessam ao objeto do presente trabalho, tem-se que o marco temporal para a passagem da responsabilidade pessoal para a responsabilidade patrimonial, no que se refere à cobrança do devedor inadimplente, se deu com a edição da *Lex Poetelia Papiria*, no ano de 326 A.C, que estabeleceu a desvinculação do próprio corpo do devedor da noção de satisfação da dívida (CÂMARA, 2016, p. 7).

O Princípio da Dignidade Humana, no Direito contemporâneo, obviamente rechaça, na maioria dos casos, que o patrimônio do devedor responda pelas dívidas que ele próprio contraiu,

constituindo, neste sentido, limite à cobrança pessoal de dívidas, ou seja, do uso de mecanismos de cobrança que recaiam sobre o corpo do indivíduo (DIDIER JUNIOR; BRAGA, 2009, p. 4).

Neste sentido, diz-se que, para a cobrança de obrigações de pagar quantia certa, a regra é o emprego de técnicas de cobrança por sub-rogação ou de execução direta, que correspondem aos meios de satisfação do crédito que incidem diretamente sobre o patrimônio do devedor (CÂMARA, 2016, p. 7).

Todavia, muito embora, até o momento, a morte e o esquiteamento do devedor, enquanto mecanismos de cobrança, pareçam ter ficado no passado, em tempos recentes, tem ocorrido um alargamento das hipóteses do uso de medidas de coerção, relacionadas à ideia de execução indireta que, conforme Câmara (2016, p. 7), consistem em técnicas de cobranças pautadas na imposição de sanções à pessoa do devedor, no intuito de prover maior efetividade à cobrança de quantias certas, constituindo-se em novas formas de induzir de o pagamento das dívidas.

Conforme Guerra (1999 apud LIMA NETO; CARNEIRO, 2015, p. 296), a finalidade coercitiva das medidas indiretas de cobrança “[...] assinala um limite fundamental à sua aplicação. É que, não tendo nenhuma finalidade punitiva, tais medidas só podem ser aplicadas enquanto ainda é possível a realização da prestação devida pelo obrigado [...]”.

Didier Junior e Braga (2009, p. 4) apontam que o STF firmou tese, por ocasião do julgamento do RE 466.343-1, no que tange à cobrança de dívidas decorrentes de obrigações pessoais de natureza civil, segundo a qual a prisão civil por dívidas pecuniárias, enquanto meio de cobrança indireta, no Brasil, seria admissível na hipótese de inadimplemento da obrigação pecuniária de caráter alimentar.

Atualmente, o debate acerca da constitucionalidade das chamadas medidas alternativas de cobrança, face ao Princípio da Dignidade Humana, no âmbito da cobrança das dívidas de natureza privada, se situa em torno da grande controvérsia acerca dos limites da aplicação do Art. 139, IV, do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), que alargou o uso de medidas atípicas de cobrança no processo civil.

O tema aguarda julgamento, no âmbito do STF, da ADI 5.941, proposta pelo Partido dos Trabalhadores (PT), acerca da constitucionalidade do dispositivo legal, sendo válido ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial (Resp) 1.782.418/RJ, admitiu o uso de medidas atípicas de cobrança, nos casos em que haja necessidade de tutelar o direito material perseguido no processo.

No que tange à Política Pública Tributária, em estudo pretérito, Oliveira e Lobão (2019, p. 89), verificaram que a jurisprudência vem admitindo a constitucionalidade de meios indiretos de cobrança do crédito tributário, pautados na ideia de eficiência arrecadatória, como, por exemplo, o protesto da Certidão de Inscrição em Dívida Ativa (CDA).

Todavia, a jurisprudência recente do STF revela novos contornos à cobrança de dívidas de natureza pecuniária, ao menos no que tange à cobrança do crédito tributário do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no sentido de inaugurar a possibilidade de criminalizar o inadimplemento de uma obrigação pecuniária, como forma de coerção imputada ao devedor para o induzir a realizar o pagamento.

Em síntese, no julgamento do RHC 166.334 SC (BRASIL, 2019, p. 2), que tramitou sob relatoria do Min. Roberto Barroso, por maioria de votos, em consonância com o voto do relator, firmou-se o entendimento de que a “[...] contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990[...]”.

Ocorre que, desde o julgamento do HC 81929 RJ (BRASIL, 2004, p. 1), relatado pelo Min. Cezar Peluso, cuja decisão foi proferida à unanimidade, o STF reconhece a extinção do crédito tributário por pagamento como causa de extinção da punibilidade dos crimes praticados contra a ordem tributária, previstos na lei 8137/1990.

Desta forma, a partir de 2019, a jurisprudência vigente do STF, no caso da inadimplência contumaz de ICMS, é a de que, mesmo sem o dolo de fraudar o erário, o devedor contumaz de ICMS pode sofrer a ameaça de prisão, caso não pague seus tributos de maneira rotineira, sendo-lhe facultado, a qualquer tempo, saldar suas dívidas para se ver livre do cárcere.

Tem-se, portanto, que a Dignidade Humana do Devedor de Tributos, na leitura atual do STF, oferta grau protetivo mínimo ao devedor inadimplente, no sentido de que lhe resguarda apenas da imposição de tratamento cruel, mas não garante que a cobrança da dívida não incida sobre seu corpo, no sentido de privação de liberdade.

Do mesmo modo, o Princípio da Dignidade Humana, no âmbito da cobrança coercitiva de valores pecuniários, como é o caso do crédito tributário inscrito em dívida ativa, se assenta sobre a noção de mínimo existencial, no sentido de que tal norma preconiza, mesmo após o término do processo de execução, a salvaguarda dos meios mínimos suficientes para a manutenção de uma vida digna ao devedor.

Ao subprincípio decorrente da ideia de Dignidade Humana prevalente no ordenamento jurídico brasileiro, que resguarda o patrimônio personalíssimo do indivíduo, necessário para

atender às necessidades básicas a todo ser humano, face aos procedimentos de cobrança de quantias certas, dá-se o nome de Princípio do Patrimônio Mínimo (RUZYK; FACHIN, 2008, p. 19-20).

Pode-se apontar, ainda, em hermenêutica sistemática construtiva, a existência, no ordenamento jurídico brasileiro, da tutela de um patrimônio mínimo personalíssimo. Trata-se de subprincípio que pode, por exemplo, apresentar-se como exceção de direito material a execução. Trata-se de reconhecer limites para a responsabilidade patrimonial do devedor, por meio da vedação a pretensão de reduzi-lo a miserabilidade. Trata-se, ainda, não apenas de assegurar um mínimo existencial – o que poderia se confundir com uma espécie de “caridade pública”, ela própria, não raro, atentatória a dignidade – mas, sim, de assegurar um patamar patrimonial que propicie um livre desenvolvimento de capacidades individuais. (RUZYK e FACHIN, 2008, p. 19-20)

Para Calixto e Konder (2019, p. 503-504), o patrimônio é um atributo da personalidade do indivíduo que, além ser responsável pela garantia das dívidas contraídas, serve para a promoção e proteção da Dignidade Humana, sendo oponível face a cobranças pecuniárias de qualquer natureza.

O reconhecimento de uma proteção à manutenção de um patrimônio mínimo, ligado à existência de um mínimo existencial para o sustento do devedor, não retira do credor o direito à satisfação do crédito, mas tão somente limita as suas faculdades executórias (CALIXTO; KONDER, p. 504-505).

Enquanto corolário do Princípio da Dignidade Humana, o Princípio do patrimônio mínimo possui íntima relação com a instituição de regras de impenhorabilidade, como, por exemplo, a garantia de impenhorabilidade do bem de família instituída pela Lei 8.009/90, ou da impenhorabilidade dos valores aplicados em caderneta de poupança, limitada ao valor de quarenta salários-mínimos, elencada no rol de impenhorabilidades do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15).

Assis (2009, p. 34) enuncia que a jurisprudência do STJ, como no caso do REsp 412.536-SP, de relatoria da Min. Ari Pargendler, que estendeu a impenhorabilidade do bem de família ao imóvel do devedor celibatário, vem evoluindo no sentido de reconhecer as regras de impenhorabilidade como vias de proteção do Princípio da Dignidade Humana.

Em sentido semelhante, ainda no âmbito da corte da cidadania, o Ministro Raul Araújo (2013, p. 1), por ocasião da redação do voto condutor do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 606301 / RJ, que foi decidido à unanimidade, invocou

para reiterar o entendimento jurisprudencial pela extensão da impenhorabilidade do bem de família para aqueles bens necessários à existência digna dos habitantes do imóvel²⁷.

De igual forma, o STJ, com fundamento no Princípio da Dignidade Humana, por ocasião do julgamento do Resp 1.230.060 – PR (STJ, 2014), havido em sua 2ª Seção, e, posteriormente, no julgamento do AgInt no REsp 1812780 / SC (STJ, 2021), estendeu a impenhorabilidade dos depósitos no valor de até 40 salários-mínimos em caderneta de poupança aos depósitos em conta corrente ou mesmo outra modalidade de aplicações financeiras que não a poupança²⁸.

Neste sentido, o Princípio do patrimônio mínimo atua, no bojo da cobrança do crédito tributário devidamente constituído, ainda no plano da abstração, como um vetor normativo contrário à busca da eficiência da cobrança do crédito, uma vez que preconiza certo grau de proteção ao devedor em relação ao risco de total insolvência, no sentido de privação dos meios materiais necessários à sua subsistência.

De modo semelhante, o Princípio do Devido Processo Legal, enquanto diretriz axiológica, informativa da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário devidamente constituído, atua como vetor de proteção ao indivíduo, em contraponto ao valor eficiência, igualmente imposto pela Constituição Brasileira.

O Princípio do Devido Processo Legal, em linhas gerais, assegura proteção à vida, ao patrimônio e à liberdade, exigindo que a expropriação patrimonial, natural da execução forçada da obrigação de pagar tributos inadimplida, seja precedida de um processo em que se assegure ao devedor o exercício de suas faculdade e poderes processuais (ARAÚJO, 2014, p. 5).

É válido ressaltar que o surgimento do Princípio do Devido Processo Legal remonta, historicamente, à *Magna Carta Libertatum*, de 1215, na Inglaterra, promulgada durante o reinado de João Sem Terra, com a denominação de *due processo of law* (ARAÚJO, 2010, p. 57).

Originariamente, o conteúdo normativo de tal valor englobava apenas a necessidade da existência de um processo prévio, pautado em regramento pré-estabelecido, como requisito necessário para que um indivíduo tivesse seu patrimônio expropriado, sua liberdade cerceada ou sua vida ceifada (CARVALHO; BASTOS, 2010, p. 178).

²⁷ É interessante salientar que, apesar de o STJ se posicionar pela extensão da impenhorabilidade do bem de família aos bens móveis que guarnecem o imóvel, a impenhorabilidade se limita à uma única unidade de cada espécie de bem, ou seja, adequando-se à noção de patrimônio mínimo, uma vez que a duplicidade do bem é um indicativo de que tal bem supera a necessidade básica dos indivíduos habitantes no imóvel.

²⁸ De igual forma, no caso da impenhorabilidade dos depósitos realizados em instituições bancárias, o STJ estendeu o âmbito de proteção da impenhorabilidade, todavia, limitou o valor econômico resguardado, isto é, optou por proteger o patrimônio mínimo do devedor, sem todavia inviabilizar a satisfação do crédito pela via executiva.

Desta forma, desde sua concepção original, o Princípio do Devido Processo Legal está intimamente ligado, conforme aponta Araújo (2010, p. 57), à proteção do trinômio vida, liberdade e patrimônio, mediante observância de toda a sistemática processual previamente estabelecida.

Carvalho e Bastos (2010, p. 178) apontam que, durante a modernidade, o Princípio do Devido Processo Legal foi incorporado em vários instrumentos de garantia de direitos fundamentais, em especial, na Declaração Francesa de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e nas Emendas V e XIV à Constituição dos Estados Unidos da América, dos anos de 1791 e 1868, respectivamente.

Entre a segunda metade do século XIX e a primeira metade do século XX, nos Estados Unidos da América, o Princípio do Devido Processo Legal, no que tange à interpretação constitucional, passou por uma fase de ressignificação, com o desenvolvimento na jurisprudência estadunidense da doutrina do Devido Processo Legal substantivo, a partir da análise de casos emblemáticos como *Lochner v. New York*, de 1905, e *United States v. Carolene products*, de 1938 (CARVALHO; BASTOS, p. 179).

A Suprema Corte dos Estados Unidos da América, em *Lochner v. New York*, avaliando uma Lei do Estado de Nova York, conhecida por *The Bakeshop Act*, que previa, além de regras de vigilância sanitária para padarias, regras de natureza trabalhista que estabeleciam jornada de trabalho máxima de 60 horas semanais e 10 horas diárias, entendeu que o Devido Processo Legal, em seu aspecto substantivo, representa barreira à intervenção do Estado nas liberdades individuais, neste caso a liberdade de contratar o trabalho humano para fins comerciais.

[...] O direito abstrato de firmar contrato em relação aos negócios de um indivíduo é parte da liberdade individual assegurada pela décima quarta emenda da Constituição Federal [dos Estados Unidos]. *Allgeyer v. Louisiana*, 165 U. S. 578, 41 L. ed. 832, 17 Relatório da Suprema Corte. 427. Sob tal regramento nenhum Estado pode privar qualquer pessoa de sua vida, de sua liberdade, ou de sua propriedade sem a observância do devido processo legal. [...] (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1905, p. 53, tradução nossa)²⁹

Para Carvalho e Bastos (2010, p. 179), tal decisão judicial é representativa de um período conhecido como *Lochner Era*, no qual a Suprema Corte Americana ficou conhecida como o Tribunal do *Laissez-faire*, por desenvolver jurisprudência informada por valores relacionados ao liberalismo clássico.

²⁹ No original: [...] The general right to make a contract in relation to his business is part of the liberty of the individual protected by the 14th Amendment of the Federal Constitution. *Allgeyer v. Louisiana*, 165 U. S. 578, 41 L. ed. 832, 17 Sup. Ct. Rep. 427. Under that provision no state can deprive any person of life, liberty, or property without due process of law. [...]

Em *United States v. Carolene products* (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1938, p. 152), caso em que a Suprema Corte Americana estava avaliando a constitucionalidade de norma acerca da regulação do comércio interestadual de laticínios, o Devido Processo Legal foi utilizado como fundamento para aferir a razoabilidade do ato legal e para garantir a possibilidade de um futuro questionamento, junto ao Poder Judiciário.

No Brasil, atualmente, o Princípio do Devido Processo Legal, na CRFB/88, se encontra consignado expressamente no Art. 5º, LIV, com vistas a assegurar constitucionalmente que “[...] ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o Devido Processo Legal [...]” (BRASIL, 1988).

O poder constituinte originário brasileiro, ao promulgar a CRFB/88, inspirado na doutrina estadunidense do *due process of law*, importou tal norma, que passou a integrar o ordenamento jurídico constitucional brasileiro (CARVALHO; BASTOS; 2010, p. 180) e, desta forma, a informar a formulação e reformulação de normas e políticas públicas brasileiras.

Em razão de suas origens, de modo semelhante ao que ocorre nos Estados Unidos da América, Mesquita (2006, p. 2010) aponta que, no Brasil, o Princípio do Devido Processo Legal assume duas vertentes, quais sejam: A) a vertente processual; B) a vertente substantiva ou material.

A vertente processual do Princípio do Devido Processo Legal, conforme aponta Menezes (2018, p. 34), outorga à parte direito face à jurisdição estatal, no sentido de possibilitar que o jurisdicionado apenas esteja vinculada aos comandos decisórios, proferidos nos processos em que “[...] tenha podido exercer regularmente o contraditório, o que significa dizer, tenha tido a possibilidade de participar do processo, o que se alcança a partir da citação válida. É o que se chama, nos EUA, do direito da parte de ter seu *day in court*.”.

Tomé (2016, p. 273) aponta que as garantias do processo legal, em sua vertente processual, se consubstanciam nos direitos da parte de ser ouvida no curso do processo e no direito de oferecer e produzir provas.

No processo judicial, an equal concern and respect necessita a obediência aos princípios do devido processo legal, contraditório substancial, ampla defesa e acesso à justiça, com distribuição de direitos, deveres e ônus, cuja responsabilidade de cada parte a cada ato produz consequências que devem ser assumidas. Do contrário, as partes litigantes não recebem tratamento igualitário e as decisões judiciais terão peso desproporcional e injusto a alguém (MENEZES, 2018, p. 119)

A chamada vertente processual do Princípio do Devido Processo Legal, conforme aponta Araújo (2010, p. 58), está atrelada a valores como o do acesso à jurisdição, no sentido

de que o Poder Judiciário, para dirimir conflitos, deve possibilitar que as partes submetam a ele seus litígios.

No intuito de verificar o conteúdo do Princípio do Devido Processo Legal Substantivo, mediante análise da jurisprudência da Suprema Corte Brasileira, realizou-se, em 17 de novembro de 2020, realizou-se busca no banco de dados do STF, constante do sítio eletrônico: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

Como critério de busca, para fins de identificação de decisões onde se discutiu o teor do Princípio do Devido Processo Legal substantivo, enquanto norma, utilizou-se como *input*, na barra de pesquisa constante do sítio eletrônico, a conjunção dos termos: devido e processo e legal e substantivo.

Como resultado da busca, verificou-se a existência de 325 decisões judiciais onde foi utilizada a expressão Devido Processo Legal Substantivo, sendo destas: A) 36 acórdãos, sendo 16 da lavra do Tribunal Pleno e 20 da lavra da 2ª Turma do STF, e 289 decisões monocráticas.

No que tange ao aspecto temporal, limitou-se o critério de busca estabelecendo-a em relação às decisões judiciais proferidas e publicadas até 17 de novembro de 2020, data da realização da pesquisa documental.

Levando em consideração que o intuito da busca era o de analisar a construção do significado do Devido Processo Legal no STF, centrou-se a análise apenas nos acórdãos proferidas no Tribunal Pleno, por ser este, hierarquicamente, o órgão máximo da jurisdição brasileira³⁰.

Com a finalidade de identificar em quais destas decisões houve efetiva discussão acerca do princípio em comento, executou-se a análise preliminar dos julgados, mediante leitura exploratória dos 19 acórdãos provenientes do Tribunal Pleno do STF, quais sejam: RE 647885, ADI 6053, ADI 173, ADI 4351, ADI 1931, ADI 609, Petição (Pet) 3388, RE 274048, Habeas Corpus (HC) 91449, RE 276546, RE 266994, RE 199522, RE 274384, RE 273844, RE 282606, RE 601314, ADI 2306 e RE 300343.

Em um segundo momento, mediante leitura seletiva, constatou-se que, entre os acórdãos identificados, o conceito do Princípio do Devido Processo Legal substantivo foi, efetivamente,

³⁰ Após a parametrização da busca, o endereço eletrônico da busca realizada ficou sendo o seguinte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 647885**. Brasília. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=-17112020&orgao_julgador=Tribunal%20Pleno&publicacao_data=-17112020&page=1&pageSize=10&queryString=devido%20e%20processo%20e%20legal%20e%20substantivo&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 16 nov. 2020.

discutido, em pelo menos um dos votos, no bojo da ADI 2306 (STF, 2002), da ADI 173 (STF, 2008), do RE 601314 (STF, 2016) e da ADI 1931 (STF, 2018).

Destaca-se, ainda, que, na fase de leitura seletiva, identificou-se que, no acórdão Pet 3388 (STF, 2010), referente ao emblemático caso Raposa Terra Do Sol, que versa sobre a questão de demarcação da área territorial de agrupamentos indígenas, foi discutida a aplicação do Princípio do Processo Legal, em sua vertente processual e não substantiva, ou seja, enquanto garantia da parte efetivamente participar do processo, naquele caso, referente ao direito das pessoas jurídicas de direito público em participar do processo de demarcação de terras indígenas havidas em seu espaço geográfico.

No caso da ADI 2306 (STF, 2002, p. 106-120), analisando a constitucionalidade de anistia de multas decorrentes de infrações à legislação eleitoral, o debate acalorado havido entre, de um lado, o Ministro Marco Aurélio e os então Ministros Sepúlveda Pertence e Néri da Silveira, que defendiam a inconstitucionalidade da legislação e, de outro, os então Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves, que entenderam de maneira favorável à constitucionalidade da norma, revela que à noção de Devido Processo Legal substantivo, naquele caso, estava atrelada à noção de resguardo dos procedimentos necessário à defesa do sistema democrático.

Por ocasião de tal julgamento, no entendimento da corrente perdedora, o Devido Processo Legal substantivo foi invocado para resguardar a efetividade das regras que regulamentavam o processo eleitoral, notadamente àquelas que cominavam sanções pela prática de ilícitos eleitorais.

De outro lado, a corrente vencedora, apesar de delinear entendimento semelhante ao conceito de Princípio do Devido Processo Legal Substantivo, entendeu que a regra de anistia em análise estava em consonância com a ordem constitucional brasileira, defendendo uma noção de razoabilidade ligada ao princípio.

Novamente, em 2008, o Pretório Excelso, por ocasião do julgamento da ADI 173 (STF, 2008), analisou a questão da imposição do dever de comprovação da quitação de tributos federais como condição para a realização de certos tipos de atos de registro empresarial e de registro notarial de documentos.

No caso, decidido à unanimidade, nos termos do voto do relator, o então Ministro Joaquim Barbosa, (STF, 2008, p. 9), o Princípio do Devido Processos Legal foi utilizado como fundamento para declaração da inconstitucionalidade de normas que determinavam a cominação de sanções políticas, conceituadas como vias indiretas da cobrança do crédito

tributário, mediante a imposição de restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício da atividade comercial.

Em 2016, o STF, no julgamento do RE 601.314 SP, referente ao Tema de Repercussão Geral 225, julgou, por maioria de votos, a constitucionalidade do Art. 6º, da LC 105/01, que permite o compartilhamento de informações bancárias com o Fisco, e a inaplicabilidade do princípio da irretroatividade tributária à Lei 10.174/01, que regulamenta tal compartilhamento de dados no âmbito da Receita Federal do Brasil (STF, 2016, p. 3).

Ocorre que, no voto vencido proferido pelo então Ministro Celso de Mello, encontrou-se a melhor descrição do entendimento esboçado pelo STF acerca do Princípio do Devido Processo Legal, em sua vertente substantiva, apresentando-o como dimensão da racional limitação do poder estatal.

Dentro dessa perspectiva, revela-se de inteira pertinência a invocação doutrinária da cláusula do “substantive due process of law” – já consagrada e reconhecida, em diversas decisões proferidas por este Supremo Tribunal Federal, como instrumento de expressiva limitação constitucional ao próprio poder do Estado (ADI 1.063/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO – ADI 1.158/AM, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) – , para efeito de submeter o processo de “disclosure” às exigências de seriedade e de razoabilidade. (STF, 2016, p.166)

Cumprе salientar que, apesar da análise detida do Princípio do Devido Processo Legal substantivo, naquela ocasião, formulada pelo Ministro Marco Aurélio, nenhum outro ministro utilizou a norma como fundamento para prolação de seu respectivo voto, de modo que não houve discussão profunda acerca do tema naquela oportunidade.

Por ocasião do julgamento da ADI 1931 (STF, 2018, p. 1223), decidido à unanimidade, quando o STF analisava a constitucionalidade de normas restritivas da cobertura de planos de saúde, o Devido Processo Legal Substantivo foi invocado no voto do Ministro Marco Aurélio, relator do caso.

Naquela oportunidade, o princípio em análise foi trazida à discussão, demonstrando adoção do entendimento da corrente vencedora, no caso da ADI 2306, correlacionando a noção de Devido Processo Legal substantivo às noções de razoabilidade na edição de normas que impliquem na restrição de direitos previstos no ordenamento jurídico, neste caso, aqueles inerentes à livre iniciativa.

Desta forma, a análise empírica da jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira revela que, no Brasil, a dimensão substantiva do Princípio do Devido Processo Legal, supera a dimensão estritamente processual, sendo intimamente relacionada à ideia de aplicação razoável e proporcional da lei.

Neste sentido, Koury e Dias (2010, p. 41) apontam que o *substantive due process of law*, no Brasil, consiste em uma relação de adequação entre as bases jurídicas de um problema e os fins a que ele busca alcançar, representando um princípio de proporcionalidade em sentido amplo (*übermassverbot*) (KOURY; DIAS, 2010, p. 42).

2.3 A IDENTIFICAÇÃO DE UM VETOR NORMATIVO, A PARTIR DA CONFORMAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA EFICIÊNCIA E DA DIGNIDADE HUMANA, PARA A REFORMULAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DE TRIBUTOS.

No que tange à cobrança do crédito tributário, o vetor normativo que orienta a produção das normas surge a partir da colisão dos valores atinentes à Eficiência, ao Devido Processo Legal e à Dignidade Humana, inseridos, na forma de princípios, no texto constitucional brasileiro.

A análise dos conflitos havidos na relação entre o sujeito ativo da relação jurídico tributária e o Devedor de Tributos revela que tais princípios, Eficiência, Devido Processo Legal e Dignidade Humana, entram em rota de colisão, quando se trata da cobrança do crédito tributário, uma vez que eles se apresentam como vetores normativos, oriundos do texto constitucional, que apontam para diferentes finalidades.

Notadamente, o Princípio da Eficiência aponta para a satisfação do crédito tributário, uma vez que impõe ao Estado o dever de obtenção de resultados mais eficientes, no sentido econômico de eficiência produtiva, ou seja, deve, para ser mais eficiente, o Estado, obter resultados melhores na cobrança de tributos, mediante o uso dos mesmos recursos.

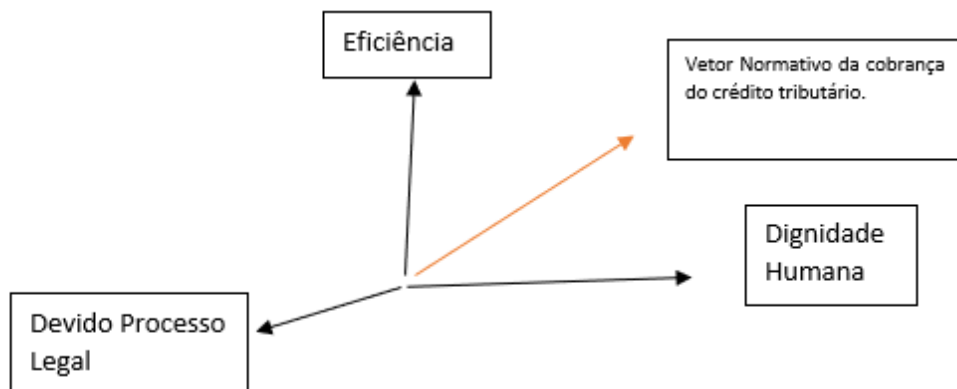
Por sua vez, no mesmo contexto, a Dignidade Humana, que veda a imposição de tratamento desumano ao devedor e lhe garante um mínimo existencial, e o Devido Processo Legal, que lhe assegura a participação no processo expropriatório e a o direito de ser cobrado por vias de cobrança razoáveis e proporcionais, constituem vetores normativos que se voltam, em sentido contrário, à proteção do devedor, enquanto indivíduo titular de direitos fundamentais.

Desta forma, a implementação de medidas que objetivem prover eficiência à cobrança de crédito tributário inscrito em dívida ativa encontra limites, no ordenamento jurídico pátrio, face à necessária aplicação dos Princípios Constitucionais do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana.

Diz-se que o vetor normativo da cobrança do crédito tributário surge da conformação de tais princípios, uma vez que, como fruto da colisão de princípios, deve haver, na solução apresentada, uma prevalência de uma norma sobre a outra, sem que a norma preterida seja excluída ou desconsiderada.

Nestes termos, a Figura 2 representa graficamente o vetor normativo que orienta a cobrança do crédito tributário, no contexto da Política Tributária Brasileira, como um vetor resultante da conformação de outros três vetores normativos, a Eficiência, o Devido Processo Legal e a Dignidade Humana, oriundos de um ponto comum, o texto constitucional.

FIGURA 2 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA FORMAÇÃO VETOR NORMATIVO DA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS



Fonte: Elaborado pelo autor

Ao avaliar as possíveis alterações na Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, faz-se necessário levar em consideração que os valores da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, enquanto Princípios Constitucionais colidentes, admitem distintos graus de concretização.

A escolha na Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, deve levar em consideração que cada possibilidade normativa deve ter como consequência prática a concretização, em maior ou menor grau, de cada um destes Princípios Constitucionais e que as eventuais escolhas que não concretizem um ou mais destes princípios não são escolhas possíveis do ponto de vista jurídico.

Desta forma, por exemplo, uma escolha que preze apenas pela eficiência produtiva na arrecadação tributária e, ao mesmo tempo, despreze a Dignidade Humana do devedor, como, por exemplo, através do estabelecimento de punições cruéis ou da retirada dos valores destinados à sua subsistência, não será compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Por outro lado, uma escolha que preze apenas pelo Devido Processo Legal em detrimento da Eficiência, como por exemplo através do estabelecimento de um procedimento de cobrança condicionado a um contraditório demasiadamente amplo, no sentido de facultar ao devedor a possibilidade de utilizar o litígio como via de postergar ou de se evadir do dever de pagar tributos devidos, será igualmente incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda, longe dos extremos, há uma infinidade de possibilidades de alterações na Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de tributos, que em abstrato, simultaneamente, atendem aos três valores analisados, em maior ou menor grau, ou seja, sendo estas aquelas que efetivamente podem ser escolhidas para compor o ordenamento jurídico brasileiro para, de fato, modificar a Política Pública em análise.

Tais possibilidades, juridicamente admissíveis em abstrato, serão referidas como possibilidades normativas, isto é, as alternativas de alteração da Política Pública Tributária que, em tese, seriam compatíveis com as limitações impostas pelo ordenamento jurídico brasileiro, em especial, pelos vetores normativos em questão.

Com fins de elucidar o presente raciocínio, construiu-se a Figura 3, na qual cada valor relacionado à cobrança de tributos está representado graficamente como uma cadeia de 3 circunferências concêntricas, com diâmetros distintos, representando as possibilidades de maior ou menor efetivação de cada princípio.

Faz-se necessário elucidar, ainda, que, na Figura 3, os tamanhos dos diâmetros de cada grupo de circunferências concêntricas estão graficamente representados em relação de inversa proporcionalidade ao grau de concretização do valor, de forma que, quanto mais externa a circunferência, menor será o grau de concretização do vetor normativo.

Ainda na Figura 3, para fins de esclarecimento do conteúdo da ilustração, é imperioso salientar que as diferentes possibilidades normativas estão representadas como círculos de colorações verde, amarela, vermelha e azul que estão posicionadas sobre cada valor em função da preponderância de tal valor em sua formação.

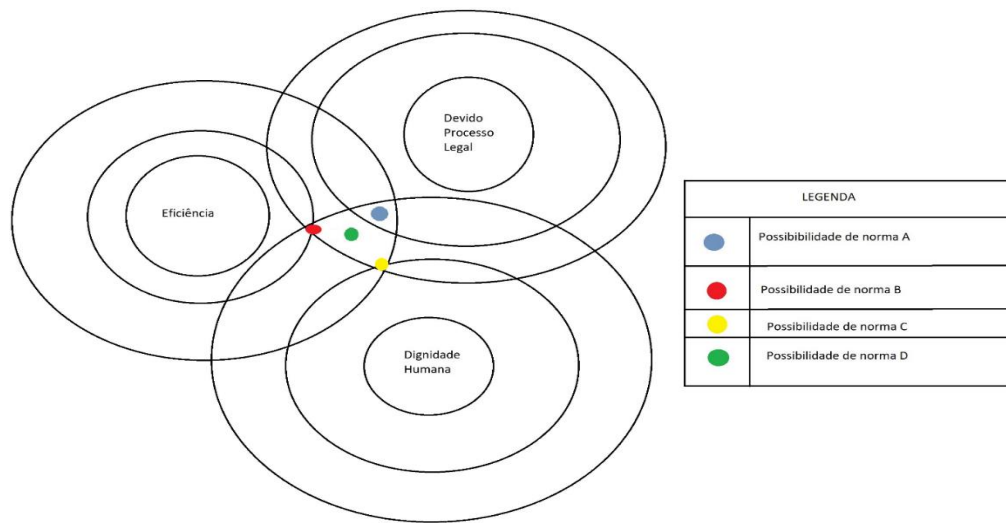
Desta forma, quanto mais próxima uma possibilidade normativa está posicionada do centro de um dos grupos de circunferências, maior é a relação de tal possibilidade normativa com o valor representado por aquele determinado grupo de circunferências, enquanto quanto mais afastada uma possibilidade normativa estiver do centro do grupo de circunferências, menor é a sua relação com o valor representado por tais circunferências.

Sendo assim, a área de intersecção entre as circunferências, que representam os valores da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, na Figura 3, simboliza a

margem de discricionariiedade do Estado na formulação da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança dos créditos tributários inscritos em dívida ativa.

Neste sentido, qualquer possibilidade normativa situada dentro da área de intersecção entre tais princípios, em maior ou menor grau, concretiza todos os três princípios de maneira simultânea.

FIGURA 3 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA FORMAÇÃO VETOR NORMATIVO DA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.



Fonte: Elaborado pelo autor.

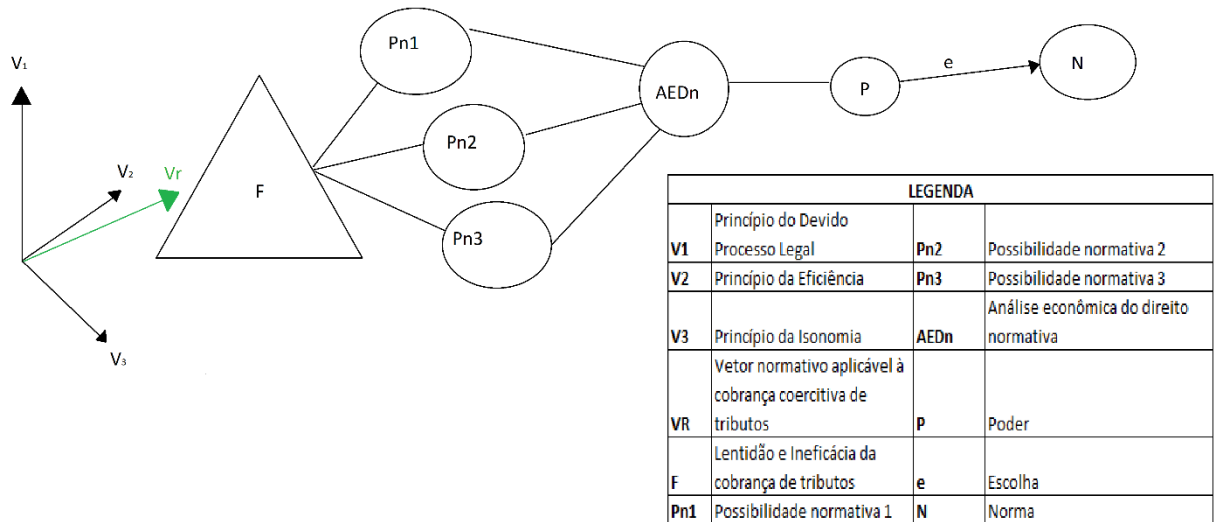
Uma vez identificada a existência de duas ou mais possibilidades normativas de alteração da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, situadas na margem de discricionariiedade do Estado, deve-se avaliar comparativamente as prováveis consequências da adoção de cada possibilidade normativa, no intuito de escolher a possibilidade normativa potencialmente capaz de produzir os melhores efeitos práticos na realidade social.

Este é precisamente o ponto em que a AED normativa pode contribuir com a reformulação de Políticas Públicas, ante sua capacidade de ser utilizada como ferramental analítico para a predição do comportamento humano e das consequências sociais, face à produção de novas normas jurídicas.

A Figura 4, de maneira sintética, representa o papel da AED na nomogênese, enquanto ferramenta analítica para a comparação das prováveis consequências fáticas da adoção de cada possibilidade normativa, no sentido de orientar o exercício do Poder que escolherá a possibilidade normativa mais desejável e a constituirá em norma jurídica, promovendo, neste

contexto, a alteração da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de créditos tributários inscritos em dívida ativa.

FIGURA 4 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO PAPEL DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO EM SUA VERTENTE NORMATIVA NA NOMOGÊNESE.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Uma vez identificado o vetor normativo que orienta a Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, que surge a partir da conformação dos Princípios Constitucionais da Eficiência, Dignidade Humana e do Devido Processo Legal, passar-se-á a descrever a conjuntura atual da Política Pública em análise, a partir do desenvolvimento de um modelo analítico pautado na Teoria dos Jogos, com vistas a produzir prescrições acerca das possíveis alterações normativas para sua reformulação.

3 A MODELAGEM DOS INTERESSES ENVOLVIDOS NA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA, SEGUNDO A TEORIA DOS JOGOS.

Uma vez estabelecido que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, enquanto política pública, veiculada por normas jurídicas, passa por uma escolha pública que, orientada pelos Princípios Constitucionais da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, optará por uma possibilidade normativa que concretize simultaneamente tais valores e que a AED pode servir como método de análise das prováveis consequências das possibilidades normativas a serem escolhidas, cumpre criar um modelo analítico descritivo, que permita traçar prescrições no sentido de indicar possíveis alterações legislativas desejáveis.

Para viabilizar a formulação de um modelo analítico, parte-se conscientemente do pressuposto que a relação jurídico-tributária, isto é, aquela havida entre o sujeito passivo da obrigação tributária³¹, neste caso o Devedor de Tributos³², e o sujeito ativo, o chamado Fisco, é uma relação em que há interdependência entre as escolhas das partes, ou, em outras palavras o comportamento de cada parte influencia na escolha de sua contraparte.

O caso do protesto da CDA, exemplifica, de maneira satisfatória, a interdependência das condutas do Devedor de Tributos e do Fisco, em sua interação havida no bojo da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário. No exemplo, a escolha pelo registro da anotação do protesto ou pela não anotação do protesto afetará o resultado da escolha do Devedor de Tributos, no sentido de realizar, ou não, o pagamento do crédito tributário³³.

No exemplo, a ação de efetivar o protesto da CDA e a ação de não o realizar, por parte do Fisco, influenciam diretamente na utilidade esperada pelo Devedor de Tributos, nas condutas

³¹ Em observação lateral, é importante ressaltar que a doutrina jurídica brasileira, no que tange ao estudo do Direito Tributário, faz distinção entre o conceito de obrigação tributária e o conceito de crédito tributário. Em síntese apertada, a obrigação tributária surge a partir da ocorrência do fato impositivo no mundo fenomênico, isto é, é obrigação que decorre da prática de ação concreta do sujeito passivo, que revela a capacidade contributiva do indivíduo (ATALIBA, 2014, p. 68-69), enquanto que o crédito tributário decorre do aperfeiçoamento do lançamento tributário, que é o ato administrativo vinculado que identifica o sujeito passivo,

³² Reitera-se que ao longo do presente trabalho se utiliza a expressão devedor de tributos para denominar o contribuinte e o responsável tributário em situação de inadimplência, uma vez que para análise realizada no presente trabalho, reputou-se como dado irrelevante a distinção entre tais sujeitos.

³³ Esse é um exemplo de vários possíveis. De maneira genérica, é seguro dizer que opção positiva ou negativa por parte do fisco de promover a cobrança do crédito tributário por vias de recrudescimento dos mecanismos de cobrança ou pela facilitação das vias de cobrança, mediante a concessão de janelas de oportunidade para a regularização do devedor perante o fisco, com a concessão de descontos ou mesmo com a concessão de modalidades de parcelamento mais vantajosas, influi diretamente na escolha do devedor de tributos na adoção da conduta adimplir o crédito tributário que lhe é atribuído ou de permanecer em situação de inadimplência perante o fisco.

de pagar, ou de não pagar, os tributos efetivamente devidos, isto é, supondo que a existência, ou não, de protesto em nome do devedor, de alguma forma afete seus interesses pessoais³⁴.

Desta forma, havendo uma interdependência entre as estratégias de cobrança adotadas pelo Fisco e a opção pelo pagamento ou não pagamento, a cabo do Devedor de Tributos, é possível estruturar o arranjo institucional da política pública de cobrança de tributos para que esta efetive uma cobrança eficiente do tributo devido, mediante a implementação de mecanismos de cobrança que concretizem, também, os princípios do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana.

No Direito, a exemplo do que ocorre no caso da cobrança de tributos, onde contribuintes e o Fisco disputam a alocação de recursos financeiros, é frequente a verificação de situações fáticas em que há disputas de interesse, havidas entre poucos agentes econômicos, que possuem racionalidade, no sentido de intenção de maximizar seus próprios resultados, em que a ação de cada indivíduo afetará o resultado da escolha dos demais.

O Direito frequentemente se depara com situações em que há poucos tomadores de decisão em que a definição da melhor ação a ser tomada por uma pessoa depende da escolha de outro sujeito. Essas situações são como jogos nos quais o sujeito deve decidir estrategicamente. Uma estratégia é um plano de ação que responde à reação de outros sujeitos. A teoria dos jogos lida com qualquer situação em que a estratégia é importante. Consequentemente, a teoria dos jogos aprimora nosso entendimento sobre certas regras legais e instituições³⁵ (COOTER; ULER, 2011, p. 3, tradução nossa)

Nestes casos, a AED, mediante a aplicação da Teoria dos Jogos, é capaz de produzir análises descritivas e prescritivas acerca de tais interações. Descritivas, no sentido de que é possível, através da aplicação de tal teoria, criar modelos explicativos da interação entre os sujeitos envolvidos em dada situação de interdependência estratégica. Prescritiva, no sentido de que é possível prescrever mecanismos de alteração do comportamento dos sujeitos envolvidos no chamado jogo, mediante a introdução de estímulos para modificação de seus comportamentos.

³⁴ O protesto da CDA, enquanto incentivo ao pagamento de tributos inadimplidos, só será eficaz quando o devedor tiver seus interesses afetados pelo protesto. Por exemplo, um devedor que tem interesse na obtenção de crédito em meio ao Sistema Financeiro de Habitação possui o interesse preferirá a inexistência de protestos em seu nome em detrimento da possibilidade de existir protestos em seu desfavor, uma vez que a anotação de protesto pode lhe restringir o acesso ao crédito. Todavia, um devedor contumaz, que não tenha interesse na obtenção de qualquer modalidade de crédito, será indiferente à existência ou inexistência de anotações de protesto em seu nome.

³⁵ No original: The law frequently confronts situations in which there are few decision makers and in which the optimal action for one person to take depends on what another actor chooses. These situations are like games in that people must decide upon a strategy. A strategy is a plan for acting that responds to the reactions of others. *Game theory* deals with any situation in which strategy is important. Game theory will, consequently, enhance our understanding of some legal rules and institutions

Oportunamente, faz-se necessário esclarecer que a Teoria dos Jogos, no âmbito da ciência sociais e, em especial, na economia, tem como objeto a análise do comportamento dos indivíduos, dotados de racionalidade e que buscam o seu melhor bem-estar, considerados os fatores externos e as ações de terceiros, em situação de interdependência, com vistas a descrever os fatores que estimulam o comportamento dos indivíduos analisados e antever suas tendências comportamentais, permitindo a formulação de estratégias para reagir adequadamente aos comportamentos esperados (ARAÚJO G., 2018, p. 138).

Antes de adentrar à análise dos pressupostos para aplicação da teoria, cumpre salientar que o surgimento da teoria dos jogos remonta à publicação do trabalho *Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses*, do matemático francês Antoine Augustin Cournot, publicado em 1838, no qual Cournot criou um modelo matemático acerca da interação entre duas empresas concorrentes, produtoras de um mesmo tipo de produto, para fins de entender o quanto deveriam produzir, considerando a produção esperada de sua concorrente (SANTOS NETO; HOLANDA, 2017, p. 138).

A aplicação da teoria dos jogos, enquanto ferramenta de análise, voltada à compreensão de fenômenos de natureza econômica, conforme Gomes e Silva (2016, p. 513), passou a ganhar relevância com a publicação do livro *Theory of Games and Economic Behavior*, em 1944, de autoria de Johan Von Neumann e Oskar Morgenstern.

Conforme Mattei e Parré (2019, p. 131), a teoria dos jogos, no campo da análise econômica dos comportamentos interdependentes, evoluiu graças à contribuições de autores como John F. Nash, John C. Harsanyi, Reinhard Selten, Robert J. Aumann e Thomas C. Schelling.

A teoria dos jogos consiste em um conjunto de ferramentas analíticas que permite-nos compreender o fenômeno que observamos quando tomadores de decisão interagem, sendo que cada um persegue um dado objetivo e raciocinam estrategicamente, levando em conta em suas decisões as suas expectativas sobre o comportamento dos outros tomadores de decisão. Os modelos usados são altamente abstratos e consistem em uma descrição da interação estratégica que inclui as restrições sobre as ações que os jogadores podem tomar e seus interesses. Não especificando as ações que os jogadores efetivamente escolherão, mas sugere soluções razoáveis para os jogos (JUSTO; PARRÉ, 2019, p. 9)

No âmbito do estudo das políticas públicas, o uso da teoria dos jogos, enquanto ferramenta de descrição e previsão do comportamento dos sujeitos envolvidos em determinada interação, viabiliza a melhor formulação ou reformulação de determinada política pública, no sentido de servir como meio de prescrever como esta deve ser estruturada, de maneira mais eficiente.

Isto é, a teoria dos jogos, no contexto da análise a políticas públicas, permite a criação de arranjos institucionais que induzam, nos sujeitos destinatários, o comportamento mais desejável do ponto de vista social, isto é, aquele comportamento que concretiza, de maneira mais satisfatória, o vetor normativo que orienta tal política pública.

No caso específico da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, a teoria dos jogos pode ser utilizada para orientar a formatação de um arranjo institucional que promova o adimplemento tributário, desestimulando a conduta de não pagar tributos e estimulando a conduta de os pagar, em consonância com os valores constitucionais da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, que atuam como vetores normativos para a formulação de tal política.

Pois bem, no intuito de construir um modelo analítico, a partir de tal teoria, faz-se necessário elucidar que, no contexto da teoria dos jogos, a situação de interação entre indivíduos onde suas decisões os afetam, mutuamente, no jargão da teoria dos jogos, é denominada jogo, onde cada indivíduo ou agente, que é denominado jogador, escolhe seu comportamento estratégico, que corresponde ao curso de ação adotado pelo indivíduo, de maneira racional (FIANI, 2009, p.13)

Desta forma, a relação havida entre o Devedor de Tributos e o Fisco, no contexto da política pública de cobrança do crédito tributário, constitui uma espécie do fenômeno denominado jogo, uma vez que se admita que, em tal interação, tais sujeitos atuam como indivíduos racionais dotados de preferências próprias e que orientam sua conduta no sentido de maximizar suas próprias preferências, sendo resultado da conduta adotada por cada indivíduo afetado pela escolha de sua contraparte.

A concepção do jogo, conforme Prisner (2014, p. 1), em meio à teoria dos jogos, decorre de uma noção idealizada, oriunda da matemática, na qual: A) os jogadores estão submetidos à regras rígidas, que determinam as possibilidades de ação de cada jogador; B) os jogos podem produzir diferentes resultados e que os diferentes resultados produzem recompensas distintas para cada jogados; C) que há determinado grau de incerteza no resultado de cada jogo; D) o jogo envolve a tomada de decisões pelos jogadores; e E) os jogadores não possuem a possibilidade de trapacear, no sentido de violar as regras do jogo.

Até a guerra pode ser analisada através da teoria matemática dos jogos. Deixe-nos descrever os ingredientes de um jogo matemático. Regras: Jogos têm regras rígidas. Elas especificam o que é permitido e o que não é. Apesar de muitas situações reais permitirem a descoberta de novas estratégias de ação, nos jogos que se pode analisar matematicamente os jogadores possuem um número determinado de possibilidades de ação, normalmente conhecidas por todos de maneira prévia. Resultados e

recompensas: Crianças e adultos jogam jogos por horas apenas por diversão. Os Jogos matemáticos possuem vários possíveis resultados que produzem recompensas para os jogadores. As recompensas podem ser monetárias ou podem ser expressadas em satisfação. Vencer o jogo é desejável. Incerteza no resultado: O jogo matemático é emocionante, no sentido de que seu resultado não é previsível de maneira apriorística. Uma vez que as regras são rígidas, o jogo deve conter alguns elementos aleatórios ou ter mais de um jogador. Tomada de decisões: Um jogo sem decisões é intelectualmente entediante. Correr uma corrida de 100 metros não requer habilidades matemáticas, mas sim pernas velozes. Todavia, a maioria dos esportes envolvem a tomada de decisões e, portanto, podem ser analisados, ainda que parcialmente, pela teoria dos jogos. Ausência de trapaças: Na vida real é admissível que os jogadores trapaceiem. Trapacear quer dizer não jogar pelas regras do jogo. Se, no xadrez, quando seu oponente está distraído, você coloca sua rainha em uma posição melhor, você está trapaceando, assim como no poker, quando você troca um 8 em sua mão por um ás em sua manga da camisa. A teoria dos jogos não reconhece a existência de trapaças. (PRISNER, 2014, p. 1, tradução nossa)³⁶

Tem-se, pois, que o jogo é uma representação ideal e hipotética de uma interação entre sujeitos. Não há na teoria dos jogos a preocupação de que o jogo, enquanto modelo analítico, represente perfeitamente a realidade fática, mas sim de que o modelo de jogo, represente, de maneira abstrata, uma aproximação da interação racional havida entre os jogadores, isto é, entre os sujeitos envolvidos em dada interação.

Da forma como apresentados no presente trabalho, os modelos de interação estratégica formulados a partir da aplicação da Teoria dos Jogos³⁷, constituem simplificações esquemáticas que permitem, em certa medida, compreender as interações havidas entre os sujeitos colocados em situações de interdependência estratégica. Nesse cenário, tais modelos de compreensão são úteis, na medida em que oferecem razoável grau de predição do comportamento humano, sem, contudo, representar, de maneira fidedigna, todos os casos concretos.

³⁶No original: Even war can be analyzed by mathematical game theory. Let us describe the ingredients of a mathematical game. Rules Mathematical games have strict rules. They specify what is allowed and what isn't. Though many real-world games allow for discovering new moves or ways to act, games that can be analyzed mathematically have a rigid set of possible moves, usually all known in advance. Outcomes and payoffs Children (and grown-ups too) play games for hours for fun. Mathematical games may have many possible outcomes, each producing payoffs for the players. The payoffs may be monetary, or they may express satisfaction. You want to win the game. Uncertainty of the Outcome A mathematical game is "thrilling" in that its outcome cannot be predicted in advance. Since its rules are fixed, this implies that a game must either contain some random elements or have more than one player. Decision making A game with no decisions might be boring, at least for the mind. Running a 100 meter race does not require mathematical skills, only fast legs. However, most sport games also involve decisions, and can therefore at least partly be analyzed by game theory. No cheating In real-life games cheating is possible. Cheating means not playing by the rules. If, when your chess opponent is distracted, you take your queen and put it on a better square, you are cheating, as in poker, when you exchange an 8 in your hand with an ace in your sleeve. Game theory doesn't even acknowledge the existence of cheating. We will learn how to win without cheating.

³⁷No campo da economia comportamental, criou-se a chamada Teoria dos Jogos Comportamental, que, em síntese, consiste na análise de grandes volumes de dados, obtidos mediante a análise de repetidas situações concretas de interação entre sujeitos diversos, com a finalidade de criar modelos matemáticos, a partir da aplicação de conceitos avançados de matemática e estatísticas no caso concreto, preditivos do comportamento humano. No caso, é a tentativa de compreender em concreto o comportamento de tomadas de decisão humano, mediante a formulação de algoritmos lógicos (GINTIS, 2005, p. 49-50).

No que tange à racionalidade dos jogadores no processo de tomada de decisão, a teoria econômica clássica, que serve como base para AED, em sua vertente tradicional, adota, como premissa, a filiação à Teoria da Escolha Racional, que consiste em um modelo teórico de compreensão do comportamento humano, segundo critérios previamente estabelecidas em condições ideais.

Em síntese, a Teoria da Escolha Racional, advinda da economia, preconiza que, ao tomarem suas decisões, os seres humanos tendem a se comportar como sujeitos racionais, isto é, optando pelo curso de conduta que é mais favorável à maximização de suas próprias preferências (DIAS, 2019, p.157).

A AED, ao expandir a aplicação do modelo da escolha racional às mais diversas áreas da vida humana, desde sua versão seminal, não preconiza a existência de uma racionalidade plena³⁸, reconhecendo a subjetividade das escolhas do indivíduo, mas tão somente teoriza que o sujeito é racional, à medida que suas escolhas se amoldam à modelagem teórica da escolha racional, não importando o seu estado mental (POSNER, 2011, p. 3-4).

Ao descrever o modelo da teoria da escolha racional, Gico Jr (2019, p. 24) aponta que, para a AED, em sua vertente tradicional, é um dado da realidade que cada pessoa possui gostos e interesses intrínsecos, que são chamados de preferências e que são completas, transitivas e estáveis.

Conforme descreve Gico Jr. (2019, p. 24), as preferências dos sujeitos racionais são: A) completas porque sempre que chamados a escolher a ordem de preferência entre A e B³⁹, tais sujeitos poderão decidir entre A ou B; B) transitivas porque sempre que chamados a escolher a ordem de preferência entre A e C e preferirem A à B e B à C, escolherão por A⁴⁰; C) estáveis, no sentido de que não se alteram com o passar do tempo, pois, caso o contrário, a teoria não seria explicativa do comportamento humano, vez que a alteração do comportamento humano poderia sempre ser atribuída à efêmera mudança de preferências do indivíduo.

³⁸ Neste sentido, para a AED, é plenamente possível que, no mundo dos fatos, na avaliação das consequências de suas ações, o sujeito racional seja induzido ao erro por seu estado de espírito, suas emoções, sua falta de conhecimento específico sobre determinado assunto, mas que, dentro das suas ações, haja como sujeito racional, no sentido de maximizar suas próprias preferências.

³⁹ A título de exemplo, um contribuinte terá uma preferência completa quando puder expressar se prefere pagar integralmente o tributo ou pagar o tributo a menor ou se a opção entre o pagamento integral ou a menor do tributo para ele é indiferente.

⁴⁰ Seguindo no mesmo exemplo, caso o contribuinte seja colocado a expressar preferência entre pagar o tributo de maneira integral ou não pagar o tributo, preferindo ele pagar o tributo parcialmente ao invés de o pagar integralmente e preferindo ele não pagar o tributo ao invés de pagar o tributo de maneira parcial, será transitiva a preferência caso o empregado prefira não pagar o tributo ao invés de o pagar de maneira integral.

A respeito da estabilidade das preferências, Fux e Bodart (2019, p.14), apontam que a estabilidade das preferências é relativa, no sentido de que, com o decorrer do tempo, pode haver alterações nas preferências do sujeito, sem prejuízo à teoria da racionalidade considerando curtos períodos de tempo. Tal postura parece mais acertada, uma vez que é natural que as preferências de um sujeito se alterem ao longo das fases da sua vida.

Um Devedor de Tributos, ao longo da vida, considerando-se a passagem de significativo período, pode reordenar suas preferências pessoais e, ainda assim, ser racional, uma vez que os gostos pessoais de um indivíduo, por exemplo, aos 20 anos, de idade provavelmente serão diferentes de seus gostos pessoais aos 70 anos de idade.

No contexto da cobrança de tributos, é possível que a passagem de relevante período ocasione mudança na propensão de um sujeito em pagar ou não os tributos por ele devidos, sem afetar a racionalidade do pensamento de tal dado indivíduo.

Indo além, Oppenheimer (2008, p.3) descreve que os adeptos da concepção clássica da teoria das preferências⁴¹, no contexto da teoria da escolha racional, entendem que não há relevância na discussão acerca da factibilidade do modelo de estruturação das preferências, uma vez que tal modelo preconiza apenas uma aproximação da realidade para fins de predição de comportamentos.

Neste sentido, tal linha de raciocínio defende que, para aplicação da teoria da escolha racional, a não verificação, no plano fático, das características de completude, transitividade e estabilidade, para as preferências de um dado sujeito, não implica na impossibilidade de aplicação da teoria para compreensão das escolhas dos indivíduos.

De toda sorte, a AED, ao adotar a teoria da escolha racional, estabelece que as preferências dos indivíduos são completas, transitivas e relativamente estáveis, e, sendo assim, a forma com que tais indivíduos maximizam suas preferências através de suas escolhas é por meio da avaliação da utilidade das consequências de suas possíveis escolhas e dos custos de oportunidade⁴² envolvidos nas suas ações.

O proposito ou objetivo de um indivíduo econômico racional é o de maximizar ou otimizar sua satisfação ou utilidade (presume-se que empresas maximizam seus lucros). De maneira prática e operacional, os objetivos de um indivíduo são enunciados com uma simples regra de comportamento, assim explicada: R1 – Mais

⁴¹ No original: Modern micro economics and public choice, as well as much of political science and political theory is based on what we might refer to as classical preference theory. In this conception, theorems are derived from the formal properties of preferences and in many theorists' eyes, the 'realism' of the structure is simply not relevant (Friedman, 1953; but see Nagel, 1961; Frohlich and Oppenheimer, 2006).

⁴² Sobre o conceito de custo de oportunidade na economia verificar a subseção 2.2 do presente trabalho.

de um determinado bem é estritamente preferível a menos (CIRACE, 2018, p.38, tradução nossa)⁴³

A utilidade, conforme Carvalho (2018, p. 68), corresponde à medida abstrata de satisfação que um indivíduo tem perante certas situações, pessoas, bens ou serviços, ou seja, o termo utilidade se refere à uma medida subjetiva da satisfação do indivíduo para com algo. Entretanto, a utilidade é medida de satisfação pessoal, não sendo admissível a comparação da utilidade atribuída por dois indivíduos distintos sobre o mesmo objeto, fato ou situação (CARVALHO, 2018, p. 69-70).

Desta forma, a utilidade percebida por um determinado indivíduo pode ser representada pela atribuição, por exemplo, de números crescentes, de modo a facilitar a comparação entre a utilidade dos prováveis resultados de duas possíveis escolhas a ele apresentadas.

Desta forma, por exemplo, o Devedor de Tributos, na hipótese de ter interesse de participar de certame licitatório, pode atribuir aos prováveis resultados⁴⁴ da conduta de pagar seus tributos, a utilidade 1, enquanto pode atribuir, nesta mesma situação, a utilidade -1 para os prováveis resultados da escolha pelo não pagamento de tributos.

Os custos, no contexto da Teoria da Escolha Racional⁴⁵, se referem à perda comparativa de utilidade na adoção de uma opção em relação à outra, desta forma, não representam apenas o que o sujeito perde ao tomar uma decisão, mas também o que deixa de ganhar, seja lá o que for (PORTO; GAROUPA, 2020, p. 128).

No exemplo anterior, o custo de oportunidade de realizar o pagamento do tributo para, por exemplo, obter a certidão negativa necessária para a participação em certame licitatório, é, para o devedor, a perda da disponibilidade do recurso financeiro utilizado para o pagamento da dívida, que permaneceria em sua propriedade, caso optasse por não realizar o pagamento do crédito tributário.

Se as preferências se mantêm relativamente inalteradas, vez que inerentes ao sujeito, o grau de utilidade das decisões e os custos de oportunidade envolvidos na tomada de decisões são mutáveis e dependentes da análise da realidade momentânea da forma como é percebida pelo sujeito racional.

⁴³ No original: The purpose or goal of rational economic individuals is to maximize or optimize satisfaction or utility (business firms are assumed to maximize profits.) Practically or operationally, an individual's goal is stated as a simple behavioral rule; it is then explained: More of a good is strictly preferred to less.

⁴⁴ No contexto da teoria dos jogos, a utilidade esperada pelo sujeito em razão do resultado de suas possíveis escolhas é, comumente, denominada *payoff*. Simplificando, o *payoff* seria equivalente à recompensa esperada por um jogador, em razão da adoção de determinada conduta.

⁴⁵ Sobre o conceito de custos na teoria econômica retornar à seção 2.2.

Ao reagir à mudança das circunstâncias, o ser humano tenta extrair aquilo que, a seus olhos, pareça melhor. A hipótese baseia-se no que é conhecido, nas ciências sociais, como modelo da escolha racional. Diante de um caso que precisa ser resolvido, a decisão, segundo o modelo da escolha racional, faz a pessoa inventariar os resultados desejados (valores), identificar as ações que podem ser tomadas na sua busca (opções); determinar em que medida cada ação contribui para o resultado desejado e a que custo (valorização) e adotar aquela que contribuir mais (escolha). Presumimos que os seres humanos, sem necessariamente seguir tal procedimento, toma suas decisões como se o fizessem. (MACKAAY; ROUSSEAU; 2015, p. 31)

Dando sequência ao exemplo do Devedor de Tributos que pretende participar de certame licitatório, a superveniente condenação do Devedor de Tributos em, por exemplo, processo de improbidade administrativa, com a cominação da penalidade de vedação temporária da contratação com o serviço público, poderá afetar o juízo de utilidade relativa realizado pelo Devedor de Tributos.

Nesta hipótese, ainda que pague suas obrigações tributárias, o devedor não poderá participar do certame licitatório, em decorrência de sua condenação em sede de ação de improbidade administrativa. Supondo que o devedor agirá racionalmente, maximizando suas próprias preferências, a utilidade da conduta de pagar o tributo, neste caso, poderá ser considerada menor, quando comparada à utilidade da adoção da conduta de não pagar o tributo, mantendo o recurso financeiro para si.

Desta forma, a conjuntura econômica e as situações pessoais dos agentes são relevantes na análise do juízo individual da utilidade esperada para as consequências da adoção de cada possível conduta.

Importante salientar, que a Teoria da Escolha Racional, no âmbito da AED, não é adotada sem restrições. Em verdade, em razão da incompletude do modelo teórico para descrever integralmente o processo de escolha humana, criou-se uma vertente da AED, chamada AED comportamental, que se socorrerá, além da economia, da psicologia, da neurologia e de outras ciências, para tentar descrever integralmente o processo decisório humano (GICO JR, 2019, p. 25-26).

Neste sentido, Mackaay e Russeau (2015, p. 32-37) apontam que estudos desenvolvidos por Herber Simon, a partir de modelagens utilizando tecnologia computacional, e estudos conduzidos empiricamente por Tversky, Kahneman e Slovic, no campo da psicologia cognitiva, demonstram que a Teoria da Escolha Racional perde sua acurácia preditiva em situações que envolvam escolhas complexas com múltiplas variáveis.

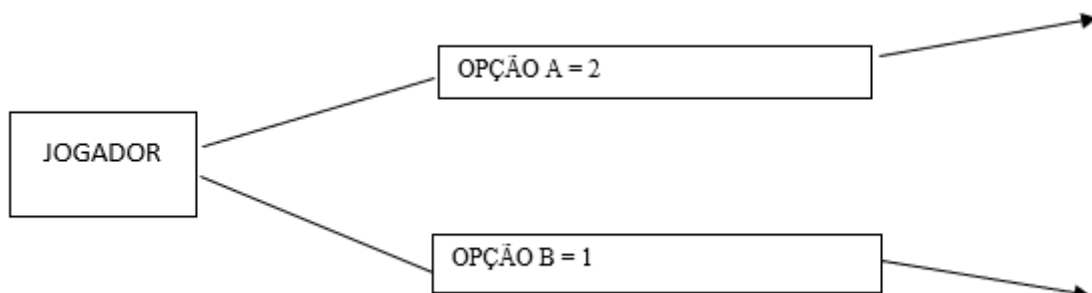
Entretanto, o modelo da Escolha Racional, apesar de não conseguir prever com precisão o comportamento humano em todas as situações possíveis, é utilizado como uma método

razoável para previsão aproximada do comportamento humano, visto que sua utilização, na maioria dos casos, especialmente naqueles que envolvem escolhas simples ou com menos variáveis, e em que as partes são relativamente bem informadas acerca das consequências de suas ações, consegue prever, com acurácia, o comportamento humano, no que tange às escolhas apresentadas aos indivíduos.

Faz-se necessário, ainda, esclarecer que no âmbito da teoria dos jogos, as interações estratégicas entre os jogadores são, usualmente, representadas mediante o uso de gráficos e tabelas, em especial pelo da chamada árvore da decisão, e pelo uso de matrizes.

A árvore da decisão consiste em uma esquematização gráfica de um problema de tomada de decisão enfrentado por um determinado jogador. Em tal modelo, indica-se a existência de uma pluralidade de decisões possíveis, no ponto denominado nó de decisão, representando-se graficamente as possíveis opções a serem adotadas e a utilidade esperada de cada decisão (CARVALHO, 2018, p. 105).

FIGURA 5 – EXEMPLO DE REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DE DECISÃO ÚNICA NO MODELO ÁRVORE DE DECISÃO



Fonte: Elaborado pelo autor

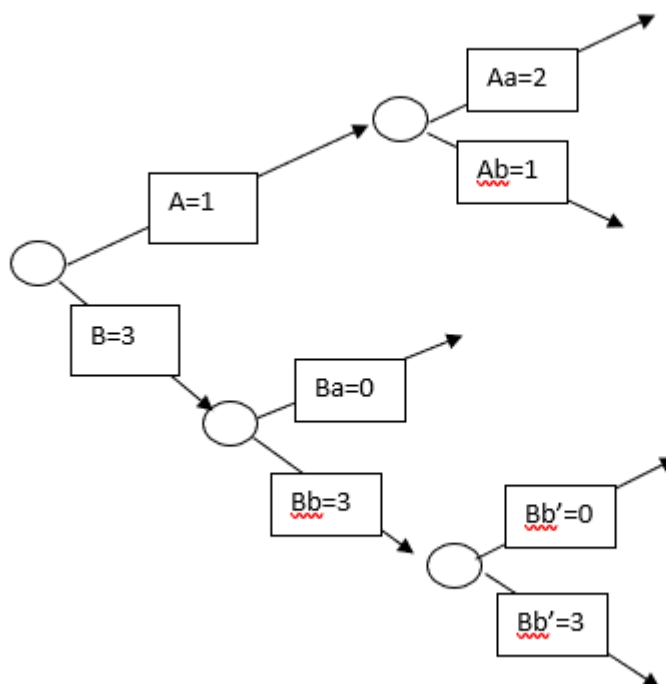
Na figura 5, por exemplo, tem-se a situação hipotética em que um determinado jogador deve escolher entre duas alternativas possíveis, opção A e opção B, sendo indicado que a opção A produzirá uma utilidade esperada maior do que a opção B. Neste caso hipotético, caso o jogador atue de maneira racional, ele optará pela opção A, em razão da existência de maior utilidade esperada na adoção de tal conduta.

Desta forma, no contexto da análise da política pública de cobrança de tributos, o modelo da árvore da decisão, da forma como representado na figura 5, serve para descrever, de maneira esquematizada, situações como, por exemplo, a tomada de decisão do Devedor de

Tributos pelo parcelamento ou não de determinada dívida ou, ainda, a tomada de decisão do Fisco acerca da propositura ou não de determinada execução fiscal⁴⁶.

Através da representação da situação de tomada de decisão, mediante o uso da chamada árvore de decisão, é possível, também, analisar situações em que há uma sequência de decisões a serem tomadas por um determinado jogador ou em que há alternância de turnos de tomada de decisão entre os jogadores.

FIGURA 6 – EXEMPLO DE REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DE UMA SEQUÊNCIA DE DECISÕES NO MODELO ÁRVORE DE DECISÃO



Fonte: Elaborado pelo autor

Na figura 6, está exemplificada a representação de uma situação hipotética em que um determinado jogador deve escolher entre a conduta A ou a conduta B, sabendo que será chamado realizar novas escolhas no futuro, sabendo-se, de maneira prévia, a utilidade esperada como consequência de cada escolha possível em todos os nós de decisão avaliados.

As situações de litígio envolvendo matéria tributária, no Brasil, podem ser representadas utilizando tal espécie de representação gráfica, uma vez que, via de regra, o litígio fiscal é

⁴⁶ Impende salientar que, no Brasil, há entes dotados de capacidade tributária ativa, isto é, de legitimidade para realizar a cobrança de tributos, que limitam objetivamente o ajuizamento de ações de execução fiscal de valores tidos como irrisórios, no sentido de que a opção de executar o crédito produz para o fisco uma utilidade esperada menor do que a da opção pela inércia, em razão dos custos envolvidos na cobrança do crédito tributário.

instrumentalizado, judicial ou extrajudicialmente, em que as partes envolvidas são chamadas a decidir, por diversas vezes, durante o curso do processo, se pretendem divergir, conciliar ou reconhecer o direito da parte contrária.

A representação dos jogos por meio de tabelas é, igualmente, muito utilizada na aplicação da teoria dos jogos. Em síntese, a interação estratégica havida entre os sujeitos é representada por uma tabela, onde estão relacionadas as possíveis escolhas de cada sujeito e a utilidade esperada de cada um deles para cada possível atitude.

FIGURA 7 – EXEMPLO DE REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DE UMA INTERAÇÃO ESTRATÉGICA NO MODELO DE TABELA

		JOGADOR B	
		ESTRATÉGIA R	ESTRATÉGIA S
JOGADOR A	ESTRATÉGIA Y	U _{ay} , U _{br}	U _{ay} , U _{bs}
	ESTRATÉGIA X	U _{ax} , U _{br}	U _{ax} , U _{bs}

LEGENDA	
U _{ay}	Utilidade esperada do jogador A mediante a adoção da estratégia Y.
U _{ax}	Utilidade esperada do jogador A mediante a adoção da estratégia X.
U _{br}	Utilidade esperada do jogador B mediante a adoção da estratégia R.
U _{bs}	Utilidade esperada do jogador B mediante a adoção da estratégia S.

Fonte: Elaborado pelo autor

Na figura 7, está exemplificada a representação gráfica na forma de tabela de uma situação estratégica, onde o jogador A tem que escolher entre as estratégias Y e X, enquanto o jogador B deve escolher entre a adoção das estratégias. Os quadrados cujo fundo está em cinza, na figura 7, representam os possíveis cenários de interação entre os resultados da escolha de cada um dos indivíduos.

Uma vez explicitadas as bases para a aplicação da teoria dos jogos quais sejam, as características do fenômeno denominado de jogo e o conceito de racionalidade dos jogadores, cumpre salientar que a teoria dos jogos classifica os jogos, em diversas categorias, seja pelo critério do interesse dos agentes ou seja pelo critério da frequência do jogo ou mesmo pela.

No que tange, ao critério do interesse dos agentes, conforme Mackaay e Rousseau (2015, p.45), os jogos podem ser classificados como: A) Jogos de puro conflito, que se referem às interações onde há completa oposição de interesses entre os jogadores; B) Jogos de simples coordenação, onde os jogadores tem interesse em adotar comportamento compatível uns com os outros; C) Os jogos mistos, são aqueles em que a cooperação é vantajosa para ambos os jogadores, mas que é ainda mais vantajoso para um jogador ser cauteloso em relação ao outro ou engana-lo.

A teoria dos jogos distingue os jogos de puro conflito, os jogos de simples coordenação e os “mistos”. Os jogos de puro conflito representam situações de completa oposição de interesses, sem espaço visível para entendimento – guerra total. O direito não tem espaço nessa área. Os jogos de simples coordenação, de sua parte, traduzem situação em que cada um dos participantes tenta evitar um conflito, têm interesse em adotar comportamento compatível com o dos outros. A conduta, de forma sistemática, seja à esquerda ou à direita, de um ou outro, bem o ilustra. Há enfim, os jogos “mistos”, nos quais a cooperação é vantajosa para os dois jogadores, mas em que é ainda mais vantajosa para um jogador cauteloso em relação ao outro, engana-lo, desde que o outro não faça o mesmo, por que isso põe fim a cooperação. São os últimos jogos que ilustram melhor o papel do direito [...] (MACKAAY E RUSSEAU, 2015, p.45)

À análise da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, interessa especialmente os chamados jogos mistos, uma vez que tal categoria se assemelha em maior grau à descrição dos interesses havidos na cobrança do crédito tributário, onde ocorre uma disputa de alocação de recursos e onde a opção cooperativa que é o adimplemento tributário, trará vantagens para ambos os agentes e, por outro, a perpetuação da situação de inadimplência trará vantagens pecuniárias relevantes ao Devedor de Tributos e o uso abusivo da coerção trará vantagens ao Fisco⁴⁷.

No que tange à classificação dos jogos em razão de sua frequência e modo de desenvolvimento, interessam ao presente estudo, duas categorias de jogos, uma vez que estas se são capazes de representar as interações havidas entre Fisco e Devedor de Tributos, no âmbito da política pública de cobrança de tributos, quais sejam: A) Os jogos de movimento simultâneo; B) Os jogos de movimentos sequenciais.

Os chamados jogos não repetidos de movimentos simultâneos, conforme aponta Hilbrecht (2019, p. 110-111), são a categoria mais simples de jogo, do ponto de vista do raciocínio matemático envolvido, e retratam as situações de interações entre sujeitos que, por uma única vez, tomarão decisões sem saber quais ações são tomadas por outros sujeitos.

⁴⁷ Para as ponderações acerca do raciocínio utilizado para o jogo da cobrança de tributos vide item 3.2.

No contexto da teoria dos jogos, a escolha racional dos indivíduos envolvidos em uma situação estratégica corresponde ao chamado Equilíbrio de Nash, que corresponde à situação em que todos os jogadores realizam suas escolhas ótimas, considerando a utilidade esperada das possíveis escolhas dos demais jogadores, isto é, caso fossem chamados a escolher novamente, de maneira simultânea, nenhum deles optaria por mudar suas estratégias, vez que teriam chegado à uma situação em que nenhuma alteração de conduta pudesse lhe gerar, individualmente, melhores resultados.

Isto é, um equilíbrio de Nash é um conjunto de estratégias, uma para cada um dos n jogadores de um determinado jogo, que tem a particularidade de que as escolhas de cada um dos jogadores correspondem à melhor resposta possível às escolhas de cada um dos demais $n-1$ outros jogadores. Ela sobreviveria ao teste do anúncio, isto é, se todos os jogadores anunciassem suas estratégias simultaneamente, ninguém gostaria de reconsiderar sua opção. Foram encontradas várias aplicações ao equilíbrio de Nash na ciência econômica, uma vez que ele pode ser interpretado em uma variedade de formas. (HOLT; ROTH, 2004, p. 3999)⁴⁸

Desta forma, assumindo-se a racionalidade dos indivíduos, é possível prever o resultado das interações havidas no contexto da teoria dos jogos, mediante a aplicação do conceito do equilíbrio de Nash, uma vez que esta situação representa a situação de maximização dos interesses dos indivíduos, isto é, a situação em que nenhum dos jogadores pode tomar uma decisão melhor para privilegiar suas próprias preferências.

Os jogos, enquanto interações estratégicas havidas entre sujeitos em situação de interdependência, conforme Fiani (2009, p. 15), da maneira como descritos na concepção clássica da teoria, podem ser classificados em duas categorias: A) Os Jogos de movimento simultâneo; B) Os jogos de movimentos sequenciais.

Em síntese, são chamados de jogos de movimentos simultâneos aqueles em que os jogadores, sem conhecerem a estratégia a ser escolhida por sua contraparte, devem escolher simultaneamente a conduta que adotarão. Tal situação, de maneira exemplificativa, no contexto das brincadeiras infantis, é verificável disputa do jogo de par ou ímpar, onde cada jogador faz sua escolha sem conhecer a escolha de seu adversário.

No campo da tributação, um exemplo de situação que pode ser descrita como jogo de movimentos simultâneos, é aquela em que há a opção do Fisco pelo chamado ajuizamento

⁴⁸ No original: That is, a Nash equilibrium is a set of strategies, one for each of the n players of a game, that has the property that each player's choice is his best response to the choices of the $n-1$ other players. It would survive an announcement test: if all players announced their strategies simultaneously, nobody would want to reconsider. The Nash equilibrium has found many uses in economics, partly because it can be usefully interpreted in a number of ways

seletivo de ações de execução fiscal. Neste caso, o Fisco, realiza a opção pelo ajuizamento da ação de execução fiscal, enquanto o Devedor escolhe se irá, ou não, pagar o tributo.

Ainda, os jogos, no contexto da teoria dos jogos, podem ser classificados, quanto à informação dos jogadores acerca da estratégia de suas respectivas contrapartes, como jogos de informação completa ou de informação incompleta. Os jogos de informação completa são aqueles em que ambas as partes possuem certeza a respeito das estratégias dos demais jogadores, bem como da utilidade esperada por cada um deles. Por sua vez, os jogos de informação incompleta, são aqueles em que os jogadores apenas possuem uma noção probabilística das estratégias dos demais jogadores e dos prováveis resultados delas decorrentes (FIANI, 2009, p. 16).

Uma vez delimitada a forma de aplicação da teoria dos jogos, o intuito de formular um modelo explicativo da interação estratégica entre os sujeitos que estão envolvidos na dinâmica da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, realizar-se-á a análise dos dados macroeconômicos que delimitam a atual conjuntura da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, no intuito de deduzir premissas sobre as preferências dos sujeitos racionais que protagonizam a cobrança de tributos.

3.1 ANÁLISE DA CONJUNTURA MACROECONOMICA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Uma vez expostas as premissas de aplicação da teoria dos jogos, enquanto mecanismo de descrição do comportamento humano em situações de interações estratégicas entre sujeitos em situação de interdependência, no intuito de tecer prescrições acerca da reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, faz-se necessário, primeiramente, avaliar a conjuntura macroeconômica em que ocorrerá tal interação.

Tal avaliação se faz necessária, uma vez que a percepção da utilidade esperada do resultado da adoção de cada conduta possível, depende do juízo de valor do jogador, acerca da utilidade de cada possível resultado, dado o cenário conjuntural no qual está inserido (MACKAAY; ROUSSEAU; 2015, p. 31).

No intuito de avaliar as preferências dos sujeitos envolvidos no jogo da cobrança de tributos, isto é, na relação de interdependência estratégica havida entre o Fisco, enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária, e o Devedor de Tributos, enquanto sujeito que suportará o

ônus financeiro da tributação, faz-se necessário a avaliação dos dados macroeconômicos⁴⁹ relativos à atual conjuntura da política pública da cobrança do crédito tributário.

Inicialmente, cumpre salientar que em países como o Brasil, em que somente se admite a exploração direta da atividade econômica pelo Estado em hipóteses excepcionais, relacionadas à manutenção da segurança nacional e à proteção de relevantes interesses coletivos, a arrecadação tributária representa o principal mecanismo de aquisição de recursos para o custeio da implementação de políticas públicas (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 11).

De fato, em 2020, a arrecadação tributária da União, considerando-se a soma de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais, representou cerca de 37,51%⁵⁰ do total de receitas correntes realizadas pela União, conforme consta do Balanço Orçamentário do Ano de 2021 (BRASIL, 2021, 13-14).

No âmbito dos Estados, considerando os dados constantes dos Balanços Orçamentários dos Estados do ano de 2021, a receita decorrente da tributação, de maneira semelhante ao que ocorre com a União, se revela importante componente da receita bruta realizada pelos entes federativos estaduais, isto é, da receita efetivamente disponível para execução das atividades de sua competência.

TABELA 1 – TABELA MOSTRANDO O PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NA COMPOSIÇÃO DA RECEITA DOS ESTADOS, NO ANO DE 2020

UF	RECEITAS BRUTAS REALIZADAS (R\$)	RECEITAS TRIBUTÁRIAS REALIZADA (R\$)	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA RECEITA BRUTA REALIZADA
AC	7.433.841.714,39	2.123.596.106,47	28,57%

49 A Macroeconomia é o ramo da economia que estuda a inter-relação entre todos os agentes intervenientes em um dado mercado, no caso um seja ele um mercado local, regional, nacional ou internacional (PINHO, 2015, p. 15). No sentido, utilizado no presente texto, os dados macroeconômicos se referem aos dados que reportam os resultados da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário brasileira, em suas diferentes esferas de competência, Municipal, Estadual e Federal.

50 Para realizar o cálculo do percentual de representatividade das receitas decorrentes da tributação na composição das receitas correntes da União, consideraram-se os valores constantes do Balanço Orçamentário da União do Ano de 2020 (BRASIL, 2021). Foram somados os valores de receitas brutas realizadas registrados no item 1.1.0.0.00.0.0 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria e no item 1.2.0.0.00.0.0 – Contribuições, respectivamente, R\$ 571.872.318.589,43 e R\$ 824.135.249.115,37, totalizando o somatório de R\$ 1.396.007.567.704,80. Dividiu-se o resultado do somatório pelo valor registrado no campo RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS, no caso R\$ 3.721.972.304.837,61. Ao final, multiplicou-se o resultado da divisão por cem.

AL	13.892.687.279,94	6.334.418.304,45	45,60%
AP	7.604.989.481,83	1.604.895.922,38	21,10%
AM	22.903.956.598,52	15.068.908.338,37	65,79%
BA	54.471.182.840,13	33.605.329.951,40	61,69%
CE	32.034.318.145,21	17.391.621.829,84	54,29%
DF	27.378.420.674,80	18.794.436.009,17	68,65%
ES	22.241.422.936,41	14.584.985.394,60	65,58%
GO	47.106.530.393,69	34.962.653.152,46	74,22%
MA	21.858.388.030,90	10.508.875.132,52	48,08%
MT	32.697.374.689,40	23.908.181.768,06	73,12%
MS	20.290.427.921,28	13.369.931.033,61	65,89%
MG	99.781.866.142,59	72.463.962.592,12	72,62%
PA	33.777.237.984,71	18.268.310.665,20	54,08%
PB	15.365.326.216,48	7.806.476.286,31	50,81%
PR	61.424.095.073,02	41.705.530.683,92	67,90%
PE	37.937.038.640,84	23.072.746.425,04	60,82%
PI	15.510.502.171,07	6.774.205.881,03	43,67%
RJ	92.331.302.698,43	57.382.727.923,80	62,15%
RN	15.176.923.665,08	7.980.902.525,44	52,59%
RS	64.503.419.521,65	49.846.426.695,05	77,28%
RO	12.251.133.494,06	6.329.642.291,28	51,67%
RR	5.662.181.744,97	1.827.704.087,10	32,28%
SC	39.688.669.447,22	30.676.215.006,22	77,29%
SP	229.490.778.967,23	192.892.052.574,35	84,05%
SE	11.804.947.514,51	4.977.189.520,86	42,16%
TO	13.148.041.064,95	6.354.406.540,86	48,33%
	TAXA MÉDIA DE PARTICIPAÇÃO		57,42%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Acre (2021), Alagoas (2021), Amapá (2021), Amazonas (2021), Bahia (2021), Amapá (2021), Baía (2021), Ceará (2021), Distrito Federal (2021), Espírito Santo (2021), Goiás (2021), Maranhã (2021), Mato Grosso (2021), Mato Grosso do Sul (2021), Minas Gerais (2021), Pará (2021), Paraíba (2021), Paraná (2021), Pernambuco (2021), Rio de Janeiro (2021), Rio Grande do Norte (2021), Rio Grande do Sul (2021), Rondônia (2021), Roraima (2021), Santa Catarina (2021), São Paulo (2021), Sergipe (2021) e Tocantins (2021)

A tabela 1 condensa os dados constantes no balanço orçamentário dos Estados brasileiros, referentes ao ano-calendário de 2020, revelando que a receita tributária participa de

modo relevante da composição da receita bruta realizada, revelando que, em média⁵¹, a tributação compôs, no período analisado, 57,42% das receitas auferidas pelos entes estaduais.

Mediante análise dos números de cada Estado e do Distrito Federal, é possível constatar que a tributação, apesar de, em todos os casos, representar fonte significativa de receita pública, possui peso distinto na composição das respectivas receitas orçamentárias de cada ente federativo, apesar de estarem em igual esfera de competência tributária.

No caso, em 2020, a maior participação da tributação na composição da receita pública foi constatada nos demonstrativos contábeis do Estado de São Paulo, representando 84,05% dos recursos públicos auferidos naquele ano, sendo a principal fonte de receita para custeio da atividade pública naquele estado.

Ainda resta salientar que, conforme consta da tabela 1, no ano de 2020, foi constatado nos Estados de Santa Catarina, do Rio Grande do Sul, de Goiás, do Mato Grosso, de Minas Gerais, do Paraná, de Mato Grosso do Sul, do Amazonas, do Espírito Santo, do Rio de Janeiro, da Bahia, de Pernambuco e do Distrito Federal, participação da tributação na composição da receita pública realizada superior à média constatada.

Cumprе salientar ainda, que, nos Estados do Ceará, do Pará, do Rio Grande do Norte, de Rondônia e da Paraíba, apesar de terem apresentado taxas de participação da tributação na receita pública, para o ano de 2020, menores que a média nacional, a tributação assumiu o papel de principal fonte de custeio da atividade pública, pois, conforme consignado na tabela 1, a tributação representou, para aqueles Estados, mais de 50% da receita pública realizada no referido ano-calendário.

Por outro lado, ainda como consignado na tabela 1, no caso dos Estados do Tocantins, do Maranhão, de Alagoas, do Piauí, de Sergipe, Roraima, do Acre e do Amapá, a tributação, de

⁵¹ Para obtenção da taxa média de participação dos recursos oriundos da tributação na receita dos Estados e do Distrito Federal, primeiramente, somaram-se, individualmente, para cada ente federativo analisado, os valores presentes nas linhas “1.1.0.0.00.0.0 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria” e “1.2.0.0.00.0.0 – Contribuições”, na coluna referente às “Receitas Brutas Realizadas”, presentes nos balanços orçamentários consultados. Em sequência, dividiu-se o valor proveniente da referida soma pelo valor registrado, em cada caso, na linha “RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)”, no campo referente à coluna “Receitas Brutas Realizadas”, também constante nos balanços orçamentários consultados. Multiplicou-se o resultado da divisão por cem, dessa forma obtendo o percentual de participação da tributação na receita orçamentária de cada município, no período analisado. Em seguida, calculou-se a média aritmética simples das taxas de participação da tributação na receita de cada um dos 26 Estados analisados e na receita do Distrito Federal.

maneira direta, não representou mais de 50% das fontes de custeio da atividade pública, tendo dividido sua importância com outras fontes de custeio⁵².

Ainda assim, cumpre salientar que, mesmo no caso do Estado do Amapá, onde se verificou a menor taxa de participação da tributação na composição da receita orçamentária, neste caso calculada em 21,10%, tem-se que um quinto da receita pública realizada no ano de 2020, foi proveniente da tributação, o que demonstra a importância da tributação no custeio da máquina pública, em nível Estadual.

No caso dos Municípios, tomando-se por base as informações obtidas referentes às capitais dos Estados Brasileiros, mediante a análise dos mais recentes Balanços Orçamentários homologados⁵³, verificou-se situação ligeiramente distinta à dos Estados, no que tange à prevalência da tributação como principal fonte de custeio da atividade pública.

Em verdade, ao contrário do que ocorre na esfera estadual, no caso das capitais brasileiras, os Municípios tiveram, em média, a tributação como fonte de menos da metade dos recursos públicos realizados nos períodos avaliados. Conforme consignado na tabela 2, a taxa média da participação da tributação⁵⁴ na composição da receita pública de tais Municípios, foi na ordem de 33,25%.

Conforme consta dos dados consolidados na tabela 2, apenas nos Municípios de São Paulo, de Florianópolis e do Rio de Janeiro, se verificou a tributação como principal fonte de custeio da atividade pública. Em tais entidades municipais, verificou-se que a tributação, em 2020, representou mais de 50% das receitas orçamentárias realizadas.

Nas demais 23 capitais dos Estados brasileiros, conforme consta da tabela 2, a tributação participou da composição da receita pública com menor relevância do que a soma das demais fontes de custeio da máquina pública, no ano de 2020, e, para Belém, no ano de 2019.

Os Municípios de Rio Branco, de Macapá e de Boa Vista, conforme delineado na tabela 2, foram aqueles que apresentaram menor participação da tributação na composição da receita

⁵² No caso de tais Estados, há nos demonstrativos contábeis uma relevante parcela do recurso público de cada ente proveniente de transferências de receitas oriundas da União, bem como de operações de crédito realizadas por cada ente federativo.

⁵³ Com exceção do Município de Belém, todos as capitais dos Estados brasileiros, por ocasião da confecção do presente trabalho, contavam com balanços orçamentários homologados, referentes ao ano de 2020. Sendo assim, no caso de Belém, considerou-se os números presentes nos demonstrativos contábeis referentes ao ano de 2019, enquanto, nos demais casos, foram utilizados os balanços orçamentários que reportavam dados referentes ao ano de 2020.

⁵⁴ Para obtenção da taxa média de participação dos recursos oriundos da tributação na receita das capitais estaduais brasileiras, utilizou-se o mesmo método que foi aplicado no caso dos Estados e do Distrito Federal, que foi descrito na nota de rodapé de número 50.

pública, no ano de 2021, apresentando, respectivamente, taxas de participação na ordem de 18,10%, 17,00% e 15,64%.

TABELA 2 – TABELA MOSTRANDO O PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NA COMPOSIÇÃO DA RECEITA DOS ESTADOS, NO ANO ÚLTIMO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO HOMOLOGADO.

MUNICÍPIO	RECEITAS BRUTAS REALIZADAS (R\$)	RECEITAS TRIBUTÁRIAS REALIZADA (R\$)	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO RECEITA TRIBUTÁRIA NA RECEITA BRUTA REALIZADA
Aracaju (SE)	2.261.270.581,30	752.543.720,00	33,28%
Belém (PA)	3.407.656.171,22	1.147.643.110,80	33,68%
Belo Horizonte (MG)	12.430.312.936,87	4.686.756.486,78	37,70%
Boa Vista (RR)	1.756.269.877,84	274.613.692,77	15,64%
Campo Grande (MS)	4.238.399.798,41	1.548.259.562,53	36,53%
Natal (RN)	2.645.775.949,37	933.414.017,27	35,28%
Cuiabá (MT)	2.766.473.099,42	880.480.393,88	31,83%
Curitiba (PR)	8.815.491.515,59	3.581.423.597,11	40,63%
Florianópolis (SC)	1.974.414.214,90	1.053.746.269,66	53,37%
Fortaleza (CE)	8.201.065.381,63	2.369.958.974,88	28,90%
Goiânia (GO)	6.083.895.850,86	2.345.902.549,21	38,56%
João Pessoa (PB)	2.693.091.703,21	669.316.897,92	24,85%
Macapá (AP)	1.069.179.799,20	181.779.676,83	17,00%
Maceió (AL)	3.085.817.176,74	818.552.497,18	26,53%
Manaus (AM)	6.811.154.992,86	1.761.004.327,62	25,85%
Palmas (TO)	1.459.459.169,70	395.347.436,85	27,09%
Porto Alegre (RS)	7.453.990.125,80	2.879.646.656,27	38,63%
Porto Velho (RO)	1.745.449.053,09	422.951.655,30	24,23%
Recife (RE)	5.633.458.546,70	2.254.100.507,51	40,01%
Rio Branco (AC)	1.095.725.590,97	198.286.694,56	18,10%
Rio de Janeiro (RJ)	25.490.190.450,89	13.542.980.581,57	53,13%
Salvador (BA)	7.839.289.264,82	3.151.211.580,92	40,20%
São Luís (MA)	3.829.944.289,62	1.005.078.255,55	26,24%

São Paulo (SP)	66.091.248.883,90	38.073.241.570,36	57,61%
Teresina (PI)	3.341.091.300,05	775.302.412,72	23,21%
Vitória (ES)	2.204.632.434,97	801.866.136,73	36,37%
TAXA MÉDIA DE PARTICIPAÇÃO			33,25%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Aracajú (2021), Belém (2020), Belo Horizonte (2021), Boa Vista (2021), Campo Grande (2021), Natal (2021), Cuiabá (2021), Curitiba (2021), Florianópolis (2021), Fortaleza (2021), Goiânia (2021), João Pessoa (2021), Macapá (2021), Maceió (2021), Manaus (2021), Palmas (2021), Porto Alegre (2021), Porto Velho (2021), Recife (2021), Rio Branco (2021), Rio de Janeiro (2021), Salvador (2021), São Luís (2021), São Paulo (2021), Teresina (2021), Vitória (2021)

Todavia, ainda nos casos das capitais no tocante à participação da tributação na composição das fontes de receita para custeio da atividade pública, verificou-se que a tributação é fonte relevante dos recursos utilizados, participando, em todos os casos analisados, com mais de 15% da origem dos recursos utilizados em prol da atividade pública.

Ante tais números, é possível afirmar que, no Brasil, está instaurado o chamado Estado Fiscal, onde a tributação é exercida com vistas à chamada finalidade fiscal ou arrecadatória da tributação, que consiste no exercício da cobrança de tributos com a finalidade de destinar o produto da arrecadação tributária aos cofres públicos, para o custeio das atividades estatais.

Neste contexto, a tributação brasileira age como um mecanismo de justiça redistributiva, atuando como uma plataforma mínima de solidariedade social (XIMENES, 2018, p.72), no sentido de que é através da tributação que a parcela da população que possui maior capacidade contributiva⁵⁵ contribui para o custeio dos serviços públicos, disponíveis inclusive para aqueles que, por eles não podem pagar.

A obrigação de contribuir para o financiamento do Estado representa, em relação ao cidadão, no contexto brasileiro, dever fundamental social, intimamente relacionado à ideia de efetivação dos direitos fundamentais, especialmente no que tange à implementação de políticas públicas e à redução das desigualdades sociais (FARO, 2014, p. 253-254).

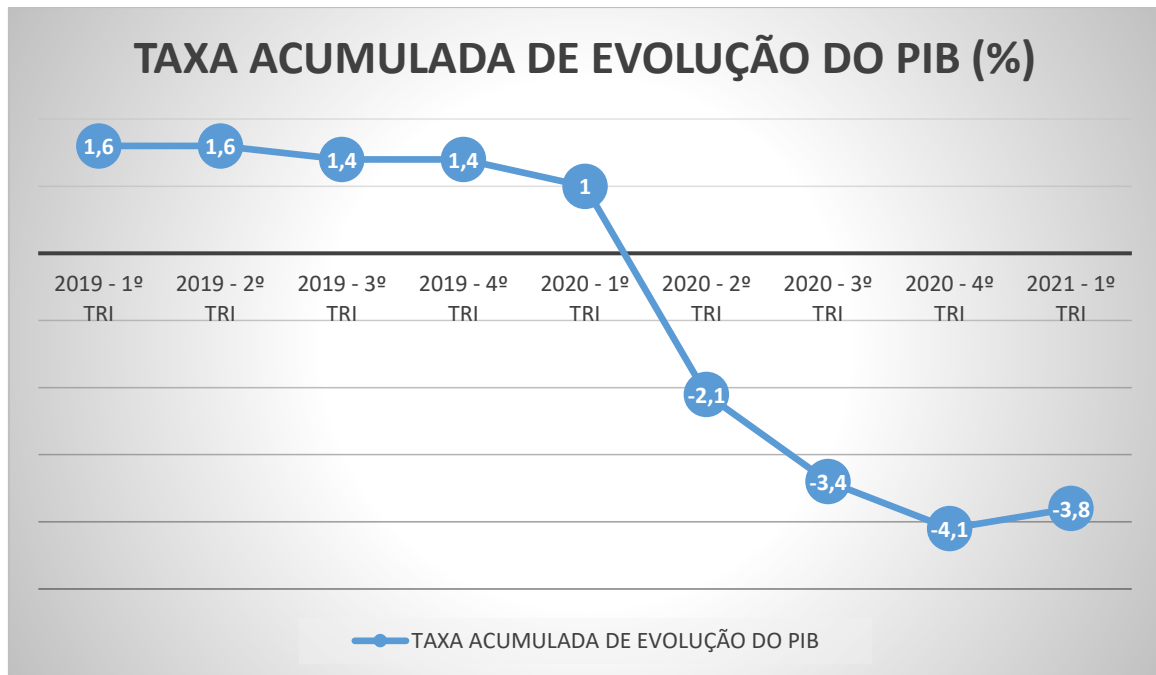
E, neste sentido, é socialmente desejável que a cobrança de tributos produza resultados mais eficientes, no sentido da eficiência produtiva, ou em outras palavras, que a atividade de tributação ocorra de maneira menos custosa aos cofres públicos e que produza melhores resultados do ponto de vista da arrecadação, uma vez que o produto da arrecadação tributária será utilizado, ao menos em tese, para a promoção de direitos sociais.

⁵⁵ Por capacidade contributiva, designa-se a habilidade do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de suportar o ônus de arcar com o pagamento de tributos.

Todavia, o cenário de crise econômica atual, decorrente da pandemia da COVID-19, representa obstáculo de ordem prática à promoção de meios mais eficientes de cobrar o crédito tributário, pelo fato de que os brasileiros, em relação ao período pré-pandemia, se encontram, em termos econômicos, com menor poder aquisitivo ou, em termos jurídicos, demonstram menor capacidade contributiva.

Em decorrência dos efeitos da calamidade de saúde pública atual, o PIB do Brasil, índice que mede a atividade econômica de uma determinada região geográfica (ARAÚJO JR.; SHIKADAI, 2019, p. 72), conforme IBGE (2021), vem apresentando, desde o segundo trimestre do ano de 2020, quando se agravaram os efeitos econômicos da crise da COVID-19, taxas acumuladas de regressão, considerando períodos de quatro trimestres.

FIGURA 9 – SÉRIE HISTÓRICA DO REGISTRO DE TAXAS ACUMULADAS DE EVOLUÇÃO DO PIB BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2019 A 2021.



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em IBGE (2021)

Neste sentido, a figura 9 facilita a visualização gráfica da regressão econômica experimentada, no Brasil, decorrente dos efeitos da crise de saúde pública, instaurada a partir do alastramento da COVID-19, demonstrando que, desde o 2º trimestre de 2020, a economia nacional vem apresentando sucessivas taxas acumuladas de evolução do PIB, com números negativos.

Em meio ao primeiro pico da calamidade de saúde pública, conforme representado na figura 9, no 2º trimestre de 2020, o PIB brasileiro regrediu, considerando-se os valores

acumulados dos 4 trimestres antecedentes, apresentando regressão econômica na casa de 2,1 pontos percentuais.

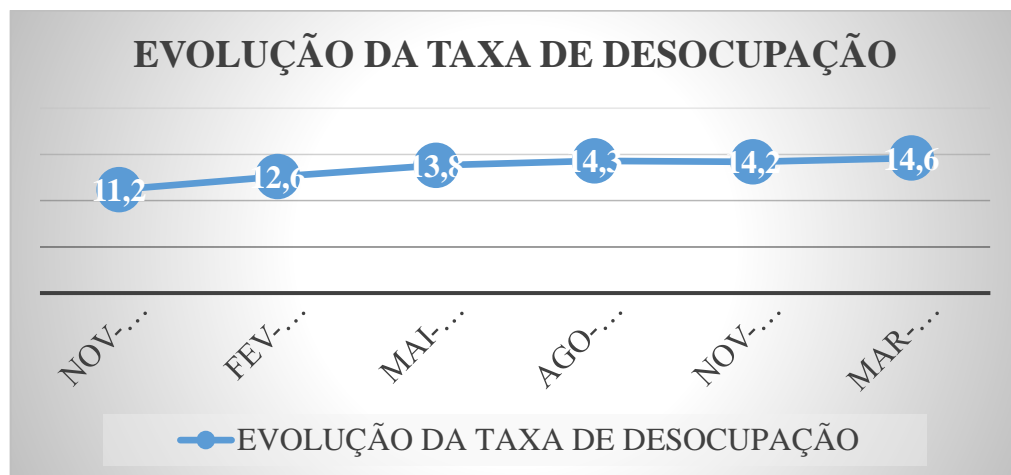
Ainda se remetendo à figura 9, passados 3 trimestres, no primeiro trimestre de 2021, a crise econômica brasileira se asseverou, à medida que o PIB brasileiro regrediu ainda mais, apresentando taxa de regressão de 3,8 pontos percentuais, considerando-se os 4 trimestres anteriores.

A crise econômica decorrente da Pandemia da COVID-19 provocou a paralisação em massa de empresas de pequeno e médio porte no Brasil e, conseqüentemente, redução significativa no número de vagas disponíveis no mercado de trabalho brasileiro.

Das 1,3 milhão de empresas que estavam fechadas (temporária ou definitivamente) na primeira quinzena de junho, 522,7 mil (39,4%) encerraram suas atividades por causa da pandemia, sendo que 518,4 mil (99,2%) eram de pequeno porte (até 49 empregados), 4,1 mil (0,8%) de porte intermediário (de 50 a 499 empregados) e 110 (0%) de grande porte (mais de 500 empregados) [...] (IBGE, 2020a)

No segundo trimestre de 2020, conforme IBGE (2021b, p. 1), após o início da pandemia da COVID-19, iniciou-se um processo de alta na taxa de desocupação da população brasileira, que totalizou um aumento de 1,7 pontos percentuais, no período compreendido entre março de 2020 e julho de 2021, em decorrência, 14,6% da população economicamente ativa brasileira está, atualmente, sem vínculo de trabalho formal.

FIGURA 10 – SÉRIE HISTÓRICA DO REGISTRO DE TAXAS ACUMULADAS DE EVOLUÇÃO DO PIB BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2019 A 2021



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em IBGEb (2021)

Conforme o IPEA (2020, p.3), em agosto de 2020, os trabalhadores assalariados brasileiros, que conseguiram manter seus empregos, perceberam renda proveniente de seu trabalho em valor equivalente a 89,4% do que receberiam normalmente, caso não houvesse se

implantado o cenário de crise econômica, ou seja, houve uma perda de 10,6% na renda dos trabalhadores, em decorrência da atual crise.

Neste diapasão, consigna-se que, apesar de,, em abstrato, a eficiência do ponto de vista da arrecadação ser necessária para a promoção de direitos sociais, no caso concreto, a garantia da Dignidade Humana, em meio à execução da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, especialmente com o resguardo do mínimo existencial do devedor e as regras de impenhorabilidade, se mostram freios à atividade tributária estatal, estes que são essenciais para a sobrevivência da parcela da população que se viu intensamente prejudicada pelos efeitos econômicos da pandemia da COVID-19.

Na dimensão procedimental, a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário se mostra incapaz, na esmagadora maioria dos casos, de promover a cobrança forçada da quantia certa devida aos cofres públicos a título de tributo.

De modo claro, é necessário encarar a realidade de que, o Devedor de Tributos, no Brasil, quando não interessado em realizar o pagamento de suas obrigações legais, na esfera do Direito Tributário, logra êxito em se evadir do dever legal de suportar o ônus da tributação.

Tal afirmativa, embora contundente, justifica-se a partir de constatações empíricas, quais sejam: A) A política pública tributária, relativa à cobrança do crédito tributária inscrito em dívida ativa é relativamente inefetiva⁵⁶; B) No Brasil o Poder Judiciário não é capaz de dar vazão aos processos de execução fiscal; C) Os processos de execução fiscal, no Brasil, são demasiadamente lentos.

Em relação à primeira constatação empírica, relativa à inefetividade da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, a análise dos Balanços Orçamentários⁵⁷ da União, dos Estados e dos Municípios, ao menos no que tange às capitais, permite concluir que a Administração Pública Tributária Brasileira, em todos os seus diferentes níveis de poder, obtém resultados pífios na cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa.

⁵⁶ Neste trabalho, utilizar-se-ão os vocábulos inefetividade e ineficácia no sentido de ineficácia social da norma ou inefetividade, ou seja, quando a norma não produz a alteração de comportamento dos sujeitos, (SANTANA JUNIOR, 2013), quando se quiser falar da incapacidade de produzir efeitos jurídicos, utilizar-se-á o vocábulo ineficácia jurídica.

⁵⁷ Balanço Orçamentário, conforme dispõe o Art. 102 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, é o demonstrativo contábil aplicado ao setor público que permite confrontar as receitas e despesas previstas no orçamento público, com aquelas efetivamente realizadas pela Administração Pública.

A título ilustrativo, o Município de Belém, capital do Estado do Pará, nos anos de 2014 a 2017⁵⁸, conforme informações extraídas dos Balanços Orçamentários desse período (BELÉM, 2015, 2016, 2017, 2018) obteve taxa de êxito média⁵⁹ na ordem de 3,32% (três vírgula trinta e dois por cento), no que tange à cobrança de créditos tributários inscritos em dívida ativa, conforme Tabela 3.

TABELA 3 – TABELA MOSTRANDO A TAXA DE ÊXITO MÉDIA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MUNICÍPIO DE BELÉM, NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE OS ANOS DE 2014 E 2017

ANO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA (ATIVO CIRCULANTE)	RECEITA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	PERCENTUAL DE ÊXITO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
2014	R\$ 1.295.471.500,00	R\$ 43.099.851,00	3,22%
2015	R\$ 1.360.102.711,92	R\$ 58.729.780,91	4,14%
2016	R\$ 1.492.589.107,54	R\$ 33.256.938,48	2,18%
2017	R\$ 1.770.051.027,42	R\$ 60.125.616,08	3,29%
	TAXA MÉDIA DE ÊXITO		3,21%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Belém (2015, 2016, 2017, 2018)

De maneira análoga, avaliando-se os dados constantes dos Balanços Orçamentários do ano de 2017, apresentados pelas capitais brasileiras, é possível constatar que a situação de baixo índice de êxito nas cobranças de créditos tributários constituídos em dívida ativa, não é exclusividade, na esfera Municipal, do Município de Belém, mas sim é um fato frequente nos Municípios brasileiros.

Os dados consolidados na tabela 3 revelam que, com exceção do Município de Boa Vista, capital do Estado de Roraima, que apresentou, em 2017, uma taxa de 67,13% de êxito na cobrança dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, as demais capitais brasileiras

⁵⁸ O período selecionado para exemplificação se justifica pelo fato de que a informação quanto aos valores das receitas provenientes da cobrança da dívida ativa tributária deixaram de fazer parte dos demonstrativos contábeis da União, a partir do ano de 2016, e dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir do ano de 2018, para mais Cf. BRASIL. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 8. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 17 out. 2020. p.33.

⁵⁹ Para calcular a taxa de média êxito da cobrança de tributos inscritos em dívida ativa, dividiu-se, para cada ano, o valor constante da linha “1.9.3.1.00.00.00 - Receita da Dívida Ativa Tributária”, consignado na coluna “Receitas Brutas Realizadas”, pela soma do valor constante da linha “1.1.2.5.0.00.00 - Dívida Ativa Tributaria” e do próprio valor “1.9.3.1.00.00.00 - Receita da Dívida Ativa Tributária”, consignado na coluna “Receitas Brutas Realizadas”. Em sequência, multiplicou-se cada resultado por 100, obtendo-se o percentual de êxito em cada ano. Após isso, calculou-se a média aritmética simples dos percentuais de cada ano.

apresentaram resultados relativamente baixos em seus esforços para cobrar os tributos inscritos em dívida ativa.

Em relação as demais capitais, todos os Municípios apresentaram taxas de êxito na cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, inferior a 10%, ou seja, no caso de tais Municípios, no ano de 2017, cada ente municipal deixou de auferir, ao menos, 90% dos créditos tributários inscritos em dívida ativa.

TABELA 4 – TABELA MOSTRANDO A TAXA DE ÊXITO MÉDIA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NAS CAPITAIS ESTADUAIS BRASILEIRAS NO ANO DE 2017

MUNICÍPIO/UF	CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA (ATIVO CIRCULANTE) (R\$)	RECEITA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA (R\$)	PERCENTUAL DE ÊXITO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA (%)
Aracaju (SE)	1.616.141.754,74	14.168.527,68	0,87%
Belém (PA)	1.770.051.027,42	60.162.594,89	3,29%
Belo Horizonte (MG)	4.226.077.212,37	119.393.151,17	2,75%
Boa Vista (RR)	4.782.309,63	3.210.153,67	40,16%
Campo Grande (MS)	2.630.849.221,74	31.903.443,27	1,20%
Natal (RN)	1.750.412.444,00	31.544.144,19	1,77%
Cuiabá (MT)	1.052.376.027,40	34.585.391,19	3,18%
Curitiba (PR)	5.887.199.976,25	148.271.710,82	2,46%
Florianópolis (SC)	790.035.440,03	22.922.362,23	2,82%
Fortaleza (CE)	3.627.495.853,63	52.817.355,58	1,44%
Goiânia (GO)	6.712.930.179,75	84.624.358,51	1,24%
João Pessoa (PB)	508.104.875,55	23.061.804,00	4,34%
Macapá (AP)	92.967.866,51	1.465.869,30	1,55%
Maceió (AL)	901.378.137,43	32.234.507,59	3,45%
Manaus (AM)	2.952.245.714,60	109.632.514,83	3,58%
Palmas (TO)	606.825.076,74	19.630.824,15	3,13%
Porto Alegre (RS)	1.626.842.280,39	151.645.779,81	8,53%
Porto Velho (RO)	451.307.802,39	5.317.186,49	1,16%
Recife (RE)	10.010.718.845,92	52.056.462,56	0,52%
Rio Branco (AC)	433.337.280,41	9.343.043,92	2,11%
Rio de Janeiro (RJ)	41.730.383.236,63	334.096.458,60	0,79%
Salvador (BA)	21.193.287.840,94	97.920.719,89	0,46%
São Luís (MA)	3.516.864.634,39	4.080.897,93	0,12%
São Paulo (SP)	93.374.899.760,61	1.242.985.615,70	1,31%
Teresina (PI)	755.576.101,52	12.081.791,53	1,57%
Vitória (ES)	1.900.533.396,61	36.200.459,34	1,87%
	TAXA MÉDIA DE ÊXITO		3,68%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Aracajú (2018), Belém (2018), Belo Horizonte (2018), Boa Vista (2018), Campo Grande (2018), Natal (2018), Cuiabá (2018), Curitiba (2018), Florianópolis

(2018), Fortaleza (2018), Goiânia (2018), João Pessoa (2018), Macapá (2018), Maceió (2018), Manaus (2018), Palmas (2018), Porto Alegre (2018), Porto Velho (2018), Recife (2018), Rio Branco (2018), Rio de Janeiro (2018), Salvador (2018), São Luís (2018), São Paulo (2018), Teresina (2018), Vitória (2018)

Os Municípios de São Luís, de Salvador, de Recife, do Rio de Janeiro e de Aracajú apresentaram os piores índices de êxito na cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa. Nestes casos, em 2017, a municipalidade não conseguiu recuperar sequer 1% dos tributos inscritos em dívida ativa.

No âmbito da esfera de poder do Estado do Pará, de modo semelhante ao que se constatou para o Município de Belém, a análise dos balanços orçamentários do mesmo período (PARÁ, 2015, 2016, 2017, 2018) revela a baixa efetividade da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, uma vez que se constatou uma taxa de êxito média na ordem de 1,05%, conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Tabela mostrando a taxa de êxito média da cobrança do crédito tributário pelo Estado do Pará, no período compreendido entre os anos de 2014 e 2017

ANO	CRÉDITO INSCRITO ATIVA (ATIVO CIRCULANTE)	TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA NÃO	RECEITA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA	DA ATIVA	PERCENTUAL DE ÊXITO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
2014	R\$ 8.929.264.201,83		R\$ 124.219.742,7		1,37%
2015	R\$ 9.991.425.490,15		R\$ 143.972.882,59		1,42%
2016	R\$ 15.466.912.785,08		R\$ 119.664.633,92		0,77%
2017	R\$ 18.622.229.293,54		R\$ 111.896.144,01		0,60%
			TAXA MÉDIA DE ÊXITO		1,05%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Pará (2015, 2016, 2017, 2018)

Já os dados relativos ao exercício financeiro do ano de 2017, constante dos balanços orçamentários dos Estados da Federação Brasileira, consolidados na tabela 6, reforçam a constatação de que, de maneira geral, há um baixo grau de sucesso na cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa no âmbito estadual.

TABELA 6 – TABELA MOSTRANDO A TAXA DE ÊXITO MÉDIA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS BRASILEIROS NO ANO DE 2017

UF	DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA (R\$)	RECEITAS PROVENIENTE DA ATIVA TRIBUTÁRIA (R\$)	REALIZADA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA (R\$)	PERCENTUAL PARTICIPAÇÃO DA RECEITA
----	-------------------------------	--	--------------------------------------	------------------------------------

			TRIBUTÁRIA NA RECEITA BRUTA REALIZADA
AC	504.436.778,94	59.227.211,55	10,51%
AL	3.833.121.240,24	11.505.377,74	0,30%
AP	26.250.892,34	172.509,82	0,65%
AM	4.358.675.606,45	68.271.159,58	1,54%
BA	16.223.479.412,12	159.628.035,06	0,97%
CE	9.659.247.974,11	84.884.576,37	0,87%
DF	28.675.761.254,27	290.490.671,98	1,00%
ES	16.313.929.401,73	115.442.889,73	0,70%
GO	41.023.259.014,83	180.831.913,28	0,44%
MA	4.303.483.618,22	104.368.153,19	2,37%
MT	1.381.791.995,91	191.164.094,10	12,15%
MS	7.489.048.406,16	96.306.358,49	1,27%
MG	65.278.594.372,03	1.218.722.455,63	1,83%
PA	18.622.229.293,54	111.896.144,01	0,60%
PB	7.840.731.726,69	15.937.399,89	0,20%
PR	28.798.157.641,53	77.350.686,32	0,27%
PE	14.582.555.524,11	64.925.669,04	0,44%
PI	2.201.444.826,83	6.649.108,29	0,30%
RJ	86.649.568.666,93	199.767.912,93	0,23%
RN	7.265.465.645,30	22.095.476,37	0,30%
RS	41.185.474.066,38	383.972.480,72	0,92%
RO	143.296.828,28	21.110.127,25	12,84%
RR	811.086.766,38	5.565.682,89	0,68%
SC	14.386.824.584,71	228.575.287,76	1,56%
SP	354.125.262.763,44	1.315.611.782,84	0,37%
SE	7.603.000.401,75	30.906.465,48	0,40%
TO	2.851.221.362,82	48.023.492,94	1,66%
	TAXA MÉDIA DE ÊXITO		2,05%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Acre (2018), Alagoas (2018), Amapá (2018), Amazonas (2018), Bahia (2018), Amapá (2018), Baía (2018), Ceará (2018), Distrito Federal (2018), Espírito Santo (2018), Goiás (2018), Maranhã (2018), Mato Grosso (2018), Mato Grosso do Sul (2018), Minas Gerais (2018), Pará (2018), Paraíba (2018), Paraná (2018), Pernambuco (2018), Rio de Janeiro (2018), Rio Grande do Norte (2018), Rio Grande do Sul (2018), Rondônia (2018), Roraima (2018), Santa Catarina (2018), São Paulo (2018), Sergipe (2018) e Tocantins (2018)

De fato, todos os Estados Brasileiros e o Distrito Federal, no ano de 2017, obtiveram taxas de êxito na cobrança de suas respectivas dívidas ativas tributárias em percentuais inferiores a 15% do volume total do crédito inscrito em dívida ativa.

É relevante ressaltar que, com exceção dos Estados do Acre, do Mato Grosso e de Rondônia que, respectivamente, obtiveram taxas êxito no importe de 11,74%, 13,83% e 14,73%, na cobrança de suas respectivas dívidas ativas tributárias, todos os demais Estados e o Distrito Federal, conseguiram recuperar menos de 3% dos créditos tributários inscritos em dívida ativa.

A constatação da existência de uma diminuta taxa de êxito da cobrança dos créditos tributárias inscritos em dívida ativa se repete, também, no âmbito da União (BRASIL, 2015,

2016), onde, no período compreendido entre os anos de 2014 e 2015, constatou-se uma taxa de êxito média na ordem de 0,17%, conforme Tabela 7.

TABELA 7 – TABELA MOSTRANDO A TAXA DE ÊXITO MÉDIA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DA UNIÃO, NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE OS ANOS DE 2014 E 2015

ANO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA (ATIVO CIRCULANTE)	RECEITA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NÃO	DA ATIVA	PERCENTUAL DE ÊXITO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA
2014	R\$ 1.400.987.258.432,97	R\$ 2.564.589.824,82		0,18%
2015	R\$ 1.587.510.182.590,81	R\$ 2.463.399.774,30		0,16%
	TAXA MÉDIA DE ÊXITO			0,17%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados obtidos em Brasil (2015, 2016)

Desta forma, no âmbito da União, no período avaliado, é seguro dizer que o resultado da cobrança de tributos foi insignificante.

A respeito da segunda constatação empírica, relativa à incapacidade do Poder Judiciário em dar vazão aos processos de execução fiscal, tem-se que o expressivo número de litígios envolvendo o Poder Público, em especial aqueles que envolvem a Administração Pública Tributária, é um dos principais fatores que contribuem para a perpetuação da crise na prestação na prestação jurisdicional brasileira (CARVALHO, M., 2019, p. 6),

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), para medir a produtividade do Poder Judiciário brasileiro, utiliza, como parâmetros de avaliação, o número de processos baixados e o número de pendentes de baixa, sendo a baixa processual considerada como o registro de determinados atos de tramitação processual relacionados à finalização do trâmite processual em dado órgão jurisdicional, nos sistemas de gestão processual das unidades judiciárias.

Para efeito da coleta dos dados para o relatório da Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça são consideradas como baixa de processos, apenas as seguintes situações: a) Processos com cancelamento de distribuição; b) Processos com arquivamento definitivo; c) Processos remetidos a outros órgãos judiciais; d) Processos remetidos em recurso e e) Processos com mudança de fase processual (Liquidação, Execução ou Cumprimento de Sentença); (TJPA, 2018, p.7)

Os dados oficiais do CNJ (2020, p. 155) apontam que, ao final de 2019, as ações de execução fiscal representavam 39% do total de processos pendentes de baixa no Brasil ou, em

números absolutos, dos 77.130.939 processos pendentes de baixa e existentes no Judiciário brasileiro, aproximadamente, 30.000.000⁶⁰ são referentes à ações de execução fiscal.

A taxa de congestionamento do judiciário corresponde ao “[...] indicador de litigiosidade que mede a efetividade de uma unidade judiciária, baseando-se na relação entre o estoque processual e o número de baixas procedidas em dado período” (TJPA, 2018, p. 6).

Os dados veiculados pelo CNJ (2020, p. 155) apontam, para as ações de execução fiscal, uma taxa média de congestionamento de 87%, ou seja, “[...] de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. [...]”.

Em relação à terceira constatação empírica, referente à lentidão na tramitação dos processos de execução fiscal, o estudo jurimétrico realizado pelo CNJ (2020, p. 155) revelou que, no ano de 2019, o tempo de giro do acervo, para as ações de execução fiscal, é de 6 anos e 7 meses, sendo este o indicador que estima o tempo necessário para baixar todos os processos pendentes constante do estoque, no cenário hipotético de não haver o ajuizamento de novos casos.

Para fins de comparação, tem-se que o tempo de giro do acervo, considerando a média de todos os processos, no mesmo período, referente a todos os assuntos tratados pelo Poder Judiciário, inclusive ações de execução fiscal, é consideravelmente menor ou mais rápido do que no caso das execuções fiscais isoladamente consideradas, sendo que tal indicador “[...] na Justiça Estadual é de 2 anos e 5 meses, na Justiça Federal é de 2 anos, na Justiça do Trabalho é de 1 ano e 1 mês, na Justiça Militar Estadual é de 11 meses e nos Tribunais Superiores é de 1 ano [...]” (CNJ, 2020, p. 94).

Em síntese, é justificável a afirmativa de que, no Brasil, a Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa é, grosso modo, lenta e inefetiva, no sentido de que não se obtém, por meio, dela o resultado socialmente esperado, e que o Poder Judiciário brasileiro não é capaz de por fim às numerosas demandas judiciais envolvendo execuções fiscais.

Uma vez apontado que, no Brasil, o Estado, em geral, não é capaz de exigir o pagamento do crédito tributário inscrito em dívida ativa, dos particulares que não desejam realizar de maneira voluntária, há de se destacar que o não pagamento de tributos e, sobremaneira, a

⁶⁰ Para se chegar ao número aproximado de trinta milhões de processos pendentes de julgamento, multiplicou-se o número total de processos pendentes de julgamento, constantes da figura 49 do relatório justiça em números do CNJ (CNJ, 2020, p. 95), pelo fator 0,39, utilizando como base a informação de que o número de processos de execução fiscal pendentes de baixa representa 39% do total de processos pendentes de baixa (CNJ, 2020, p.155).

cobrança ineficaz de tributos são comportamentos socialmente indesejados do ponto de vista jurídico, uma vez que a tributação, enquanto política pública, está intimamente relacionada à redução das desigualdades sociais e ao custeio das ações desenvolvidas pelo Estado.

Assumindo-se a premissa de que, no Brasil, o Estado não consegue exigir que os particulares paguem seus tributos, nos casos em que tais indivíduos não o façam de maneira espontânea, e a de que tal situação é socialmente indesejável do ponto de vista jurídico, faz-se necessário alterar na Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, a fim de tentar se obter melhores resultados sociais, ou seja, deve-se envidar esforços no sentido de se reduzir a lentidão e a ineficácia da cobrança.

Plutarco (2012, p. 25-26) descreveu que a problemática da lentidão e ineficácia da cobrança do crédito tributário, no Brasil, tem como causa a forma como foi estruturado originalmente o sistema de cobrança de crédito tributário brasileiro. Para ele, no Brasil, a inadimplência tributária se mostrava economicamente mais vantajosa ao Devedor de Tributos do que o adimplemento tributário espontâneo.

Conforme Oliveira e Lobão (2019, p. 86-90), a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário vem sofrendo alterações, no sentido de prover vias mais eficientes de cobrança do crédito tributário à administração pública, mediante a criação de uma estrutura de incentivos que altere o comportamento dos Devedores de Tributos, influenciando-os a pagar voluntariamente suas obrigações.

Nos últimos anos, verifica-se a inserção de novos mecanismos de cobrança de tributos em meio à Política Pública Tributária como, por exemplo, a admissão do protesto da CDA, o envio de notificações extrajudiciais na forma de cobrança amigável, o ajuizamento seletivo de execuções, o estabelecimento de um valor mínimo para o ajuizamento de novas execuções fiscais, dentre outros.

Em grande parte, conforme aponta Martins (2012, p. 653-654), tal reforma da Política Pública Tributária, no que tange à cobrança de tributos, surge como resposta à crise institucional enfrentada pela justiça brasileira, decorrente do elevado grau de litigiosidade, alto custo para demandar em juízo e da morosidade peculiar ao Judiciário.

Em síntese, a análise empírica dos dados macroeconômicos relativos à cobrança do crédito tributário, para fins de delimitação dos interesses envolvidos na cobrança do crédito tributário, revelam que: A) A tributação representa fonte relevante de receita para o custeio da atividade pública; B) Que a atual conjuntura econômica reduziu a capacidade contributiva do

brasileiro; C) Que há uma baixa taxa de êxito na cobrança de tributos por parte dos entes federativos; D) Que a via judicial para a cobrança de tributos, no Brasil, é ineficiente.

Ante tais dados, passar-se-á a desenvolver um modelo teórico, com base na teoria dos jogos, que será utilizado para descrever a interação havida entre os sujeitos envolvidos na cobrança do crédito tributário devidamente constituído, bem como para tecer prescrições acerca de uma possível alteração na política pública da cobrança do crédito tributário, com vistas a conferir maior grau de concretização, simultaneamente, aos princípios da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana.

3.2 A MODELAGEM DA INTERAÇÃO ENTRE SUJEITOS ATIVOS DA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA E O DEVEDOR DE TRIBUTOS, SEGUNDO A TEORIA DOS JOGOS

Para compreender a formação da interação entre os jogadores envolvidos na cobrança de tributos, segundo a Teoria dos Jogos, é necessário identificar, primeiramente, a ordenação de preferências dos jogadores, isto é, dos sujeitos nela envolvidos, para compreender como, em sua visão individual, a escolha pela formação de tal vínculo fático exerce a função de maximizar tais preferências.

No que se refere à relação de cobrança do crédito tributário devidamente constituído, desenvolvida no sistema econômico capitalista brasileiro, as preferências dos sujeitos envolvidos nas interações envolvendo a cobrança de tributos inscritos em dívida ativa é relativamente clara.

Ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária interessa a concretização da exação pecuniária, cujo produto é fonte de receita para o custeio das atividades de cunho redistributivo, desenvolvidas pela Administração Pública. Por outro lado, ao Devedor de Tributos interessa a manutenção da propriedade sobre seu patrimônio privado.

Antes de prosseguir no desenvolvimento do presente raciocínio, há de se destacar que não está se defendendo que não há indivíduos interessados no pagamento de tributos ou que a conduta de realizar o pagamento dos tributos devidos não é, ou que não possa ser, preferível, à conduta de não pagar tributos.

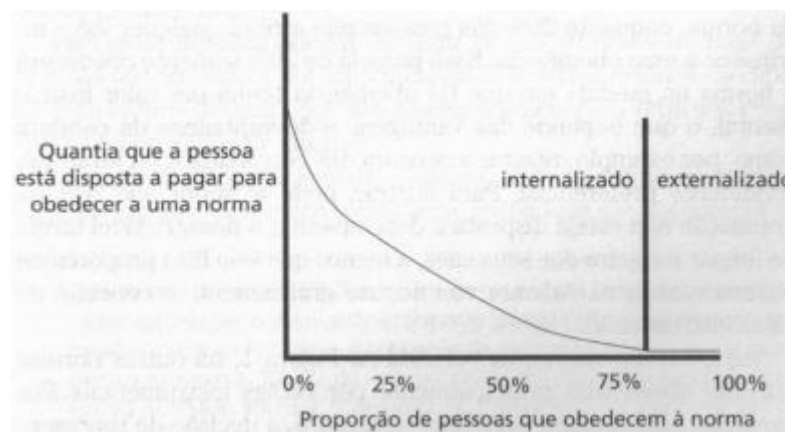
Ao contrário, os dados empíricos consolidados nas tabelas de 1 a 6 revelam que, no Brasil, parcela significativa dos recursos destinados ao custeio da atividade estatal são provenientes da tributação e que a via da cobrança coercitiva do crédito tributário não produz

os efeitos socialmente desejáveis. Ou seja, os dados observados apontam que parcela significativa dos tributos é paga por sujeitos passivos, contribuintes e responsáveis tributários, no Brasil, por ato de obediência voluntária à legislação tributária.

Neste particular, cumpre rememorar que, segundo Cooter (2010, p. 285), é comum que os indivíduos tenham graus distintos de internalização de determinada norma jurídica. Por internalização, se designa a propensão do sujeito em obedecer determinado regramento social, apesar dos custos inerentes à decisão de optar pela obediência da norma.

A internalização ocorre de maneira díspare entre os destinatários de cada norma jurídica, pois, em razão da individualidade humana, existem sujeitos com maior ou menor propensão ao cumprimento de determinadas obrigações, isso em decorrência da ordenação pessoal de preferências de cada indivíduo e da percepção subjetiva de custos para a adoção da conduta de obedecer a norma.

Figura 11 – Disposição para pagamento



Fonte: Cooter (2010, p. 285)

A figura 11, retrata graficamente a questão da internalização da norma, demonstrando que, quanto mais custosa for a norma ou quanto mais um dado indivíduo tiver que dispender recursos para a obedecer, menor parcela da população a obedecerá. Por outro lado, quando a norma exigir menor custo para ser cumprida, haverá uma maior parcela de indivíduos propensos à obediência.

No caso da cobrança de tributos, os sujeitos passivos da relação jurídico de cobrança do crédito tributário, quanto à internalização da norma, podem ser classificados como adimplentes ou Devedores de Tributos.

Os adimplentes são aqueles que internalizaram as normas provenientes da legislação tributária, neste caso a brasileira, no sentido de adotar a conduta de adimplir com seus tributos de maneira voluntária. Os devedores, nesta classificação, seriam os sujeitos externalizados, isto é, aqueles que não internalizaram o dever de obediência às normas provenientes da legislação tributária, especialmente no que tange ao adimplemento das obrigações tributárias principais.

Ao presente trabalho, que versa sobre a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, isto é, de exigência das obrigações de cunho pecuniário vencidas e não pagas, interessa apenas a figura do Devedor de Tributos, enquanto sujeito que interage com o Fisco, uma vez que é tal sujeito que opõe injusta resistência ao pagamento dos tributos.

Pois bem, a forma com que o indivíduo, no sistema capitalista, aumenta seu próprio capital é por meio da obtenção de lucro em suas atividades. O lucro (L) é obtido quando o total de receitas (R) provenientes de uma dada atividade é maior que o total de custos (C), devendo o resultado da subtração ser um número positivo (ARAÚJO JR; SHIKIDA, 2019, p. 44-45).

$$L = R > C \mid L > 0 \quad (1)$$

No intuito de ilustrar o significado da Eq. (1), suponha-se a conduta de não pagar tributos. Esta produzirá lucros ao Devedor de Tributos quando os recursos provenientes do não pagamento forem maiores que os custos envolvidos na adoção de tal conduta, partindo-se da análise subjetiva do indivíduo.

Em contrapartida, a conduta de pagar tributos produzirá lucro, neste contexto, ao Devedor de Tributos, à medida que os benefícios sociais decorrentes do adimplemento tributário, de maneira individualmente percebida pelo sujeito passivo, sejam maiores que os custos inerentes à conduta de pagar o tributo.

Desta forma, para o Devedor de Tributos, a opção pelo pagamento ou não pagamento dos tributos devidos depende de um juízo de valor acerca do custo de oportunidade⁶¹ envolvido. De modo que, para ele, a destinação do recurso dependerá de sua percepção individual acerca da melhor forma de alocação do recurso financeiro necessário ao adimplemento tributário.

Já, em relação ao Fisco, a cobrança de tributos produzirá lucro, à medida que a receita proveniente de tal cobrança seja maior que os custos envolvidos na realização da cobrança do crédito tributário devidamente constituído.

⁶¹ Sobre o conceito de custo de oportunidade na economia verificar a subseção 2.2 do presente trabalho.

É relevante asseverar que, conforme abordado anteriormente, o lucro, no contexto da atividade estatal de cobrança de tributos, tem o condão de prover recursos para a realização das atividades próprias da Administração Pública, dada a relevante participação das receitas tributárias na composição da receita orçamentária dos entes federativos brasileiros⁶².

Desta forma, sabendo-se que, no contexto do capitalismo, para o indivíduo⁶³, são desejáveis os atos tendentes a produzir lucro, é possível dizer que, na ordem de suas preferências, o sujeito econômico, no bojo de um dado sistema econômico capitalista, prefere: A) A obtenção de um lucro maior, em detrimento da obtenção de um lucro menor; B) a obtenção de mais recursos, em detrimento da obtenção de menos recursos; C) Um custo menor em relação a custo maior.

Extrapolando esse raciocínio e assumindo que o Fisco e o Devedor de Tributos, no Brasil, se comportam como sujeitos econômicos da ordem capitalista, é possível deduzir que, atuando como agentes racionais, em situação de disputa de recursos, ao avaliarem as possíveis consequências de suas escolhas, ordenariam suas preferências segundo o critério de sua utilidade esperada ou *payoff*, seguindo a seguinte esquema lógico:

TABELA 8 – TABELA DE ORDENAÇÃO DE PREFERÊNCIAS DO DEVEDOR DE TRIBUTOS, SEGUNDO CRITÉRIO DE UTILIDADE, EM RELAÇÃO ÀS POSSÍVEIS FORMAS DE PRODUZIR LUCRO

UTILIDADE ESPERADA	ALTERNATIVA
1	$\downarrow R > \uparrow C \rightarrow \downarrow \downarrow L \mid L > 0$
2	$R > \uparrow C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0$ $\downarrow R > C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0$ $\downarrow R > \uparrow C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0$ $\downarrow R > \downarrow C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0$
3	$R > C \rightarrow L \mid L > 0$
4	$R > \downarrow C \rightarrow \uparrow L \mid L > 0$ $\uparrow R > C \rightarrow \uparrow L \mid L > 0$ $\uparrow R > \uparrow C \rightarrow \uparrow L \mid L > 0$
5	$\uparrow R > \downarrow C \rightarrow \uparrow \uparrow L \mid L > 0$

⁶² Sobre a participação da tributação na composição da receita pública dos entes federativos brasileiros, vide subseção 3.1.

⁶³ Sabe-se que o Fisco é braço da atuação do Estado, que é entidade coletiva que representa os interesses da coletividade. Mas, no contexto da cobrança do crédito tributário constituído em dívida ativa, é possível compreender tal entidade coletiva como um indivíduo dotado de interesses e preferências próprios, relacionados ao custeio da atividade pública.

LEGENDA			
SÍMBOLO	SIGNIFICADO	SÍMBOLO	
$\uparrow C$	Custo maior	$\uparrow\uparrow L$	Lucro muito maior
C	Custo normal	$\downarrow R$	Maior quantidade de Recursos
$\downarrow C$	Custo menor	R	Quantidade normal de Recursos
$\downarrow\downarrow L$	Lucro muito menor	$\uparrow R$	Quantidade Menor de Recursos
$\downarrow L$	Lucro menor	\rightarrow	Importa em
L	Lucro normal	$>$	Maior que
$\uparrow L$	Lucro maior	$ L > 0$	Tal que o lucro seja maior que zero

Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 8, ordenadas em ordem crescente, em função da utilidade esperada de cada resultado, as preferências dos sujeitos envolvidos na cobrança de tributos, isto é, na tomada de decisão pelo pagamento ou não pagamento dos tributos devidos pelo Devedor de Tributos e na tomada de decisão a respeito dos meios empregados na cobrança pelo Fisco. Privilegiando as possíveis escolhas que lhes dessem maior lucro, em detrimento às opções que lhes conferissem menor lucro.

No caso da tributação, o Devedor de Tributos, ou seja, aquele sujeito que não internalizou o dever de obediência à legislação tributária, reconhece na conduta de realizar pagamento dos tributos devidos, relevante custo de oportunidade, possuindo a inclinação racional de não pagar o tributo devido ou de realizar o pagamento pelo menor valor possível, no intuito de reduzir os custos inerentes à tal escolha e, dessa forma, maximizar o seu lucro pessoal.

A figura 12, representa, de maneira genérica, a interação entre o Fisco e o devedor e de tributos, a partir da análise abstrata da ordenação de suas preferências e da utilidade esperada na adoção, em cada caso, sob a ótica do Fisco, na opção pela conduta de cobrar coercitivamente o tributo ou pela opção de não realizar a referida cobrança, bem como, sob a ótica do Devedor de Tributos, a utilidade esperada, em cada caso, com o resultado da escolha pelo pagamento ou não dos tributos devidos.

FIGURA 12 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA INTERAÇÃO ENTRE FISCO E DEVEDOR DE TRIBUTOS GENÉRICA

		FISCO	
		COBRAR	NÃO COBRAR
DEVEDOR	PAGAR	1, 4	2, 5
	NÃO PAGAR	4, 1	5, 2

Fonte: Elaborado pelo autor

Para delinear cada possível cenário de interação entre tais sujeitos, Fisco e Devedor de Tributos, adotaram-se as premissas da ordenação de preferências disposta na tabela 7, de modo que o grau de utilidade para cada conduta foi atribuído na medida em que a conduta contribuiu para aumentar o lucro do sujeito interessado.

Desta forma, na figura 12, o campo que representa a situação em que o Devedor de Tributos paga o tributo mediante a cobrança coercitiva de tributos, apresenta para o devedor a utilidade 1, e para o Fisco utilidade 4.

Para o devedor, o pagamento de tributos mediante coerção significa uma redução de seus recursos, um aumento de seus custos e uma redução significativa em seus lucros, uma vez que, nesta situação, há uma diminuição de seu patrimônio, dada a efetivação da exação tributária, ele é submetido aos custos de litigar com a fazenda pública.

Para o devedor, portanto, segundo o que foi disposto na tabela 7, tal situação poderia ser expressa da seguinte forma: $\downarrow R > \uparrow C \rightarrow \downarrow \downarrow L \mid L > 0 = 1$.

Por sua vez, na cobrança coercitiva de tributos há um aumento da receita do Fisco, decorrente da satisfação do crédito tributário, mas também há um acréscimo no custo decorrente do litígio necessário ao cumprimento do crédito tributário, gerando lucro à Fazenda Pública.

Para o Fisco, remetendo-se ao que foi disposto na tabela 7, a cobrança coercitiva bem-sucedida de tributos é representada pela expressão: $\uparrow R > \uparrow C \rightarrow \uparrow L \mid L > 0 = 4$.

Conforme representado na figura 11, a situação em que há o procedimento frustrado de cobrança do crédito tributário, é atribuída a utilidade esperada, para o Fisco, de 1 e, ao Devedor de Tributos, de 4.

Neste caso, o Fisco se vê prejudicado ao ter que arcar com os custos inerentes à cobrança do crédito tributária sem auferir o sucesso financeiro de ter satisfeito a sua pretensão, enquanto, por outro lado, apesar de lograr êxito em não pagar o crédito tributário devido, o devedor suporta um acréscimo em seus custos, uma vez que passa a ser submetido à cobrança do crédito tributário.

Em tal interação, há uma inversão de expectativas entre Fisco e devedor. Da forma como apresentada na tabela 8, os resultados esperados, respectivamente, pelo devedor e pelo Fisco, podem ser representados da seguinte forma: $\uparrow R > \uparrow C \rightarrow \uparrow L \mid L > 0 = 4$; $\downarrow R > \uparrow C \rightarrow \downarrow \downarrow L \mid L > 0 = 2$.

A terceira interação representada na figura 11, é a situação em que o Fisco opta por não realizar a cobrança do devedor e o devedor opta por realizar o pagamento espontâneo do crédito tributário, a este cenário hipotético se atribuiu, sob a ótica do devedor, a utilidade esperada 2 e, sob a ótica do Fisco, a utilidade esperada 5.

Neste caso, o Fisco aufero o benefício da redução do custo com a cobrança do crédito que lhe é devida, e conta com a satisfação do crédito, aumentando seu lucro e, portanto, a disponibilidade de receita para custeio de suas atividades. Por outro lado, o devedor, apesar de sofrer redução em seu patrimônio, experimenta a redução do custo de ser submetido ao procedimento coercitivo de cobrança do crédito.

Tal interação, nos moldes da tabela oito, pode ser descrita, sob a ótica do devedor e do Fisco, respectivamente, da seguinte forma: $\downarrow R > \downarrow C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0 = 2$; $\uparrow R > \downarrow C \rightarrow \uparrow \uparrow L \mid L > 0 = 5$.

Invertendo-se, novamente, as expectativas, na figura 12, considerando o cenário em que não há a cobrança ou o pagamento do tributo devidamente constituído, tem-se que, para o devedor, representa um aumento em suas disponibilidades de recursos, uma redução em seus custos e um aumento em seu lucro. Por outro lado, apesar de deixar de auferir as receitas provenientes da satisfação do crédito, o Fisco deixa de arcar com o custo, nesta hipótese, de promover a cobrança do crédito tributário.

Em tal caso, a exemplo dos demais, utilizando os parâmetros estabelecidos na tabela 8, pode-se representar a utilidade esperada por cada sujeito envolvido, devedor e Fisco, na cobrança do crédito tributário, respectivamente, da seguinte forma: $\uparrow R > \downarrow C \rightarrow \uparrow \uparrow L \mid L > 0 = 5$; $\downarrow R > \downarrow C \rightarrow \downarrow L \mid L > 0 = 2$.

Todavia, para converter o cenário hipotético descrito na figura 12, em um modelo de compreensão da realidade, faz-se necessário multiplicar a utilidade esperada da conduta de cada sujeito, em abstrato, pela probabilidade de ocorrência do comportamento no caso concreto.

Para tanto, assumiu-se que, caso não cobrado coercitivamente, o Devedor de Tributos jamais realizará voluntariamente o pagamento dos tributos devidos, uma vez que tal sujeito se encontra fora do espectro de internalização das normas provenientes da legislação tributária, retratado na figura 11. Assumindo-se, desta forma, que existe 0% de chance de o Devedor de Tributos realizar o pagamento voluntário de suas obrigações e 100% de chance de o devedor

não realizar o pagamento das obrigações tributárias devidas, caso não haja qualquer tipo de cobrança em seu desfavor⁶⁴.

No que tange às interações em que o Fisco realiza a cobrança de tributos, utilizaram-se, as taxas médias de êxito na cobrança de tributos, apresentadas, respectivamente, nas tabelas 3, 5 e 6, sendo, para os Municípios, na ordem de 3,68%, para os Estados e Distrito Federal, na ordem de 2,05% e para União na ordem de 0,17%.

Em simetria, entendeu-se que a probabilidade de insucesso na cobrança coercitiva do crédito tributário para os Municípios na ordem de 96,32%, para os Estados na ordem de 97,95% e para União na ordem de 99,83%.

Multiplicando-se a utilidade esperada para cada conduta pela probabilidade de sua ocorrência no caso concreto, chegou-se aos seguintes resultados, condensados na figura 13.

FIGURA 13 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA INTERAÇÃO ENTRE FISCO E DEVEDOR DE TRIBUTOS, CONSIDERANDO A PROBABILIDADE DE ÊXITO NA COBRANÇA DO CRÉDITO

		FISCO MUNICIPAL	
		COBRAR	NÃO COBRAR
DEVEDOR	PAGAR	368/10.000, 1.472/10.000	2.000/10.000, 5.000/10.000
	NÃO PAGAR	38.528/10000, 9.632/10000	45.000/10.000, 18.000/10.000

		FISCO ESTADUAL	
		COBRAR	NÃO COBRAR
DEVEDOR	PAGAR	205/10000, 820/10000	0/10.000, 0/10.000
	NÃO PAGAR	3.918/10000, 9795/10000	50.000/10.000, 20.000/10000

		FISCO FEDERAL	
		COBRAR	NÃO COBRAR
DEVEDOR	PAGAR	17/10.000, 68/10000	0/10.000, 0/10.000

⁶⁴ Mediante simulação de cálculos, verificou-se que a situação de equilíbrio descrita na figura 12, somente se alteraria caso a probabilidade da ocorrência de pagamento voluntário por parte dos Devedores de Tributos fosse superior à 50,09%, o que não parece ser factível.

	NÃO PAGAR	39.932/10000, 9983/10000	50.000/10000, 20.000/10000
--	--------------	--------------------------	-------------------------------

Fonte: Elaborado pelo autor

Aplicando-se às interações delimitadas na figura 13, o conceito de equilíbrio de Nash, constatou-se que, em todas as esferas de poder, o resultado esperado das interações entre os sujeitos da relação de cobrança do crédito tributário, havidas no contexto brasileiro, é o de que, caso atuem como sujeitos racionais, o Fisco optará pela conduta de não realizar a cobrança de tributos e o devedor pela conduta de não pagar tributos.

Nesta interação, em que não há cobrança do crédito tributário e nem o seu pagamento respectivo pagamento, da forma como está descrita na figura 13, nesta representada a situação em que nenhuma das duas partes envolvidas na interação poderá adotar conduta diversa, sem prejudicar seus próprios interesses e reduzir a utilidade esperada de sua própria conduta.

Em termos práticos, é possível concluir, com base nas informações consolidadas na figura 13, que a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, da forma como atualmente estruturada, avaliando-se os resultados obtidos, é incapaz de produzir os efeitos socialmente desejados.

Desta forma, uma vez traçado o modelo teórico de compreensão da relação de cobrança do crédito tributário, pautado na conjuntura econômica brasileira, cumpre investigar as possíveis alterações do modelo, com vistas a propor soluções juridicamente viáveis para solucionar a questão da cobrança do crédito tributário no Brasil, mediante a concretização dos Princípios Constitucionais da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana.

4 A REFORMULAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PAUTADA NOS VALORES DE EFICIÊNCIA, DEVIDO PROCESSO LEGAL E DIGNIDADE HUMANA, MEDIANTE A INTRODUÇÃO DE ESTÍMULOS ECONÔMICOS AO ADIMPLENTO TRIBUTÁRIO.

Uma vez que, na segunda seção, se identificou que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, no Brasil, deve ser informada pelo vetor normativo

decorrente da conformação dos Princípios Constitucionais da Eficiência, da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal. E que, na terceira seção, a partir da teoria dos jogos, construiu-se um modelo teórico para a compreensão das interações havidas entre os sujeitos da relação de cobrança do crédito tributário devidamente constituído, que aponta para inefetividade de tal política pública, como consequência lógica da forma como ela está estruturada.

Parte-se para a análise de possíveis modificações em tal política, com vistas a concretizar em maior grau o vetor normativo que informa tal política, isto é, que possam ensejar a conformação, na prática, dos valores que informam a política pública em questão.

No intuito de verificar a viabilidade da reformulação da política pública de cobrança do crédito tributário, com vistas a prover Eficiência na cobrança do crédito tributário, no contexto da teoria dos jogos, utilizou-se os modelos de análise descritos nas figuras 11 e 12, entender os níveis necessários de modificação do comportamento dos sujeitos envolvidos.

Para tanto, buscou-se calcular os índices necessários para que o pagamento de tributos ocorresse de maneira espontânea, isto é, sem a necessidade de que o Fisco realizasse procedimentos de cobrança, uma vez que é nesta modalidade de interação entre os sujeitos que se verifica a ocorrência do pagamento e, simultaneamente, o maior proveito possível aos cofres públicos.

Tomando por base as utilidades esperadas por cada sujeito, descritas na figura 11, os cálculos realizados revelaram que a espontaneidade no pagamento dos tributos só é possível quando a taxa de êxito na cobrança coercitiva de tributos for igual ou superior a 42,86% e, simultaneamente, for verificado que 71,43% dos Devedores de Tributos têm propensão ao pagamento voluntário⁶⁵.

Neste caso, considerando os percentuais apontados e a utilidade esperada por cada indivíduo, descrita na figura 14, a interação entre os sujeitos da relação de cobrança do crédito tributário poderia ser representada graficamente da seguinte forma:

FIGURA 14 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DA INTERAÇÃO ENTRE FISCO E DEVEDOR DE TRIBUTOS, CONSIDERANDO A PROBABILIDADE DE ÊXITO NA COBRANÇA DO CRÉDITO

FISCO MUNICIPAL	
COBRAR	NÃO COBRAR

⁶⁵ Para calcular os percentuais indicados, foi utilizado o programa Excel para simular diversas combinações de resultados possíveis.

DEVEDOR	PAGAR	429/1.000, 3.202/1.000	1.429/1.000, 3.572 /1.000
	NÃO PAGAR	2.286/1.000, 200/1.000	1.428/1.000, 571/1.000

Fonte: Elaborado pelo autor

No cenário descrito na figura 14, a situação de equilíbrio de Nash se encontra na interação entre o Fisco e o Devedor de Tributos em que há o pagamento voluntário do contribuinte, sem que o Fisco adote qualquer procedimento de cobrança, ou seja, neste caso, caso atuem de maneira racional, nenhum dos jogadores tomará outra conduta, uma vez que a alteração de estratégia, para ambos, representará uma perda de utilidade esperada.

Cumprе rememorar que, conforme figura 13, tal modalidade de interação é a mais desejável, à medida que é a situação em que o pagamento do tributo é efetivado e, simultaneamente, há maior expectativa de utilidade para ambas as partes.

Uma vez aferida a possibilidade teórica de obtenção de um cenário onde a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa é, simultaneamente, eficiente e respeitadora das garantias do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, cumpre, então, investigar quais fenômenos possíveis podem ser inseridos na reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, com a finalidade atingir tal resultado.

Ao tratar da influência das normas sociais sobre comportamento humano, no que tange ao cumprimento de determinações legais, Cooter (2010, p. 292-299) aponta três fenômenos que modificam a postura dos indivíduos, face às normas jurídicas, quais sejam: A) O efeito expressivo; B) A dissuasão; C) A internalização.

Em síntese, o efeito expressivo consiste na relação de confiabilidade do ente que veicula a norma, face aos destinatários, de modo que, quando estabelecido alto grau de confiabilidade daquele responsável por veicular a norma, a expectativa de que a esta se cumpra dá ensejo ao comportamento de obediência nos destinatários. Altera-se, nesse caso, as expectativas dos sujeitos e não os *payoffs* decorrentes da adoção da conduta de cumprir ou não cumprir a norma (COOTER, 2010, p. 292-293).

A dissuasão, por sua vez, consiste na alteração da utilidade esperada pelo sujeito, quando da opção pelo cumprimento ou descumprimento da norma, de modo que, aumentando-se o peso da sanção ou reduzindo-se o custo inerente à conduta de obedecer a norma, alteram-se as recompensas prováveis das possíveis condutas a serem adotadas pelos sujeitos envolvidos.

Sendo possível, desta forma, estimular a obediência às normas jurídicas (COOTER, 2010, p. 295-297).

Por fim, a internalização corresponde à modificação da propensão dos sujeitos à obediência de determinada norma, o que pode ocorrer mediante a conscientização dos sujeitos a respeito da importância e dos benefícios decorrentes da obediência a dado regramento legal (COOTER, 2010, p. 298-299).

Neste diapasão, passar-se-á a analisar como tais fenômenos podem induzir um aumento do grau de eficiência produtiva da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, sem que haja prejuízo à concretização dos valores constitucionais da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal.

4.1 A INTRODUÇÃO DE MECANISMOS DE DISSUAÇÃO, COMO FORMA DE ESTIMULAR A CONDUTA DE PAGAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDAMENTE CONSTITUÍDO.

Dias e Pereira (2021, p. 28) apontam que a técnica de dissuasão consiste na alteração do cálculo de causalidade, realizado empiricamente pelos agentes racionais, no momento da escolha de suas ações, mediante a criação de incentivos ao comportamento desejado, com vistas a reduzir a utilidade que obteriam através da prática de atividade ilícita, desestimulando a prática da conduta não desejada.

Neste sentido, um conjunto articulado de sanções pode, de fato, servir como desestímulo à prática de atividades não desejadas (DIAS; PEREIRA, 2021, p. 43 - 44), como, por exemplo, o inadimplemento do crédito tributário já devidamente constituído e inscrito em dívida ativa.

Para tanto, a sanção deve ser de magnitude (MS) tamanha que o ganho imediato (GI) obtido através da prática do ilícito seja inteiramente anulado pela sua aplicação, e que tal sanção seja aplicada com recorrência (RA) capaz de gerar receio de risco ao sujeito, caso contrário o ilícito será estimulado (DIAS; PEREIRA, 2021, p. 47).

Nestes termos:

$$(MS \cdot RA > GI) \rightarrow \text{DESESTÍMULO DA CONDUTA} \quad (2)$$

$$(MS \cdot RA < GI) \rightarrow \text{ESTÍMULO DA CONDUTA} \quad (3)$$

De maneira imediata, a manutenção da disponibilidade dos valores pecuniários, mediante o não pagamento dos tributos devidos, representa ganho imediato ao Devedor de Tributos, sendo o ganho imediato da conduta de não pagar tributos equivalente à 100% do valor devido a título de tributos.

Isso porque, conforme Murphy e Nagel (2005, p. 240), o sujeito passivo que deixa de realizar o pagamento de seus tributos, mesmo após a constituição do crédito e sua respectiva inscrição em dívida ativa, está se apropriando de recursos cuja destinação deveria ser pública, para os utilizar em seu benefício privado.

A título exemplificativo, caso um Devedor de Tributos tivesse que pagar ao Fisco a quantia de R\$10.000,00 e não o faz. Tem-se que o não pagamento de tal quantia, por si só, representaria um ganho imediato ao devedor, uma vez que este manteria para si a disponibilidade do uso de tal recurso financeiro.

A utilidade esperada pelo resultado da opção de pagar os tributos devidos, sob a ótica do Devedor de Tributos, será maior, à medida que tais condutas lhe assegurem uma maior disponibilidade de recursos, isto é, quando o devedor tiver a percepção individual que a atividade pública prestada mediante o pagamento de tributos lhe é mais valiosa do que a manutenção do recurso em sua propriedade privada.

No caso da cobrança do crédito tributário, as magnitudes das sanções previstas na legislação tributária brasileira, em geral, parecem adequadas à repressão da conduta de não pagar tributos, uma vez que as multas que atualmente existem, em alguns casos, beiram ao confisco.

A título ilustrativo, no âmbito da legislação tributária federal, no caso de descumprimento da legislação tributária, existem previsões de multas que variam entre 20% e 225%⁶⁶ do valor do original do crédito, o que demonstra a intensa magnitude das sanções já existentes.

Todavia, a recorrência da efetiva aplicação de sanções aos devedores contumazes de tributos é diminuta. Cumpre rememorar que, conforme disposto nas tabelas 3, 5 e 6, sendo, para os Municípios na ordem de 3,68%, para os Estados na ordem de 2,05% e para União, na ordem de 0,17%.

⁶⁶ No âmbito da legislação federal, a multa por descumprimento de obrigação tributária, no patamar de 225%, está prevista no Art. 80, §6º, inciso II, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Para fins de ilustração, faz-se a substituição das variáveis da Eq. 3, pelos dados relativos à magnitude da sanção máxima aplicável no âmbito de competência da União, recorrência de aplicação da sanção, neste caso, representada pela taxa de êxito na cobrança do crédito tributário constituído e do ganho imediato experimentado pelo devedor, com a conduta de não pagar tributos, considerando-se os valores referentes à esfera federal.

$$(225\% \cdot 0,17\% < 100\%) \rightarrow \text{ESTÍMULO DA CONDUTA} \quad (4)$$

$$(0,38\% < 100\%) \rightarrow \text{ESTÍMULO DA CONDUTA} \quad (5)$$

Neste sentido, ainda que a magnitude das sanções aplicadas, por exemplo, no caso da tributação federal, seja demasiadamente intensa, a baixa recorrência de aplicação efetiva da sanção dá ensejo ao estímulo da conduta de não pagar o crédito tributário constituído em dívida ativa.

Parece correto afirmar, portanto, que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, que pretenda desestimular a conduta de não pagar tributos, deve centrar esforços em prover mecanismos de garantir a satisfação do crédito tributário ao Fisco, no intuito de aumentar a taxa de recorrência de aplicação das sanções por descumprimento das obrigações tributárias principais.

Neste sentido, há esforços recentes de prover maiores taxas de êxito à cobrança do crédito tributário, mediante a adoção de procedimentos extrajudiciais na cobrança do crédito tributário.

Pode-se citar como exemplo de tentativa de prover maior grau de êxito na cobrança dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, mediante o uso de vias extrajudiciais, a criação do instituto do protesto da CDA.

Tal inovação foi introduzida pela Lei 12.767/2012, que inclui o parágrafo único no Art. 1º, da Lei 9.492/97, que concedeu a autorização legal aos Municípios, aos Estados, ao Distrito Federal e à União, para promover o protesto das CDA de suas respectivas competências, bem como aquelas referentes às suas autarquias e fundações públicas (BRASIL, 2012, p.1).

O intuito de tal medida é o de promover a redução da utilidade esperada pelo Devedor de Tributos, mediante a adoção da conduta de inadimplir com suas obrigações tributárias devidamente constituída, ante à imposição de restrições à obtenção de crédito ao Devedor de Tributos, sem que haja, necessariamente, o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Houve grande debate doutrinário acerca da admissibilidade de tal medida de cobrança do crédito tributário, tendo o STJ (2021, p. 1), por ocasião do julgamento do Tema Repetitivo de nº 1026, cujo caso representativo de controvérsia foi o Resp 1.814.310 – RS, se manifestado pela constitucionalidade da medida.

Outras duas relevantes iniciativas, objetivando o aumento da taxa de êxito da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, foram introduzidas pela Lei 13.606/2018 (BRASIL, 2018), que autorizou o ajuizamento seletivo das ações de execução fiscal e a averbação pré-executória da certidão em dívida ativa.

Em síntese, o referido diploma normativo permitiu que o Fisco se abstinhasse de promover as ações de execução fiscal, nos casos em que há grande probabilidade de não se localizar bens do devedor e, concomitantemente, possibilitou um mecanismo extrajudicial para facilitar a localização dos bens do devedor.

Conforme aponta Albuquerque Júnior (2019, p. 50-52), a averbação pré-executória da certidão de dívida ativa consiste em método extrajudicial de cobrança do crédito tributário, que permite que o Fisco, após oportunizar ao devedor a possibilidade de regularizar sua situação fiscal, torne indisponíveis os bens do devedor, que sejam passíveis de constrição patrimonial, mediante a averbação da CDA nos registros de propriedade de bens.

Desta forma, a criação da possibilidade de tornar indisponíveis os bens do devedor, ainda no âmbito extrajudicial, somado à autorização para o ajuizamento apenas das ações de execução fiscal em que haja probabilidade real de satisfação do crédito tributário, age no sentido de impulsionar a melhora da taxa de êxito na cobrança do referido crédito tributário.

No plano das propostas legislativas, o tramita no Senado o Projeto de Lei 4257/2019 (ANASTASIA, 2019), prevê a expansão da desjudicialização dos procedimentos de cobrança do crédito tributário, no intuito de aumentar a taxa de êxito na recuperação, por parte do Fisco, dos recursos públicos inscritos em dívida ativa, decorrentes de exações tributárias não realizadas.

No caso, a proposta de alteração legislativa em questão prevê a possibilidade de, havendo garantia da execução fiscal, o devedor optar pela via do procedimento arbitral para julgar a matéria de sua defesa, veiculada na forma de embargos à execução fiscal (ANASTASIA, 2019).

Em síntese, o procedimento arbitral consiste na constituição do poder decisório, por ato de vontade das partes, em um tribunal arbitral, formado por um ou mais árbitros, não vinculados

ao Poder Judiciário, como meio de solucionar a disputa, com a produção de decisão com força vinculativa (ALMEIDA, 2016, p. 65).

A arbitragem, como se sabe, consiste em mecanismo extraestatal de heterocomposição de conflitos de interesses, informado pela celeridade, expertise, consensualidade, confidencialidade e informalidade procedimental. (ACCIOLY, 2018, p.1)

Do modo como está posta hoje, o uso de tal modalidade de resolução de conflitos não é irrestrito, conforme Tibúrcio e Pires (2016, p. 3), sendo a viabilidade de utilização da via arbitral denominada de arbitrabilidade, que se subdivide em arbitrabilidade subjetiva e arbitrabilidade objetiva.

A arbitrabilidade subjetiva consiste na possibilidade jurídica do sujeito consentir com a instauração do procedimento arbitral, o que, geralmente, está relacionada à aferição, no caso concreto, da capacidade civil das partes (ROCHA, 2016, p. 3), o que não ocasiona grandes debates, quando se está analisando relações de direito privado.

Por outro lado, no que tange à arbitrabilidade subjetiva das pessoas jurídicas de direito público, no Brasil, a edição da Lei 13.129/2015 pôs fim à celeuma, previamente existente, acerca da possibilidade da utilização da via da arbitragem pela Administração Pública, autorizando-a expressamente (RIBEIRO, 2016, p. 6).

Apesar de reconhecerem, em primeira análise, a possibilidade jurídica de que os Estados, Municípios e o Distrito Federal detenham arbitrabilidade subjetiva, utilizando como base a legislação federal, Tibúrcio e Pires (2016, p. 3) ponderam que cada ente federado disponha, via lei própria os critérios próprios para adoção do procedimento arbitral.

Por outro lado, a arbitrabilidade objetiva, segundo Rocha (2016, p. 3), consiste na possibilidade jurídica de submeter determinada relação jurídica de direito material à arbitragem, ou seja, está relacionada ao direito em questão, o que em tese se verifica a partir da disponibilidade do direito em litígio.

Ao tratar da arbitragem aplicada ao setor público, Talamini (2016, p. 287) aponta que a disciplina legislativa constante da Lei 9.307/1996, mesmo após a alteração introduzida pela Lei 13.129/2015, não é suficiente para determinar os limites da atuação da Administração Pública, em meio ao procedimento arbitral.

Isso porque, conforme complementa Laurentiis (2019, p. 4-5), o Art. 1º da referida legislação, ao estabelecer a hipótese de arbitrabilidade objetiva em relação à administração

direta e indireta, cingiu-se a estabelecer que podem ser submetidos à arbitragem conflitos envolvendo direitos patrimoniais disponíveis.

É neste particular que o PL 4257/2019 (ANASTASIA, 2019) se mostra inovador, no sentido de que nele está veiculada proposta de estender a arbitrabilidade objetiva dos conflitos envolvendo a administração pública, aos litígios relativos à cobrança do crédito tributário, o que é motivo de certa controvérsia, dada a doutrina da indisponibilidade do interesse público.

A doutrina jurídica tradicional brasileira, no que tange à indisponibilidade do interesse público, representa obstáculo à criação de um sistema de múltiplas alternativas à jurisdição, para os litígios envolvendo a Administração Pública brasileira (GUEDES, 2016, p. 30), representando uma visão de cunho garantista.

Tibúrcio e Pires (2016, p. 5) resumem o posicionamento adotado por tal corrente de pensamento tradicional, segundo a qual o interesse público é indisponível, tendo em vista que os agentes públicos não atuam como titulares dos direitos, mas sim como meros administradores.

Em matéria tributária, tal corrente de pensamento nega a possibilidade de submeter litígios em matéria tributária ao juízo arbitral, com base no entendimento de que o direito ao crédito tributário é indisponível ao Estado.

Já os direitos patrimoniais disponíveis, mencionados na norma, são aqueles que podem ser livremente negociados pelo Estado. Não se incluem aqui, assim, outros direitos, considerados indisponíveis. Por exemplo, não poderá o Estado submeter questão de direito penal à arbitragem, ou questão tributária, já que delas não pode dispor; (ROCHA, 2016, p.8)

Tal entendimento decorre da interpretação do Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a cobrança de tributos deve ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei (MACHADO, 2014, p. 67-68).

Sobre a teoria da indisponibilidade do crédito tributário, Amaro (2014, p. 43) acrescenta que a indisponibilidade do crédito decorre da impossibilidade do agente a serviço do Fisco dispensar a cobrança do tributo, uma vez que age na qualidade de administrador da coisa pública, e não de seu titular.

Neste sentido, de modo corolário à teoria da indisponibilidade do interesse público, a não arbitrabilidade objetiva da matéria tributária, por consequência, decorreria da impossibilidade da fazenda pública dispor sobre o crédito tributário, no sentido de dispensar sua exigência, exceto se houver lei que expressamente a autorize a fazê-lo.

Todavia, a evolução do pensamento jurídico brasileiro, no que tange à concepção da indisponibilidade do interesse público, acabou por segmentar os interesses públicos em interesses primários e secundários, sendo o interesse primário relativo à segurança e bem-estar da sociedade e, portanto, absolutamente indisponíveis e o interesse secundário, envolvendo questões mediatas de caráter patrimonial e que, portanto, suportam transação (BACELLAR, 2012, p. 156)

Laurentiis (2019, p. 5) acrescenta, todavia, que apesar de, em determinados casos, como nas “[...] questões como saúde, educação e segurança públicas [...]” ser facilmente verificável a natureza primária do interesse público, existem casos limítrofes em que tal distinção não é de fácil realização. Este parece ser o caso dos conflitos envolvendo as questões tributárias.

Especificamente, no que tange aos litígios de natureza tributária, que versam essencialmente sobre questões patrimoniais, há dois grupos de argumentos principais que justificam a possibilidade de submissão de tais conflitos à resolução pela via arbitral, quais sejam: O grupo dos argumentos de cunho teórico e o grupo de argumentos de cunho pragmático.

Os argumentos de cunho teórico se subdividem em dois grupos. O primeiro grupo parte de uma revisita teórica do instituto da indisponibilidade do crédito tributário, classificando-o como interesse público secundário, e o segundo grupo consiste em argumentos de direito comparado para a superação do dogma da indisponibilidade do crédito tributário.

No que tange à primeira linha argumentativa, Monteiro e Castro, (2014, p. 7) defendem que a arrecadação tributária constitui interesse público secundário, não sendo um fim em si mesma, mas sim meio necessário à obtenção de recursos para “[...] investimento em interesses públicos primários, tais como educação, saúde, segurança, dentre inúmeros outros.”.

De fato, os dados macroeconômicos refletem que a tributação compõe parte significativa das receitas públicas que fazem frente aos gastos inerentes ao exercício das atividades públicas essenciais⁶⁷.

Nesta toada, ante à natureza secundária do interesse da administração pública na arrecadação tributária, os litígios envolvendo tais matérias estariam insertos na esfera da arbitrabilidade objetiva, visto que poderiam ser transacionados pelo administrador público competente pela arrecadação tributária.

Em linha argumentativa com sentido semelhante, Tôrres (2003, p. 56, apud LAURENTIIS, 2019, p.7), compreende, a partir de uma análise positivista, que a

⁶⁷ Sobre a participação da tributação na composição das receitas públicas vide seção 3.1.

indisponibilidade tributária, por disposição constitucional, se refere a impossibilidade de a administração pública renunciar à competência tributária para instituição de tributos e não à cobrança do crédito tributário, propriamente dita.

Segundo tal concepção, portanto, o crédito tributário seria disponível para fins de arbitragem na medida em que houvesse lei em sentido estrito delimitando a atuação do agente público, ou seja, a arbitrabilidade objetiva do crédito tributário estaria condicionada à edição de lei infraconstitucional emanada do Poder Legislativo do ente titular do crédito tributário.

Em sequência, ainda no que tange aos argumentos teóricos em defesa da arbitrabilidade objetiva do crédito tributário, tem-se o segundo grupo de argumentos, pautados no direito comparado.

Em meio à pesquisa realizada, foram encontradas duas linhas argumentativas que utilizam como base proposições oriundas do direito estrangeiro, notadamente, o Direito português e do Direito francês.

Ao comentar sobre a experiência portuguesa, Yurgel (2018, p. 3) destaca que os juristas portugueses superaram a questão da disponibilidade do crédito tributário para fins de arbitrabilidade objetiva, utilizando o argumento de que, no juízo arbitral, não se discute o crédito em si, mas sim a aplicação das regras e a análise dos fatos que, em tese, originariam a obrigação tributária.

Com efeito, a utilização da via arbitral, em Portugal, corresponde ao conhecimento judicial da matéria na via judicial, não havendo que se falar em disposição do crédito, uma vez que o juízo arbitral atuará na constatação da existência ou não do crédito.

Assim, vê-se que o juízo arbitral, seja viabilizado por meio de compromisso arbitral ou por cláusula compromissória, é apenas o meio pelo qual será criada a norma individual e concreta obtida pela subsunção do fato à hipótese de incidência, nada mais. A arbitragem, portanto, não cria, majora ou extingue o crédito tributário, mas sim, a decisão proferida pelo juízo arbitral veicula determinado evento vertendo-o em fato jurídico, fazendo com que se desencadeie as consequências da norma tributária. Esse evento poderá ser o pagamento, a prescrição, a decadência, o parcelamento ou a remissão, por exemplo. Estas sim são as causas jurídicas da extinção do crédito tributário, e não a decisão arbitral, per se. (Monteiro e Castro, 2014, p. 6)

Por outro lado, os juristas franceses, conforme Laurentiis (2019, p. 9), ante à proibição expressa constante da legislação francesa para aplicação da arbitragem em litígios em que envolvam litígios de ordem pública, admitiram, excepcionalmente, o uso da arbitragem para solucionar questões tributárias que afetem relações jurídicas de direito privado.

Laurentiis (2019, p. 9), portanto, recomenda a importação para o Direito Brasileiro da possibilidade de resolução no juízo arbitral de causas que envolvam, somente, questões

prejudiciais às lides tributárias oriundas do direito privado, como, por exemplo, a correta interpretação jurídica sobre determinado instrumento contratual que venha a resultar em efeitos tributários.

Certamente, a legislação vigente admite a arbitrabilidade objetiva de tais questões prejudiciais, tendo em vista que surgem de áreas do direito que versam sobre direitos disponíveis, podendo ser facilmente importadas ao Direito Brasileiro.

O argumento de cunho pragmático, parte da constatação de que o modelo tradicional de resolução de conflitos em matéria tributária, na forma como foi estruturado no Brasil, não é capaz de atender, de maneira satisfatória, o jurisdicionado brasileiro.

Rememora-se que, conforme ilustra a figura 12, a atual estrutura da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, dado a baixíssima taxa de êxito na cobrança, estimula a não satisfação do crédito perante o Fisco.

Tal argumento é bem resumido nas palavras de Cisotto (2013, p. 13), quando expõe que a arbitragem em matéria tributária é capaz de prover celeridade aos litígios tributários e que possibilitaria a análise dos conflitos por julgadores mais capacitados para analisar a matéria dada sua especificidade.

Em tese, a adoção do procedimento arbitral em matéria tributária pode prover maior eficiência à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, mantendo-se o respeito à Dignidade Humana do devedor e a garantia ao Devido Processo Legal, ainda que exercido no âmbito extrajudicial.

Neste particular, é importante salientar que a arbitragem, ao contrário da jurisdição convencional que situa o poder decisório na pessoa do magistrado, que é profissional de formação jurídica, permite às partes a constituição de árbitro que possua notório saber especializado no campo em que se desenvolve o conflito do direito material em disputa (MONTEIRO; CASTRO, 2009, p. 6).

Desta forma, é possível que, tratando-se de litígios em matéria tributária, a análise especializada de profissional cuja formação foi voltada ao entendimento da tributação, aumente a qualidade das decisões proferidas, bem como permita uma maior celeridade na produção de decisões, dada a familiaridade do árbitro com a matéria em disputa.

Ao mesmo tempo, o procedimento arbitral, conforme Pugliese e Bruno (2008, p.15-27 apud RIBEIRO, 2016, p. 3), da forma como foi estruturado no Brasil, tem a capacidade de “[...]reduzir os custos de transação relacionados a prestação jurisdicional[...]” e prover celeridade à resposta ao jurisdicionado.

Em conjunto à proposta de submissão da adoção do procedimento arbitral para análise dos argumentos de defesa em sede de execução fiscal, o PL 4257/2019 (ANASTASIA, 2019) avança ainda mais, propondo a criação de um procedimento extrajudicial completo para a execução do crédito tributário.

Resumindo-se, a proposta de alteração legislativa, neste particular, propõe que o Fisco seja autorizado, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, a promover, na esfera administrativa, todos os atos de julgamento e expropriação de bens, com vistas à satisfação do crédito tributário inadimplido.

Neste quesito, parece não haver compatibilidade entre a proposta de alteração legislativa e a noção de eficiência produtiva, de garantia do mínimo existencial e de adequação entre os meios de cobrança e a finalidade arrecadatória, ideias estas veiculadas a partir da concepção atual dos princípios constitucionais da Eficiência, da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal⁶⁸.

A transposição da execução do crédito tributário, de modo integral, da esfera de competência do Poder Judiciário para o Poder Executivo, parece ineficiente do ponto de vista da eficiência produtiva, uma vez que, provavelmente, se criará uma esfera de discussão, que fatalmente será devolvida ao Poder Judiciário.

Parece-nos evidente que o afastamento, de maneira integral, do litígio envolvendo a cobrança do crédito tributária da via judicial, propiciará o ajuizamento de novas demandas judiciais, cujo objetivo será o de questionar as decisões obtidas na esfera administrativa, ou seja, ao invés de produzir celeridade na cobrança do crédito tributário, tal medida, provavelmente, alongará o tempo médio de litígio sobre a satisfação do crédito.

De igual forma, a concentração da figura do credor e julgador no Fisco, enquanto órgão do Poder Executivo, tenderá a reduzir a imparcialidade das decisões acerca da matéria e a proteção conferida ao mínimo existencial necessário à vida digna do devedor.

Todavia, em proposta menos arrojada, é possível que a desjudicialização de parte do procedimento de cobrança do crédito tributário atue no sentido de prover eficiência produtiva, do ponto de vista arrecadatório, mantendo-se a proteção do mínimo existencial do devedor e a proporcionalidade entre os meios empregados na cobrança e a finalidade fiscal.

Atualmente, a Lei de Execuções Fiscais (LEF), em seu Art. 40, (BRASIL, 1980), dispõe que, em sede de ação de execução fiscal, caso não sejam localizados o devedor ou bens

⁶⁸ Sobre a delimitação da concepção de eficiência, devido processo legal e Dignidade Humana vide seção 2.2.

penhoráveis e passado o prazo de suspensão do curso do processo de execução fiscal pelo prazo de 1 ano, sem que haja alteração em tal situação, inicia-se o prazo de contagem da prescrição intercorrente, que, em matéria tributária, tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Em paralelo, encontra-se em tramitação o PL 6204/2019 (THRONICKE, 2019), que versa sobre a desjudicialização da execução civil. Em meio ao projeto, está prevista a importação do Direito português do chamado agente de execução, figura esta que pode contribuir, também, com o processo de execução fiscal.

Em Portugal, a partir da edição do Código de Processo Civil português, do ano de 2013, foi criada a figura do agente de execução, que não se confunde com o credor, que é responsável por realizar atos não privativos do magistrado, como, por exemplo, “citações, diligências, notificações, publicações, consultas de bases de dados, penhoras e seus registros, liquidações e pagamentos (artigo 720 do CPC/13)” (MEDEIROS NETO, 2018, p. 149-150).

No texto atual do PL 6204/2019 (THRONICKE, 2019), a figura do agente de execução será exercida pelos tabeliões de protesto, que atuaram no sentido de garantir a licitude do título exequendo e dos atos de expropriação, assegurando às partes o respeito à sua Dignidade Humana e às faculdades processuais inerentes ao exercício do direito ao Devido Processo Legal.

A inserção de tal figura no bojo dos processos de Execução Fiscal em que não a fazenda pública não tenha condições de localizar o devedor ou, ainda, que não tenha condições de localizar bens penhoráveis, com vistas a realizar os atos e diligências necessários à localização do devedor e de seus bens, pode contribuir para o aumento de eficiência do procedimento de cobrança do crédito tributário.

Neste diapasão, tal alteração deve ser veiculada mediante a alteração da redação do Art. 40, §2º, da LEF, para que passe a dispor o seguinte: § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará a remessa dos autos ao agente de execução, que executará diligências para localização do devedor ou de bens penhoráveis.

Ainda no campo da dissuasão, a alteração da utilidade esperada pelo sujeito, quando da opção pelo cumprimento ou descumprimento da norma, pode ser modificada mediante a introdução de mecanismos para reduzir o custo relativo da opção de obedecer determinada norma jurídica, neste caso, o custo relativo à opção do devedor em realizar o pagamento do crédito tributário que lhe é legalmente imputado.

Tal hipótese, em certa medida, é verificada mediante a facilitação do pagamento do tributo inadimplido, mediante a criação de janelas de oportunidade, que consistem em curtos

períodos em que o devedor pode regularizar sua situação fiscal, aproveitando a concessão de descontos em multas e juros.

No âmbito do Município de Belém, por exemplo, constatou-se que realização da Semana da Conciliação em Execução Fiscal do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJE-PA), que consiste em um projeto de iniciativa do Poder Judiciário, em que se opera efetivamente a dissuasão do comportamento de inadimplência fiscal, por parte dos Devedores de Tributos, frente ao Fisco de tal Município.

Em tal iniciativa, o adimplemento tributário é estimulado mediante a facilitação da conciliação tributária, mediante a realização de mutirões de audiências de conciliação, em curto espaço de tempo, onde se possibilita aos executados o parcelamento de seus débitos tributários, cobrados em sede de execução fiscal, em até 60 (sessenta) prestações mensais⁶⁹, com redução de juros e multa (BELÉM, 2014).

A Semana da Conciliação em Execução Fiscal do TJE-PA foi criada por meio da Portaria nº 4306/2013-GP, de 29 de outubro de 2013, do TJE-PA (PARÁ, 2013), como forma de prover celeridade na administração da justiça em matéria tributária, no âmbito do Município de Belém e surgiu como resposta à uma situação fática de congestionamento das varas das varas de execução fiscal da capital, que têm competência para dirimir conflitos em matéria tributária havidos no âmbito do referido Município.

Em 2013, havia cerca de 42.000 (quarenta e duas mil) ações ajuizadas pelo Município de Belém visando a cobrança de créditos tributários de IPTU, ISS, TLPL e ITBI (PARÁ, 2013, p.4). Em 2014, conforme Lyra (2014), tal número chegou a 50.000 (cinquenta mil) unidades.

O objetivo geral do projeto era o de promover a resolução de litígios de maneira consensual, referentes às ações judiciais já ajuizados pelo Município de Belém, mediante a concessão de descontos de até 90% (noventa por cento) dos juros e das multas cobradas no bojo das ações execuções fiscais (PARÁ, 2013, p. 5)

Especificamente, no que tange aos incentivos concedidos, conforme consta em Belém (2014b), no bojo da 4ª Edição da Semana da Conciliação em Execução fiscal, foram praticados os seguintes descontos:

Tabela 15 – Tabela descritiva dos percentuais de descontos sobre juros e multas praticados na 4ª Semana da Conciliação em Execução Fiscal.

⁶⁹ Desta forma, concluiu-se que, para analisar a eficiência de uma edição do projeto, seria necessário avaliar transações realizadas há, ao menos, 60 (sessenta) meses, contados da data da realização da semana em que ocorreram as audiências de conciliação, para aferir o êxito da iniciativa. Sendo assim, elegeu-se realizar a análise da edição do ano de 2014.

NÚMERO DE PARCELAS	PERCENTUAL DE DESCONTO SOBRE JUROS E MULTA.
1 - 3	90%
4 - 12	70%
13 - 24	60%
25 - 48	50%
49 - 60	40%

Fonte: Elaborado pelo autor.

O projeto almeja, ainda, a redução do tempo médio de duração dos processos de execução fiscal, a redução do estoque de processos em tramitação nas varas de execução fiscal e a implantação de uma política permanente de conciliação em ações de execução fiscal (PARÁ, 2013, p.5).

O projeto da Semana da Conciliação em Execução Fiscal, conforme consta em Pará (2013 p. 9-11), se desenvolve em 6 (seis) etapas, quais sejam: A) Identificação e triagem de possíveis processos; B) Intimação dos executados para participar da semana da conciliação em execução fiscal; C) Orientação dos executados que comparecerem à justiça a respeito da possibilidade de firmar acordo; D) Designação de data para realização de audiência de conciliação; E) Elaboração da pauta de audiências da semana da conciliação em execução fiscal; F) Realização das audiências.

Da forma como concebida, a Semana da Conciliação em Execução Fiscal não previa custos adicionais ao Município de Belém ou ao Tribunal de Justiça do Estado do Pará para sua implantação, uma vez que foi proposta a utilização dos juízes e servidores a serviço de cada um dos órgãos públicos e, caso necessário, a suplementação de pessoal mediante a utilização da mão de obra de voluntários, bem como a utilização de espaços e mobiliários já à disposição do Tribunal de Justiça do Estado do Pará.

A respeito da implantação do projeto, na prática, Lyra (2014) relata que “Não foram encontradas grandes dificuldades para implantação da prática, pois as providências necessárias para implementação do projeto são simples, livres de custos e estruturas onerosas [...]”.

Neste sentido, não foram identificados custos adicionais relevantes para execução da Semana da Conciliação em Execução fiscal, com exceção dos descontos em multas e juros ofertados pelo Município de Belém, uma vez que os recursos utilizados em tal projeto são

semelhantes aos recursos necessários à condução das ações de execução fiscal, desenvolvidas de maneira litigiosa.

Constatou-se que, mediante consulta ao *website* do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (PARÁ, 2017), no ano de 2014, foram realizadas duas edições da Semana da Conciliação em Execução Fiscal. A terceira edição, em maio, em que foi relatado terem sido realizadas 1.109 (um mil cento e nove) audiências, e a quarta edição, em setembro, em que foi relatada a realização de 1.182 (mil cento e oitenta e duas) audiências.

Em outubro de 2019, foi realizada busca nos Diários de Justiça Eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, mediante a utilização da ferramenta de busca disponível no *website* JusBrasill, no endereço eletrônico: <<https://www.JusBrasill.com.br/diarios/DJPA/>>, se executou 2 (duas) buscas, cujos parâmetros de filtragem e resultados seguem listados a abaixo:

Tabela 16 – Tabela descritiva dos parâmetros de busca utilizados para pesquisa em diários oficiais na ferramenta JusBrasill.

PARÂMETRO	1ª BUSCA	2ª BUSCA
TERMO PESQUISADO:	SEMANA DA CONCILIAÇÃO EM EXECUÇÃO FISCAL	SEMANA DA CONCILIAÇÃO EM EXECUÇÃO FISCAL
DATA:	01/05/2014 - 01/07/2014	01/09/2014 - 01/01/2015
FONTE:	DIÁRIO DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ	DIÁRIO DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ
TIPO DO CONTEÚDO:	DIÁRIOS OFICIAIS	DIÁRIOS OFICIAIS
RESULTADOS:	14	580
ORDENAR POR:	DATA	DATA

Fonte: Elaborado pelo autor

Ante à carência de resultados referente ao primeiro período pesquisado, foram excluídos da análise do presente trabalho os processos submetidos à conciliação no bojo da 3ª edição da Semana da Conciliação em Execução Fiscal do Tribunal de Justiça do Estado do Pará.

Os 580 (quinhentos e oitenta) resultados, referentes ao segundo período pesquisado, foram listados em 58 (cinquenta e oito) páginas, com 10 (dez) resultados por página. Mediante a leitura do título dos resultados, constatou-se que eles se referiam à 14 (quatorze) edições do

Diário da Justiça do Estado do Pará, referente às seguintes datas de publicação: 03/11/2014, 29/10/2014, 15/10/2014, 10/10/2014, 06/10/2014, 29/09/2014, 26/09/2014, 25/09/2014, 24/09/2014, 18/09/2014, 11/09/2014, 09/09/2014, 05/09/2014 e 04/09/2014.

Em sequência, foram obtidas cópias de cada uma das 14 (quatorze) edições do Diário da Justiça do Estado do Pará, mediante *download* através do *website* <<https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>>, em formato de arquivo eletrônico .pdf.

Utilizando a ferramenta de busca do *software* Adobe Acrobat Reader DC, versão 2019.021.20058, executou-se busca do termo SEMANA DA CONCILIAÇÃO EM EXECUÇÃO FISCAL, em cada um dos 14 (quatorze) documentos, obtendo-se 1.716 (mil setecentos e dezesseis) resultados.

Tabela 17 – Tabela descritiva dos resultados obtidos na leitura dos diários da justiça

DJE	DATA	RESULTADO
5579	04/09/2014	123 resultados, sendo 123 resultados encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda
5580	05/09/2014	1 resultado, sendo 1 resultado encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda
5582	09/09/2014	95 resultados, sendo 95 resultados encontrados no caderno referente à 4ª Vara da Fazenda
5584	11/09/2014	1 resultado, não referente a processo.
5589	18/09/2014	526 resultados, sendo 369 resultados encontrados no caderno referente à 4ª Vara da Fazenda e 157 resultados encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda
5593	24/09/2014	725 resultados, sendo 511 resultados encontrados no caderno referente à 4ª Vara da Fazenda e 214 resultados encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda
5594	25/09/2014	1 resultado, não referente a processo.
5595	26/09/2014	108 resultados, sendo 108 resultados encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda
5596	29/09/2014	103 resultados, sendo 103 resultados encontrados no caderno referente à 4ª Vara da Fazenda
5601	06/10/2014	11 resultados, sendo 11 resultados encontrados no caderno referente à 5ª Vara da Fazenda

5605	10/10/2014	13 resultados, sendo 13 resultados encontrados no caderno referente à 2ª Vara de Execução Fiscal.
5607	15/10/2014	7 resultados, sendo 7 resultados encontrados no caderno referente à 2ª Vara de Execução Fiscal
5616	29/10/2014	3 resultados, sendo 3 resultados encontrados no caderno referente à 2ª Vara de Execução Fiscal
5618	03/11/2014	2 resultados, sendo 2 resultados encontrados no caderno referente à 2ª Vara de Execução Fiscal

Fonte: Elaborado pelo autor

Conferiu-se individualmente cada um dos 1.716 (mil setecentos e dezesseis) resultados e, utilizando o *software* Microsoft Excel 2016 MSO, Versão 16.0.4266.1003 – 32 bits, foi criada tabela contendo a numeração de todos os processos, registrando-se apenas os algarismos sem outros caracteres, como pontos e hifens, identificados na leitura das edições dos diários oficiais ordenados em ordem crescente.

Após listados os resultados, utilizou-se a ferramenta de remoção de duplicatas do *software* Microsoft Excel 2016 MSO, utilizando como filtro a coluna número de processos, obtendo como resultado planilha preliminar contendo 1.173 (mil cento e setenta e três) números de processo.

Analisando a planilha preliminar, verificou-se que existiam 3 processos listados com a numeração utilizada pelo TJPA antes da adoção do padrão de numeração única estabelecida pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

Sendo assim, consultou-se o sistema Libra do TJPA, através da página eletrônica <<https://consultas.tjpa.jus.br/consultaprocessportal/consulta/principal?detalhada=true>>, obtendo-se a numeração dos processos no padrão numérico estabelecido pelo CNJ, que foram usadas para as substituir na planilha preliminar.

Após a substituição dos números de processo, foi repetido o procedimento de remoção de duplicatas, o que resultou em uma segunda planilha com 1.170 (mil cento e setenta) resultados únicos, em relação a números de processo, quantitativo inferior ao relatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Pará, para a 4ª edição da Semana da Conciliação em Execução Fiscal (PARÁ, 2017).

Para fins de aferição da exatidão da planilha, com a finalidade de buscar possíveis omissões de registro, foram reabertos os Diários da Justiça Consultados. Buscou-se

manualmente, mediante leitura do texto, números de processo. Tais números de processo foram utilizados como termos de busca na ferramenta de busca do *software* Microsoft Excel 2016 MSO.

Fortuitamente, no Diário de Justiça do Pará, edição de número 5593 (PARÁ, 2014G), identificou-se o processo 00142961120038140301, que não estava listado na planilha de Excel utilizada para se registrar os resultados da pesquisa.

Utilizou-se tal número de processos como termo de busca na ferramenta de busca da plataforma JusBrasil. O que possibilitou identificar que houve erro de grafia na edição de número 5572, do Diário de Justiça do Pará, publicada em 26/08/2014, tendo sido o termo Semana da Conciliação em Execução Fiscal grafado como SEMANA DA CONCILIA??O EM EXECU??O FISCAL.

Procedeu-se com o *download* da edição de número 5572 (PARÁ, 2014^a), do Diário de Justiça do Pará, e, de maneira semelhante ao que foi feito com as demais edições, realizou-se a busca pelo termo SEMANA DA CONCILIA??O EM EXECU??O FISCAL, através do *software* Adobe Acrobat Reader DC, obtendo-se os seguintes resultados:

Tabela 18 – Tabela descritiva dos resultados obtidos na leitura suplementar de diário da justiça, em sede de revisão de planilha

DJE	DATA	RESULTADO
5572	26/08/2014	287 resultados, sendo 287 resultados encontrados no caderno referente à 4 ^a Vara da Fazenda

Fonte: Elaborado pelo autor

Novamente, guiando-se pela ferramenta de busca do *software* Adobe Acrobat Reader DC, alimentou-se a planilha com os novos resultados e realizou-se o procedimento de remoção de duplicatas, o que resultou em planilha, reproduzida no Apêndice A, contendo o universo total de 1.204 (mil duzentos e quatro) processos submetidos à 4^a Edição da Semana da Conciliação em Execução Fiscal.

Uma vez delimitado o universo pesquisado, utilizou-se o método da amostra aleatória simples, que consiste na escolha de unidades representativas, neste caso processos, mediante processo de seleção em que todas as unidades têm a mesma chance de serem escolhidas (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 223-224).

No intuito de evitar o erro amostral indesejável, utilizou-se o cálculo matemático estatístico, na forma como exposto por Barbeto (2002, p. 60-62), onde N representa o número

total de elementos, n_0 representa a primeira aproximação do tamanho da amostra e E_0 representa a margem de erro tolerável, para determinar o número mínimo de processos componentes da amostra representativa.

$$n_0 = \frac{1}{E_0^2} \quad (6)$$

$$n = \frac{N.n_0}{N+n_0} \quad (7)$$

Admitindo-se margem de erro de 8,2% (oito virgula dois por cento), levando-se em conta o universo de 1.204 (mil duzentos e quatro) processos, calculou-se que o número mínimo de processos constante da amostra seria de 131 (cento e trinta e um) processos.

$$n_0 = \frac{1}{0,082^2} \cong 147 \quad n = \frac{1204.147,28}{1204+147,28} \cong 131 \quad (8)$$

Selecionou-se, então, de maneira aleatória, 131 (cento e trinta e um) processos constantes da tabela original e, como resultado, se chegou aos processos que se encontram listados na planilha constante do Apêndice B.

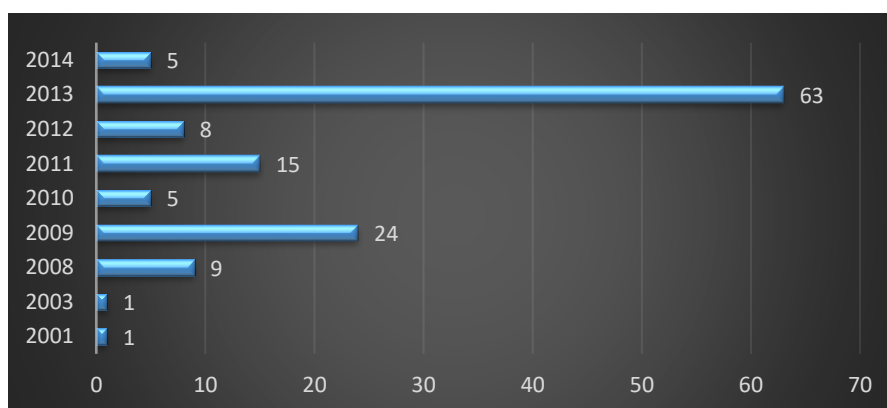
Uma vez definida a amostra representativa, consultou-se cada um dos processos nas bases de dados LIBRA e PJE, constantes do sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, < <http://www.tjpa.jus.br/>>.

O resultado das consultas foi registrado em planilha elaborada mediante a utilização do *software* Microsoft Excel 2016 MSO, onde foram registradas as seguintes informações de cada processo: A) Número do Processo, B) Número da edição do Diário da Justiça onde se encontrou o registro do processo; C) Vara de Tramitação; D) Base de dados em que se encontram as informações do processo; E) Tipo de Ação; F) Data de distribuição do feito; G) Valor atribuído à causa; H) Se havia registro de prioridade de tramitação; I) Natureza Jurídica do devedor; J) Sexo; K) Se há registro de advogado constituído; L) Se foi homologado acordo na semana de conciliação em execução fiscal; M) O número de parcelas do acordo homologado; N) Se há registro do cumprimento do acordo; O) Se havia registro da protocolização de exceção de pré-executividade; P) Se havia registro da oposição de embargos à execução fiscal; Q) Se o processo foi extinto com resolução de mérito; R) Se o processo foi extinto sem resolução do mérito; S)

Se o processo permanece em curso; T) Se havia registro de parcelamento anterior no bojo do mesmo processo; U) Se houve parcelamento posterior à 4ª Semana de Conciliação em Execução Fiscal; V) Se houve pagamento posterior, desvinculado da 4ª Semana de Conciliação em Execução Fiscal.

A análise do conjunto amostral selecionado de maneira aleatória, revelou, primeiramente, que dos 131 (cento e trinta e um) processos avaliados, a maior parte se referia a processos relativamente recentes, isso porque a soma da quantidade de processos ajuizados nos anos de 2013 e 2014, ou seja, ajuizados nos 21 (vinte e um) primeiros meses que antecederam a data de realização da 4ª Edição da Semana da Conciliação em Execução Fiscal, totalizou 68 (sessenta e oito) processos.

Gráfico 01 – Gráfico de barras, representando o número total de processos integrantes da amostra, classificados por ano de distribuição

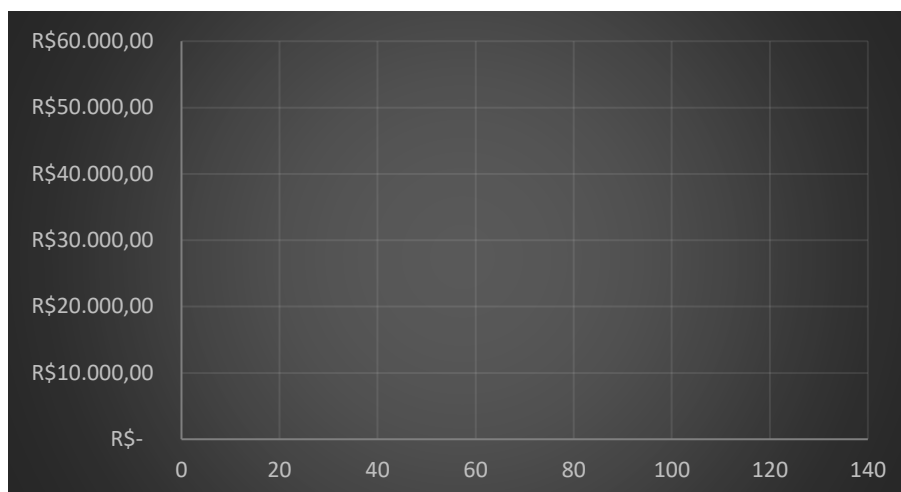


Fonte: Elaborado pelo autor

Os outros 63 (sessenta e três) processos analisados, em sua maioria, foram ajuizados no período compreendido entre os anos de 2009 e 2012, totalizando 52 (cinquenta e dois) processos, sendo que a data de distribuição dos outros 11 (onze) processos remontam ao ano de 2001.

Em relação aos valores atribuídos às ações de execução fiscal estudadas, verificou-se que a maior parte dos processos se referiam à cobrança de valores menores do que R\$ 10.000,00 (dez mil reais), conforme representado pelo Gráfico 02.

Gráfico 02 – Gráfico de dispersão, representando o agrupamento de processos conforme o valor atribuído a causa



Fonte: Elaborado pelo autor

No que tange ao objeto das execuções fiscais, verificou-se que as ações versavam, quase em sua totalidade, sobre a cobrança de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), uma vez que dos 131 (cento e trinta e um) processos avaliados, 128 (cento e vinte e oito) versavam sobre a cobrança do referido imposto.

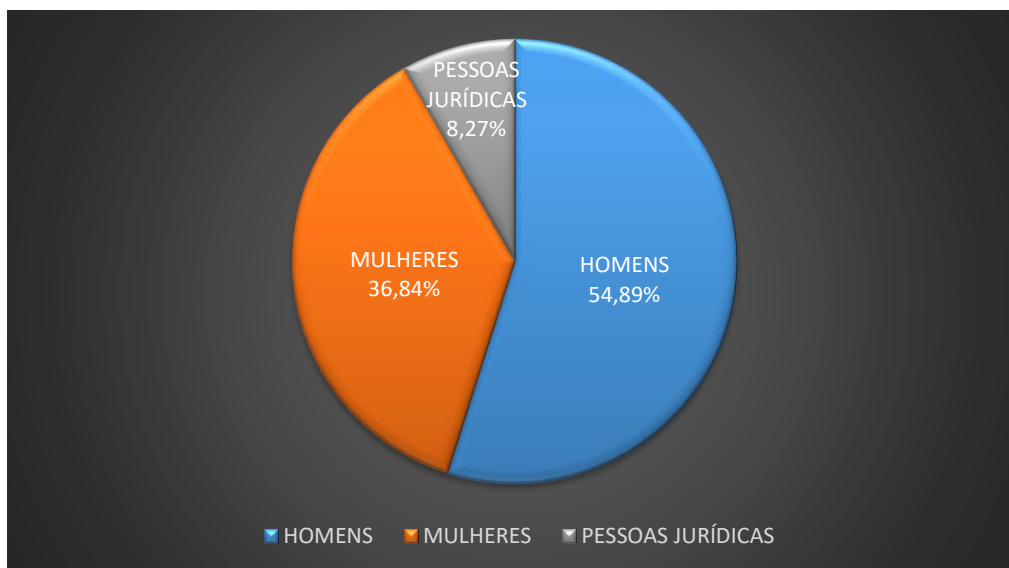
Tabela 19 – Tabela representando o número total de processos, classificados pela espécie de tributo cobrado

TRIBUTOS	QUANTIDADE DE PROCESSOS
IPTU	128
ISS	1
TLPL	2

Fonte: Elaborado pelo autor

Em sua maioria, nos processos componentes da amostra selecionada, figuravam no polo passivo da relação jurídica processual pessoas físicas, majoritariamente homens, conforme ilustrado no gráfico de pizza abaixo.

Gráfico 03 – Gráfico de pizza, representando em números percentuais o perfil de sujeitos passivos da relação jurídica processual, segundo critério misto de classificação, segundo natureza jurídica e sexo



Fonte: Elaborado pelo Autor

Por fim, não se verificou indícios de resistência à pretensão de cobrança do crédito tributário, na maioria dos processos, sendo que entre os 131 (cento e trinta e um) processos analisados, em apenas 11 (onze) havia advogados constituídos nos autos.

Ainda assim, em apenas 1 (um) processo se verificou a oposição de embargos à execução fiscal e, igualmente, em apenas 1 (um) processo se verificou registro da protocolização de exceção de pré-executividade.

Uma vez traçado o perfil dos processos que foram submetidos à 4ª Semana da Conciliação Fiscal, apresentar-se-á os resultados de tal iniciativa.

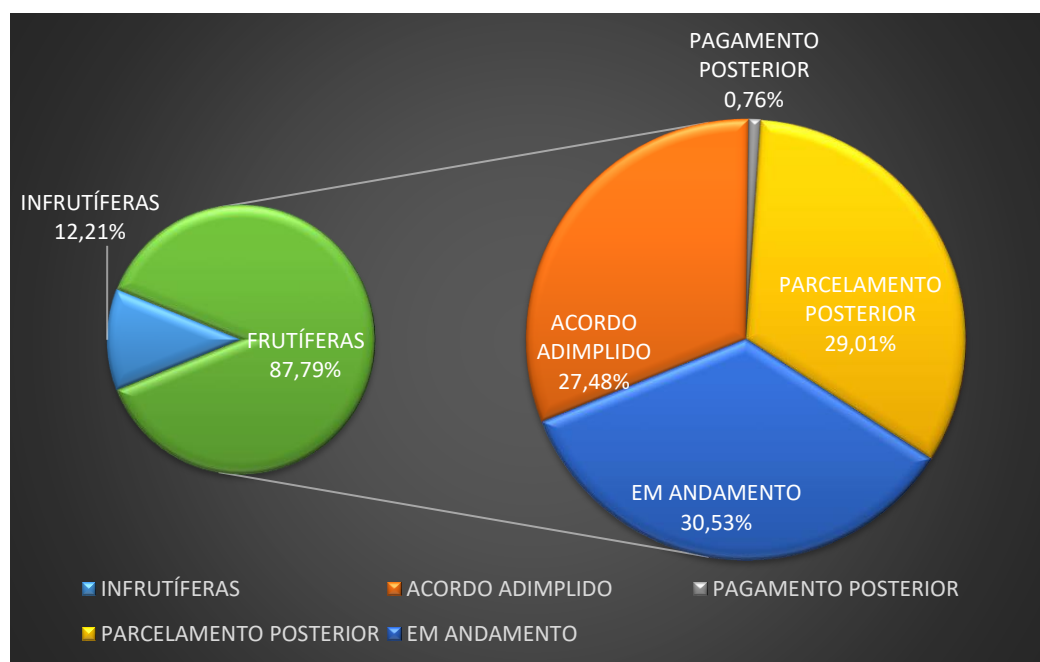
Analisando os processos componentes da amostra selecionada, verificou-se que 12,21% (doze vírgula vinte um por cento) das audiências realizadas durante a 4ª Semana da Conciliação em Execução Fiscal, o que representa um total de 16 (dezesseis) processos, foram infrutíferas, no sentido de que não produziram acordos homologados, enquanto 87,79% (oitenta e sete vírgula setenta e nove por cento) das audiências realizadas findaram em acordos judiciais homologados, totalizando 115 (cento e quinze) processos com acordos homologados.

Verificou-se que, em 78 (setenta e oito) processos, os acordos judiciais homologados foram inadimplidos, total ou parcialmente, o que representa cerca de 2/3 (dois terços) dos processos em que houve homologação de acordo, ou seja, nestes casos não foi obtido o resultado esperado.

Realizando a análise do estado atual dos processos em que o acordo judicial homologado foi descumprido, constatou-se que: A) 40 (quarenta) processos permanecem em andamento até o momento, o que representa 30,53% (trinta vírgula cinquenta e três por cento) do total de processos; B) 38 (trinta e oito) processos foram submetidos a novo parcelamento em momento posterior, o que representa 29,01% (vinte e nove vírgula zero um por cento) do total de processos; C) Em 1 (um) processo houve pagamento do montante integral executado, em momento posterior ao descumprimento do acordo.

Por outro lado, verificou-se que em 36 (trinta e seis) processos, o que representa 27,48% (vinte e sete vírgula quarenta e oito por cento) da amostra analisada, os acordos firmados foram integralmente cumpridos dentro dos prazos avençados, ou seja, nestes processos se obteve o resultado almejado na concepção do programa de incentivo à conciliação em matéria fiscal.

Gráfico 04 – Gráfico em pizza sobreposta, representando os percentuais de processos em que houve audiências infrutíferas e frutíferas, e, quanto aos processos em que houve audiências frutíferas representando os percentuais de processos em que o acordo foi adimplido e, ainda, em que os acordos foram inadimplidos e que houve parcelamento posterior, em que os acordos foram inadimplidos e que houve pagamento posterior e em que os acordos foram inadimplidos e permanecem em andamento.



Fonte: Elaborado pelo autor

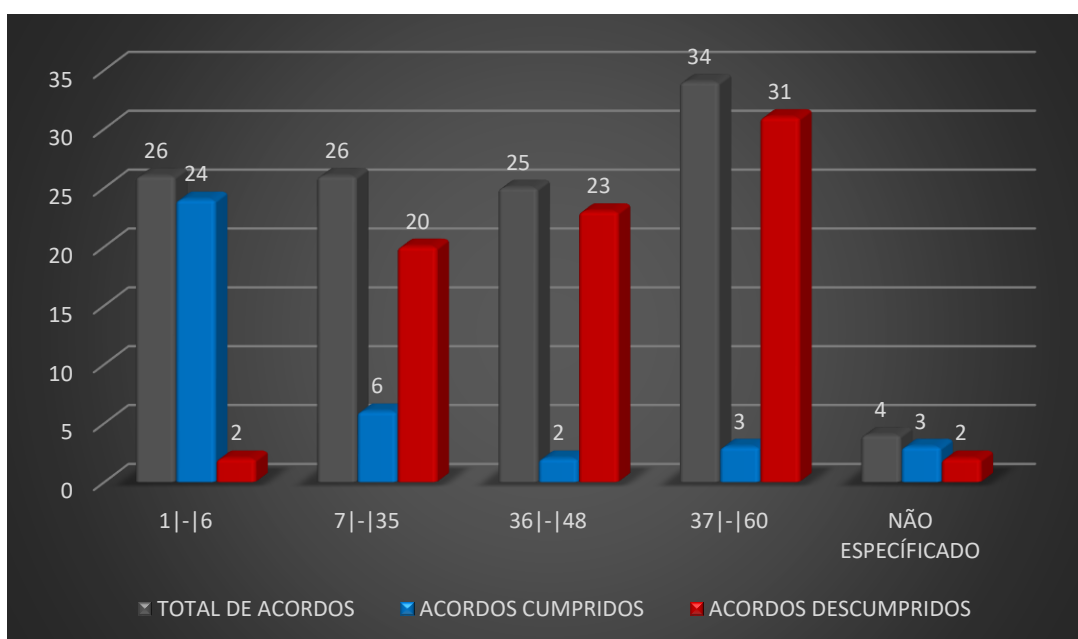
Cumpra registrar que tal resultado, no que tange ao percentual de acordos adimplidos, é 8,27 (oito vírgula vinte e sete) vezes maior do que a taxa média de êxito da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa obtida pelo Município de Belém, no período compreendido entre os anos de 2014 e 2017, conforme apresentada na Tabela 2.

Realizando análise cruzada, verificou-se que o número de acordos cumpridos foi proporcionalmente mais alto em duas situações.

Em primeiro lugar, constatou-se que, em relação ao prazo de pagamento, o melhor resultado proporcional foi obtido nos acordos em que o número total de parcelas foi entabulado em até 6 (seis) prestações mensais.

A título comparativo, por exemplo, verificou-se na amostra selecionada a existência de 26 (vinte e seis) processos com acordos em que foi estabelecido prazo de adimplemento de até 6 (seis) prestações e 34 (trinta e quatro) processos em que foi estabelecido prazo de pagamento maior que 36 (trinta e seis) prestações. No primeiro grupo, 24 (vinte e quatro) foram cumpridos, já no segundo grupo apenas 3 (três) o foram.

Gráfico 05 – Gráfico de colunas agrupadas, contendo o número total de acordos homologados, o número total de acordos adimplidos, o número total de acordos inadimplidos, classificados segundo o número de parcelas constantes dos respectivos acordos



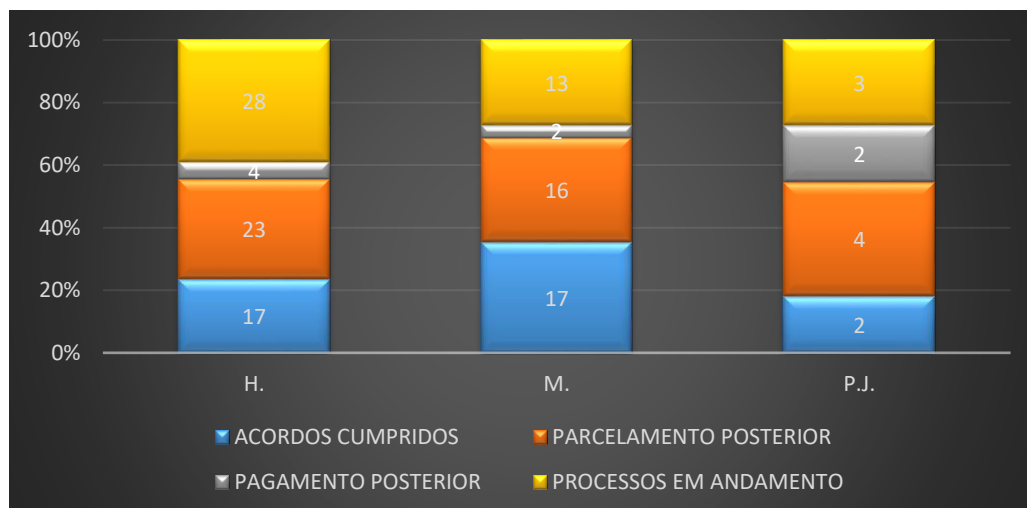
Fonte: Elaborado pelo Autor

Ainda, para fins de compreensão do conteúdo do Gráfico 5, faz-se necessário salientar que, analisando 4 (quatro) dos 115 (cento e quinze) processos, constatou-se que não ficou consignado no termo de audiência a quantidade de parcelas dos acordos, entretanto se verificou que tais processos de execução foram extintos em razão de pagamento.

Em segundo lugar, constatou-se que, em relação ao perfil do executado, em termos proporcionais, obteve-se melhor taxa de êxito em acordos entabulados com pessoas físicas,

especialmente naqueles processos em que o sujeito passivo da relação processual era do sexo feminino.

Gráfico 06 – Gráfico de colunas empilhadas em 100%, contendo o número total de processos com acordos cumpridos, com acordos descumpridos, onde houve parcelamento posterior, onde houve pagamento posterior e que estão em andamento, classificados segundo o perfil do sujeito passivo da relação jurídica processual



Fonte: Elaborado pelo Autor

Ainda quanto ao gráfico 06, mostra-se interessante que, apesar de em termos percentuais, a taxa de adimplemento dos acordos firmados na 4ª Semana da Conciliação em Execução Fiscal ser menor entre as pessoas jurídicas, proporcionalmente, esse perfil de executado apresenta número, proporcionalmente maior, de processos em que houve pagamento em momento posterior e de processos em que houve novo parcelamento.

Tem-se que, em termos práticos, a alteração da expectativa de utilidade da conduta de pagar tributos, mediante a redução dos custos inerentes ao pagamento dos tributos inadimplidos, no caso, com a redução dos juros e multas cobrados, produziu resultado significativo na alteração do comportamento dos devedores.

Neste sentido, acredita-se que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário deve incluir a previsão da existência de janelas de oportunidade para a regularização de créditos tributários inadimplidos.

Todavia, no intuito de evitar os efeitos deletérios da política de concessão de parcelamentos extraordinários de maneira recorrente, apontados por Paes (2014, p. 1), faz-se necessário que tais oportunidades sejam esporádicas, no sentido de que a recorrência na concessão de descontos pode desestimular o adimplemento tributário, e resolutivas, no sentido

de que devem ser preferidas opções que concedam grandes descontos para quitação em poucas parcelas, em detrimento de opções com parcelamentos mais alongados.

Repise-se, a experiência de Belém, caracterizada no gráfico 05, demonstra que há uma maior prevalência de pagamento e extinção do crédito tributário, nos casos em que foram firmados acordos com maior taxa de desconto e menor prazo de pagamento.

4.2 A INTERNALIZAÇÃO DO DEVER DE CUMPRIR COM AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS POR PARTE DOS DEVEDORES DE TRIBUTOS E O RESGATE DA CONFIABILIDADE POR PARTE DO ENTE PÚBLICO.

Uma vez delimitadas as possibilidades dissuadir o Devedor de Tributos da adoção da conduta de não pagar os créditos tributários devidos por ele, que foram devidamente constituídos, mediante a alteração da utilidade esperada por tais sujeitos como resultado da conduta de pagar ou de não pagar tributos, especialmente, mediante a criação de mecanismos de aumentar a taxa de êxito da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa e de reduzir os custos inerentes à adoção da conduta de pagar os tributos inadimplidos, mediante a criação de janelas de oportunidade para que o devedor regularize sua atividade tributária e apontado que tais meios de cobrança se coadunam com os valores da Eficiência, da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal, que emanam do texto constitucional brasileiro, cumpre explorar duas outras possibilidades de alterar o comportamento dos Devedores de Tributos, no sentido de os incentivar a pagar os tributos por eles devidos.

A produção do efeito expressivo, que consiste na alteração do comportamento do destinatário da norma jurídica, em razão da confiabilidade do discurso da entidade que veicula a norma, no caso da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, o Estado, e a internalização do dever de pagar, por parte dos Devedores de Tributos, são fenômenos intimamente relacionados à possível solução da crise na cobrança do crédito tributário⁷⁰ vivenciada pelos entes federativos brasileiros.

Isto porque, para a promoção de uma Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, que seja eficiente, do ponto de vista arrecadatório, e, ao mesmo tempo, seja capaz de concretizar, em maior escala, os princípios do devido processo e da Dignidade Humana, a cooperação do Devedor de Tributos é necessária.

⁷⁰ Por crise na cobrança do crédito tributária, refere-se aos problemas relacionados ao baixo índice de êxito na cobrança do crédito tributário e na lentidão de tal procedimento de cobrança descritos na seção 3.1.

Buscou-se construir um ideal da Administração Tributária, pautada por uma eficiência regulada pela juridicidade e com bases em menos custos e mais certeza na arrecadação. Isso pelo problema da majoração dos custos dos contribuintes, consequência da transferência da Administração Tributária, no caso do lançamento por homologação. Novos custos induzem o contribuinte a descumprir a legislação tributária. Portanto, uma Administração Tributária eficiente deve focar também na construção da confiança do contribuinte, induzindo-o ao cumprimento espontâneo da legislação tributária. (MENDONÇA; SILVA FILHO, 2017, p.832)

Vale rememorar que, conforme ilustrado através da figura 11, o pagamento espontâneo de tributos pelo devedor, sem a necessidade de um procedimento de cobrança, é, em abstrato, dentre as formas de interação entre o Fisco e o Devedor de Tributos, em que há a conduta de realizar o pagamento, por parte do devedor, capaz de gerar a maior utilidade esperada para ambos.

A confiança do destinatário da norma, necessária à produção do chamado efeito expressivo, surge a partir da certeza a respeito da capacidade do emissor em fazer cumprir suas determinações, que ocorre quando o Poder constituído do qual emana a norma jurídica, leva a cabo suas próprias decisões. (COOTER, 2010, p. 292).

Desta maneira, a certeza de que, por exemplo, o Fisco detém a capacidade de promover a cobrança de tributos de maneira célere e efetiva, terá como consequência a alteração das expectativas do devedor perante o comportamento de pagar ou de não pagar tributos, aumentando o número de indivíduos com propensão natural ao cumprimento das normas decorrentes da legislação tributária.

Tal efeito expressivo, do ponto de vista da concretização, poderá ser obtido mediante o emprego de novas tecnologias da informação, que tenham como enfoque o aceleração da cadência do ritmo dos procedimentos de cobrança de tributos.

No judiciário, por exemplo, a implantação do Processo Judicial Eletrônico na Justiça do Trabalho possibilitou o ganho de eficiência produtiva dos servidores daquela justiça especializada, sem alterar as normas jurídicas processuais relativas à instrução processual envolvendo tais litígios.

O PJe modificou a realidade. Os autos que costumava folhear passaram a ser eletrônicos e somente podem ser acessados via computador, desde que este esteja conectado à Internet.

O sistema processual foi projetado para que cada ação sempre “caminhe” adiante em busca do seu destino (a solução do conflito). O PJe não altera o caminho (fluxo) do processo de trabalho, nem revoga as normas processuais constitucionais e infraconstitucionais: apenas modifica a maneira como é realizado o trabalho.

Ao longo do fluxo do processo, algumas situações fazem a ação parar e aguardar que o servidor selecione qual caminho será tomado para o processo prosseguir. Essas decisões, tomadas pelos servidores, serão resultado de diretrizes de funcionamento da

Secretaria da Vara, passadas pelo magistrado, de acordo com suas posições jurídicas. (FONSECA; CUNHA; VIEIRA; MODENA, 2018, p.5)

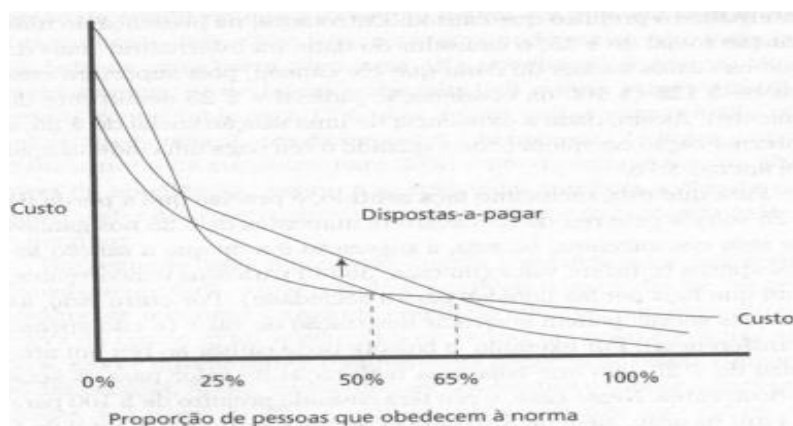
No caso da Justiça do Trabalho, conforme Pinto e Santos (2017, p. 117), o emprego de novas tecnologias contribuiu para o aumento da confiabilidade do jurisdicionado naquele ramo da justiça, ao passo que a cadência do ritmo da marcha processual se tornou mais célere, em razão do emprego do PJE.

De igual maneira, a automatização de procedimentos e o uso de tecnologias de compartilhamento de informações, na seara da cobrança de tributos, pode ter o condão de aumentar a credibilidade do Fisco perante o Devedor de Tributos, no sentido de que tais mecanismos poderão incutir no devedor a crença de que o Fisco, de fato, é capaz de lhe cobrar os tributos deixou de pagar.

Somada a necessidade de produzir maior grau de confiabilidade nas atividades exercidas pela administração pública tributária, faz-se necessário que a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário deva ser reformulada, também, no sentido de abarcar, iniciativas que visem à promoção da internalização do dever de obediência à legislação tributária.

Conforme Cooter (2010, p. 298-299), a internalização decorre da alteração da percepção subjetiva do indivíduo, em relação ao seu posicionamento pessoal acerca da necessidade do cumprimento de determinada norma jurídica, sendo tal fenômeno, normalmente, consequência da conscientização do destinatário da norma a respeito dos motivos que ensejaram a imposição de dado comportamento pela via normativa.

Figura 15 – Internalização



Fonte: Cooter (2010, p. 298)

Desta forma, a internalização atua no sentido de aumentar a quantidade de indivíduos dispostos a cumprir determinada norma e, no caso da cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, aumentar a quantidade de devedores dispostos a sanar seus respectivos passivos fiscais.

No caso do Brasil, Porto e Borges (2016, p. 32) apontam que grande parcela da população brasileira não tem o conhecimento a respeito da finalidade fiscal da tributação ou, em outras palavras, a maior parte dos brasileiros não entende a importância da tributação como fonte de receita para o custeio das atividades exercidas pelo Estado.

De fato, conforme constatado na elaboração das tabelas 1 e 2, bem como na análise do balanço orçamentário da União, referente ao ano de 2020 (BRASIL, 2021), a receita pública proveniente da tributação responde por parcela significativa dos recursos que são utilizados para assegurar a prestação dos serviços públicos.

Martins (2018, p. 83) atribui a falta de conhecimento da importância da tributação para a composição da receita pública, ao fato de que grande parte da população brasileira apenas se depara com a chamada tributação indireta, ou seja, arca com os tributos embutidos no preço dos bens de consumo e serviços que adquirem, sem, entretanto, ter ciência do real peso da tributação em seu cotidiano.

De fato, o desconhecimento a respeito da carga tributária suportada diariamente pela população, gera um sentimento de ausência de sensação de pertencimento nos indivíduos do fenômeno do custeio das políticas públicas e, conseqüentemente, torna menos relevante para tais indivíduos, a questão do cumprimento das obrigações fiscais, sendo necessário que a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, que tenha como objetivo prover eficiência produtiva a arrecadação tributária e, ao mesmo tempo, zelar pelas garantias do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana.

Em adendo, Teixeira (2019, p. 92-93) aponta que a transparência em relação aos gastos públicos é, do ponto de vista da conscientização fiscal, também, fator necessário para assegurar a cooperação do cidadão na execução da política pública tributária.

Deste modo, o cidadão que têm ciência de como estão sendo empregados os recursos provenientes do pagamento de seus tributos, especialmente quando tais recursos são bem empregados, tem maior interesse na satisfação do crédito tributário e, conseqüentemente, maior disposição para realização dos tributos que lhe são imputados.

Sendo assim, o efeito expressivo e a internalização do dever de obediência à legislação tributária são mecanismos importantes para a concretização dos princípios da Eficiência, do

Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, no que tange à reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes de apresentar a resposta ao problema de pesquisa objeto da presente investigação científica, objetivo último da presente pesquisa, faz-se necessário recapitular as conclusões laterais que foram relevantes ao desenvolvimento do raciocínio que conduziu a confecção do presente trabalho.

Inicialmente, constatou-se que a AED é um eficaz método de análise descritiva e prescritiva de políticas públicas, ao passo que empresta da economia ferramentas metodológicas para a compreensão das prováveis consequências das possíveis escolhas no processo de formulação ou reformulação de políticas públicas.

Neste particular, impende salientar que a AED não preconiza a substituição da interpretação jurídica pelo raciocínio econômico, por ocasião da tomada de decisões jurídicas relevantes, mas sim que o método da AED pode ser utilizado para compreender os resultados práticos de decisões tomadas no plano jurídico.

No contexto da análise das políticas públicas e, em especial no caso da análise da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, verificou-se que o uso do método da AED permite descrever o comportamento dos sujeitos submetidos a dado arranjo institucional, que veicula determinada política pública, bem como permite prescrever alterações no arranjo institucional com o objetivo de concretizar valores no plano fático.

Em meio ao presente trabalho, identificou-se que, no vocabulário próprio da AED, os valores socialmente eleitos, de maneira prévia, que orientam a formulação ou a reformulação de políticas públicas são denominados vetores normativos, uma vez que atuam como diretrizes que norteiam a criação das normas jurídicas que instituíram no plano jurídico as políticas públicas.

Os valores ou vetores normativos, da forma como compreendidos no desenvolver do presente trabalho, correspondem à normas jurídicas de alto grau de abstração e que admitem, no mundo fático, diferentes graus de concretização, isto é, podem ser atendidos mediante diferentes escolhas, especialmente no que tange às políticas públicas, como no exemplo daquelas que operacionalizam a cobrança de tributos no Brasil.

No presente trabalho, encontrou-se evidências da compatibilidade entre o tridimensionalismo jurídico e a AED, no que tange, ao papel dos valores na criação de normas jurídicas, quando avaliado o contexto da formulação de políticas públicas, uma vez que ambas as teorias entendem que a produção da norma jurídica, fenômeno este denominado como

nomogênese, decorre de uma escolha realizada por um poder constituído, a partir da incidência de valores sobre um determinado fato socialmente relevante, como é o caso do fenômeno da cobrança de tributos.

Entendeu-se que a contribuição da aplicação do método da AED no modelo da nomogênese, proveniente do tridimensionalismo jurídico, é o de orientar a tomada de decisão pública, mediante a aplicação de ferramenta metodológicas interdisciplinares, oriundas de outros campos do saber, em especial da economia, como forma de identificar a possibilidade normativa com maior probabilidade de concretizar de maneira satisfatória o chamado vetor normativo da política pública.

No Brasil, onde está constituído Estado Democrático de Direito, em razão do fenômeno denominado constitucionalização do Direito, os valores que servem de vetores normativos para a formulação e reformulação de políticas públicas, enquanto normas jurídicas pré-determinadas, dotadas de alto grau de abstração e de amplo espectro de concretização no plano fático, irradiam do texto constitucional promulgado, qual seja, a CRFB/88.

Afiliando-se ao pensamento de Alexy, no que tange à teoria da distinção entre regras e princípios enquanto normas jurídicas oriundas do texto constitucional, no presente trabalho, utilizou-se o vocábulo princípio como um sinônimo de valor, no sentido, de que ambos os conceitos denominam normas constitucionais de alto grau de abstração que, no plano fático, admitem concretização em diferentes graus.

Percebeu-se, mediante a pesquisa bibliográfica realizada, que a academia, no que tange aos estudos científicos desenvolvidos na área do Direito, reconhece que, em decorrência das disposições constitucionais brasileiras, a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, está sob a área de influência de três valores constitucionais, denominados de Princípio da Eficiência, Princípio do Devido Processo Legal e Princípio da Dignidade Humana.

Analisando-se a jurisprudência do STF, enquanto Corte Constitucional brasileira, mediante pesquisa documental de seus julgados, bem como mediante análise de dados obtidos em estudos empíricos previamente elaborados, buscou-se delimitar o conteúdo normativo de tais princípios no Brasil.

Ao Princípio da Eficiência, no contexto da Administração Pública Brasileira, da qual faz parte a Administração Tributária, a Corte Constitucional brasileira vem atribuindo conteúdo jurídico semelhante ao conceito de eficiência produtiva oriundo da ciência econômica.

Verificou-se que, em economia, o conceito de eficiência é gênero que abrange duas categorias distintas, quais sejam, a eficiência alocativa, referente à análise da otimização da

distribuição da riqueza em uma sociedade, e a eficiência produtiva, que relaciona os custos do empreendimento e seus resultados, sendo esta segunda a categoria que se assemelha ao conceito jurídico de Princípio da Eficiência utilizado pela Suprema Corte Brasileira.

Deste modo, segundo o entendimento jurisprudencial do STF, relatado na bibliografia e nos acórdãos consultados, o Princípio Constitucional da Eficiência, no contexto da Administração Pública, consiste num mandamento de otimização dos resultados provenientes do uso dos recursos públicos, em outras palavras, no Brasil, o Princípio da Eficiência é satisfeito mediante a busca da redução dos custos inerentes ao exercício da atividade pública, com a manutenção da qualidade de tal atividade, mediante a busca de obtenção de melhores resultados para a atividade pública, em termos quantitativos e qualitativos, com a manutenção do custo inerente à tal atividade ou mediante uma congregação de tais fatores.

Em específico, a atividade relacionada ao exercício da política pública da cobrança do crédito tributária concretizará o Princípio da Eficiência, quando reduzir o custo relacionado à atividade de cobrança com a manutenção dos resultados obtidos em tal atividade, quando aumentar os graus de qualidade ou de quantidade do resultado da cobrança, mantendo o custo de tal cobrança, ou quando congrega a redução de custos com a obtenção de melhores resultados quantitativos ou qualitativos.

No que interessa à análise da reformulação Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, a vertente processual do Princípio Constitucional da Eficiência está relacionada às garantias da duração razoável do processo e da implementação dos meios que promovam sua celeridade.

Em síntese, o Princípio da Eficiência, no contexto da política de cobrança de tributos brasileira, direciona a reformulação de tal política no sentido de que sejam evitadas dilações temporais desnecessárias à boa instrução processual, bem como que sejam implementados meios tecnicamente viáveis de promoção de celeridade na cobrança, como, por exemplo, a implantação do uso de novas tecnologias no processo de cobrança de tributos ou a criação de vias alternativas de acesso à jurisdição.

Notou-se que Dignidade Humana, por sua vez, enquanto Princípio Constitucional, na jurisprudência do STF, assume uma gama extensa de significados, a depender do caso concreto em análise, o que, em certa medida, entendeu-se como inerente à natureza principiológica de tal valor constitucional.

No entanto, no âmbito das execuções por quantia certa, como no caso da cobrança do crédito tributário, tal princípio, nas decisões judiciais consultadas, bem como nas informações

extraídas de estudos empíricos previamente elaborados, está relacionado à imposição de restrições às medidas coercitivas disponíveis para a satisfação forçada do crédito exequendo.

Constatou-se que a jurisprudência do STF, no que tange à aplicação do Princípio da Dignidade Humana no âmbito da cobrança de tributos, vem evoluindo no sentido reconhecer que tal valor direciona certo grau de proteção mínima ao devedor, no sentido de lhe resguardar a preservação de sua integridade física, durante o procedimento de cobrança, bem como no sentido de assegurar a manutenção de um patrimônio mínimo necessário para o atendimento de suas necessidades após o final do procedimento de cobrança, todavia havendo recente mitigação na abrangência de tal princípio, no sentido de permitir vias alternativas de coerção, como por exemplo a persecução criminal do Devedor de Tributos não sonegador.

Em paralelo ao Princípio da Dignidade Humana, o Princípio do Devido Processo Legal, enquanto valor constitucional informativo da política de cobrança do crédito tributário, atua no caminho de direcionar a formulação ou reformulação da referida política pública no sentido de, em seu aspecto processual, assegurar a participação efetiva do devedor, enquanto sujeito que potencialmente será privado de seus bens, do processo de constrição patrimonial, bem como, em seu caráter substantivo, direcionar a formulação de um processo de cobrança onde haja juízo de razoabilidade e proporcionalidade entre os meios empregados na cobrança, face à restrição na propriedade privada do Devedor de Tributos.

Neste sentido, compreendeu-se que, no contexto da formulação ou reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, o Princípio da Eficiência atua como uma força motriz, voltado a impulsionar a criação de vias de otimizar a cobrança do crédito tributário, enquanto, em sentido contrário, os princípios do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana atuam de modo a conferir certo grau mínimo de proteção ao Devedor de Tributos, no âmbito da cobrança do crédito tributário, ainda que devidamente constituído.

A reformulação da política pública do crédito tributário deve respeitar um vetor normativo que surge a partir da conformação dos princípios constitucionais da Eficiência, do Devido Processo Legal e da Dignidade Humana, isto é, a escolha entre as possibilidades normativas deve buscar o espaço de interseção entre tais princípios constitucionais, de modo a concretizar simultaneamente tais princípios, no plano fático, ainda que privilegiando um valor em detrimento de outro, mas nunca abandonando de maneira total e irrestrita qualquer de tais valores.

Entendeu-se que a AED, no contexto da formulação ou reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, é método capaz de avaliar as prováveis consequências das

possibilidades normativas que estão no campo de intersecção entre os princípios da Eficiência, da Dignidade Humana e do Devido Processo Legal.

Identificou-se que entre os sujeitos envolvidos na relação jurídica de cobrança de tributos inscritos em dívida ativa, o Devedor de Tributos e o Fisco, há uma relação de interdependência estratégica, onde a decisão de cada sujeito interfere nos prováveis resultados das possíveis escolhas de sua respectiva contraparte.

Em outras palavras, a decisão pública sobre a forma de instrumentalizar a cobrança do crédito tributária altera a utilidade esperada do devedor na adoção da conduta de não pagar tributos e, do mesmo modo, a decisão do Devedor de Tributos em pagar ou não pagar os tributos devidos afeta no resultado das escolhas públicas relacionadas à cobrança do crédito tributário.

Neste contexto, a aplicação da Teoria dos Jogos, revelou-se como método adequado, no âmbito da AED, à análise do fenômeno da cobrança de tributos, uma vez que a teoria se dedica ao estudo do comportamento de sujeitos em situações de tomada de decisão, nas quais há uma relação de interdependência estratégica, isto é, em situações em que o resultado de cada sujeito é reciprocamente afetado pela escolha realizada por sua contraparte, como é o caso da cobrança de tributos.

Entendeu-se que, por meio da Teoria dos Jogos, é possível criar modelos explicativos da interação dos sujeitos envolvidos na relação de cobrança do crédito tributário, bem como utilizar tais modelos para prescrever possíveis alterações na política pública de cobrança do referido crédito, desde que se parta de premissas corretas acerca das preferências de cada sujeito envolvido, bem como da conjuntura macroeconômica relacionada à tal cobrança.

A análise empírica da conjuntura macroeconômica da Política Pública de cobrança dos créditos tributários revelou que, no Brasil, na maioria dos casos, considerando-se as esferas de competência, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a tributação é fonte relevante para o custeio da atividade pública.

Constatou-se que, atualmente, em decorrência dos efeitos econômicos da crise na saúde pública, decorrente da pandemia da COVID-19, o brasileiro sofreu uma redução significativa na sua capacidade de suportar os ônus da tributação.

Avaliando-se os dados obtidos mediante consulta dos demonstrativos contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, considerando-se os dados obtidos referentes ao orçamento realizado pelas capitais estaduais brasileiras, constatou-se que há uma baixa taxa de êxito na cobrança de tributos por parte dos entes federativos.

Igualmente, verificou-se que a via judicial, no que tange à cobrança de tributos, no Brasil, é relativamente lenta e pouco efetiva, no sentido de que os processos de execução fiscal tramitam de modo consideravelmente mais lento que as demais espécies de processo e que há um baixo índice de sucesso nas cobranças promovidas por tal via.

Pautando-se nos dados obtidos, mediante o olhar lançado sobre a atual conjuntura macroeconômica da cobrança do crédito tributário, construiu-se um modelo teórico de análise do comportamento dos sujeitos envolvidos na cobrança do crédito tributário.

Para tanto, deduziu-se, a partir dos dados obtidos, a ordenação das preferências dos indivíduos envolvidos na cobrança do crédito tributário, Devedor de Tributos e Fisco, enquanto sujeitos em situação de interdependência estratégica, concorrendo por recursos financeiros, que são o objeto da tributação.

Após criado um modelo genérico da interação entre os sujeitos, multiplicou-se a utilidade esperada por cada sujeito, apontada em tal modelo, relativa ao resultado de cada possível estratégia cabível na situação de interação entre eles. No caso do devedor, a estratégia de pagar ou a estratégia de não pagar os tributos devidos. No caso do Fisco, a estratégia de cobrar coercitivamente ou não cobrar os créditos tributários regularmente constituídos.

A partir de tal modelo teórico, constatou-se que a política de cobrança do crédito tributário, da forma como está estruturada, estimula a omissão dos sujeitos envolvidos na cobrança do crédito tributário. Estimulando o devedor a não realizar o pagamento do crédito tributário regularmente constituído e o Fisco a não realizar a cobrança dos tributos não pagos de maneira voluntária.

Mediante simulação matemática, chegou-se conclusão de que, em abstrato, é possível a obtenção de cenário hipotético onde o pagamento de tributos inscritos em dívida ativa ocorre de maneira espontânea pelo devedor.

Verificou-se que tal situação hipotética, por ocasião da reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, pode ser atingida mediante a utilização combinada de mecanismos de dissuasão, do fenômeno da internalização e do efeito expressivo, que são vias de alterar o comportamento dos indivíduos, face à escolha sobre o cumprimento das disposições veiculadas por normas jurídicas.

A análise documental e bibliográfica permitiu concluir que, em comparação à via ordinária da cobrança judicial do crédito tributário, qual seja, o rito da ação de Execução Fiscal, não se verificou a criação de custos diferenciados para realização da 4ª Semana de Conciliação

em Execução Fiscal, promovida pelo TJE-PA, exceto aqueles alusivos aos descontos concedidos.

Ante o exposto, entende-se que objetivo geral do presente trabalho foi atendido, uma vez que foi possível apresentar propostas de alteração na Política Pública Tributária, no que tange à cobrança do crédito tributário, compatíveis com a ideia de proteção dos direitos fundamentais de primeira geração, a alterar o atual cenário de lentidão e inefetividade.

De igual maneira, entende-se que foram atendidos os objetivos específicos do presente trabalho, tendo sido possível identificar o vetor normativo aplicável ao processo de cobrança de tributos no Brasil, bem como descrever as interações entre os sujeitos envolvidos na cobrança do crédito tributário, propiciando a e foram elaboração de propostas de alteração na Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário.

Por fim, faz-se necessário consignar que a hipótese de trabalho foi confirmada, uma vez que, após a elaboração do presente trabalho, restou claro que é possível a reformulação da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, mediante a introdução de incentivos ao adimplemento da obrigação tributária, que respeitem a concepção atual de Dignidade Humana e direito ao Devido Processo Legal, e sejam capazes de prover maior eficiência à arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, João Pedro. ARBITRAGEM E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA UM PANORAMA GLOBAL. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 56, n. 1, p.1-29, mar. 2018. Disponível em:

<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016c5eb24ca83f7058d4&docguid=I708202a0139a11e8982001000000000&hitguid=I708202a0139a11e89820010000000000&spos=15&epos=15&td=1291&context=21&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 19 jul. 2021.

ACRE. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Acre (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021

ACRE. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Acre (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

ALAGOAS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Alagoas (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

ALAGOAS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Alagoas (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

ALBUQUERQUE JÚNIOR, Vicente Ferrer de. A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, p. 43-63, jan. 2019. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1-03_a-constitucionalidade.pdf. Acesso em: 17 ago. 2021.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Fábio Portela Lopes de. Os princípios constitucionais entre deontologia e axiologia: pressupostos para uma teoria hermenêutica democrática. **Revista Direito GV**, [S.l.], v. 4, n. 2, p. 493-515, jul. 2008. ISSN 2317-6172. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35161/33966>. Acesso em: 09 nov. 2020.

ALMEIDA, Nathália dos Reis Santos. **A arbitragem como meio alternativo de resolução de litígios e controvérsias em contratos de transferência de tecnologia celebrados com**

instituições científicas e tecnológicas públicas. 2016. 104 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Inovação Tecnológica e Propriedade Intelectual, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-ARLKDF/1/disserta__o__nath_lia_reis___final.pdf . Acesso em: 19 jul. 2021.

AMAPÁ. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Amapá (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

AMAPÁ. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Amapá (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

AMAZONAS. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Amazonas (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021

AMAZONAS. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Amazonas (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021

ANASTASIA, Senador Antonio. **PROJETO DE LEI N° 4257, DE 2019:** modifica a lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1624912167823&disposition=inline>. Acesso em: 20 jul. 2021.

ARACAJÚ. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de ARACAJÚ - SE (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

ARACAJÚ. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de ARACAJÚ - SE (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 9, n. 1, p. 134-153, abr. 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363/5664>. Acesso em: 23 nov. 2020.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. Coisa Julgada e Cumprimento Das Decisões Parciais De Mérito: Efetiva Diminuição Do Tempo Do Processo?. **Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça**, v. 4, p. 53-69, 2018.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. **Mandado de Segurança**. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2019. 448 p.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. O devido processo legal e a coletivização dos conflitos. In: DIAS, Jean Carlos; KLAUTAU FILHO, Paulo. **O devido processo legal**. São Paulo: Método, 2010. p. 55-74.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. O incidente de resolução das causas repetitivas e o devido processo legal. In: IOCOHAMA, Celso Hiroshi; ORSINI, Adriana Goulart de Sena. (Org.). **Processo e Jurisdição I**. 1ed. Florianópolis: Conpedi, 2014, v. 1, p. 366-389.

ARAÚJO JR, Ari Francisco de; SHIKADAI, Claudio Djissey. Microeconomia. In: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil**. 3. ed. Idaiatuba: Editora Foco, 2019. Cap. 1. p. 1-32.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 15. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.

BACELLAR, Roberto. **Mediação e Arbitragem**. São Paulo: Saraiva, p. 210, 2012.

BAHIA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Bahia (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

BAHIA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Bahia (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às Ciências Sociais**. 5. ed. - Florianópolis: Ed. da UFSC, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. NEOCONSTITUCIONALISMO E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO (O TRIUNFO TARDIO DO DIREITO CONSTITUCIONAL NO BRASIL). **Revista Opinião Jurídica (Fortaleza)**, Fortaleza, v. 3, n. 6, p. 211-152, ago. 2019. ISSN 2447-6641. DOI: <http://dx.doi.org/10.12662/2447-6641oj.v3i6.p211-152.2005>. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/2881>. Acesso em: 08 nov. 2020.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Suffragium - **Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará**, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009.

BELÉM. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belém - PA (Poder Executivo). 2014. 2015. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 dez. 2019.

BELÉM. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belém - PA (Poder Executivo). 2015. 2016. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 dez. 2019.

BELÉM. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belém - PA (Poder Executivo). 2016. 2017. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 dez. 2019.

BELÉM. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belém - PA (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 dez. 2019.

BELÉM. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belém - PA (Poder Executivo). 2019. 2020. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

BELO HORIZONTE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belo Horizonte - MG (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

BELO HORIZONTE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Belo Horizonte - MG (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

BERNABÉ, Ellen Barbosa Nogueira. **Análise Econômica do Direito à Saúde**. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 160, 2019.

BETTINI, Lúcia Helena Polleti. Mediação e Conciliação como instrumental de efetividade da razoável duração dos processos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 85, p. 193-200, 2013.

BOA VISTA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Boa Vista - RR (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

BOA VISTA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Boa Vista - RR (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

BORGES, Murilo Jose *et al.* A Regra Das Pensões No Brasil E A Teoria Dos Jogos: uma proposta para inibir o risco moral. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 224-250, dez. 2017. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7975/pdf_1. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. **Balanco Anual (DCA)**: Governo Federal (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 22 nov. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0070-66.htm. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 05 jun. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 11 set. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9492.htm#art1p. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 21 nov. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9514.htm. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 28 dez. 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12767.htm. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018**. Brasília, DF: Imprensa Oficial, 18 abr. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 20 jul. 2021.

BRASIL. **Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público**. 8. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 17 out. 2020.

BRASIL. STF. **Acórdão nº RHC 163334**. Brasília. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. STF. **Acórdão nº HC 81929 RJ**. Brasília. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>. Acesso em: 16 nov. 2020.

BRASIL. STF. **RE 647885**. Brasília. 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&julgamento_data=-17112020&orgao_julgador=Tribunal%20Pleno&publicacao_data=-17112020&page=1&pageSize=10&queryString=devido%20e%20processo%20e%20legal%20e%20substantivo&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 16 nov. 2020.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para Teoria Jurídica das Políticas Públicas**. 1 ed. 2 tir. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p.55.

CALIXTO, Marcelo Junqueira; KONDER, Cíntia Muniz de Souza. O Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo e a Mitigação da Reparação Civil. In: EHRHADRT JÚNIOR, Marcos; CORTIANO JÚNIOR, Eroulths (org.). **Transformações no Direito Privado nos 30 anos da constituição**: estudos em homenagem a luiz edson fachin. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 495-510.

CAMPO GRANDE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Campo Grande - MS (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

CAMPO GRANDE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Campo Grande - MS (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

CARVALHO, Anete Marques Penna de; BASTOS, Elísio Augusto Velloso. O devido processo administrativo tributário. In: DIAS, Jean Carlos; KLAUTAU FILHO, Paulo. **O devido processo legal**. São Paulo: Método, 2010. p. 167-220.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. 1 ed. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Maximiliano Pereira de. FEDERALISMO BRASILEIRO, CRISE DE LITIGIOSIDADE E A HARMONIZAÇÃO DOS PODERES. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, v. 202, n. 1, Jun. 2019. Mensal. Disponível em:

<https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad82d9a0000016c53b97d0b48ed9c22&docguid=I2aa555506db411e999d30100000000&hitguid=I2aa555506db411e999d3010000000000&spos=9&epos=9&td=855&context=13&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 ago. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÂMARA, Alexandre Freitas. O PRINCÍPIO DA PATRIMONIALIDADE DA EXECUÇÃO E OS MEIOS EXECUTIVOS ATÍPICOS: lendo o art. 139, iv, do cpc. **Dialogos**: Revista Cariense do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Paraíso do Ceará, Juazeiro do Norte, v. 2, n. 1, p. 84-94, dez. 2016. Disponível em: <http://ojs.fapce.edu.br/index.php/dialjurifap/article/view/36/5>. Acesso em: 16 nov. 2020

CAMPOS, Juliana Cristine Diniz. **Nomogênese e poder constituinte: fundamentação racional e legitimação democrática da norma constitucional**. 2013. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI:10.11606/T.2.2016.tde-23112016-083053. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-23112016-083053/pt-br.php>. Acesso em: 11 ago. 2020.

CEARÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Ceará (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

CEARÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Ceará (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

CEBOLÃO, Karla Azevedo. **A JUSTIÇA É EFICIENTE?: discutindo a análise envoltória de dados (dea) na avaliação dos tribunais de justiça estaduais brasileiros**. 2017. 135 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro Universitário do Pará – Cesupa, Belém, 2017. Disponível em: <http://repositorio.cesupa.br:8080/jspui/bitstream/prefix/105/1/Karla%20Azevedo%20Cebolao.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2020.

CIRACE, John. **Law, Economics, and Game Theory**. Maryland: Library Of Congress, 2018. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=HGJUDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=game+theory+law&ots=Bgo4RY2aAZ&sig=D1Q5tHJtnBziP3R-bkJFHYci6Po#v=onepage&q=game%20theory%20law&f=false>. Acesso em: 05 ago. 2021.

CISOTTO, Liliane Bertelli Imura. A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA NA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E A VIABILIDADE DE REPLICÁ-LA AO BRASIL. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 18, p.1-22, jun. 2019. Disponível em:

<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016c5dd816253ba01c06&docguid=Ic7652cf0835b11e9b91e0100000000&hitguid=Ic7652cf0835b11e9b91e010000000000&spos=25&epos=25&td=1525&context=39&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 ago. 2019.

CNJ. **Justiça em números 2020**. 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: 17 out. 2020.

CNJ. **Resolução nº 325, de 29 de junho de 2020**. Brasília, DF: DJe/CNJ, 30 jun. 2020. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original182343202006305efb832f79875.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2021.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law and economics**. 6 ed. Boston: Addison-Wesley, 2011.

COOTER, Robert. Três efeitos das Normas Sociais sobre o Direito: expressão, dissuasão e internalização. In: SALAMA, Bruno M. (org.). **Direito e Economia**: textos escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 279-303.

CUIABÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Cuiabá - MT (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

CUIABÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Cuiabá - MT (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

CURITIBA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Curitiba - PR (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

CURITIBA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Curitiba - PR (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

DIAS, Jean Carlos. Análise Econômica do Direito: A abordagem pragmática de Richard Posner. In: DIAS, Jean Carlos. **Teorias Contemporâneas do Direito e da Justiça**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2019. Cap. 7. p. 151-168

DIAS, Jean Carlos *et al.* **CURSO DE PROCESSO CIVIL**: processo de conhecimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 364 p.

DIDIER JR., Fredie, **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2015.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno. A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial. **Revista Internacional de Estudios Sobre Derecho Procesal y Arbitraje**, Madrid, v. 1, n. 1, p. 1-16, abr. 2009. Disponível em: <http://www.riedpa.com/COMU/documentos/RIEDPA1096.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2020.

DISTRITO FEDERAL. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Distrito Federal (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

DISTRITO FEDERAL. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Distrito Federal (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court. Case 198 U.S. 45. Plaintiff in error: JOSEPH LOCHNER. Appellee: PEOPLE OF THE STATE OF NEW YORK. **United States Report**. Whashington. 1905. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/198/45>. Acesso em: 17 nov. 2020

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court. 304 U.S. 144. UNITED STATES v. CAROLINE PRODUCTS CO. **United States Report**. Whashington. 1938 Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/304/144>. Acesso em: 17 nov. 2020.

ESPÍRITO SANTO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Espírito Santo (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

ESPÍRITO SANTO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Espírito Santo (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

FARO, Julio Pinhero. Políticas públicas, deveres fundamentais e concretização de direitos. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [s.l.], v. 3, n. 2, p.250-269, 17 jan. 2014. Centro de Ensino Unificado de Brasília. DOI: <http://dx.doi.org/10.5102/rbpp.v3i2.2161>. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/2161>. Acesso em: 14 ago. 2021.

FERREIRA, Vanessa Rocha. **Direito Fundamental à Saúde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FIANI, Ronaldo. **Teoria dos Jogos**: Com aplicações em Economia, Administração e Ciências Sociais. 3 ed. São Paulo: Elsevier, 2009.

FLORIANÓPOLIS. **Balço Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Florianópolis - SC (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

FLORIANÓPOLIS. **Balço Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Florianópolis - SC (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

FONSECA, Fernanda Freire; CUNHA, Daisy Moreira; VIEIRA, Estela Oliveira; MODENA, Celina Maria. Implicações de novas tecnologias na atividade e qualificação dos servidores: processo judicial eletrônico e a justiça do trabalho. **Revista Brasileira de Saúde Ocupacional**, [S.L.], v. 43, p. 1-12, 18 jun. 2018. DOI: <https://doi.org/10.1590/2317-6369000022616>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbso/a/57Vtcdbsn9jymNvWhK8CGTP/?lang=pt>. Acesso em: 13 ago. 2021.

FORTALEZA. **Balço Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Fortaleza - PA (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

FORTALEZA. **Balço Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Fortaleza - PA (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

FREITAS, Helena. **Eficiência da Jurisdição**: necessidade de sua (des)construção para efetivação do modelo constitucional de processo. 1 ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. 2019. 232 p.

FULGÊNCIO, Rafael Figueiredo; CASTRO, Luísa Pires Monteiro de. **A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS**: interpretação do artigo 135, inciso iii, do código tributário nacional. In: CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: Conpedi, 2014. p. 318-340. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=521eae94653641ec>. Acesso em: 16 nov. 2020.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: obrigações**. 18.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

GARCIA, Edson. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E RECEITAS PÚBLICAS. In: ANAIS DO CONGRESSO BRASILEIRO DE PROCESSO COLETIVO E CIDADANIA, 6., 2018, Ribeirão Preto. **VI CONGRESSO BRASILEIRO DE PROCESSO COLETIVO E CIDADANIA**. Ribeirão Preto: Unaerp, 2018. p. 308-318. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/1288/1035>. Acesso em: 24 ago. 2021.

GICO JR., I. T. Hermenêutica das Escolhas e a Função Legislativa do Judiciário. **Revista de Direito Empresarial - RDemp**, Belo Horizonte, 15 (2), maio/ago. 2018. 55-84. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3251548. Acesso em: 07 nov. 2020

GICO JR, Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil**. 3. ed. Idaiatuba: Editora Foco, 2019. Cap. 1. p. 1-32.

GICO JR, Ivo T.. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 7-33, dez. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GINTIS, Herbert. Behavioral Game Theory and Contemporary Economic Theory. **Analyse & Kritik**, [S.L.], v. 27, n. 1, p. 48-72, 1 maio 2005. Walter de Gruyter GmbH. DOI: <http://dx.doi.org/10.1515/auk-2005-0102>. Disponível em: <https://www.degruyter.com/document/doi/10.1515/auk-2005-0102/html>. Acesso em: 13 ago. 2021.

GOIÂNIA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Goiânia - GO (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

GOIÂNIA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Goiânia - GO (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

GOIAS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Goiás (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

GOIAS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Goiás (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

GOMES, Carlos Eduardo; SILVA, Claudeci da. Negociações Entre a Grécia e Seus Credores: um estudo utilizando a teoria dos jogos. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 511-529, dez. 2016. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/6803/pdf>. Acesso em: 23 nov. 2020.

GONZAGA, Alvaro de Azevedo, ROQUE, Nathaly Campitelli. Tridimensional do Direito, Teoria. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível

em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/64/edicao-1/tridimensional-do-direito,-teoria>. Acesso em: 03 nov. 2020

GUEDES, Jefferson Carús. JURISDIÇÃO VOLUNTÁRIA NO CPC/2015 COMO MEIO DE RESOLUÇÃO DE ‘CONTROVÉRSIAS’ COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [s.l.], v. 7, n. 1, p.29-50, 8 maio 2017. Centro de Ensino Unificado de Brasília. DOI: <http://dx.doi.org/10.5102/rbpp.v7i1.4373>. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4373>. Acesso em: 03 nov. 2020

HILBRECHT, Ronald O. Introdução à Teoria dos Jogos. In: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). **Direito e Economia no Brasil**. 3. ed. Iduatuba: Editora Foco, 2019. Cap. 4. p. 133-156.

HOLT, C. A.; ROTH, A. E.. The Nash equilibrium: a perspective. **Proceedings Of The National Academy Of Sciences**, [S.L.], v. 101, n. 12, p. 3999-4002, 15 mar. 2004. Proceedings of the National Academy of Sciences. DOI: <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0308738101>. Disponível em: <https://www.pnas.org/content/101/12/3999>. Acesso em: 03 nov. 2020

IBGE. **Pesquisa Pulso Empresa**: entre as empresas que estavam fechadas na 1ª quinzena de junho, 39,4% encerraram atividades por causa da pandemia. Entre as empresas que estavam fechadas na 1ª quinzena de junho, 39,4% encerraram atividades por causa da pandemia. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28294-pesquisa-pulso-empresa-entre-as-empresas-que-estavam-fechadas-na-1-quinzena-de-junho-39-4-encerraram-atividades-por-causa-da-pandemia>. Acesso em: 13 nov. 2020.

IBGE. **PNAD Contínua**: divulgação: agosto de 2020. Divulgação: Agosto de 2020. Trimestre: abr-mai-jun/2020. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Trabalho_e_Rendimento/Pesquisa_Nacional_por_Amostra_de_Domicilios_continua/Trimestral/Quadro_Sintetico/2020/pnadc_202002_trimestre_quadroSintetico.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

IBGE. **Sistema de Contas Nacionais Trimestrais - SCNT**: séries históricas. Séries Históricas. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa. Acesso em: 13 nov. 2021.

IPEA. **Carta de Conjuntura nº 48**: os efeitos da pandemia sobre os rendimentos do trabalho e o impacto do auxílio emergencial: os resultados dos microdados da pnad covid-19 de agosto. Os efeitos da pandemia sobre os rendimentos do trabalho e o impacto do auxílio emergencial: os resultados dos microdados da PNAD Covid-19 de agosto. 2020. Elaborado por Sandro Sacchet de Carvalho. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/200928_mt_cc48_agosto.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

JESUS, Isabela Bonfá de; GENARO, Leandro Lopes. Do cabimento da tutela provisória nas exceções de pré-executividade. In: OLIVEIRA, Adriano Carvalho; MENDES NETO, João

Paulo (org.). **Direito Tributário Brasileiro: inovações e perspectivas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 211-232.

JOÃO PESSOA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de João Pessoa - PB (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

JOÃO PESSOA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de João Pessoa - PB (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

JUSTO, Gabriel Domingues; PARRÉ, José Luiz. Como a Reforma Trabalhista Impacta Litígios Judiciais Quanto à Rescisão do Contrato de Trabalho?: uma resposta usando teoria dos jogos.. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 10, n. 3, p. 03-20, dez. 2019. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10922/pdf>. Acesso em: 23 nov. 2020.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante; DIAS, Jean Carlos. O devido processo legal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: DIAS, Jean Carlos; KLAUTAU FILHO, Paulo. **O devido processo legal**. São Paulo: Método, 2010. p. 39-54.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LANIUS, Danielle Cristina; GICO JUNIOR, Ivo Teixeira; STRAIOTTO, Raquel Maia. O princípio da eficiência na jurisprudência do STF. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 2, p. 107-148, ago. 2018. ISSN 2238-5177. DOI:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v277.2018.76706>. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/76706/74120>. Acesso em: 09 Nov. 2020.

LAURENTIIS, Thais de. ARBITRAGEM DE QUESTÕES PREJUDICIAIS AOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: UMA SOLUÇÃO COM BASE NO DIREITO BRASILEIRO E FRANCÊS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, p.1-23, abr. 2019. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000016c636b4200d1d7c571&docguid=I248eb79049b211e9aea501000000000&hitguid=I248eb79049b211e9aea5010000000000&spos=3&epos=3&td=587&context=9&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 ago. 2019.

LEITE, Geraldo Neves. **A eficiência como fundamento jurídico da decisão judicial e o estado de coisas inconstitucional**: uma abordagem crítica à luz do debate de Ronald Dworkin e Richard Posner. 2019. 152 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional, PPGD, Centro Universitário do

Estado do Pará (CESUPA), Belém, 2018. Disponível em:
<http://repositorio.cesupa.br:8080/jspui/handle/prefix/103>. Acesso em: 05 nov. 2020.

LIMA, Leandro Manoel Matias de. A APLICAÇÃO DO DEVER DE EFICIÊNCIA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM A MORAL TRIBUTÁRIA DOS CONTRIBUÍNTES. **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 2, n. 1, p. 273-292, 8 dez. 2014. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v2i1p273-292>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 13 dez. 2019.

LOBATO NETO, Lucival Lage; TABAK, Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar de. Análise Econômica dos Custos da Transação nos processos de modalidades licitatórias para aquisições de bens e contratações de obras e serviços. In: TABAK, Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar de (org.). **Análise Econômica do Direito: uma abordagem aplicada**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015. Cap. 1. p. 13-42.

LYRA, Kédima Pacífico. **Semana da Conciliação em Execução Fiscal**. 2014. Disponível em: <https://www.premioinnovare.com.br/proposta/semana-da-conciliacao-em-execucao-fiscal/print>. Acesso em: 13 dez. 2019.

MACAPÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Macapá - AP (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MACAPÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Macapá - AP (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MACEIÓ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Maceió - AL (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MACEIÓ. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Maceió - AL (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MACKAAY, Ejan; Stéphane Rousseau. **Análise Econômica do Direito**. Tradução Rachel Sztajn – 2 ed.- São Paulo: Atlas, 2015

MANAUS. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Manaus - AM (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MANAUS. **Balço Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Manaus - AM (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

MARANHÃO. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Maranhão (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MARANHÃO. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Maranhão (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MARTINS, Marcelo Guerra. Deficiência da cobrança fiscal no Brasil como estímulo à sonegação: falhas e sugestões de melhoria do modelo em vigor. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [s.l.], p.347-423, 26 abr. 2012. Revista da Faculdade de Direito da UFMG. DOI: <http://dx.doi.org/10.12818/p.0304-2340.2012v61p397>. Disponível em:
<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2012v61p397>. Acesso em: 14 ago. 2021.

MATO GROSSO. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Mato Grosso (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MATO GROSSO. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Mato Grosso (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Mato Grosso do Sul (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Mato Grosso do Sul (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MATTEI, Taíse Fátima; PARRÉ, José Luiz. Reforma Trabalhista e Rescisão dos Contratos de Trabalho: uma análise à luz da teoria dos jogos. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 10, n. 3, p. 126-150, dez. 2019. Disponível em:
<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11192/pdf>. Acesso em: 23 nov. 2020.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A Escola do Constructivismo Lógico-Semântico e os Limites da Interpretação: uma (re) conceituação do tributo no brasil**. *Conpedi Law Review: Teoria, Filosofia e História do Direito*, Brasília, v. 1, n. 13, p. 29-50, dez. 2015. Semestral. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/conpedireview/issue/view/284/showToc>. Acesso em: 27 jul. 2021.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da. A indução tributária como meio de construção de uma administração tributária eficiente. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da Ufsm**, [S.L.], v. 12, n. 3, p. 816-835, 20 dez. 2017. Universidad Federal de Santa Maria. <http://dx.doi.org/10.5902/1981369425690>.

MENEZES, André Beckmann de Castro. **O IRDR como política pública judiciária: a proteção ao princípio da igualdade a partir da adequada representação**. 2018. 209 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro Universitário do Pará – Cesupa, Belém, 2018. Disponível em: <http://repositorio.cesupa.br:8080/jspui/bitstream/prefix/101/1/Andre%20Beckmann%20de%20OCastro%20Menezes.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2020.

MENEZES, Daniel Telles de. Política tributária como política pública: análise do sistema tributário pela tipologia de theodore lowi. **Revista Pqfn**, Brasília, v. 10, n. 1, p. 115-134, dez. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pqfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf/@@@download/file/10politica.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2020.

MESQUITA, Gil Ferreira de. O devido processo legal em seu sentido material: breves considerações. **Revista de Informação Legislativa**, v. 170, p. 209-220, 2006

MINAS GERAIS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Minas Gerais (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Minas Gerais (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. DIREITO TRIBUTÁRIO E ARBITRAGEM: UMA ANÁLISE DA POSSIBILIDADE E DOS ÓBICES AO JUÍZO ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL. **Doutrinas Essenciais Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 4, p.1-18, abr. 2014. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc60000016c638d2e6462755110&docguid=I94cecd602d411e0baf30000855dd350&hitguid=I94cecd602d411e0baf30000855dd350&spos=5&epos=5&td=656&cont ext=84&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 ago. 2019

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO NETTO, Agostinho do. **Análise Econômica do Direito à Elisão fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

NATAL. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Natal - RN (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

NATAL. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Natal - RN (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

NICHOLSON, Walter. **Teoría microeconómica: principios básicos y ampliaciones**. 9. ed. Santa Fé: Cengage Learning, 2008. 691 p.

OLIVEIRA, Fábio Monteiro de. **A PENHORA DE SALÁRIOS E DE GANHOS DECORRENTES DO TRABALHO**: instrumento de efetivação do direito fundamental à tutela executiva trabalhista. 2008. 134 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Unama, Belém, 2008. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp104224.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2020.

OLIVEIRA, Fernando Peixoto Fernandes de; LOBAO, Jacqueline do Socorro Neri Rodrigues. **POLÍTICAS PÚBLICAS DE (DES)ESTÍMULO À (IN)ADIMPLÊNCIA FISCAL**: a mudança na estrutura simbólica da política pública de cobrança do crédito tributário. In: CONPEDI, 28., 2019, Belém. Anais [...] . Florianópolis: Conpedi, 2019. p. 79-94. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/048p2018/s21zr5kh/6ef3Dx5ZRjVnpGIy.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2020.

OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso de. **A Análise Econômica do Direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do Direito Fundamental à Vedação do Confisco Tributário**. 1 ed. Editora CRV: Curitiba, 2012.

OPPENHEIMER, Joe A.. **RATIONAL CHOICE THEORY**. Maryland: University Of Maryland, 2008. Disponível em: <http://www.gvptsites.umd.edu/oppenheimer/research/rct.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2021.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 44, n. 2, p. 323-350, June 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-41612014000200004>. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 13 Dez. 2019.

PALMAS. Balanço Anual (DCA): Prefeitura Municipal de Palmas - TO (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

PALMAS. Balanço Anual (DCA): Prefeitura Municipal de Palmas - TO (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

PARÁ. Balanço Anual (DCA): Governo do Estado do Pará (Poder Executivo). 2014. 2015. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

PARÁ. Balanço Anual (DCA): Governo do Estado do Pará (Poder Executivo). 2015. 2016. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

PARÁ. Balanço Anual (DCA): Governo do Estado do Pará (Poder Executivo). 2016. 2017. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

PARÁ. Balanço Anual (DCA): Governo do Estado do Pará (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 17 out. 2020.

PARÁ. Balanço Anual (DCA): Governo do Estado do Pará (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5572/2014 - SEGUNDA-FEIRA, 26 DE AGOSTO DE 2014. 2014. Disponível em:
<https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019.

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5579/2014 - QUINTA-FEIRA, 4 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em:
<https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019.

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5580/2014 – SEXTA-FEIRA, 5 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em:
<https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019.

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5582/2014 – TERÇA-FEIRA, 9 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019.

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5584/2014 – QUINTA-FEIRA, 11 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5589/2014 – QUINTA-FEIRA, 18 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5593/2014 – QUARTA-FEIRA, 24 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5594/2014 – QUINTA-FEIRA, 25 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5596/2014 – SEGUNDA-FEIRA, 29 DE SETEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5601/2014 – SEGUNDA-FEIRA, 06 DE OUTUBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5605/2014 – SEXTA-FEIRA, 10 DE OUTUBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5607/2014 – QUARTA-FEIRA, 15 DE OUTUBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5616/2014 – QUARTA-FEIRA, 29 DE OUTUBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. DIÁRIO DA JUSTIÇA: EDIÇÃO Nº 5618/2014 – SEGUNDA-FEIRA, 03 DE NOVEMBRO DE 2014. 2014. Disponível em: <https://dje.tjpa.jus.br/ClientDJEletronico/app/home.html>. Acesso em: 12 dez. 2019

PARÁ. Resultados de mutirões de conciliação fiscal: 1ª Vara de Execução Fiscal. 2017. Disponível em: <http://www.tjpa.jus.br/CMSPortal/VisualizarArquivo?idArquivo=671059>. Acesso em: 13 dez. 2019.

PARÁ (Estado). **Portaria nº 4306/2013-GP, de 29 de outubro de 2013**. Belém, PARÁ: Djepa, 31 out. 2013. Disponível em:
<http://www.tjpa.jus.br/CMSPortal/VisualizarArquivo?idArquivo=648061>. Acesso em: 13 dez. 2019.

PARAIBA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado da Paraíba (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PARAIBA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado da Paraíba (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PARANÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Paraná (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PARANÁ. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Paraná (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PERNAMBUCO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Pernambuco (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PERNAMBUCO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Pernambuco (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PIAUI. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Piauí (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PIAUI. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Piauí (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

PINHO, Micaela. **Macroeconomia**: teoria e prática simplificada. Lisboa: Edições Sílabo, 2015.

PLUTARCO, H.m.. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis Of Law Review**, [s.l.], v. 3, n. 1, p.122-147, 30 jun. 2012. Universidade Católica de Brasília. <http://dx.doi.org/10.18836/2178-0587/ealr.v3n1p122-147>

PORTO, Ana Maria da Costa; BORGES, Antônio de Moura. O Exercício da Cidadania Fiscal. **Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 21, 1 dez. 2016. Conselho Nacional de Pesquisa e Pos-Graduação em Direito - CONPEDI. <http://dx.doi.org/10.26668/indexlawjournals/2526-0111/2016.v2i2.1624>.

PORTO, Antonio Maristello; GAROUPA, Nuno. **Curso de Análise Econômica do Direito**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PORTO ALEGRE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Porto Alegre - RS (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

PORTO ALEGRE. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Porto Alegre - RS (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

PORTO, Ana Maria da Costa; BORGES, Antônio de Moura. O Exercício da Cidadania Fiscal. **Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 21, 1 dez. 2016. Conselho Nacional de Pesquisa e Pos-Graduação em Direito - CONPEDI. <http://dx.doi.org/10.26668/indexlawjournals/2526-0111/2016.v2i2.1624>.

PORTO VELHO. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Porto Velho - RO (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

PORTO VELHO. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Porto Velho - RO (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 8 ed. New York: Aspen Publishers, 2011.

PRISNER, Erich. **Game Theory Through Examples**. Washington: The Mathematical Association Of America, 2014. Disponível em: https://www.maa.org/sites/default/files/pdf/ebooks/GTE_sample.pdf. Acesso em: 05 ago. 2021.

REALE, M. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. **Políticas Públicas Tributárias, Desenvolvimento e Crise Econômica**. Revista Científica Sensus: Administração, v. 2, p. 40-62, 2013.

RIBEIRO, Kadmo Silva; PRAZERES, Paulo Joviniano Alvares dos. **NORMAS PARA RONALD DWORKIN E ROBERT ALEXY: análise de regras, princípios e políticas.** In: XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA, 17., 2017, São Luís. **Filosofia do Direito.** Florianópolis: Conpedi, 2017. p. 170-185. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/27ixgmd9/75j09bm5/y2yaKBVAR7ztjCwe.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2021.

RIBEIRO NETO, João Costa. **Dignidade Humana (Menschenwürde):** evolução histórico-filosófica do conceito e de sua interpretação à luz da jurisprudência do tribunal constitucional federal alemão, do supremo tribunal federal e do tribunal europeu de direitos humanos. 2013. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12886/3/2013_JoaoCostaRibeiroNeto.pdf. Acesso em: 14 nov. 2020.

RIO BRANCO. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de Rio Branco - AC (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

RIO BRANCO. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de Rio Branco - AC (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de Rio de Janeiro - RJ (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Balanco Anual (DCA):** Prefeitura Municipal de Rio de Janeiro - RJ (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Rio de Janeiro (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Rio de Janeiro (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RIO GRANDE DO NORTE. **Balanco Anual (DCA):** Governo do Estado do Rio Grande do Norte (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RIO GRANDE DO NORTE. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Rio Grande do Norte (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Rio Grande do Sul (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Rio Grande do Sul (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

ROCHA, Caio Cesar Vieira. ARBITRAGEM E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: NOVA DISCIPLINA NORMATIVA APÓS A LEI 13.129/2015. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 49, n. 1, p.1-18, jun. 2016.

RONDONIA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Rondônia (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RONDONIA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Rondônia (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RORAIMA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Roraima (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RORAIMA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Roraima (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

RUZYK, Carlos Eduardo Pianovski ; FACHIN, Luiz Edson. A dignidade da pessoa humana no direito contemporâneo: uma contribuição à crítica da raiz dogmática do neopositivismo constitucionalista. **Revista Trimestral de Direito Civil**, Rio de Janeiro, a. 9, v. 35, jul./set. 2008 p. 101-119. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima5/Luiz-Edson-Fachin.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2020

SALAMA, Bruno Meyerhof. **Estudos em direito & economia: micro, macro e desenvolvimento**. Curitiba: Editora Virtual Gratuita, 2017. Disponível em: https://www1.tjrs.jus.br/export/poder_judiciario/tribunal_de_justica/centro_de_estudos/ebooks/obra-completa-estudos-em-direito-economia.pdf. Acesso em: 10 nov. 2020.

SALVADOR. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Salvador - BA (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

SALVADOR. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Salvador - BA (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

SANTA CATARINA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Santa Catarina (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

SANTA CATARINA. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de Santa Catarina (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

SANTANA JUNIOR, Dejair dos Santos. A EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O COMBATE ÀS OMISSÕES LEGISLATIVAS INCONSTITUCIONAIS. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia**, Salvador, v. 23, n. 25, p. 98-151, dez. 2013. Disponível em: <https://rigs.ufba.br/index.php/rppgd/article/viewFile/12367/8786>. Acesso em: 03 nov. 2020.

SANTOS NETO, Arnaldo Bastos; HOLANDA, Francisco Bruno de Lima. Litigiosidade na Justiça do Trabalho e Modalidades Rescisórias: uma abordagem a partir da teoria dos jogos.. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 133-143, dez. 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7892/pdf>. Acesso em: 23 nov. 2020.

SÃO LUÍS. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de São Luís - MA (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

SÃO LUÍS. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de São Luís - MA (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

SÃO PAULO. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de São Paulo - SP (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

SÃO PAULO. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de São Paulo - SP (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 13 ago. 2021.

SÃO PAULO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de São Paulo (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 14 ago. 2021.

SÃO PAULO. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado de São Paulo (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SIQUEIRA, Kleyton José da Silva Pereira de *et al.* Eficiência na administração tributária dos municípios: o caso da arrecadação em pernambuco. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, Brasília, v. 16, n. 2, p. 97-120, dez. 2016. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rbee/article/view/6183/4701>. Acesso em: 06 nov. 2020.

SERGIPE. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Sergipe (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

SERGIPE. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Sergipe (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

SOUTO, Fabiana Vergílio; EBAID, Augusta Rodrigues Westin. BREVES APONTAMENTOS SOBRE A INCIDÊNCIA VALORATIVA NA NOMOGÊNESE E SUBSUNÇÃO. **Colloquium Socialis**. ISSN: 2526-7035, v. 2, n. 1, p. 06-12, 12 dez. 2018.

STJ. AgInt no AREsp 1403554 / MS. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 04 jun. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803086110&dt_publicacao=04/06/2021. Acesso em: 27 jul. 2021.

STJ. REsp 1230060 / PR. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 29 out. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100021126&dt_publicacao=29/08/2014. Acesso em: 20 jul. 2021.

STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.814.310 - RS. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, , 11 mar. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901428907&dt_publicacao=11/03/2021. Acesso em: 20 jul. 2021.

STF. Acórdão nº ADI 173. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 31 out. 2002 . Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADI 1931. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 07 fev. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14968742>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADI 2306. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 25 set. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375371>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADI 5538. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 mai. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755878926>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADI 6442. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 23 mar. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755400854>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADI 6482. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 21 mai. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755923162>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADPF 272. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 18 mai. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755552951>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADPF 353. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 30 jun. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756349187>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº ADPF 373. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 30 jun. 2021 . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756349187>. Acesso em: 17 nov. 2020.

STF. Acórdão nº Pet 3388. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 19 mar. 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630133>. Acesso em: 17 nov. 2020

STF. Acórdão nº RE 601.314 SP. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 24 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 17 nov. 2020

STF. Acórdão nº RE 627.106 PR. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 11 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346690748&ext=.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2021

STF. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 860.631 São Paulo. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 06 fev. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313633243&ext=.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2021

STOHRER, Camila Monteiro Santos. Direitos fundamentais e tributação: a importância dos tributos na manutenção dos direitos. **Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI**, Itajaí, v.7, n.3, 3º quadrimestre de 2012. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791. Acesso em: 20 jul. 2021

TALAMINI, Eduardo. A (In)Disponibilidade do Interesse Público: Consequências Processuais (Composições em juízo, Prerrogativas Processuais, Arbitragem, Negócios Processuais e Ação Monitória) – Versão Atualizada para O CPC/2015. In: ZANETI JUNIOR, Hermes; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **Justiça Multiportas: Mediação, conciliação, arbitragem e outros meios de solução adequada para conflitos**. Salvador: Juspodivm, 2016. Cap. 13. p. 35-66. (Coleção grandes temas do novo CPC, v. 9).

TEIXEIRA, F. A Cidadania Fiscal como Instrumento Para Fortalecimento Da Transparência Pública. **Revista FIDES**, v. 10, n. 1, p. 90-101, 3 jul. 2019.

TERESINA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Teresina - PI (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021

TERESINA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Teresina - PI (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

TOCANTINS. **Balanco Anual (DCA)**: Governo do Estado do Tocantins (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

TOCANTINS. **Balço Anual (DCA)**: Governo do Estado do Tocantins (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:

https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 14 ago. 2021.

THRONICKE, Senadora Soraya. **PROJETO DE LEI N° 6204, DE 2019**: dispõe sobre a desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial; altera as leis n° a n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a n° 9.492, de 10 de setembro de 1997, a n° 10.169, de 29 de dezembro de 2000, e a n° 13.105 de 16 de março de 2015 ∴ código de processo civil. Brasília: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8049470&ts=1624912882891&disposition=inline>. Acesso em: 20 jul. 2021.

TIBÚRCIO, Carmen; PIRES, Thiago Magalhães. ARBITRAGEM ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: NOTAS SOBRE AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 13.129/2005. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 254, p.1-25, abr. 2016.

Disponível em:

<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a0000016c5eb24ca83f7058d4&docguid=I499f0b9018c611e6a66f0100000000&hitguid=I499f0b9018c611e6a66f010000000000&spos=6&epos=6&td=1291&content=9&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 ago. 2019.

TJPA. **GUIA PRÁTICO DE BAIXA PROCESSUAL**. 2018. Disponível em:

<http://www.tjpa.jus.br/CMSPortal/VisualizarArquivo?idArquivo=778503>. Acesso em: 12 nov. 2020

TUCCI, José Rogério Cruz e. GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DA DURAÇÃO RAZOÁVEL E DA ECONOMIA PROCESSUAL NO PROJETO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 192, n. 1, p. 193-208, fev. 2011.

Disponível em:

<https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9b00000175b7e6415e50f37147&docguid=I9703c740659311e0bd4c0000855dd350&hitguid=I9703c740659311e0bd4c0000855dd350&spos=7&epos=7&td=11&content=28&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 11 nov. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. REVISITANDO O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS SOB A PERSPECTIVA DA SOCIEDADE DOS DIREITOS. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Fortaleza, v. 38, n. 2, p. 549-561, dez. 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888/95982>. Acesso em: 03 nov. 2020.

VITÓRIA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Vitória - ES (Poder Executivo). 2017. 2018. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

VITÓRIA. **Balanco Anual (DCA)**: Prefeitura Municipal de Vitória - ES (Poder Executivo). 2020. 2021. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 13 ago. 2021.

WOLKART, Erik Navarro. **Análise Econômica do Processo Civil**: Como a Economia, o Direito e a Psicologia podem vencer a Tragédia da Justiça. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

XIMENES, Diego. A função redistributiva da política constitucional tributária brasileira e sobre como Thomas Piketty influencia sua reflexão. In: REYMÃO, Ana Elizabeth Neirão; KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **O Capital no Século XXI**: piketty e a economia da desigualdade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 39-66.

YURGEL, Ana Paula Ointo. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: POSSIBILIDADE DE INSERÇÃO DO INSTITUTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Revista Tributária das Américas, São Paulo, v. 8, p.1-13, jul. 2013. Disponível em:
<https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000016c63abe14c9d7f4c72&docguid=Id1084ca05be411e3a336010000000000&hitguid=Id1084ca05be411e3a336010000000000&spos=2&epos=2&td=169&context=133&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 ago. 2019.

APÊNDICE A – LISTAGEM DOS PROCESSOS PARTICIPANTES DA 4ª SEMANA DA CONCILIAÇÃO FISCAL DO TJPA.

#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
1	00066664820088140301	40	00550055920138140301	79	00833166020138140301
2	00070031220088140301	41	00573352920138140301	80	00497563020138140301
3	00083915620088140301	42	00401126320138140301	81	00502196920138140301
4	00136514320088140301	43	00401775820138140301	82	00578670320138140301
5	00255634120088140301	44	00516521120138140301	83	00653915120138140301
6	00273750220088140301	45	00552456220098140301	84	00516625520138140301
7	00317200520088140301	46	00208506420128140301	85	00817499120138140301
8	00400867920088140301	47	00272139620148140301	86	00306418620098140301
9	00431299320088140301	48	00567963420118140301	87	00306656320098140301
10	00007553920098140301	49	00633086220138140301	88	00866804020138140301
11	00029122120098140301	50	00368158220128140301	89	00866847720138140301
12	00034732920098140301	51	00458993820098140301	90	00811314920138140301
13	00040705120098140301	52	00553055320098140301	91	00060981920148140301
14	00087055920098140301	53	00337049720098140301	92	00727790520138140301
15	00137914320098140301	54	00425215020098140301	93	00681863020138140301
16	00342042220098140301	55	00640510920128140301	94	00559808120138140301
17	00400803320098140301	56	00205142620138140301	95	00573457320138140301
18	00439327620098140301	57	00335348420138140301	96	00723971220138140301
19	00531477620098140301	58	00402399820138140301	97	00792772020138140301
20	00549260820098140301	59	00414541220138140301	98	00795838620138140301
21	00602211420098140301	60	00417469420138140301	99	00575709320138140301
22	00612710220098140301	61	00456399320138140301	100	00577683320138140301
23	00636589520098140301	62	00456632420138140301	101	00480969820138140301
24	00107266320108140301	63	00437674320138140301	102	00570130920138140301
25	00379703120108140301	64	00564371620138140301	103	00571612020138140301
26	00480316920108140301	65	00504231620138140301	104	00572452120138140301
27	00490996420108140301	66	00502569620138140301	105	00511264420138140301
28	00236715820118140301	67	00565498220138140301	106	00611235120138140301
29	00447415120118140301	68	00565636620138140301	107	00613149620138140301
30	00451823220118140301	69	00517916020138140301	108	00280124220148140301
31	00459132820118140301	70	00061865720148140301	109	00265886220148140301
32	00461644620118140301	71	00695097020138140301	110	00073742120098140301
33	00467542320118140301	72	00655872120138140301	111	00458361920118140301
34	00485435720118140301	73	00662835720138140301	112	00718792220138140301
35	00500739620118140301	74	00813705320138140301	113	00640529120128140301
36	00510213820118140301	75	00582187320138140301	114	00190420420018140301
37	00521152120118140301	76	00582845320138140301	115	00119329420038140301

38	00567963420118140301	77	00485481120138140301	116	00656590820138140301
39	00545430520138140301	78	00486000720138140301	117	00714168020138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
118	00400311720138140301	161	00725642920138140301	204	00051819720148140301
119	00041949520138140301	162	00725625920138140301	205	00071229620088140301
120	00597571120128140301	163	00725608920138140301	206	00398530420098140301
121	00429008420128140301	164	00725582220138140301	207	00349360620138140301
122	00169151620128140301	165	00725565220138140301	208	00033962620098140301
123	00168814120128140301	166	00725548220138140301	209	00419916020088140301
124	00512621220118140301	167	00789897220138140301	210	00306673220088140301
125	00468451620118140301	168	00072815920138140301	211	00244764420088140301
126	00674293620138140301	169	00881085720138140301	212	00225269420088140301
127	00547544120138140301	170	00724984920138140301	213	00673791020138140301
128	00583798320138140301	171	00724526020138140301	214	00673713320138140301
129	00163516820108140301	172	00726300920138140301	215	00673557920138140301
130	00183637520098140301	173	00789914220138140301	216	00561765120138140301
131	00148584320098140301	174	00725460820138140301	217	00686436220138140301
132	00176379520088140301	175	00725443820138140301	218	00685933620138140301
133	00139890220088140301	176	00725521520138140301	219	00685154220138140301
134	00285197120128140301	177	00725504520138140301	220	00719018020138140301
135	00041281820138140301	178	00725487520138140301	221	00681810820138140301
136	00041264820138140301	179	00725288420138140301	222	00681759820138140301
137	00041247820138140301	180	00725244720138140301	223	00681334920138140301
138	00041221120138140301	181	00725227720138140301	224	00627396120138140301
139	00041204120138140301	182	00725201020138140301	225	00672604920138140301
140	00041187120138140301	183	00725184020138140301	226	00672388820138140301
141	00070226420138140301	184	00725426820138140301	227	00672041620138140301
142	00041369220138140301	185	00725409820138140301	228	00674570420138140301
143	00041342520138140301	186	00725366120138140301	229	00674259620138140301
144	00041325520138140301	187	00725349120138140301	230	00515940820138140301
145	00041386220138140301	188	00725322420138140301	231	00515274320138140301
146	00340590320128140301	189	00725305420138140301	232	00514832420138140301
147	00881068720138140301	190	00086023220138140301	233	00696907120138140301
148	00881042020138140301	191	00072937320138140301	234	00572149820138140301
149	00881025020138140301	192	00072738220138140301	235	00891971820138140301
150	00880981320138140301	193	00072677520138140301	236	00561201820138140301
151	00726509720138140301	194	00073387720138140301	237	00576237420138140301
152	00726388320138140301	195	00073361020138140301	238	00575292920138140301
153	00726361620138140301	196	00070347820138140301	239	00517587020138140301
154	00726344620138140301	197	00070321120138140301	240	00516954520138140301
155	00726327620138140301	198	00070304120138140301	241	00657682220138140301
156	00726067820138140301	199	00070287120138140301	242	00657223320138140301
157	00790408320138140301	200	00070260420138140301	243	00022018020148140301

158	00790052620138140301	201	00070243420138140301	244	00670509520138140301
159	00725929420138140301	202	00202539520128140301	245	00670786320138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
160	00725669620138140301	203	00663147720138140301	246	00573803320138140301
247	00677013020138140301	290	00694594420138140301	333	00023834720098140301
248	00676631820138140301	291	00671375120138140301	334	00647670220138140301
249	00676199620138140301	292	00484234320138140301	335	00517258020138140301
250	00676692520138140301	293	00868674820138140301	336	00516998220138140301
251	00675584120138140301	294	00563757320138140301	337	00796306020138140301
252	00675324320138140301	295	00437613620138140301	338	00657284020138140301
253	00675142220138140301	296	00397835120138140301	339	00673453520138140301
254	00687371020138140301	297	00397150420138140301	340	00685734520138140301
255	00586794520138140301	298	00399134120138140301	341	00037511320148140301
256	00586534720138140301	299	00418031520138140301	342	00563359120138140301
257	00586075820138140301	300	00476688720118140301	343	00720151920138140301
258	00585910720138140301	301	00475329020118140301	344	00719571620138140301
259	00586491020138140301	302	00470288420118140301	345	00680218020138140301
260	00548826120138140301	303	00468417620118140301	346	00680096620138140301
261	00545188920138140301	304	00467898020118140301	347	00680174320138140301
262	00650892220138140301	305	00444591320118140301	348	00672621920138140301
263	00644166320128140301	306	00432146420118140301	349	00674519420138140301
264	00552743520128140301	307	00426534020118140301	350	00674475720138140301
265	00571407820128140301	308	00426473320118140301	351	00707975320138140301
266	00519304620128140301	309	00422272820118140301	352	00727400820138140301
267	00015515720108140301	310	00166445820108140301	353	00726041120138140301
268	00122261120098140301	311	00113324020108140301	354	00581078920138140301
269	00431181520128140301	312	00567548320098140301	355	00701332220138140301
270	00362009220128140301	313	00441391120098140301	356	00701159820138140301
271	00165116220128140301	314	00316042420098140301	357	00550081420138140301
272	00160742120128140301	315	00166700420098140301	358	00697374520138140301
273	00147482620128140301	316	00048362520108140301	359	00662385320138140301
274	00572658020118140301	317	00102756620098140301	360	00656219320138140301
275	00569972620118140301	318	00102490220098140301	361	00671790320138140301
276	00562455420118140301	319	00063043620098140301	362	00671331420138140301
277	00544406620118140301	320	00510289820098140301	363	00671193020138140301
278	00532645220118140301	321	00481513020098140301	364	00518366420138140301
279	00515323620118140301	322	00168383720098140301	365	00485091420138140301
280	00512206020118140301	323	00057582920088140301	366	00871220620138140301
281	00495291120118140301	324	00384337020028140301	367	00870883120138140301
282	00492277920118140301	325	00080523120008140301	368	00565800520138140301
283	00550462620138140301	326	00154106720038140301	369	00564302420138140301
284	00549224320138140301	327	00063640620088140301	370	00563981920138140301
285	00662982620138140301	328	00442199620098140301	371	00563730620138140301

286	00661805020138140301	329	00381260620098140301	372	00837980820138140301
287	00655863620138140301	330	00314083420098140301	373	00444118320138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
288	00656192620138140301	331	00057566020098140301	374	00462288520138140301
289	00695616620138140301	332	00054941220098140301	375	00421167320138140301
376	00395193420138140301	419	00524581720118140301	462	00634405620128140301
377	00401446820138140301	420	00520789120118140301	463	00646764320128140301
378	00725261720138140301	421	00514449520118140301	464	00041178620138140301
379	00725383120138140301	422	00488821620118140301	465	00041195620138140301
380	00682772320138140301	423	00486466420118140301	466	00041212620138140301
381	00681958920138140301	424	00485228120118140301	467	00041239320138140301
382	00649766820138140301	425	00483824720118140301	468	00041256320138140301
383	00019835220148140301	426	00473648820118140301	469	00041273320138140301
384	00683491020138140301	427	00472323120118140301	470	00041290320138140301
385	00516252820138140301	428	00434987220118140301	471	00041317020138140301
386	00515923820138140301	429	00424853820118140301	472	00041377720138140301
387	00817022020138140301	430	00414219020118140301	473	00041394720138140301
388	00100579520148140301	431	00407402320118140301	474	00041334020138140301
389	00676510420138140301	432	00431981320118140301	475	00041351020138140301
390	00675644820138140301	433	00431566120118140301	476	00073266320138140301
391	00514469420138140301	434	00430604620118140301	477	00070217920138140301
392	00552385620138140301	435	00482114220108140301	478	00070234920138140301
393	00687812920138140301	436	00473973820108140301	479	00070251920138140301
394	00631336820138140301	437	00470312520108140301	480	00070278620138140301
395	00641663020128140301	438	00458491820108140301	481	00070295620138140301
396	00639689020128140301	439	00441583420108140301	482	00070312620138140301
397	00649259120128140301	440	00230867320118140301	483	00070339320138140301
398	00618313820128140301	441	00438711420108140301	484	00070356320138140301
399	00594055320128140301	442	00338392520108140301	485	00072642320138140301
400	00566748420128140301	443	00325021720108140301	486	00072669020138140301
401	00180166420098140301	444	00024407420108140301	487	00072686020138140301
402	00570324920128140301	445	00608288320098140301	488	00072703020138140301
403	00535318720128140301	446	00595231220098140301	489	00072746720138140301
404	00538878220128140301	447	00532742320098140301	490	00072763720138140301
405	00115378220108140301	448	00455132820098140301	491	00072807420138140301
406	00061457620108140301	449	00435255320088140301	492	00072824420138140301
407	00372029720128140301	450	00256756320088140301	493	00072841420138140301
408	00354846520128140301	451	00237831720088140301	494	00072868120138140301
409	00332951720128140301	452	00124381820098140301	495	00714237220138140301
410	00276726920128140301	453	00123345320098140301	496	00582541820138140301
411	00223722920128140301	454	00076870820098140301	497	00789888720138140301
412	00177873120128140301	455	00072705620098140301	498	00789905720138140301
413	00164934120128140301	456	00156293920038140301	499	00725037120138140301

414	00164718020128140301	457	00143227520038140301	500	00725054120138140301
415	00114251320128140301	458	00170480420028140301	501	00725071120138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
416	00564837320118140301	459	00024533520028140301	502	00725097820138140301
417	00558835220118140301	460	00278242020128140301	503	00725114820138140301
418	00550616320118140301	461	00634388620128140301	504	00725131820138140301
505	00725158520138140301	548	00790659620138140301	591	00724672920138140301
506	00725296920138140301	549	00790676620138140301	592	00724699620138140301
507	00725313920138140301	550	00790693620138140301	593	00724716620138140301
508	00725330920138140301	551	00790710620138140301	594	00724733620138140301
509	00725357620138140301	552	00790737320138140301	595	00724750620138140301
510	00725374620138140301	553	00790754320138140301	596	00724777320138140301
511	00725391620138140301	554	00790771320138140301	597	00724794320138140301
512	00725418320138140301	555	00790798020138140301	598	00724811320138140301
513	00725175520138140301	556	00790815020138140301	599	00724838020138140301
514	00725192520138140301	557	00790832020138140301	600	00724855020138140301
515	00725219220138140301	558	00790858720138140301	601	00724993420138140301
516	00725236220138140301	559	00726137020138140301	602	00725010420138140301
517	00725253220138140301	560	00726319120138140301	603	00880851420138140301
518	00725270220138140301	561	00726336120138140301	604	00880878120138140301
519	00725496020138140301	562	00726353120138140301	605	00880895120138140301
520	00725513020138140301	563	00726457520138140301	606	00880912120138140301
521	00725539720138140301	564	00726474520138140301	607	00880938820138140301
522	00725435320138140301	565	00726379820138140301	608	00880955820138140301
523	00725452320138140301	566	00726396820138140301	609	00880972820138140301
524	00725479020138140301	567	00726413820138140301	610	00881016520138140301
525	00725556720138140301	568	00726430820138140301	611	00881033520138140301
526	00725573720138140301	569	00726491520138140301	612	00881050520138140301
527	00725590720138140301	570	00726518220138140301	613	00881077220138140301
528	00725617420138140301	571	00726535220138140301	614	00254288420018140301
529	00789922720138140301	572	00726552220138140301	615	00102240920088140301
530	00789949420138140301	573	00724413120138140301	616	00044699320098140301
531	00790312420138140301	574	00724439820138140301	617	00090688720098140301
532	00790339120138140301	575	00724473820138140301	618	00063005620098140301
533	00790356120138140301	576	00724490820138140301	619	00549118220118140301
534	00790373120138140301	577	00724517520138140301	620	00516986820118140301
535	00790399820138140301	578	00724396120138140301	621	00514085320118140301
536	00790416820138140301	579	00724456820138140301	622	00466450920118140301
537	00790433820138140301	580	00724872020138140301	623	00428205720118140301
538	00790450820138140301	581	00724898720138140301	624	00523314520128140301
539	00790477520138140301	582	00724915720138140301	625	00144287320128140301
540	00790494520138140301	583	00724932720138140301	626	00069475920128140301
541	00790511520138140301	584	00724959420138140301	627	00550047420138140301

542	00790538220138140301	585	00724976420138140301	628	00549345720138140301
543	00790555220138140301	586	00724534520138140301	629	00713820820138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
544	00790572220138140301	587	00724551520138140301	630	00459984320138140301
545	00790598920138140301	588	00724612220138140301	631	00673176720138140301
546	00790615920138140301	589	00724638920138140301	632	00562345420138140301
547	00790632920138140301	590	00724655920138140301	633	00573526520138140301
634	00039572720148140301	677	00469759020098140301	720	00206939120128140301
635	00788918720138140301	678	00339260420028140301	721	00202833320128140301
636	00641512720138140301	679	00035425120088140301	722	00142043820128140301
637	00700016220138140301	680	00162732820088140301	723	00515704820118140301
638	00672760320138140301	681	00172463420098140301	724	00488068920118140301
639	00643877620138140301	682	00172425420098140301	725	00478308220118140301
640	00896371420138140301	683	00132094320098140301	726	00423295020118140301
641	00791273920138140301	684	00038565420098140301	727	00540474420118140301
642	00054417720148140301	685	00413211520088140301	728	00096411420088140301
643	00867757020138140301	686	00281215520088140301	729	00233545420008140301
644	00039754820148140301	687	00268310620088140301	730	00261392120018140301
645	00039685620148140301	688	00430124120108140301	731	00308608420018140301
646	00039633420148140301	689	00422107420108140301	732	00118235720038140301
647	00547466420138140301	690	00032985220108140301	733	00183511720088140301
648	00544382820138140301	691	00559569620098140301	734	00036054820098140301
649	00459022820138140301	692	00541976420098140301	735	00034837620098140301
650	00419218820138140301	693	00511507020098140301	736	00031604220098140301
651	00419192120138140301	694	00174032520098140301	737	00070080820098140301
652	00072114220138140301	695	00187916920098140301	738	00055949420098140301
653	00637904420128140301	696	00261616520148140301	739	00053277120098140301
654	00506582920108140301	697	00274867520148140301	740	00409048520118140301
655	00090034520108140301	698	00354078520148140301	741	00124804420118140301
656	00589962820098140301	699	00478414320138140301	742	00482409120108140301
657	00145158020038140301	700	00609754020138140301	743	00478976020108140301
658	00419119320098140301	701	00707317320138140301	744	00466366020108140301
659	00565446020138140301	702	00727002620138140301	745	00340589420108140301
660	00164033320128140301	703	00791100320138140301	746	00333409520108140301
661	00149102120128140301	704	00866292920138140301	747	00142737920108140301
662	00143550420128140301	705	00585097320138140301	748	00123851320108140301
663	00585986720118140301	706	00548063720138140301	749	00061809520108140301
664	00457781620118140301	707	00849352520138140301	750	00059175220108140301
665	00064203920148140301	708	00847447720138140301	751	00035648020108140301
666	00695061820138140301	709	00624875820138140301	752	00616238520098140301
667	00622294820138140301	710	00869194420138140301	753	00607527520098140301
668	00564484520138140301	711	00502638820138140301	754	00575070420098140301
669	00400753620138140301	712	00440081720138140301	755	00571894220098140301

670	00415511220138140301	713	00441658720138140301	756	00562365420098140301
671	00535976720128140301	714	00462521620138140301	757	00523346720098140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
672	00538314920128140301	715	00403675320098140301	758	00514369520098140301
673	00065584820108140301	716	00294316820128140301	759	00480980420098140301
674	00166614320128140301	717	00258556720128140301	760	00400641620098140301
675	00544914920098140301	718	00224208520128140301	761	00365626620098140301
676	00597599320098140301	719	00223965720128140301	762	00338419120098140301
763	00040311820138140301	806	00265184520148140301	849	00440722720138140301
764	00644183320128140301	807	00264864020148140301	850	00437171720138140301
765	00643464620128140301	808	00264249720148140301	851	00349119020138140301
766	00641065720128140301	809	00273308720148140301	852	00399619720138140301
767	00618253120128140301	810	00276357120148140301	853	00399559020138140301
768	00617655820128140301	811	00692662920138140301	854	00416870920138140301
769	00569371920128140301	812	00037338920148140301	855	00460512420138140301
770	00540194220128140301	813	00696967820138140301	856	00278309020138140301
771	00537751620128140301	814	00046735420148140301	857	00250049120138140301
772	00345779720098140301	815	00577978320138140301	858	00254690320138140301
773	00499324320128140301	816	00496368420138140301	859	00168075020138140301
774	00177418120098140301	817	00575674120138140301	860	00085365220138140301
775	00079763920108140301	818	00575016120138140301	861	00074114920138140301
776	00363463620128140301	819	00657968720138140301	862	00205596420128140301
777	00282633120128140301	820	00657725920138140301	863	00165878620128140301
778	00281637620128140301	821	00046414920148140301	864	00163877920128140301
779	00280797520128140301	822	00656816620138140301	865	00147846820128140301
780	00279853020128140301	823	00567576620138140301	866	00147084420128140301
781	00222606020128140301	824	00730614320138140301	867	00145031520128140301
782	00222423920128140301	825	00686530920138140301	868	00144867620128140301
783	00210178120128140301	826	00057639720148140301	869	00141645620128140301
784	00205977620128140301	827	00680919720138140301	870	00094869520128140301
785	00843394120138140301	828	00680252020138140301	871	00091880620128140301
786	00547328020138140301	829	00680130620138140301	872	00067353820128140301
787	00546886120138140301	830	00674553420138140301	873	00592187920118140301
788	00546582620138140301	831	00708599320138140301	874	00571298320118140301
789	00054824420148140301	832	00793620620138140301	875	00569557420118140301
790	00632133220138140301	833	00682833020138140301	876	00568950420118140301
791	00882246320138140301	834	00682192020138140301	877	00545454320118140301
792	00700839320138140301	835	00692160320138140301	878	00542137620118140301
793	00549544820138140301	836	00020857420148140301	879	00509841120118140301
794	00824618120138140301	837	00684219420138140301	880	00255014220128140301
795	00663026320138140301	838	00515984520138140301	881	00223861320128140301
796	00656435420138140301	839	00515967520138140301	882	00508100220118140301
797	00672466520138140301	840	00045115920148140301	883	00502462320118140301

798	00672422820138140301	841	00574557220138140301	884	00502124820118140301
799	00671253720138140301	842	00675445720138140301	885	00494217920118140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
800	00623992020138140301	843	00155505320148140301	886	00492831520118140301
801	00622571620138140301	844	00694351620138140301	887	00490918220118140301
802	00860135420138140301	845	00565489720138140301	888	00486145920118140301
803	00517993720138140301	846	00564268420138140301	889	00486102220118140301
804	00484753920138140301	847	00563895720138140301	890	00475700520118140301
805	00870761720138140301	848	00441363720138140301	891	00471300920118140301
892	00462459220118140301	935	00053655420088140301	978	00061562120108140301
893	00458240520118140301	936	00123866320088140301	979	00161422520098140301
894	00457703920118140301	937	00148591720088140301	980	00359407220098140301
895	00456933020118140301	938	00151283020088140301	981	00338599820098140301
896	00455816120118140301	939	00038993320098140301	982	00519937120128140301
897	00455711720118140301	940	00053638520098140301	983	00524709420128140301
898	00453182920118140301	941	00087350620098140301	984	00518759520128140301
899	00438347620118140301	942	00188658720098140301	985	00552735020128140301
900	00437325420118140301	943	00442503820098140301	986	00638017320128140301
901	00432163420118140301	944	00455085320098140301	987	00648842720128140301
902	00425174320118140301	945	00532181220098140301	988	00643291020128140301
903	00421424220118140301	946	00539018920098140301	989	00254101520138140301
904	00414062420118140301	947	00585730920098140301	990	00456753820138140301
905	00337296920098140301	948	00596343920098140301	991	00461620820138140301
906	00207611620098140301	949	00609838420098140301	992	00400762120138140301
907	00191055120098140301	950	00628116220098140301	993	00395245620138140301
908	00128765920098140301	951	00071975420108140301	994	00396163420138140301
909	00123668720098140301	952	00149879820108140301	995	00390075120138140301
910	00167803620098140301	953	00149955820108140301	996	00391131320138140301
911	00077393920098140301	954	00359808720108140301	997	00443988420138140301
912	00076138720098140301	955	00454183920108140301	998	00349257420138140301
913	00071336220098140301	956	00476427420108140301	999	00502664320138140301
914	00071193520098140301	957	00005028520118140301	1000	00831572020138140301
915	00045098720098140301	958	00208519320118140301	1001	00621264120138140301
916	00039687620098140301	959	00267835220118140301	1002	00662272420138140301
917	00029597720098140301	960	00406857220118140301	1003	00824704320138140301
918	00026953920098140301	961	00407151020118140301	1004	00550038920138140301
919	00405042620088140301	962	00421822420118140301	1005	00551078120138140301
920	00137636520088140301	963	00441136220118140301	1006	00881978020138140301
921	00118236520088140301	964	00491628420118140301	1007	00495891320138140301
922	00100396120088140301	965	00522191320118140301	1008	00544971620138140301
923	00154373720088140301	966	00539305320118140301	1009	00547033020138140301
924	00151520720088140301	967	00543661220118140301	1010	00501893420138140301
925	00146518720088140301	968	00586454120118140301	1011	00025992720148140301

926	00145729420088140301	969	00083072920128140301	1012	00573595720138140301
927	00049499720088140301	970	00210922320128140301	1013	00682989620138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
928	00030971620028140301	971	00219254120128140301	1014	00867401320138140301
929	00304138820018140301	972	00219886620128140301	1015	00726110320138140301
930	00236579120008140301	973	00279800820128140301	1016	00843048120138140301
931	00331774220018140301	974	00318428420128140301	1017	00727236920138140301
932	00119260620028140301	975	00158208320098140301	1018	00680000720138140301
933	00049404520088140301	976	00440171320128140301	1019	00680226520138140301
934	00050450520088140301	977	00447715220098140301	1020	00720740720138140301
1021	00575041620138140301	1064	00725937920138140301	1107	00068099220128140301
1022	00575388820138140301	1065	00725954920138140301	1108	00589529220118140301
1023	00576306620138140301	1066	00725971920138140301	1109	00426230520118140301
1024	00497043420138140301	1067	00789966420138140301	1110	00631934120138140301
1025	00496818820138140301	1068	00789983420138140301	1111	00871861620138140301
1026	00576583420138140301	1069	00790000420138140301	1112	00390049620138140301
1027	00577821720138140301	1070	00790027120138140301	1113	00041784420138140301
1028	00578255120138140301	1071	00790044120138140301	1114	00326505820018140301
1029	00480042320138140301	1072	00790087820138140301	1115	00263841820148140301
1030	00275646920148140301	1073	00790121820138140301	1116	00644287720128140301
1031	00275863020148140301	1074	00790157020138140301	1117	00633357920128140301
1032	00259762720148140301	1075	00790174020138140301	1118	00406214420098140301
1033	00259988520148140301	1076	00790217720138140301	1119	00300327420128140301
1034	00180459220088140301	1077	00790234720138140301	1120	00881821420138140301
1035	00636361120098140301	1078	00790251720138140301	1121	00576470520138140301
1036	00073144920138140301	1079	00790278420138140301	1122	00709196620138140301
1037	00073188620138140301	1080	00790295420138140301	1123	00560137120138140301
1038	00073205620138140301	1081	00726015620138140301	1124	00672146020138140301
1039	00073396220138140301	1082	00726032620138140301	1125	00675368020138140301
1040	00073379220138140301	1083	00726059320138140301	1126	00545067520138140301
1041	00072885120138140301	1084	00726076320138140301	1127	00664585120138140301
1042	00072902120138140301	1085	00726093320138140301	1128	00695088520138140301
1043	00072928820138140301	1086	00726154020138140301	1129	00677559320138140301
1044	00072945820138140301	1087	00726171020138140301	1130	00731445920138140301
1045	00072962820138140301	1088	00726197720138140301	1131	00442472120138140301
1046	00086031720138140301	1089	00726214720138140301	1132	00400658920138140301
1047	00086058420138140301	1090	00726258420138140301	1133	00400598220138140301
1048	00026685920148140301	1091	00726275420138140301	1134	00168891820128140301
1049	00725712120138140301	1092	00726292420138140301	1135	00149916720128140301
1050	00725738820138140301	1093	00726231720138140301	1136	00148825320128140301
1051	00725755820138140301	1094	00065951520088140301	1137	00119543220128140301
1052	00725772820138140301	1095	00081644020128140301	1138	00431719320128140301
1053	00725799520138140301	1096	00177444520088140301	1139	00431857720128140301

1054	00725998620138140301	1097	00146375220038140301	1140	00426704220128140301
1055	00725634420138140301	1098	00141762920038140301	1141	00493992120118140301
1056	00725651420138140301	1099	00036863120098140301	1142	00492797520118140301
1057	00725678120138140301	1100	00055628120108140301	1143	00457609220118140301
1058	00725695120138140301	1101	00420507720098140301	1144	00421761720118140301
1059	00725816520138140301	1102	00403028720098140301	1145	00412442920118140301
1060	00725833520138140301	1103	00378293620098140301	1146	00411334520118140301
1061	00725877220138140301	1104	00208177420128140301	1147	00577390820098140301
1062	00725894220138140301	1105	00207172220128140301	1148	00536004220098140301
1063	00725911220138140301	1106	00161686620128140301	1149	00123720220118140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
1193	00302625320118140301				
1194	00027439020098140301				
1195	00016305020108140301				
1196	00183378720088140301				
1197	00192133820118140301				
1198	00601355620098140301				
1199	00544200720138140301				
1200	00056175520088140301				
1201	00570512120138140301				
1202	00868597120138140301				
1203	00460059020098140301				
1204	00059551420088140301				

APÊNDICE B – LISTAGEM DOS PROCESSOS COMPONENTES DA AMOSTRA ESTUDADA

#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
1	00066664820088140301	30	00550055920138140301	59	00833166020138140301
2	00070031220088140301	31	00573352920138140301	60	00497563020138140301
3	00083915620088140301	32	00401126320138140301	61	00502196920138140301
4	00136514320088140301	33	00401775820138140301	62	00578670320138140301
5	00255634120088140301	34	00516521120138140301	63	00653915120138140301
6	00273750220088140301	35	00552456220098140301	64	00516625520138140301
7	00317200520088140301	36	00208506420128140301	65	00817499120138140301
8	00400867920088140301	37	00272139620148140301	66	00306418620098140301
9	00431299320088140301	38	00567963420118140301	67	00306656320098140301
10	00007553920098140301	39	00633086220138140301	68	00866804020138140301
11	00029122120098140301	40	00368158220128140301	69	00866847720138140301
12	00034732920098140301	41	00458993820098140301	70	00811314920138140301
13	00040705120098140301	42	00553055320098140301	71	00060981920148140301
14	00087055920098140301	43	00337049720098140301	72	00727790520138140301
15	00137914320098140301	44	00425215020098140301	73	00681863020138140301
16	00342042220098140301	45	00640510920128140301	74	00559808120138140301
17	00400803320098140301	46	00205142620138140301	75	00573457320138140301
18	00439327620098140301	47	00335348420138140301	76	00723971220138140301
19	00531477620098140301	48	00402399820138140301	77	00792772020138140301
20	00549260820098140301	49	00414541220138140301	78	00795838620138140301
21	00602211420098140301	50	00417469420138140301	79	00575709320138140301
22	00612710220098140301	51	00456399320138140301	80	00577683320138140301
23	00636589520098140301	52	00456632420138140301	81	00480969820138140301
24	00107266320108140301	53	00437674320138140301	82	00570130920138140301
25	00379703120108140301	54	00564371620138140301	83	00571612020138140301
26	00480316920108140301	55	00504231620138140301	84	00572452120138140301
27	00490996420108140301	56	00502569620138140301	85	00511264420138140301
28	00236715820118140301	57	00565498220138140301	86	00611235120138140301
29	00447415120118140301	58	00565636620138140301	87	00613149620138140301
#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO	#	NÚM. DO PROCESSO
88	00451823220118140301	103	00517916020138140301	118	00280124220148140301
89	00459132820118140301	104	00061865720148140301	119	00265886220148140301
90	00461644620118140301	105	00695097020138140301	120	00073742120098140301
91	00467542320118140301	106	00655872120138140301	121	00458361920118140301
92	00485435720118140301	107	00662835720138140301	122	00718792220138140301
93	00500739620118140301	108	00813705320138140301	123	00640529120128140301
94	00510213820118140301	109	00582187320138140301	124	00190420420018140301
95	00521152120118140301	110	00582845320138140301	125	00119329420038140301
96	00567963420118140301	111	00485481120138140301	126	00656590820138140301

