
**PODER JUDICIÁRIO EM NÚMEROS E O IMPASSE DAS EXECUÇÕES FISCAIS
NO BRASIL¹**

***JUDICIARY POWER IN NUMBERS AND THE DEAD-LOCK OF THE TAX
ENFORCEMENT JUCIAL ACTIONS***

Marcelo Guerra Martins

Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (1993). Mestre em Direito Civil pela Universidade de São Paulo (2000). Doutor em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo (2010). Professor da Graduação e do Mestrado em Direito do Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas (São Paulo, Brasil), onde coordena o grupo de pesquisa Análise Econômica do Direito na Sociedade da Informação. Juiz Federal em São Paulo. Foi Juiz Auxiliar e Instrutor no Supremo Tribunal Federal (2009 a 2012). São Paulo/SP. E-mail: marcelo.martins@fmu.br

Ana Elizabeth Lapa Wanderley Cavalcanti

Mestre e Doutora em Direito Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo/SP. E-mail: ana.cavalcanti@fmu.br

RESUMO: o presente artigo aborda as estatísticas processuais relativas às execuções fiscais. Dos 80,1 milhões de processos em trâmite em 2018 no Brasil, 31,4 milhões eram execuções fiscais. A partir dessa conjuntura, o texto elenca possíveis causas que, em seu conjunto, contribuem para tal situação alarmante. Os principais temas tratados são: Sociedade da Informação e seus reflexos no âmbito jurídico; estatísticas judiciais com ênfase nas execuções fiscais; causas que levam esse tipo de ação judicial a representar um

¹ Artigo recebido em 11/06/2019 e aprovado em 26/12/2019.

grande impasse para a operação do sistema judicial. O texto apresenta abordagem de índole qualitativa, sendo as conclusões obtidas pelo método indutivo.

PALAVRAS CHAVE: Poder Judiciário; Estatísticas; Execuções Fiscais; Ineficiência; Sociedade da Informação.

ABSTRACT: this article deals with procedural statistics on tax foreclosures. Of the 80.1 million cases in process in 2018 in Brazil, 31.4 million were foreclosures. From this juncture, the text lists possible causes that together contribute to this alarming situation. The main topics covered are: Information Society and its reflexes in the legal scope; judicial statistics with emphasis on tax foreclosures; causes that lead to this type of legal action to represent a great impasse for the operation of the judicial system. The text presents an approach of qualitative nature, being the conclusions obtained by the inductive method.

KEY WORDS: Judicial Power; Statistics; Tax Foreclosures; Inefficiency; Information Society.

INTRODUÇÃO

O presente artigo, fruto de pesquisa levada a efeito perante programa de mestrado *stricto sensu* em direito, trata inicialmente das estatísticas processuais relativas às execuções fiscais, tendo como principal fonte de dados os relatórios Justiça em Números anualmente publicados pelo Conselho Nacional de Justiça.

Partimos do pressuposto de que os números, de um modo geral, além de poderem retratar determinadas conjunturas, funcionam como ferramentas valiosas para buscar as possíveis explicações para certos acontecimentos, principalmente quando a análise envolver algum tipo de comportamento estratégico de pessoas ou grupos, como no presente caso.

Levando em conta que um Poder Judiciário independente, imparcial e, sobretudo, célere é essencial à concretização do Estado Democrático de Direito, pensamos ser

relevante averiguar qual o seu tamanho no Brasil, sendo que, para fins da pesquisa realizada, a preocupação centrou-se no número de casos em andamento, na medida em que essa variável influi no quesito celeridade processual, dependendo da relação número de processos por juiz.

Nesse primeiro momento, optou-se por deixar os demais quesitos (independência e imparcialidade) para momento posterior, dado que envolvem maior complexidade no que se refere à interpretação dos resultados. Daí o intuito de inicialmente apresentar somente os números do Poder Judiciário e, em momento posterior, com base no panorama que surgisse, ir adiante e examinar os demais quesitos acima citados.

Verificou-se que as execuções fiscais, nos níveis federal, estadual e municipal, correspondem a 39,2 % de todas as ações em curso perante o Poder Judiciário brasileiro. Assim, de 80,1 milhões de processos em trâmite, 31,4 milhões são execuções fiscais. Tal circunstância gerou imediata curiosidade no que tange às causas ou motivos que expliquem essa situação. A diferença em relação às demais ações é muito grande. Nenhuma outra modalidade processual apresentou tal protagonismo em termos numéricos.

Assim, a pesquisa voltou-se para a averiguação dos motivos de existirem tantas execuções fiscais, socorrendo-nos de alguns ensinamentos relativos à Análise Econômica do Direito que, nesse caso, se encaixaram muito bem em termos de explicações razoáveis para o fenômeno.

Em termos de estrutura, o texto se apresenta da seguinte maneira: no capítulo 1 são apresentadas as características da chamada Sociedade da Informação, período histórico vivido pela humanidade em que ideias, informações e conhecimento circulam a velocidades crescentes e custos em decréscimo, gerando inegáveis reflexos no âmbito jurídico. O capítulo 2 retrata o panorama numérico das execuções fiscais no Brasil, bem como a enorme ineficiência do sistema de recuperar os créditos inscritos em dívida ativa. O capítulo 3 se revela numa exposição teórica acerca dos motivos (ou fatores) que influenciam na decisão de alguém cumprir ou não as obrigações fiscais. Por fim, no capítulo 4 é demonstrada a existência do que denominamos de “círculo vicioso das execuções fiscais”, conjuntura que vem crescentemente deteriorando a capacidade de o sistema alcançar seu principal objetivo: a satisfação do direito do credor.

Quanto à metodologia, o presente texto se apresenta como um estudo teórico (revisão bibliográfica, de legislação e dados estatísticos), com abordagem de índole qualitativa, sendo as conclusões obtidas pelo método da indução, ficando advertido não ser intenção dos autores firmar certezas ou palavras finais, muito pelo contrário, todas as críticas são muito bem-vindas.

2 O AMBIENTE JURÍDICO NA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO

A humanidade vive um momento histórico denominado de Sociedade da Informação, que tem como primeira característica o fato de informações, ideias e conhecimento circularem ao redor do mundo a velocidades cada vez expressivas e a custos em decréscimo. Aliás, nota-se que a massa informativa global há certo tempo cruza fronteiras nacionais e não raramente deixa governos autoritários em más situações, como, por exemplo, foi o caso da denominada Primavera Árabe que chegou a apelar do poder alguns notórios ditadores.

Além disso, a Sociedade da Informação se caracteriza por ser um período da organização humana em que bens imateriais ligados à tecnologia e ao conhecimento em geral (*v.g.* patentes e segredos industriais) passaram a ostentar valor econômico superior aos bens materiais produzidos com base nos primeiros. Segundo Paulo Hamilton Siqueira Júnior:

Na era agrícola, a terra se configurava como o fator primordial da geração de riquezas. Na era industrial a riqueza surge da máquina a vapor e da eletricidade. Na era do conhecimento, a informação e o conhecimento são os atores centrais da produção econômica².

Aliás, há quase quarenta anos, Alvin Toffler já verificara que “a informação tornou-se talvez o negócio mais importante e o que mais cresce no mundo”³. E assim vem ocorrendo até hoje. Tanto é assim que, segundo Roberto Senise Lisboa, atualmente “os

² Habeas data: remédio jurídico da sociedade da informação. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **O direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 255.

³ **A terceira onda**. 18. ed., São Paulo: Record. 1980, p. 162.

ativos do conhecimento, isto é, o capital intelectual, passaram a ser mais importantes para as empresas que os ativos financeiros e físicos”⁴.

A fixação dessa nova conjuntura não seria possível sem o notável avanço da capacidade de processamento computacional eletrônico das últimas décadas, muito menos sem a popularização da *internet* a partir da segunda metade da década de 1990, quando milhões (quicá bilhões) de pessoas passaram a se conectar.

A *internet*, segundo Manuel Castells⁵, inegavelmente se mostra como “um meio de comunicação que permite, pela primeira vez, a comunicação de muitos com muitos, num momento escolhido, em escala global”, por isso sendo possível falar numa era global que “não está à nossa frente, já estamos nela”⁶.

Nessa mesma linha, Irineu Francisco Barreto Júnior⁷, afirma que houve uma revolução que faz com que sejam dissolvidas “as fronteiras entre telecomunicações, meios de comunicação de massa e informática”. De fato, em poucas décadas ocorreram mudanças significativas tanto na forma quanto na velocidade da aquisição e transmissão de ideias, informações e conhecimento, notadamente porque a estrutura de redes interligadas e não hierarquizadas próprias da *internet* incrementou um ambiente virtual de ampla e quase irrestrita liberdade, com os prós e contras que isso implica. Em suma, Takeo Takashi afirma que a:

sociedade da informação não é um modismo. Representa uma profunda mudança na organização da sociedade e da economia, havendo quem a considere um novo paradigma técnico-econômico. É um fenômeno global, com elevado potencial transformador das atividades sociais e econômicas, uma vez que a estrutura e a dinâmica dessas atividades inevitavelmente serão, em alguma medida, afetadas pela infra-estrutura de informações disponível. É também acentuada sua dimensão político-econômica, decorrente da contribuição da infra-estrutura de informações para que as regiões sejam mais ou menos atraentes em relação aos negócios e empreendimentos. Sua importância assemelha-se à de uma boa estrada de rodagem para o sucesso econômico das localidades. Tem ainda marcante dimensão social, em virtude do seu elevado potencial de promover a

⁴ O consumidor na sociedade da informação. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **O direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 121. No mesmo sentido, Paula Andrea Forgioni acentua que “a propriedade intelectual é o maior produto de exportação dos Estados Unidos” (**Fundamentos do antitruste**. 8. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 313).

⁵ **A galáxia da internet**. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Zahar, 2003, p. 08.

⁶ MATTELART, Armand. **The information society**. Trad. p/ ingles Susan G Taponier e James A. Cohen. London: SAGE Publications, 2003, p. 91. No original: “The global age is not ahead of us; we are already in it”.

⁷ Atualidade do conceito de sociedade da informação para a pesquisa jurídica. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **O direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 62.

integração, ao reduzir as distâncias entre pessoas e aumentar o seu nível de informação⁸.

Como não poderia deixar de ser, tudo o que se refere ao ambiente jurídico acaba sendo afetado por essa novel e altamente dinâmica conjuntura. Primeiramente, cabe destacar o fato das pessoas, de um modo geral, terem acesso às mais variadas informações de modo mais facilitado, incluindo-se, obviamente, o universo jurídico.

Nessa linha, não é raro que pessoas não graduadas em direito, pesquisem *sponte propria* possíveis soluções para problemas de índole normativa. Ainda que isso, guardadas das devidas proporções, equivalha à automedicação na medicina (ou seja, não é um caminho recomendável), é fato inegável que ocorre com enorme frequência. Aliás, isso gera reflexos no sistema judiciário, principalmente nos chamados Juizados Especiais cuja competência é para julgar causas de menor valor e baixa complexidade. É que nos Juizados não se requer o auxílio de um advogado⁹, o que permite o ajuizamento de ações sem grande densidade jurídica.

Prosseguindo, a utilização massiva das redes eletrônicas trouxe problemas relativos à proteção do direito à imagem e à privacidade, sendo necessária a edição de instrumentos legais que confirmem proteção aos usuários das redes. Daí, no Brasil, houve o surgimento do Marco Civil da Internet (Lei 12.965, de 13 de abril de 2014) e da Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709, de 14 de agosto de 2018), o que certamente constituirá, em futuro próximo, em novos ramos do direito (Direito da Internet, Direito Eletrônico, Direito Digital, Direito da Informática, etc.).

Esse fenômeno não ocorre apenas no Brasil. Assim, por exemplo, no âmbito da União Europeia, cabe destacar a Diretiva de Proteção de Dados Pessoais de 1995 95/46/CE, seguida pelo *General Data Protection Regulation*, em vigor desde 25 de maio de 2018¹⁰.

⁸ TAKAHASHI, Takeo. **Sociedade da informação no Brasil: livro verde**. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000, p. 31. Disponível em: <<https://www.governoeletronico.gov.br/documentos-e-arquivos/livroverde.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

⁹ Vide art. 9º da Lei 9.099/95 (aplicável à Justiça Comum) e art. 10 da Lei 10.259/2001 (aplicável à Justiça Federal).

¹⁰ MENDES, Laura Schertel. **Privacidade e proteção de dados e defesa do consumidor**: linhas gerais de um novo direito fundamental. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 42-55.

Nota-se também que a utilização do papel no âmbito da Administração Pública vem se tornando evento raro, dado que os procedimentos cada vez mais são levados a efeito na forma eletrônica. Aliás, no dia 30 de novembro de 2017, após 155 anos, a União publicou o último Diário Oficial em papel. Com tiragem média de 90.000 cópias, estima-se que por volta de 11.000 árvores serão poupadas¹¹.

O mesmo vem ocorrendo em relação ao processo judicial, com a implantação dos processos eletrônicos, cuja eficiência, ao menos teoricamente, deveria ter sido robustecida nos casos repetitivos ou de processamento padronizado em grandes quantidades, justamente o que ocorre com as execuções fiscais.

2 O CENÁRIO DAS EXECUÇÕES FISCAIS NO BRASIL: INEFICIÊNCIA

As execuções fiscais são o procedimento judicial para a cobrança de créditos (tributários e não tributários) inscritos na Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e respectivas autarquias. É o que preceitua o art. 1º da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.

A ideia era agilizar o processamento de tais ações, uma vez que seu objetivo é a recuperação de créditos públicos devidos ao erário. Com efeito, dentro desse espírito modernizador, o art. 6º, §2º, permite que a petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa se constituam num único documento confeccionado de modo eletrônico, uma notável inovação há quase 40 anos quando a informática ainda dava os primeiros passos.

Porém, conforme aponta o relatório **Justiça em números 2018**, publicado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, ao final de 2017 o Poder Judiciário contava com um acervo de 80,1 milhões de processos pendentes de baixa, sendo 53% (ou seja, mais da metade desses processos) referentes a execuções (de todas as espécies). Ocorre que 74% dessas execuções são justamente as execuções fiscais.

Fazendo-se os cálculos, conclui-se que dos 80,1 milhões de processos pendentes em andamento, considerando todas as “justiças” brasileiras, nada menos do que 31,4

¹¹ MARTORELLI, Catarina. Diário Oficial da União publica última edição em papel nesta quinta. **G1**, 30/11/2017.

milhões são execuções fiscais, considerando o âmbito federal, estadual e municipal. O relatório em foco ainda dá conta de que:

Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes, e congestionamento de 92% em 2017 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes nesse Relatório¹².

Não bastasse a presença de um número tão expressivo de execuções fiscais (mais de 1/3 de todos os processos em curso no país), nota-se que a eficiência (ou a baixa do processo pela satisfação do crédito) é extremamente pequena. Nessa linha, no ano de 2018, a taxa de congestionamento foi 91,7%, isso é, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano anterior (2017), apenas 8 foram baixados¹³. Nota-se, ainda, que a situação vem piorando ano a ano, com o aumento de casos pendentes. Com efeito:

A série histórica dos processos de execução fiscal, apresentada na Figura 102, mostra crescimento gradativo na quantidade de casos pendentes, ano a ano, desde 2009. Os casos novos, após decréscimo em 2015, subiram em 2016 e 2017, em 12,9% e 7,4%, respectivamente¹⁴.

Em termos de duração do processo, o **Justiça em números 2018** aponta que o “tempo de giro do acervo desses processos é de 11 anos, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente”.

O problema é que certamente o Judiciário não parará de receber novas execuções fiscais, o que mostra a dimensão do entrave. Aliás, a tendência é justamente um aumento constante no ajuizamento desse tipo de procedimento, tudo a depender dos incentivos dados aos devedores pelo ambiente institucional, conforme será melhor analisado a frente.

A baixa eficiência das execuções fiscais também é confirmada por outros estudos. Nessa linha, segundo Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva¹⁵, ao final de 2015 havia 1,5 trilhões de reais inscritos na Dívida Ativa da União, sendo que sequer 1% desse montante foi recuperado naquele ano, nos termos da tabela abaixo:

¹² BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2018**. Brasília, 2018, p. 121.

¹³ Idem, p. 125. O relatório ainda informa que a “A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (94%), seguida da Justiça Estadual (91%) e da Justiça do Trabalho (87%). A menor é a da Justiça Eleitoral (74%)”.

¹⁴ Ibidem, p. 125.

¹⁵ **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. Brasília: Consultoria Legislativo, jul. de 2016, p. 06.

	2012	2013	2014	2015
Arrecadado	19,21 bi	19,40 bi	11,45 bi	14 bi
Estoque	1,14 trilhão	1,25 trilhão	1,38 trilhão	1,50 trilhão
% do estoque	1,675%	1,548%	0,824%	0,928%

Na tabela abaixo constam os dados para os exercícios de 2016, 2017 e 2018, fornecidos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional¹⁶.

	2016	2017	2018	2019
Arrecadado	19,21 bi	26,10 bi	23,88 bilhões	XXX
Estoque	1,84 trilhão	2,00 trilhões	2,19 trilhões	XXX
% do estoque	1,675%	1,30%	1,05%	XXX

No Estado de São Paulo, por exemplo, a eficiência das execuções fiscais é igualmente baixa. Segundo Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva¹⁷, em 2014, a taxa de recuperação de créditos foi de meros 0,2% do total. É razoável supor que situações assemelhadas ocorram nos demais Estados, principalmente se for considerado o número de execuções fiscais ajuizadas no Brasil frente às demais ações e as elevadas taxas de congestionamento.

Efetivamente, não há como não se impressionar negativamente com o cenário ora exposto. Em suma, considerando a conjuntura acima, é possível afirmar que as execuções fiscais representam um enorme impasse atualmente vivido pelos diversos órgãos fazendários e pelo próprio Poder Judiciário, impasse esse de muito difícil superação.

3 FATORES DA DECISÃO DE CUMPRIR (OU NÃO) A OBRIGAÇÃO FISCAL

A partir do uso da racionalidade, o ser humano, salvo raras exceções, procura tomar atitudes e posicionamentos que, em tese, possam maximizar se seus interesses e preferências. Destarte, como ser capaz de observar a realidade, mesmo que de forma imperfeita, o ser humano reage a incentivos ofertados pelo ambiente institucional para agir desta ou daquela maneira.

¹⁶ **PGFN em números – dados de 2016**. Brasília, 2017, p. 10-11; **PGFN em números – dados de 2017**. Brasília, 2018, p. 12 e 15 e **PGFN em números – dados de 2018**. Brasília, 2019, p. 07 e 10.

¹⁷ Ob. cit., p. 08.

Nessa banda, há mais de duzentos anos, Jeremy Benthan¹⁸ afirmava que o ser humano sempre está às voltas e sob o domínio da dor e do prazer, elementos estes que “nos governam em tudo o que fazemos, em tudo o que dizemos, em tudo o que pensamos, sendo que qualquer tentativa que façamos para sacudir este senhorio outra coisa não faz senão demonstrá-lo e confirmá-lo”.

Referidos incentivos podem ter origem tanto em normas jurídicas (*v.g.* a previsão de uma penalidade para o motorista que atravessar o semáforo vermelho) quanto em sociais (*v.g.* desaprovação para quem eventualmente trajar roupa esporte em evento de gala).

É bem sabida a resistência que as pessoas normalmente têm em relação ao pagamento dos tributos. Segundo Alexandra Pezzi¹⁹, isso “se explica pelo fato de que raramente na história humana a tributação se mostrou justa”. Com efeito, é de se notar, segundo Aliomar Baleeiro²⁰, que “inúmeras convulsões políticas refletiram a controvérsia em torno do sentimento de repulsa a impostos reputados injustos por um grupo social em certo momento”. No caso do Brasil, infelizmente, segundo retrata João Paulo M. Peixoto²¹: “É notório que o Estado brasileiro está longe de satisfazer às legítimas expectativas da sociedade no que diz respeito a três de suas funções clássicas: educação básica, saúde e segurança pública”.

Dessa forma, conforme adverte Ricardo Mariz de Oliveira²²: “O desejo do homem, nunca satisfeito ou superado, de ganhar sempre mais, leva-o a buscar todas as formas possíveis para evitar o pagamento de tributos que possam ser por ele devidos”. Não obstante toda essa resistência, seja justa ou não, é inegável que o Estado não pode sobreviver sem uma arrecadação que garanta a continuidade das diversas atividades governamentais. Do contrário, num ambiente anárquico e desprovido de ordem e segurança, a própria sociedade civil pode convulsionar.

¹⁸ Uma introdução aos princípios da moral e da legislação. **Os pensadores**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, vol. XXXIV, 1974, p. 09.

¹⁹ **Dignidade da pessoa humana**: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito. Curitiba: Juruá, 2008, p. 73.

²⁰ **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 284.

²¹ Notas sobre a reforma do estado e reforma tributária. In: MORHY, Lauro (org.). **Reforma tributária em questão**. Brasília: UNB, 2003, p. 102.

²² Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**, 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439.

Portanto, se se quiser desestimular o inadimplemento fiscal, é fundamental que o ambiente institucional seja engendrado de tal maneira que, efetivamente, induza a observância da legislação, de modo a permitir que o credor (no caso, a Fazenda Pública) consiga receber seus créditos em prazo razoável.

Melhor explicando, entendemos que a decisão do contribuinte pagar ou não sua obrigação depende de quatro circunstâncias que agem de modo interdependente, a saber: 1) o montante do tributo a ser quitado; 2) a gravidade das sanções aplicáveis em caso de não pagamento; 3) a probabilidade de o credor receber seu crédito (principal), mais as sanções previstas (multa e juros) em caso de inadimplemento; 4) o tempo necessário para que a satisfação do crédito ocorra judicialmente.

1) montante do tributo a ser quitado: em regra, a resistência do contribuinte aumenta na medida do valor devido, sendo certo que pequenas dívidas usualmente são pagas sem maiores contestações, uma vez que, em tais casos, o devedor prefere liquidar o crédito a correr o risco de ter o nome incluído em cadastros informativos de inadimplência, como, por exemplo, o CADIN, a SERASA, o SCPC. Por outro lado, em se tratando de dívidas com valores substanciais, é até presumível que a resistência (ou o desprazer) ao pagamento seja mais acentuada por parte do sujeito passivo;

2) gravidade das sanções aplicáveis em caso de não pagamento: certamente irão pesar na decisão de não pagar alguma obrigação (seja tributária ou não) as multas e os juros aplicáveis em caso de inadimplemento. Com efeito, sob pena de não gerar efeito intimidador da atitude ilícita, não pode a sanção ser demasiadamente branda ou mesmo irrisória.

Nesse sentido, por exemplo, no âmbito federal, conforme o art. 44, I, da Lei 9.430/96, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada uma multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não pagos devidamente. Aliás, dependendo do caso, a própria multa pode ser duplicada, a teor dos parágrafos 1º e 2º do art. 44 em foco.

Os juros (incluindo a correção monetária) são tomados pela variação da taxa SELIC, a teor do art. 84, I, da Lei 8.981/95, com as alterações instituídas pelo art. 13 da Lei 9065/95 (algo em torno de 6 a 7% ao ano). E, caso o devedor não quite sua dívida

antes do ajuizamento da execução fiscal, ficará sujeito ainda a um encargo de 20% sobre o total do débito, nos termos do art. 1º do Decreto-lei 1.025/69.

Ora, é de se convir que os patamares acima são relativamente severos, na medida em que, ao menos teoricamente, a não quitação da obrigação no prazo legalmente previsto, pode mais que dobrar o valor da dívida, dependendo do tempo decorrido;

3) probabilidade de o credor receber seu crédito (principal), mais as sanções previstas (multa e juros) em caso de inadimplemento. Essa circunstância está diretamente ligada ao nível de êxito da Fazenda Pública na qualidade de credora, sendo um elemento essencial ao bom funcionamento de todo o sistema. Ainda que a legislação preveja elevadas multas e juros aos inadimplentes, isso de nada adiantará em termos de dissuasão de comportamentos em desconformidade com a lei se apenas em poucos casos o credor conseguir receber aquilo que lhe é devido.

É fato que a indução a um comportamento conforme a lei, na maioria das vezes, não ocorre somente por causa da previsão *in abstractu* das sanções aos faltosos. Se não houver uma clara perspectiva de a lei ser aplicada *in concreto*, ao menos no campo da tributação e obrigações estatais congêneres, o inadimplemento será uma prática recorrente.

É que, segundo fundamenta Jean Carlos Dias²³: “O cálculo do desestímulo, porém, somente é realmente eficaz quando a técnica de dissuasão aplicada é capaz de levar ao resultado esperado: a redução das expectativas econômicas de modo a eliminar o benefício esperado pelo agente”. No mesmo sentido, Robert Cooter e Thomas Ulen²⁴ enfatizam que “o criminoso racional calcula o valor esperado da apropriação indébita, que é igual ao ganho menos a pena, multiplicada pela probabilidade de ser pego e condenado”.

Infelizmente, conforme visto acima, a probabilidade de êxito da Fazenda Pública na execução fiscal é extremamente diminuta, o que, obviamente, acaba por emitir ao conjunto de contribuintes sinal de que a gravidade das sanções é mais teórica do que efetiva, o que pode fazer valer a pena descumprir a obrigação;

4) o tempo da cobrança judicial é outro fator de relevo a influenciar a decisão de adimplir a obrigação. Assim, tempos longos, permitem que o devedor oportunista engendre

²³ **Análise econômica do processo civil brasileiro**. São Paulo: Método, 2009, p. 30.

²⁴ **Direito & economia**. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 410.

mecanismos para esvaziar seu patrimônio, muitas vezes por meio de operações de difícil rastreamento, com vistas a neutralizar a cobrança. XXXX

No caso brasileiro, conforme visto acima, o “tempo de giro do acervo desses processos é de 11 anos”, antes de irem ao arquivo, o que denota a existência de uma morosidade no processamento que certamente é observada e, sobretudo, aproveitada pelo devedor mau- intencionado.

4 O CÍRCULO VICIOSO DAS EXECUÇÕES FISCAIS

O cenário de ineficiência das execuções contribui para a criação de um círculo vicioso que se auto alimenta, cujos componentes são, além da ineficiência propriamente dita, a lentidão processual e a constante oferta de parcelamentos de débitos vencidos sob condições bastante favoráveis aos faltosos.

Iniciando pela questão da ineficiência, conforme acima já afirmado, a probabilidade de o credor em recuperar judicialmente seu crédito é um elemento levado em conta pelo devedor para decidir se vai ou não cumprir a obrigação. De certo modo, isso se estabelece numa relação diretamente proporcional: quanto menor a eficiência, presumivelmente maior será o incentivo para inadimplir e vice-versa.

Portanto, sendo baixa a probabilidade de o credor fiscal receber seu crédito, ao menos a curto prazo e na maciça maioria das hipóteses, a tendência é que ocorra um aumento da inadimplência, o que, por sua vez, implica na necessidade de ajuizar mais execuções fiscais. Ocorre que, como visto, a capacidade de processamento dentro um tempo razoável de tamanho número de ações já foi há muito tempo ultrapassada. Tanto é que o tempo médio da execução fiscal, conforme acima visto, é de 11 anos, com a grande maioria dos feitos sendo remetida ao arquivo sem que bens penhoráveis tenham sido encontrados.

A lentidão do sistema, por sua vez, alimenta a ineficiência, uma vez que a demora excessiva no processamento das execuções, incluindo-se eventual período de tramitação em sede administrativa (anteriormente à inscrição do débito em Dívida Ativa), permite que muitos devedores tenham tempo suficiente para promover um esvaziamento patrimonial, tornando-se imunes à cobrança.

Outro expediente que contribui fortemente para ceifar a credibilidade do sistema das execuções fiscais são os constantes programas de parcelamento dos débitos sob condições bastante amigáveis aos contribuintes faltosos. Tais programas acabam sendo necessários justamente porque o sistema de cobrança judicial não gera resultado positivo.

Porém, se por um lado esses parcelamentos permitem majorar a arrecadação, a sua reiteração, contendo diversas facilidades/ descontos aos devedores, contribui para agravar a situação, na medida em que acaba tornando vantajoso deixar de cumprir certas obrigações no presente para fazê-lo no futuro sem consequências economicamente relevantes.

Nesse sentido, por exemplo, a Lei 9,964, de 10 de abril de 2000, instituiu o chamado REFIS que, em síntese, permitiu que as pessoas jurídicas consolidassem seus débitos tributários (salvo algumas exceções) vencidos até 29 de fevereiro de 2000, formando-se uma nova dívida com extinção da anterior. A forma de quitação consideravelmente favorável aos devedores, na medida em que as parcelas corresponderiam a uma diminuta parcela do faturamento bruto da empresa (inciso II do § 4º do art. 2º da Lei 9964). Ao contrário da taxa SELIC que ordinariamente corrige as dívidas fiscais federais (vide Leis 8.981/95 e 9.065/95), a única incidência seria a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, sabidamente inferior à SELIC.

Poucos anos depois, outro programa foi criado para o parcelamento dos débitos fiscais vencidos até 28 de fevereiro de 2003 (vide Lei 10,684, de 30 de maio de 2003), denominado de REFIS II ou PAES. Nesse programa, débitos de pessoas físicas puderam ser parcelados (o que não ocorria no REFIS). Porém, igualmente ao programa anterior, a forma de quitação das parcelas mensais foi bastante amigável. A quitação da dívida era facilitada ante o desconto de 50% das multas devidas e pela incidência da TJLP no lugar da SELIC (§§ 6º e 7º do art. 1º da Lei 10.684).

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

Posteriormente, a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, criou o denominado REFIS IV ou “Refis da Crise” (para as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008). Na mesma linha dos programas anteriores, várias vantagens foram oferecidas aos devedores. Aliás, o

§ 2º do art. 1º ofereceu um grande benefício ao permitir a consolidação dos débitos relativos a parcelamentos anteriores cancelados por falta de pagamento. Depois, o art. 17 da Lei 12.865, reabriu, até 31 de dezembro de 2013, o prazo para a adesão ao “Refis da Crise”.

Com efeito, diversas leis posteriores concederam a possibilidade de débitos fiscais federais serem parcelados sob condições atrativas, inclusive no que se refere à reinclusão de saldos remanescentes de programas anteriores inadimplidos e que, por esse motivo, tenham gerado a exclusão dos respectivos devedores (vide Leis nºs 12.996/2014; 13.043/2014; 13.494/2017; 13.496/2017 e Lei Complementar nº 162/2018). Nessa linha, por exemplo, o §1º do art. 1º da Lei 10.496/2017, estatui que o programa “abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos [...]”.

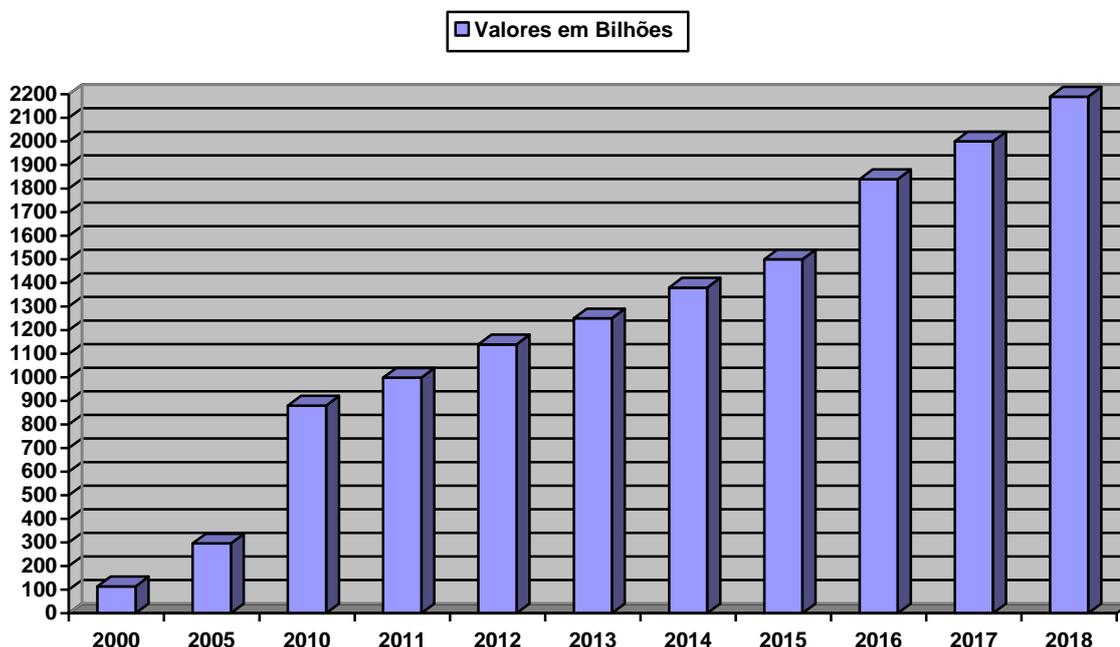
A reiteração de programas de parcelamento sob condições tão favoráveis aos devedores acaba por estimular o oportunismo de muitos contribuintes que, sabedores da baixa probabilidade de o credor obter sucesso na cobrança judicial por meio da execução fiscal, aguardam o melhor instante para iniciar a quitação de seus débitos, normalmente em prazo longo e a juros convidativos. A própria Secretaria da Receita Federal reconhece esse efeito. Assim, segundo Martha Bech²⁵:

[...] a Receita defende a posição técnica de que os parcelamentos têm um efeito perverso sobre a arrecadação. O argumento é que esses programas acabam estimulando a inadimplência dos contribuintes, que deixam de fazer o acerto regular de suas dívidas esperando pela próxima vantagem.

Com efeito, nota-se que nas últimas décadas (desde o REFIS I do ano 2000), houve um vertiginoso crescimento dos débitos fiscais federais inscritos em dívida ativa. Assim, enquanto no ano 2000 o volume inscrito era um pouco superior a 114 bilhões de reais, ao final de 2018 superou os 2.190 bilhões (ou 2,19 trilhões) de reais, conforme o gráfico abaixo²⁶:

²⁵ Novo Refis é o 31º programa de parcelamentos especiais em 17 anos. **O Globo**: economia, 31/05/2017.

²⁶ Fontes: MARTINS, Marcelo Guerra. Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal versus sua aplicação no campo das execuções fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, vol. 109, jan./dez. de 2014, p. 589 e, ainda: BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números – dados de 2016; PGFN em números – dados de 2017 e PGFN em números – dados de 2018.**



Contata-se que entre dezembro de 2000 e dezembro de 2018 a dívida ativa federal cresceu 1.921%, uma média de 106,7% ao ano, o que supera consideravelmente a variação da SELIC nesse período, que ficou em 815,80%²⁷. Como explicar tamanha diferença? É plausível considerar, pois, que as execuções fiscais adentraram numa espécie de círculo vicioso, ou seja, o sistema está inegavelmente assoberbado pelas mais de 30 milhões de execuções em curso, o que, por conseguinte, implica na generalizada lentidão do trâmite processual e baixos índices de êxito no recebimento dos créditos.

Tais circunstâncias, por sua vez, dada a necessidade de arrecadação, acabam forçando os diversos entes federativos a concederem periodicamente parcelamentos sob condições amigáveis de maneira a, ao menos em tese, incentivar que os faltosos paguem o que devem.

Ocorre que a reiterada oferta desses parcelamentos “amigáveis” acaba deixando inequívoca a frouxidão de todo o sistema de cobrança judicial, o que induz a um aumento ainda maior da inadimplência fiscal por parte de devedores oportunistas que, dentro de um

²⁷ BRASIL. Banco Central do Brasil. Calculadora do Cidadão. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/corrigirPelaSelic.do?method=corrigirPelaSelic>>. Acesso em: 11 mai. 2019.

sopesamento de custo e benefício, permanecem não cumprindo suas obrigações fiscais, repetindo-se o ciclo indefinidamente e com viés de piora.

CONCLUSÕES

A análise numérica, de um modo geral, é uma ferramenta útil para retratar e explicar determinados acontecimentos e conjunturas, notadamente quando a análise envolver algum tipo de comportamento estratégico de pessoas ou grupos, dado que as decisões de fazer ou deixar de fazer algo (o cumprimento de uma obrigação, por exemplo) usualmente são inspiradas por juízos racionais de custo benefício.

No que concerne ao Poder Judiciário brasileiro, constatou-se que atualmente encontram-se em tramitação 80,1 milhões de ações. As execuções fiscais, sem dúvida alguma, se sobressaem nesse conjunto, por representarem nada menos do que 39,2% do total, ou seja, 31,4 milhões de feitos judiciais, considerando o âmbito federal, estadual e municipal.

Não obstante tamanha representatividade no cômputo geral, o grau de eficiência nas execuções fiscais, quer dizer, o sucesso do credor (Fazenda Pública) receber o que lhe é devido é significativamente baixo. No âmbito federal, nos últimos anos, tem-se recuperado anualmente algo em torno de 1% do estoque de créditos acumulados. Nota-se que em dezembro de 2000 o estoque da dívida ativa federal era pouco superior a R\$ 100 bilhões, tendo atingido cifra superior a 2190 bilhões (ou 2,19 trilhões de reais) em dezembro de 2018, aumento de 1.921%, uma média de 106,7%.

O tempo de tramitação das execuções fiscais também é elevado, com uma média de 11 anos antes de irem ao arquivo. A baixa eficiência, aliada à lentidão processual, são circunstâncias observadas por devedores oportunistas para inadimplirem suas obrigações fiscais, na medida em que o sistema, na prática, é de baixa coercibilidade e, por isso, permite a muitos devedores engendram manobras que acabam por neutralizar as cobranças.

Por conseguinte, a baixa eficiência arrecadatória das execuções fiscais vem forçando diversos entes federativos a concederem periodicamente parcelamentos sob condições amigáveis de maneira a, ao menos em tese, incentivar que os faltosos paguem o

que devem. Não é raro que nesses programas especiais de pagamento haja perdão de multas e os juros sejam computados em patamares inferiores à SELIC. Igualmente tem sido concedida a possibilidade de se reincluir nos novos parcelamentos as dívidas oriundas de parcelamentos anteriormente inadimplidos.

A reiterada oferta desses parcelamentos “amigáveis” acaba funcionando como um sinal de frouxidão de todo o sistema de cobrança judicial, o que induz a um aumento ainda maior da inadimplência fiscal por parte de muitos contribuintes que, dentro de um juízo racional de custo e benefício, permanecem não cumprindo suas obrigações.

Criou-se, destarte, um círculo vicioso: 1) elevadíssimo número de execuções fiscais em curso no Poder Judiciário; 2) morosidade processual; 3) baixa eficiência em termos de resultados positivos para o credor; 4) concessão de parcelamentos “amigáveis” para a quitação das dívidas acumuladas que igualmente restam inadimplidos; 5) ajuizamento de mais execuções fiscais, e assim por diante.

A Secretaria da Receita Federal já reconheceu o esgotamento do potencial arrecadatório dos programas de parcelamentos de débitos fiscais quando são regularmente oferecidos a devedores contumazes, principalmente se for mais vantajoso aderir a esse tipo de programa do que pagar regularmente as obrigações fiscais. É o que vem ocorrendo há certo tempo no Brasil.

REFERÊNCIAS:

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

BARRETO JÚNIOR, Irineu Francisco. Atualidade do conceito de sociedade da informação para a pesquisa jurídica. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **O direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 61-77.

BECK, Martha. Novo Refis é o 31º programa de parcelamentos especiais em 17 anos. **O Globo**: economia, 31/05/2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/novo-refis-o-31-programa-de-parcelamentos-especiais-em-17-anos-21419078>>. Acesso em: 15 mai. 2019.

- BENTHAN, Jeremy. Uma introdução aos princípios da moral e da legislação. **Os pensadores**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, vol. XXXIV, 1974.
- BRASIL. Banco Central do Brasil. Calculadora do Cidadão. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/corrigirPelaSelic.do?method=corrigirPelaSelic>>. Acesso em: 11 mai. 2019.
- BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2019.
- BRASIL. Decreto-lei, de 21 de outubro de 1969. Declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1025.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 30 abr. 2019.
- BRASIL. Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9065.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de

- consulta e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n^{os} 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10259.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 12.865, de 09 de outubro de 2013. Altera os prazos previstos nas Leis n^o 11.941, de 27 de maio de 2009, e n^o 12.249, de 11 de junho de 2010. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 12.996, de 18 de junho de 2014. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em 08 mai. 2019.
- BRASIL. Lei 13.043, de 13 de novembro de 2014. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113043.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.

BRASIL. Lei 13.494, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa de Regularização de Débitos não Tributários (PRD) nas autarquias e fundações públicas federais e na Procuradoria-Geral Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113494.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.

BRASIL. Lei 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.

BRASIL, Lei n. 13.709, de 14 de agosto, de 2018. Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm>. Acesso em: 05 fev. 2019.

BRASIL, Lei Complementar 162, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp162.htm>. Acesso em: 08 mai. 2019.

BRASIL. Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm>. Acesso em: 01 mai. 2019.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números – dados de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf/view>>. Acesso em: 02 mai. 2019.

- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números – dados de 2017**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view>. Acesso em: 02 mai. 2019.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números – dados de 2018**. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view>. Acesso em: 02 mai. 2019.
- CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet**. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Zahar, 2003.
- COOTER, Robert; ULEN, Thomas. Ulen. **Direito & economia**. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- DIAS, Jean Carlos. **Análise econômica do processo civil brasileiro**. São Paulo: Método, 2009.
- FORGIONI, Paula A. **Fundamentos do antitruste**. 8. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- MARTINS, Marcelo Guerra. Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal versus sua aplicação no campo das execuções fiscais. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, vol. 109, jan./dez. de 2014, p. 561-594. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/89245>>. Acesso em: 15 mai. 2019.
- MARTORELLI, Catarina. Diário Oficial da União publica última edição em papel nesta quinta. **G1**, 30/11/2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/diario-oficial-da-uniao-publica-ultima-edicao-em-papel-nesta-quinta.ghtml>>. Acesso em: 25 abr. 2019.
- MATTELART, Armand. **The information society**. Trad. p/ ingles Susan G Taponier e James A. Cohen. London: SAGE Publications, 2003.
- MENDES, Laura Schertel. **Privacidade e proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 42-55.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**, 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- PEIXOTO, José Paulo M. Notas sobre a reforma do estado e reforma tributária. In: MORHY, Lauro (org.). **Reforma tributária em questão**. Brasília: UNB, 2003.
- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Juruá, 2008.
- SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. Brasília: Consultoria Legislativo, jul. de 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 01 mai. 2019.
- SIQUEIRA JÚNIOR, Paulo Hamilton. Habeas data: remédio jurídico da sociedade da informação. In: PAESANI, Liliana Minardi (Coord.). **O direito na sociedade da informação**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 251-274.
- TAKAHASHI, Takeo. **Sociedade da informação no Brasil: livro verde**. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2000. Disponível em: <<https://www.governoeletronico.gov.br/documentos-e-arquivos/livroverde.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2018.
- TOFFLER, Alvin. **A terceira onda**. 18. ed., São Paulo: Record. 1980.
- UNITED NATIONS. Economic and Social Commission for Western Asia. **Information Society measurement: building a common benchmarking model for the ESCWA Region**. New York: United Nations, 2011. Disponível em: <<https://www.unescwa.org/publications/information-society-measurement-building-common-benchmarking-model-escwa-region>>. Acesso em: 30 abr. 2018.