



ACÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL INEFICIENTE E SUAS CONSEQUÊNCIAS À LEGITIMIDADE E LEGITIMAÇÃO DAS FUNÇÕES ESTATAIS

Leonardo Brandão Rocha¹

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a ação de execução fiscal, sua (in)eficiência e o resultado desta à legitimidade e legitimação às funções estatal. Assim, o tema problema reside na averiguação dos efeitos da ação de execução fiscal em relação às funções do Estado e, também, o caminho oposto. Utilizar-se-á da pesquisa bibliográfica por meio do método dedutivo e comparativo, além de pesquisa de dados para, em conclusão, asseverar que a ação de execução fiscal, qualificada enquanto procedimento deslegitimado à arrecadação tributária, ao revés desta, propicia a deslegitimação de funções do Estado.

Palavras-chave: Ação de Execução Fiscal, Ineficiência, Legitimidade, Legitimação, Funções do Estado.

THE INEFFICIENT TAX COLLECTION AND THE CONSEQUENCES TO THE LEGITIMACY AND LEGITIMATION OF THE STATE POWERS

Abstract: This article aims to analyze the study of the judicial tax enforcement, it's (in)efficient and the result on legitimacy and legitimation of the state powers. Thus, the question is inquiry of the judicial tax enforcement effects on relation to the state powers, and also the opposite way. The bibliographic research will be used through the deductive and comparative method, as well as data research to, in conclusion, assert that the judicial tax enforcement, understood as delegitimized procedure to tax collection, contrariwise, provides the state powers delegitimation.

Keywords: Tax enforcement, Inefficiency, Legitimacy, Legitimation, State powers.

1 INTRODUÇÃO

É cediço que os tributos têm substancial correlação com a implementação de políticas públicas, pois que abastecem os cofres dos entes federativos para, então, possibilitar a consecução dos deveres – para a Administração Pública – e dos direitos – dos cidadãos –

¹ Mestre em Direito pela Universidade Fumec. Especialista em Processo Civil pela Puc-Minas. Procurador do Município de Contagem. Membro do Conselho Tributário Administrativo do Município de Contagem. Vice-Presidente da OAB/Contagem. Fundador e ex Presidente da Associação dos Procuradores do Município de Contagem. Advogado. E-mail: leobrarocha@gmail.com



constitucionalmente postos na analítica Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88).

Desta forma, o inadimplemento tributário gera nefastas consequências, o que reclamou a formatação de uma ação judicial executiva suficiente, desburocratizada e célere o bastante para que o gestor público reouvesse o valor que não fora objeto de tempestivo pagamento e pudesse, se possível, ainda durante o seu mandato, geri-lo da melhor maneira.

Para tanto, a ação de execução fiscal – Lei 6.830/80 (BRASIL, 1980) - foi pensada como meio propício e eficiente à arrecadação do tributo não pago a tempo e modo, estabelecendo-se, para tanto, procedimento diferenciado em relação à execução “geral”, regulamentada pelo Código de Processo Civil (CPC).

Ocorre que a referida ação não vem cumprindo o papel delineado na gênese do instituto, de sorte a desaguar resultados adversos no exercício de todas as funções estatais, notadamente Executiva e Jurisdicional.

Assim, o tema problema reside na averiguação prática dos efeitos perniciosos advindos da ineficiência da ação de execução fiscal para a consecução do seu objetivo arrecadatório, de sorte a propiciar, ao Estado, a consecução de políticas públicas que demandam a contribuição tributária. O objetivo geral é a verificação da crise de legitimidade e legitimação decorrente e propiciadora da inexecução fiscal. Parte-se da hipótese de que é reiterada a prática do não pagamento de tributos em razão da crise de legitimidade (no sentido macro) das funções estatais. Entre os objetivos específicos estão a fixação do dever de pagar tributos e o exame de legitimidade e legitimação daquelas funções. Utilizar-se-á da pesquisa bibliográfica por meio do método dedutivo e comparativo, além de pesquisa de dados para, em conclusão, asseverar que a ação de execução fiscal é, ao mesmo tempo, vítima e co-autora de um processo de deslegitimação das funções estatais.

Vencida a parte introdutória, destaca-se que o artigo é dividido em quatro partes.

Na primeira, será abordado o dever de pagamento de tributos, o qual, inobservado, reclama, em tese, a utilização da ação de execução fiscal.

Na segunda parte, analisar-se-á a referida ação, apontando-se dados estatísticos de tramitação, pretendo êxito no objetivo arrecadatório e tentativa legislativa de oxigenação procedimental.

A terceira parte é destinada à aferição da ilegitimidade e deslegitimação que gravitam no entorno da ação de execução fiscal.



Na parte final do artigo, já conclusiva, será lançada análise crítica em relação ao efeito prático da ação de execução fiscal e a correlação destes com as funções estatais.

2 DO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A tributação não se distancia da perspectiva política, gerando efeitos não somente no aspecto financeiro, pois que sem tributos a consecução de ações em prol da coletividade se torna impossível. (FONSECA; FONSECA, 2017).

Os tributos, constituem, verdadeiramente, um de um dever de contribuir, a ser encarado como:

“... princípio constitucional implícito concretizador do princípio da solidariedade, previsto no art. 3º, I, da CF/88, além de ser inerente ao caráter social dos Estados atuais, que à atribuição de prestar serviços públicos, agregam a tarefa de promover a redistribuição de riquezas, tudo isso por meio de recursos, principalmente de natureza tributária.” (MELO, 2014, p. 248).

O dever de pagar tributos está alicerçado no Princípio da Solidariedade que pressupõe o pagamento correlato à potencialidade econômica, de sorte a legitimar o Estado a cobrar tributo, no entanto, com o limitador da capacidade contributiva². Embora inexista um marco expresso quanto à influência da solidariedade no sistema tributário brasileiro, o comando genérico prescrito no art. 3º, I da CR/88 não pode escapar ao mesmo (RIBEIRO, 2019).

De acordo com José Cassalta Nabais, a implementação das políticas públicas para a consecução do bem comum está inarredavelmente ligada à arrecadação tributária (NABAIS, 1998).

Na experiência constitucional brasileira, o dever referido é extraído, taxativamente, do art. 145, §1º da CR/88, devidamente reconhecido no âmbito de decisões³ do Supremo Tribunal Federal (STF). E deveria ser suficiente ao patrocínio da extensa lista de direitos albergada pela analítica CR/88.

² Para conceituação, sugere-se leitura de João Paulo Fanucchi de Almeida Melo (MELO, 2012, p. 140).

³ Exemplificativamente, veja ADI 1055/PI (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2016).



Assim, mais do que uma forma de pagamento para custeio dos serviços públicos, os impostos⁴ se revestem também de importância quanto à imposição, pelo sistema político, de justiça econômica e distributiva (MURPHY; NAGEL, 2005).

Resta hialino, portanto, que o Estado demanda captação de recursos materiais para a manutenção de sua estrutura e consecução de serviços, pois que malgrado o contribuinte relute na contribuição que lhe cabe, é inegável que aquele é provedor das necessidades coletivas (RIBEIRO; NUNES; ALMEIDA, 2018, p. 136).

Assim sendo, o pagamento de tributos é inescapável a todo e qualquer cidadão, qualificado como contribuinte ou responsável, desde que detenha capacidade para tanto, e na medida desta, o que aproveita não só ao mesmo, mas a toda coletividade. E a resistência ao custeio estatal reclama a utilização de meios coercitivos para a captação do que é devido ao Estado. No entanto, mais à frente analisar-se-á a razão da repulsa contributiva.

3 A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E OS INSTRUMENTOS⁵ EXTRAJUDICIAIS COMO MEIOS DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

A ação de execução fiscal é comumente criticada⁶ ao argumento de que materializaria procedimento desnivelado quanto ao exercício das faculdades processuais, de sorte a conferir acentuadas prerrogativas ao exequente, por meio da Lei 6.830/1980 (BRASIL, 1980), denominada Lei de Execuções Fiscais (LEF).

Isto porque, a identificação do interesse público que gravita de forma circunvizinha à ação de execução fiscal, a qual propicia a cobrança de créditos tributários, ensejou a publicação da LEF, aparelhando a Fazenda Pública de instrumento propício, fundado na perspectiva da eficiência, para fins de arrecadação tributária.

Portanto, a LEF dispôs sobre a cobrança judicial da dívida ativa, estabelecendo procedimento diferenciado, por vezes menos solene do que o do CPC e com prerrogativas à Fazenda Pública. Adverte-se que o tratamento à execução fiscal neste artigo se dará, exclusivamente, quanto à arrecadação de tributos, pelas pessoas jurídicas de direito público, a

⁴ A referência do custeio estatal por meio de arrecadação de impostos se faz sem prejuízo do entendimento macro do financiamento pelo tributo, gênero do qual o imposto é espécie.

⁵ Neste trabalho, o termo instrumento é lançado sem correlação com a perspectiva da escola instrumentalista do processo, cunhada por *Oskar Von Bulow*.

⁶ A exemplo de Sacha Calmon, em “Contribuintes sofrem com privilégios da Fazenda Pública” (SACHA, 2019).



saber, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não se desconhecendo a legitimação ativa mais abrangente e a possibilidade de se executar créditos não tributários.

A ação de execução fiscal, portanto, pode ser conceituada como “... uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva” (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 225).

Desta feita, a ação em voga, sob o influxo do interesse público, e, exatamente em razão deste, prevê a mitigação de certas formalidades, relativamente à execução entre particulares, com o desiderato, além dos extrafiscais, de arrecadação tributária, inarredável à consecução das políticas públicas inseridas na CR/88.

Ocorre que, ainda assim, a despeito do desapego extremamente formal do procedimento da ação de execução fiscal, em contraponto à execução entre particulares, aquela encontra óbices de toda sorte para a consecução dos seus objetivos.

Não é por outro motivo que o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), por meio do Relatório Justiça em números 2020, aponta, historicamente, a ação de execução fiscal “... como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário” (CONSELHO, 2020, p. 155).

De modo a comprovar a assertiva supra, o mesmo relatório indica que as execuções fiscais representam 39% do total dos casos pendentes de julgamento e 70% das execuções em curso no Brasil. De igual forma, remonta taxa de congestionamento de 87%, isto é, de cada 100 processos desta natureza que tramitaram no ano de 2019⁷, somente 13 foram baixados (CONSELHO, 2020).

Ainda, aponta o relatório que as execuções fiscais representam 48% do total do acervo processual da Justiça Federal, enquanto que na Justiça Estadual o percentual é pouco menor: 43% (CONSELHO, 2020).

Lado outro, de forma inédita na série histórica do relatório, ainda que não substancial em relação ao todo, houve decréscimo de execuções fiscais, equivalente a 0,4% (CONSELHO, 2019), crescente a 3,3% no último relatório (CONSELHO, 2020). Ainda assim, o tempo de giro do acervo específico, isto é, necessário ao julgamento de todas as ações de execução fiscal pendentes, sem a distribuição de qualquer outra, pressupõe o decurso de 08 anos na Justiça Estadual e de 10 anos na Federal (CONSELHO, 2020).

⁷ O Relatório CNJ em números 2020, publicado neste ano, faz referência a dados do ano antecedente, 2019 na hipótese.



Ainda, o Relatório do CNJ indica a execução, como um todo, como problemática, notadamente a fiscal. Isto porque, no Judiciário ingressam quase duas vezes mais ações de conhecimento do que de execução. No entanto, o acervo apresenta ordem inversa, já que aproximadamente 54,5% dos feitos pendentes de julgamento são de execução, e destes 70% são fiscais (CONSELHO, 2020).

Reflexo desses dados é a completa impossibilidade de gestão da Administração Pública, impedindo planejamento administrativo e orçamentário relativamente aos valores em execução, notadamente em razão da periodicidade das leis orçamentárias. Trabalha-se, portanto, com prognósticos, desequilibrando-se a salutar provisão exigida entre receitas e despesas públicas.

Nem mesmo a especialização é capaz de abrandar a conjuntura, uma vez que dos processos de execução fiscal, 93,5% estão em varas exclusivas, de execução fiscal ou de Fazenda Pública (CONSELHO, 2020).

Outro aspecto que denota percalço na utilização da ação de execução fiscal está diretamente ligado à baixa taxa de recuperação do crédito inscrito em dívida ativa.

Do Relatório PFGN em números 2020, com dados relativos ao ano de 2019, infere-se que a dívida ativa da União remontou, neste exercício, R\$ 2.436 trilhões, dos quais R\$ 7.109 bilhões foram arrecadados por meio de execução forçada, leia-se, valendo-se de execução fiscal (PROCURADORIA, 2020). Percentualmente, equivale a 0,29% do total da dívida ativa recuperado em um ano. Inobstante nominalmente expressiva a quantia arrecadada, percentualmente não o é, nem de longe.

Dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA dão ainda mais suporte à explanação da caótica situação da ação de execução fiscal e à busca de formas alternativas, ao indicarem que 36,3% dos executivos fiscais da União não atingem êxito na citação, enquanto que as que ocorrem por edital representam 9,9% (INSTITUTO, 2012). Ou seja, quase metade das ações executivas fiscais não promovem a regular/efetiva cientificação⁸ do sujeito passivo, o que, invariavelmente, impacta negativamente no pagamento, adesão a parcelamento ou mesmo garantia do crédito.

⁸ Trabalha-se com a classificação de citação meramente ficta – e não regular, efetiva - quando realizada por edital.



Destarte, o débito tributário inadimplido gera duas importantes consequências: (i) ausência de implementação de políticas públicas universais e gratuitas; (ii) descrédito do procedimental legalmente apontado para fim arrecadatório. (FONSECA; FONSECA, 2017).

A Lei 10.522/02⁹ (BRASIL, 2002), com a redação que lhe foi conferida pela Lei 13.606/2018 (BRASIL, 2018), conferiu fase administrativa, sem prejuízo da fase judicial, ao executivo fiscal.

Ainda que de modo adstrito à seara federal, instaurou-se procedimento híbrido, com a consecução de atos de garantia na esfera administrativa, julgamento de impugnação de mesma natureza e posterior distribuição da ação de execução fiscal perante o Judiciário.

Especificamente na fase administrativa, foram contemplados, notadamente, os institutos da averbação pré-executória, do ajuizamento seletivo e novos serviços de garantia antecipada da dívida.

No entanto, logicamente, a alteração normativa levada a efeito gerou críticas e insurgências judiciais, a exemplo da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 5.881 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2020), em conjunto com as ADI's 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932, quanto ao art. 25 da Lei 13.606/18 (BRASIL, 2018), o qual propiciou, exatamente, o instituto sob apreço.

As ADI's foram distribuídas sob a relatoria do ministro Marco Aurélio, que entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo impugnado.

Em fundamentação ao seu voto, o ministro relator asseverou que o art. 25 da Lei 13.606/18 (BRASIL, 2018) gozaria de inconstitucionalidade formal, pois que atuaria ao arrepio do disposto no art. 146, III, "b" da CR/88, uma vez que na locução "crédito tributário" estariam insertos os instrumentos legais para efetivação da cobrança pela Fazenda Pública. Na hipótese, exemplificou que o lançamento de indisponibilidade, prescrito no art. 185-A do Código Tributário Nacional, foi inserido em norma com *status* de lei complementar, diferentemente na natureza ordinária da lei sob enfoque (SUPREMO, 2020). Seguiram o relator, os ministros Nunes Marques (SUPREMO, 2020b) e Luiz Edson Fachin (SUPREMO, 2020c).

Inaugurando divergência, o ministro Dias Toffoli votou pelo reconhecimento de constitucionalidade da norma impugnada, ao fundamento de se tratar de mero "ato de registro", o que não ofenderia, desta feita, a cláusula de reserva de jurisdição e os princípios

⁹ Art. 20-B da Lei 10.522/02.



do contraditório e da ampla defesa, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes (SUPREMO, 2020b), Rosa Weber e Carmen Lúcia (SUPREMO, 2020c).

Lado outro, o Ministro Luis Roberto Barroso divergiu das compreensões precedentes, expondo entendimento quanto à constitucionalidade do lançamento de averbação, mas não relativamente à automática indisponibilidade, a qual exigiria reserva de jurisdição. Igualmente, votaram os ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (SUPREMO, 2020).

Dessarte, por maioria, o STF, nos termos do voto médio do ministro Luis Roberto Barroso, julgou parcialmente procedentes os pedidos lançados nas já citadas ADI's, de modo a considerar inconstitucional a expressão "... tornando-os indisponíveis", descrita na parte final do inciso III do §3º do art. 20-B da Lei 10.522/02 (BRASIL, 2002), com a redação que lhe foi emprestada pela Lei 13.606/18 (BRASIL, 2018), mantida a constitucionalidade do art. 20-E do primeiro diploma legal.

4 A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL DESLEGITIMADA E O SEU RESULTADO DESLEGITIMADOR

De início neste tópico, é necessário estremar a legitimidade da legitimação, distinção utilizada como marco teórico. E Luis Carlos Gambogi o faz de maneira didática, mas não sem asseverar, primeiramente, que na ordem democrática, legitimidade e legitimação são postulados do Direito. Enquanto a legitimação pertine à realidade social, oriunda de um processo permanente e objetiva a construção da legitimidade ato a ato, esta última fulcra-se na soberania, com reflexão na seara jurídico-política, norma a norma, na produção destas pela qual se pronunciam e absorvem os valores sociais (GAMBOGI, 2016).

Isto é, a legitimidade está correlacionada à função legislativa, de sorte que a legitimação tem estreita afinidade com as funções administrativa/executiva e jurisdicional. Ao passo que a legitimidade é vislumbrada na feitura das leis, a legitimação opera na aplicação e interpretação destas.

Portanto, inobstante tenha origem na legitimidade, a manutenção legitimadora da lei necessita do diálogo com a realidade regente, no exercício valorativo social e "... na avaliação empírica do grau de aceitação da ordem jurídico-política..." (GAMBOGI, 2016, p. 96).



E diversos são os fatores que influenciam no grau de aceitação, com destaque ao conhecimento. Isto porque a racionalidade e o domínio são fundantes no atingimento e manutenção da legitimação, notadamente em sociedades estruturalmente complexas, a exemplo da qual vivemos. O conhecimento, assim, é pressuposto para a decisão e o agir. Para tanto, ideal que a atuação se dê com debate livre, amplo e democrático (GAMBOGI, 2016).

Neste viés, André Del Negri crava que face ao Direito moderno, que separa a moral, a ética e a política, o acordo normativo, incessantemente, deve demonstrar-se legítimo, sendo insuficiente a comprovação de apenas ser positivado (DEL NEGRI, 2008, p. 68).

Portanto, não se pode resumir a legitimidade (na perspectiva macro) do Direito à faceta meramente formal, pois que deste campo não se infere a legitimação, a qual é de suma importância.

Pressupõe-se, desta feita, a superação do viés legislativo, o qual não esgota a legitimidade em sentido amplo.

Especificamente à legitimidade inerente à feitura das leis, Habermas vale-se da Teoria da Ação Comunicativa, cunhada em ambiente comunicativo necessário e necessitante de ações recíprocas dos seus atores, por intermédio de debates crítico-rationais quanto à organização normativa social (DEL NEGRI, 2008, p. 70).

Portanto, não se discute que:

“... é a instituição processo o espaço discursivo de legitimação da positivação e atuação do direito de modo a que os destinatários das normas possam desenvolver seus discursos críticos e assumir a posição de co-autores e fiscalizadores das leis...” (DEL NEGRI, 2008, p. 76).

Del Negri refere-se à legitimação na perspectiva da legitimidade, acorde com a dicotomia levada a efeito por Gambogi.

Extrai-se, assim, que o processo legislativo não esgota a legitimidade no sentido macro, mas “em sentido estrito”, razão pela qual é necessária, em conjunto, a verificação da legitimação, decorrente do exercício executivo e jurisdicional. Finda-se o processo de legitimidade em relação à co-autoria das leis (legitimidade), dando-se lugar ao processo fiscalizatório e participativo da aplicação e interpretação destas (legitimação).

A permeabilidade de participação popular em assuntos eleitos pela sociedade civil, bem como “... o exercício de controle sobre as condições presentes durante o embate político e o processo de formação da decisão” são caros ao exercício democrático. E neste ponto



identifica-se déficit de legitimidade, não apenas quanto á atuação legislativa, mas sobretudo na aplicação prática dos atos legislativos realizados à revelia de participação popular (BALBÉ; BOFF, 2018, p. 281-282).

Ocorre que, faticamente, o cidadão fica em segundo plano, tanto em relação à legitimidade quanto à legitimação, sem a possibilidade de exercer a co-autoria no processo legislativo, somado ao não exercício de controle social em relação aos atos estatais (FONSECA; FONSECA, 2017, p. 44).

Repise-se que o conhecimento é indispensável ao grau de aceitação inerente à ordem jurídica, sem o qual não se estrutura, quiçá mantêm-se a legitimação.

Ora, sem a visualização do contribuinte ou responsável tributário quanto à destinação do que pagou, obscurece-se a informação – conhecimento nos dizeres de Gambogi -, a qual logo dá lugar à irresignação, imaginando nada tendo sido feito ou proposto a despeito de arrecadado valor para tanto.

Aqui expõe-se o principal motivo de resistência contributiva, suscitado ao final da segunda parte do artigo.

Em outras palavras, “... a transparência fiscal é conceito-chave para permitir que as decisões dos governantes sejam controláveis pelos governados...” (FONSECA; FONSECA, 2017), chancelando-as com o carimbo da legitimação.

O Estado Democrático de Direito é verdadeiramente uma “telocracia”, que pressupõe, de maneira mais preponderante que a supremacia das leis, o êxito na efetivação da política econômica e social. O fiasco nestes leva à correlata perda de legitimação. Lado outro, o atingimento da meta de melhoria das condições de vida da comunidade dota o “poder” de legitimação (BATISTA JÚNIOR, 2012).

Ao Estado Democrático de Direito não basta, para fins de legitimação, ser o “poder” democraticamente oriundo, mas face à escassez de recursos, que a Administração Pública, de modo eficiente, satisfaça as necessidades sociais (BATISTA JÚNIOR, 2012).

Dissertando sobre justiça fiscal, relacionando-a diretamente não só às receitas de um país, mas também à correta aplicação dos valores arrecadados, Ricardo Pereira identifica um grande problema tupiniquim, que pressupõe a elevada carga de impostos, aliado ao baixo retorno pela administração pública (PEREIRA, 2018, p. 169-170).



Estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OCDE, datado de 2014, aponta para o fato de que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, totalizando, no exercício de referência, 32,4% (PEREIRA, 2018, p. 170).

O patamar é equivalente a países socialmente mais evoluídos (e com índices de desenvolvimento humano superiores¹⁰), a exemplo de Portugal (34,4%), Espanha (33,2%), Reino Unido (32,6%), Canadá (30,8%) e Estados Unidos (26%). No entanto, a identidade percentual cede a um grande descompasso quanto ao retorno de bem-estar à sociedade, gerando fértil ambiente a uma justificada insatisfação social (PEREIRA, 2018, p. 170).

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, pesquisando sobre índice de retorno de bem-estar à sociedade (IRBES), corrobora a assertiva acima destacada (INSTITUTO, 2015).

Ao listar os 30 países do mundo com maior carga tributária, tomando-se por base o ano de 2013, e relacioná-la ao índice de retorno ao bem estar da sociedade, o Brasil ocupa a 30ª posição. Isto é, dos 30 países, o Brasil teve, no período de referência, a 14ª maior carga tributária, mas o pior índice de desenvolvimento humano (IDH) e IRBES. (INSTITUTO, 2015, p. 4)

Em conclusão, o estudo assevera que:

“Entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil CONTINUA SENDO o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade; [...] O Brasil, com arrecadação altíssima e péssimo retorno desses valores, fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina” (INSTITUTO, 2015, p. 2)

O IBPT crava que no ano de 2018, o brasileiro pagou impostos em montante equivalente ao que auferiu de renda por 153 dias de trabalho. (INSTITUTO, 2018).

Este contraponto é também trabalhado por Claudiane Roesel e Flávia Ferreira, com a assertiva no sentido de que:

“... o histórico do Brasil, com relação à imposição tributária, é traçado por insatisfações em virtude da excessiva carga tributária e, também, com a ineficaz contraprestação do Estado, isto é, o contribuinte tem um ônus muito elevado, que representa um percentual considerável em sua renda, e, por outro lado, há uma má administração do governo dos recursos arrecadados” (ROESEL; FERREIRA, 2017, p. 203).

¹⁰ Vide IRBES (INSTITUTO, 2015).



Portanto, os resultados arrecadatários precisam ser vistos, conhecidos e sentidos pela sociedade que elegeu o administrador que vai geri-lo. No entanto, não basta fazer, deve-se, também, propiciar que o administrado exerça, de fato, co-autoria na formatação e consecução de políticas públicas, a fim de reconhecer e/ou experimentar o resultado da atuação.

A legitimação não se esgota na boa aplicação dos recursos, revertendo-os com resultados positivos à sociedade. Mas também na possibilidade de que o administrado participe, ativa e originariamente, não só na formulação, mas também na consecução das políticas públicas.

Não se está dizendo que o Estado, por meio do financiamento tributário tenha condição de prestar, de maneira exemplar, a integralidade dos preceitos insertos em nossa analítica CR/88, pois que tal cenário utópico se revela ingênuo frente à limitação orçamentária (BUFFON, 2010, p. 572).

A questão, portanto, não deve ter foco no esgotamento, pelo Estado, da implementação de todos os direitos constitucionalmente postos, de modo irrepreensível. Mas sim a razão pela qual, alijando a co-autoria social, não se faz mais do que o experimentado, sendo cediço que a consecução de vários dos direitos mais basilares não é posta em prática, quiçá minimamente, para uma parcela substancial da população.

E não se faz mais do que se experimenta hodiernamente pela não rara alocação de verba em atividades alheias ao intenso social, citando-se, exemplificativamente, a corrupção, gastos excessivos com propagandas com intuito de perpetuação de poder, dentre outras utilizações de duvidosa qualificação democrática. Prato cheio à deslegitimação.

A ausência de participação e transparência fiscal atrai o descontrole dos governantes pelos governados, com a liquefação da neutralidade do “governo para todos”, evidenciando, muitas das vezes, as prioridades dos gestores ao atendimento de interesses de determinados setores sociais que dão arrimo à sustentação no poder. (FONSECA; FONSECA, 2017, p. 44-45).

Na mesma toada da assertiva acima, os autores destacam nuances devastadoras da pernicioso prática na gestão da coisa pública:

“Em termos de redistribuição, não há dúvidas de que a baixa taxa de retorno expõe uma situação longe do ideal normativo pré-fixado, o que indica uma corrosão da autoridade normativa da Administração Tributária e expõe a geração de tratamentos tributários desiguais, o que influi para o aumento das desigualdades regionais e sociais.



Em termos de consentimento fiscal, observa-se que a mora processual acaba por afetar o devido processo legal em sua dimensão procedimental, uma vez que o acesso à Justiça não se realizou a contento. É dizer: a própria legitimidade do Judiciário é posta em xeque por não conseguir produzir o acesso efetivo a resultados justos para conflitos sociais. Portanto, coloca-se em risco a própria função estabilizadora de expectativas a ser exercida pelo Direito.

Do mesmo modo, a situação atual implica uma redução do risco moral, associado ao não pagamento de tributos, porquanto não se verifica uma sinalização institucional da necessidade de uma política de recuperação dos créditos fiscais, incluso de valores inferiores ao economicamente viável para a judicialização do conflito social”. (FONSECA; FONSECA, 2017, p. 43-44).

Relembre-se que o termo legitimidade, quando da referência ao Judiciário, neste artigo, deve ser entendido como legitimação.

O efeito decorrente das constatações, logicamente, não poderia ser positivo.

Não à toa, de acordo com o Relatório Índice de Confiança no Judiciário (ICJ), publicado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) no ano de 2017¹¹, o Governo Federal (expressão utilizada pela pesquisa em referência ao Executivo) obteve pífio percentual de 6% de confiança. O qual, inclusive, é inferior ao atribuído ao Legislativo (7%) e ao Judiciário (24%) (FUNDAÇÃO, 2017).

Escândalos recentes de corrupção colaboram sobremaneira para o baixo percentual, o que, invariavelmente, produz efeitos contrários à espontânea arrecadação tributária pelo contribuinte ou responsável.

E a deslegitimação do Executivo implica, a reboque na do Judiciário e vice-versa, em se tratando de ação execução fiscal, conforme já elucidado na citação outrora realizada. Se o Judiciário baliza a rápida arrecadação, os impactos são sentidos no desbalanceamento orçamentário do Executivo exequente, não lhe sendo atribuídos recursos para a implementação de políticas públicas, o que nem sempre é socialmente perceptível. De igual forma deslegitimada, se o Judiciário se vale de normas para escamotear argumentos puramente subjetivos e valorativos.

Lado outro, se o crédito tributário não for regularmente constituído, a pecha relativa a não arrecadação recairá sobre os ombros do Judiciário, sem, contudo, verificação e ciência social de que, na hipótese, não lhe pode ser outorgada culpa.

O fato de haver aproximadamente 30,6 milhões de ações de execução fiscal pendentes de julgamento no Judiciário (CONSELHO, 2020) não é atribuível somente a esta

¹¹ A última medição realizada pela Fundação Getúlio Vargas quanto ao índice de confiança nas funções estatais foi no ano de 2017.



função, pois que é cediço que grande parte do crédito é inexistente ou mesmo irrecuperável, por uma série de fatores¹².

E a falta de diálogos racionais entre os atores institucionais agrava ainda mais a situação (FONSECA; FONSECA, 2017).

Os contribuintes/responsáveis mantêm-se inertes frente a esta realidade, imaginando-se privilegiados pelo não pagamento tributário, no entanto olvidando-se que são os destinatários/beneficiários da própria arrecadação.

O Legislativo, de igual modo. Nesta perspectiva, infere-se que a Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 (BRASIL, 1980), desde a sua publicação (há quase 30 anos), foi modificada em 03 oportunidades¹³ com vistas a adequá-la às necessidades evidenciadas pelo patente cenário de crise arrecadatória.

Lado outro, o Código de Processo Civil, Lei 13.105/15, de 16 de março de 2015 (BRASIL, 2015) (CPC/15), com entrada em vigor após 1 ano de sua publicação, já foi legislativamente adequado em 05 oportunidades¹⁴.

Não se está querendo comparar a LEF, e seus 42 artigos, com o CPC/15, dotado de 1.072. Nem se desconhece a regência supletiva deste em relação àquela.

No entanto, busca-se evidenciar que o procedimento da LEF ficou relegado ao pensamento e posto em prática na década de 1980, com raras atuações legislativas para o seu aperfeiçoamento, datando a última de mais de 06 anos.

A inação legislativa é igualmente sentida por Arnaldo Godoy, ao realizar o mesmo contraponto e destacar a busca por celeridade e eficácia no processo civil, o que não fora espelhado ao procedimento da execução fiscal (GODOY, 2009, p. 5).

Pois bem.

O reconhecimento estatal das autonomias pública e privada dos cidadãos é essencial para a verificação dos avanços, de forma a atingir-se a legitimidade do Direito por meio de procedimentos pelos quais os destinatários das normas jurídicas entendam-se, concomitantemente, como seus próprios autores e destinatários (BERNARDES; DE AZEVEDO, 2017).

¹² De modo exemplificativo: (i) inexistência de fato gerador; (ii) erro na identificação de algum(ns) fator(es) do lançamento tributário; (iii) excesso de execução; (iv) executado não localizado; (v) executado se patrimônio para garantia ou pagamento do crédito; (vi) procedimento da ação de execução burocratizado, entre outros.

¹³ Por meio das Leis 11.051/04, 11.960/09 e 13.043/14.

¹⁴ Por meio das Leis 13.256/16, 13.363/16, 13.465/17, 13.793/19 e 13.894/19.



Nesta senda, de forma exemplificativa, quanto à conferência e manutenção de legitimação, o orçamento participativo é importante instrumento, por meio do qual o gestor público propicia a participação do cidadão na alocação da arrecadação tributária, inculcando no contribuinte o senso de justiça e o reconhecimento da importância do tributo, de sorte a prestigiar o Princípio da Solidariedade.

Nos termos da constatação oriunda do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social:

“Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação” (CONSELHO, 2011, p. 34).

As funções estatais, no exercício de suas indispensáveis atribuições, acabam por fomentarem não só a própria deslegitimação, mas colaboram para o que mesmo efeito seja alcançado relativamente às outras.

Voltando ao espectro da ação de execução fiscal, esta se mostra refém de um modelo arrecadatório falido, conglobado ao baixíssimo nível de acesso, pelos cidadãos, quanto ao proveito daquela, aos bens tidos por fundamentais (FONSECA; FONSECA, 2017, p. 46). Não bastasse o seu exercício, largamente utilizado pelo Estado, potencializa não só a origem ilegítima, mas notadamente os atroz resultados deslegitimadores do proveito, quando alcançado.

5 CONCLUSÃO

A partir do momento em que o cidadão é aliado do processo legislativo, o que impacta na legitimidade - a qual o pressupõe seja co-autor originário em relação aos parlamentares -, somado à relegação a um segundo plano não só no estabelecimento, mas também na consecução de políticas públicas - o que atinge frontalmente a legitimação -, tem-



se por subvertida a ordem democrática e a caracterização de atos perpetrados neste contexto enquanto legítimos, em sentido macro.

Com efeito, a ação de execução fiscal sofre as críticas inerentes a um processo legislativo vertical, propiciador da opressão, pelo Executivo, via função jurisdicional, por meio de prerrogativas processuais não raramente qualificadas como incompatíveis com a ordem democrática brasileira. Portanto, se mostra instrumento deslegitimado.

No entanto, igualmente deslegitimador, pois que o proveito de sua atuação frutífera – tributo recuperado –, é utilizado sem as necessárias e efetivas participação e controle dos cidadãos, de sorte a colaborar relativamente à deslegitimação destacada ao longo do texto.

Mas não é só. Sentisse o cidadão que pudesse exercer papel de preponderância na construção legislativa inerente à carga tributária que lhe é imposta, ou que, ao menos, pudesse se estabelecer como co-autor de uma alteração, certamente a legitimidade estaria salvaguardada.

No entanto, desempenha papel de coadjuvante, ao qual é (mal) atribuído o resultado da mazela da ilegitimidade, sendo-lhe tolhida, também, a participação da construção e consecução de políticas públicas, voz ativa ou papel de destaque nestas, o que deságua na deslegitimação.

Não só a má formulação do processo legislativo, mas principalmente a má gestão do proveito tributário arrecadado, influenciam no exercício ilegítimo (em sentido macro) das atribuições estatais (nesta hipótese, respectivamente, legislativo e executivo). Na mesma senda, a verificação de que falta ao cidadão a possibilidade, e talvez instrumentos para tomar as rédeas em relação a importantes questões inerentes à sociedade, as quais lhe atingem e à sua família cotidiana e imperativamente, escancaram a ilegitimidade, fulminando, inclusive, o *animus* deste em participar ativa e colaborativamente.

E imbuído deste espírito, se depara com uma ação de execução fiscal, na qual também não exerce papel de preponderância, ou de pretensa relação isonômica quanto às faculdades procedimentais, de sorte que não pode ser outro o resultado que não a constatação de que o executivo fiscal tem nascedouro ilegítimo e colabora para o sentimento de não pertencimento social, flagrantemente deslegitimador.

E, a reboque, tem-se atuação jurisdicional, canceladora do procedimento executivo fiscal, e por vezes impositiva de comandos despídos de efetiva aplicabilidade, utilizando-se de estrutura humana e material insuficientes à razoável duração do processo. Tais fatos



colaboram sobremaneira para a perpetuação da execução fiscal em detrimento do contribuinte ou responsável, levando-o ao extremo de se ver executado e ter contra si a realização de atos constritivos/restritivos de toda sorte por diversos anos a fio. Atuação que potencializa a deslegitimação, mas seria suficiente para, de per si, ser assim caracterizada.

A conjugação destes fatores faz estabelecer um círculo vicioso despidido de proveito democrático legítimo, seja no aspecto da legitimidade (processo legislativo vertical e seu resultado igualmente caracterizado) ou legitimação (atuação do executivo e judiciário). O déficit de legitimação na atuação executiva ou jurisdicional provoca o aumento das medidas legislativas coercitivas, provocando igual déficit de legitimidade.

A ação de execução fiscal não passa à margem dos efeitos deletérios deste cenário. O reflexo do congestionamento do executivo fiscal no Judiciário e a baixa arrecadação percentual dos valores cobrados geram a completa impossibilidade de gestão da Administração Pública, ainda que séria, impedindo planejamento administrativo e orçamentário relativamente aos valores em execução, notadamente em razão da periodicidade das leis orçamentárias. Trabalha-se, portanto, com prognósticos, desequilibrando-se a salutar provisão exigida entre receitas e despesas públicas. A prejudicialidade na arrecadação via ação de execução fiscal impacta, portanto, na deslegitimação no exercício da função Executiva. Tratando-se mal a coisa pública, o caminho é a deslegitimação.

A agregação do contribuinte ou responsável à atuação ainda administrativa é consequência inescapável à legitimidade e legitimação da ação executiva fiscal.

Deveres fundamentais se traduzem, em realidade, em modelo recíproco oriundo da vida em sociedade, restando não só deveres aos cidadãos de obediência ao Estado, mas deste em relação àqueles, garantindo-lhes direitos para o desenvolvimento de uma sociedade política (MARTINS, 2020).

Portanto, urge a revisitação procedimental da ação de execução fiscal, sugerindo-se, nesta perspectiva, o hibridismo ensejador de fase também administrativa, e não só judicial, que propicie a celerização do feito e melhor recuperação de crédito.

Malgrado tenha o STF reconhecido a inconstitucionalidade do lançamento administrativo de indisponibilidade de bens na ADI 5.881 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2020), o próprio tribunal – não em razão disto, mas também pelo fato de o



juízo ter sido por maioria – não fica vinculado¹⁵ ao julgado, da mesma forma que a função legislativa, a qual pode, novamente, se debruçar sobre o assunto.

A execução fiscal, por si só, não tem o condão de resolver a situação, mas pode gerar importante instrumento de legitimação – inerente às atuações executiva e judicial – na aproximação do contribuinte ou responsável, propiciando-lhe transparência fiscal, de forma a admitir que se participe da tomada de decisões estatais nesta seara, de sorte a inculcar a cidadania tributária¹⁶.

REFERÊNCIAS

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva; BOFF, Salete Oro. Democracia e legitimidade na atuação burocrática. **Revista da AGU**. Brasília, v. 17, n. 03, p. 261-294, jul./set. 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BERNARDES, Flávio Couto; DE AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues. A execução fiscal administrativa: um olhar sobre a perspectiva da ampla defesa como integrante do feixe de garantias constitucionais que compõem o devido processo legal. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Maranhão, v.3, n.2, p. 45-67. jul./dez.2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 fev. 2021.

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: 13 fev. 2021.

BRASIL. **Lei 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 18 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Código de processo civil e normas correlatas**. 7. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2021.

¹⁵ Não se desconhece a Teoria da Relativização da Não Vinculação, a qual, no entanto, opera efeitos em relação ao necessário resultado de improcedência de uma Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) que verse sobre o tema julgado nas ADI's referidas, face ao caráter dúplice/ambivalente das ações de controle concentrado de constitucionalidade

¹⁶ Para conceituação, recomenda-se a leitura de FONSECA; FONSECA, 2017, p. 36.



BRASIL. **Lei 13.606, de 09 de janeiro de 2018**. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm. Acesso em: 18 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1055/PI**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em 15/12/2016. Publicado em 01/08/2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370637/false>. Acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5881**, Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Voto do Relator proferido em 05/06/2020. Julgamento não finalizado. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-stf-averbacao-tributaria.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2021.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia**. Uberlândia, v. 38, n. 2, p. 555-579, 2010.

CALMON, Sacha. Contribuintes sofrem com privilégios da fazenda pública. **Conjur**, 11 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-11/sacha-calmon-contribuintes-sofrem-privilegios-fazenda#:~:text=A%20S%C3%BAmula%20392%20do%20Superior,quando%20se%20tratar%20de%20corre%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 29 abr. 2021.

CONSELHO de desenvolvimento econômico e social. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: Relatório de Observação n. 2. 2. ed. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/presidencia/dilma-van-rousseff/publicacoes/conselhos/conselho-de-desenvolvimento-economico-e-social/relatorios>. Acesso em: 20 abr. 2021.

CONSELHO Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019.

CONSELHO Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2020**. Brasília: CNJ, 2020.

DEL NEGRI, André. **Controle de Constitucionalidade no Processo Legislativo**: teoria da legitimidade democrática. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FONSECA, Rafael Campos Soares da; FONSECA, Gabriel Campos Soares da. A legitimidade política da execução fiscal na justiça federal brasileira. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**. Recife, v. 89, n. 1, p. 30-49, jan./jun.2017.



FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). **Relatório ICJ Brasil**, 1º semestre de 2017.

Disponível em:

https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19034/Relatorio-ICJBrasil_1_sem_2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 15 fev. 2021.

GAMBOGI, Luís Carlos. Direito e Utopia: interpretação da jurisdição. **Amagis Jurídica**.

Belo Horizonte, ano VIII, v. II, n. 14, p. 83-100, jul./dez. 2016. Disponível em:

<https://amagis.com.br/arquivos/revista-amagis-juridica>. Acesso em: 31 mar. 2021.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A Execução Administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

INSTITUTO Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Maio, 2015 **Cálculo do IRBES**.

Disponível em:

<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

INSTITUTO Brasileiro de Planejamento Tributário. **Brasileiro trabalha 153 dias por ano para pagar impostos**. Curitiba, 04 jun. 2018. Disponível em:

<https://ibpt.com.br/noticia/2644/BRASILEIRO-TRABALHA-153-DIAS-POR-ANO-PARA-PAGAR-IMPOSTOS>. Acesso em: 28 mar. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**.

Comunicado 127, de 4 de jan. 2012. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf. Acesso em: 13 fev. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Carlos Eduardo Behrmann Rátis. **Dever geral de recolhimento domiciliar em tempos de coronavírus**. In: Direitos e Deveres Fundamentais em Tempos de Coronavírus.

Coord. Saulo José Casali Bahia. São Paulo: IASP, 2020

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da Capacidade Contributiva**: a sua aplicação nos casos concretos. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica-tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da administração tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**. Recife, v. 86, n. 2, p. 244-253, jul./dez. 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Disponível em:

<https://www.passeidireto.com/arquivo/20963450/o-mito-da-propriedade-os-impostos-e-a-justica-murphy-liam-nagel-thomas>. Acesso em: 11 fev. 2021.





NABAIS, José Cassalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O dever fundamental de pagar tributos e a sua relevância para o Estado Democrático de Direito**. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) = Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho, 2018. Disponível em: uenp.edu.br/pos-direito-teses-dissertacoes-defendidas/direito-dissertacoes/11014-ricardo-utrabo-pereira/file. Acesso em: 20 abr. 2021.

PROCURADORIA Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números 2020**. PGFN, 2020.

RIBEIRO, Diogo Loureiro. **O dever fundamental de pagar tributos no direito brasileiro**. In: XXVIII Congresso Nacional do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. 2019. Goiânia. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/no85g2cd/3ttvu438/r5k528SGRlakniIL.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

RIBEIRO, Maria de Fátima; NUNES, Geilson; ALMEIDA, Patrícia Silva de. O desenvolvimento dos direitos fundamentais através da tributação: políticas públicas como fomento do bem-estar social. **Revista Meritum**, v. 13, n. 1, p. 128-146, jan./jun., 2018. Disponível em: http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5827/pdf_1. Acesso em: 19 abr. 2021.

ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Flávia de Freitas. A tributação como instrumento de justiça social. **Revista Meritum**, v. 12, n. 1, p. 196-210, jan./jun., 2017. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5216/pdf>. Acesso em: 20 mar. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pleno – Indisponibilidade de bens de devedor contribuinte – COM AUDIODESCRIÇÃO**. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ukIBVi-vkgo>. Acesso em: 07 mar. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pleno – Indisponibilidade de bens de devedor contribuinte (1/2) – COM AUDIODESCRIÇÃO**. 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=yyyiOt_ST3M. Acesso em: 07 mar. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pleno – Indisponibilidade de bens de devedor contribuinte (2/2) – COM AUDIODESCRIÇÃO**. 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=QHYFIKR_qbw. Acesso em: 07 mar. 2021.