

O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

THE ISONOMY PRINCIPLE IN THE CONDUCTION OF THE FISCAL EXECUTION

NATHALIA PAIVA BUENO

Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Advogada.
buenonathi@gmail.com

MARCELO GUIMARÃES DA SILVA

Especialista em Direito de Empresa e Economia pela Fundação Getúlio Vargas. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Procurador da Fazenda Nacional.
marcelo.apoja@gmail.com

Resumo: O presente estudo busca compreender a aplicação do Princípio da Isonomia em sede de execução fiscal, analisando o tratamento dado pelo poder público aos distintos devedores tributários. Destarte, visa-se apontar se o valor do crédito buscado influencia no modo como tramita a respectiva execução, e se essa diferenciação de tratamento representaria aderência aos pressupostos da igualdade de todos perante a lei. Adere-se como fundamento teórico a CF/88, o CTN, a Lei Nº 10.522 e as Portarias Nº 75, Nº 396 e Nº 422 do Ministério da Fazenda. A conclusão obtida é de que existe uma inobservância à isonomia no processo, pois o poder público apropria-se de estratégias focadas no custo-benefício e na recuperabilidade do crédito fiscal sem assumir uma postura proporcional quanto à repercussão social que os grandes valores devidos acarretam à sociedade.

Palavras-chaves: isonomia; execução fiscal; grandes devedores fiscais.

Sumário: 1. Introdução - 2. Os custos e a igualdade no processo judicial - 3. A condução da execução fiscal: 3.1. Persecução em razão dos valores; 3.2. Persecução em razão da recuperabilidade dos débitos - 4. Conclusão - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A boa interpretação do direito não se configura tão somente por uma dimensão abstrata, compreendendo normas e princípios, mas também por uma dimensão concreta,

Abstract: This study intends to comprehend the application of the isonomy principle within the scope of the fiscal execution by analysing the way the public power treats distinguished indebted taxpayers. Thus, it's aimed to understand whether the amount of credit dutied actually influences how the execution moves and if eventual distinction among those credits actually means the assumption of the proper use of the Isonomy Principle. It's taken as theoretical foundations the Federal Constitution, the National Tax Code, the Law 10.522 and the Ordinances 75, 396 and 422 of the Finance Ministry. The conclusion proves the inobservance of the isonomy in the process, once exist strategies focused on the viability and the cost-benefit on pursuing small debts, but it does not regard the same proportional approach or even consider the social effects when facing the big tax evaders.

Keywords: isonomy; tax execution; big indebted taxpayers.

levando em consideração a efetividade das normas no mundo fático.¹ Desse modo, compreende-se que à plena realização dos direitos, essencial é a investigação quanto a eficiência das medidas que os viabilizam, bem como a relação de igualdade entre essas medidas ao lidarem com sujeitos eventualmente dessemelhantes.

O que se pretende ao longo do presente artigo é precisamente identificar, no tratamento dispendido aos devedores tributários, particularmente na esfera federal, em sede de execução fiscal, a ótica adotada pelo poder público quanto a formação e a reprodução de mecanismos de controle e persecução dos créditos inscritos em dívida ativa. Questiona-se, desse modo, a equiparação no tratamento dispendido entre trâmites processuais que buscam valores bastante distintos, haja vista a imperatividade da preservação da isonomia entre os polos passivos considerados nessas relações jurídicas, a teor dos valores e princípios consagrados na Constituição Federal (CF).

Utiliza-se como marco teórico a teoria político-filosófica que também adota o jurista Darcy Azambuja no que concerne ao reconhecimento da finalidade e dos objetivos que sustentam a existência do Estado. Tal teoria traduz o papel do Estado não como fim, mas como meio; restando ao indivíduo, por conseguinte, o papel de fim último desse Estado.² O Estado e a própria sociedade, portanto, segundo essa teoria, seriam, meros instrumentos pelos quais o homem se aperfeiçoa e prospera, alcançando, por fim, sua *felicidade social*. Nessa senda, a devida aplicação do princípio da isonomia nas relações jurídicas representaria o próprio resguardo da legitimidade dos fins que pretende a sociedade, enquanto organização civil, pois permite e potencializa a realização das aspirações individuais.

2. OS CUSTOS E A IGUALDADE NO PROCESSO JUDICIAL

É evidente que o processo judicial não se traduz tão simplesmente em um movimento mecânico de aplicação do direito, mas, do contrário, representa um fenômeno que, para além da dogmática, possui dimensões que alcançam o mundo concreto, repercutindo em custos sociais.³ Nesse intuito, a maximização da efetividade das execuções fiscais é interesse também do Estado credor na condição de sujeito ativo da ação judicial.

Nesta feita, se analisado o ajuizamento de demandas judiciais sob uma perspectiva econômica do direito, entende-se que certos sacrifícios individuais são justificados em razão da diminuição dos custos sociais correspondentes e que, idealmente, pretende-se sempre o equilíbrio entre o ajuizamento de demandas e a eficiência social. Outrossim, é inegável que deva existir alguma limitação imposta pelo ordenamento jurídico frente a essas demandas, uma vez que o contraste entre dispêndios e receita arrecadada exige a constatação de um ponto ótimo. Certo é que “o tribunal imporia taxas ótimas para a apresentação de petições quando os custos administrativos do

¹ CORREIA, Cecília Barbosa Macêdo e MENDES, Dany Rafael Fonseca. Teoria econômica aplicada ao processo civil brasileiro. *Revista de Informação Jurídica*, v. 50, n. 197. 2013, p. 286.

² AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. São Paulo. Editora Globo. 2014, p. 146.

³ CORREIA, Cecília Barbosa Macêdo e MENDES, Dany Rafael Fonseca. Teoria Econômica aplicada ao processo civil brasileiro. *Revista de Informação Jurídica*, v. 50, n. 197. 2013.

processo judicial fossem iguais aos custos do erro de não oferecer remédio jurídico para a lesão no caso marginal”.⁴ Ou seja, existiriam casos em que deixar-se de seguir com uma demanda judicial seria também proveitoso e do interesse direto do próprio Estado, porquanto os custos sociais envolvidos na impulsão da máquina pública não compensariam os ganhos com o processo e, sendo assim, a abdicação da concretização do direito de ação compensaria mais a própria coletividade.

Importante ressaltar, porém, que a ponderação dos custos processuais decorrentes de certas demandas em nada significa algum intento em obstar-se o acesso à justiça, ou ainda em incentivar-se omissões da administração pública para com suas obrigações de cobrar.⁵ A rigor, o poder judiciário no intuito de preservar o espírito do texto constitucional, preza pela equidade e justiça na relação entre as partes litigantes, e é inerente a essa análise um estudo sobre gastos e receita pública adjacente.

Inúmeras são as definições doutrinárias dessa equidade. Liam Murphy e Thomas Nagel seguem as distinções tradicionalmente adotadas sobre o tema, qual sejam, sua subdivisão entre equidade vertical e horizontal. Assim, equidade vertical seria “as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda”, enquanto a equidade horizontal diz respeito às “exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais”.⁶ Importante destacar que essa diferenciação se dá no âmbito arrecadatório, tratando originalmente não da igualdade como instituto, em todos seus desdobramentos e implicações, mas apenas como conceito a distinguir a incidência tributária em relação à renda dos contribuintes.

Todavia, em que pese esse artigo não se proponha a abordar a destinação que se dê à arrecadação ou tampouco a analisar os pormenores das circunstâncias que regem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, aproveita-se a referida definição da equidade vertical para tratar analogamente não das rendas, *mas das dívidas tributárias*. Outrossim, a justiça no feito executivo concerne e repercute em diversos institutos que consagram os direitos fundamentais em sua essência, implicando a proteção do contribuinte, que invariavelmente simboliza o elo mais frágil dessa relação processual.

No que tange o dispositivo legal, entretanto, apesar de o legislador constituinte ter expressamente disciplinado no Art. 150, II, da Constituição Federal quanto a vedação do tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante, tratando, conseqüentemente, do sentido vertical da equidade, deixou, porém, “implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical)”. De qualquer sorte, é bastante dedutível que “havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige”.⁷ E, é justamente essa diferenciação no sentido

⁴ COOTER; ULEN apud CORREIA, Cecília Barbosa Macêdo e MENDES, Dany Rafael Fonseca. Teoria econômica aplicada ao processo civil brasileiro. *Revista de Informação Jurídica*, v. 50, n. 197. 2013, p. 292.

⁵ *Ibidem*

⁶ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade, os impostos e a justiça*. Editora Martins Fontes. São Paulo. 2005, p. 18.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador. Editora JusPodium. 2020, p. 145.

vertical – seja nos limites do pressuposto expresso no corpo do texto constitucional, seja naquele dedutível, implícito –, que foca o presente estudo.

Atualmente, a teoria da equidade vertical, que pode ser interpretada como a expressão da própria capacidade contributiva dos indivíduos, é o critério mais difundido. Nesse sentido, tem-se que é precisa também a afirmação de que “o Princípio da Capacidade Contributiva está umbilicalmente ligado ao da Isonomia, dele decorrendo diretamente”,⁸ porquanto os que possuem distinta capacidade contributiva merecem, pela lógica do Princípio da Isonomia, ser tratados consoante sua própria desigualdade, a teor do Art. 145, §1º da CF que trata da instituição da imperatividade da adequação da incidência dos impostos à limitação constituída pela capacidade econômica individual.

Em resumo, indispensável é o exame das similitudes que os contribuintes executados, enquanto sujeitos passivos da relação jurídica, guardam entre si. E, igualmente essencial é a verificação quanto às particularidades que venham a distingui-los, ponderando-se se essas dessemelhanças seriam suficientes a ensejar estratégias diversas de persecução, de modo a omitir-se a aplicação do princípio da isonomia ou, ainda, se ao tratá-los de maneira distinta, estar-se-ia, em verdade, honrando plenamente o intuito original e a aplicação legítima desse princípio igualitário. Assim, à finalidade de analisar-se as predominâncias e as discrepâncias de tratamento entre grandes e pequenos devedores, o presente estudo discrimina as atuações de busca pela satisfação do crédito tributário, bem como as legislações que visam a preservação dos direitos individuais.

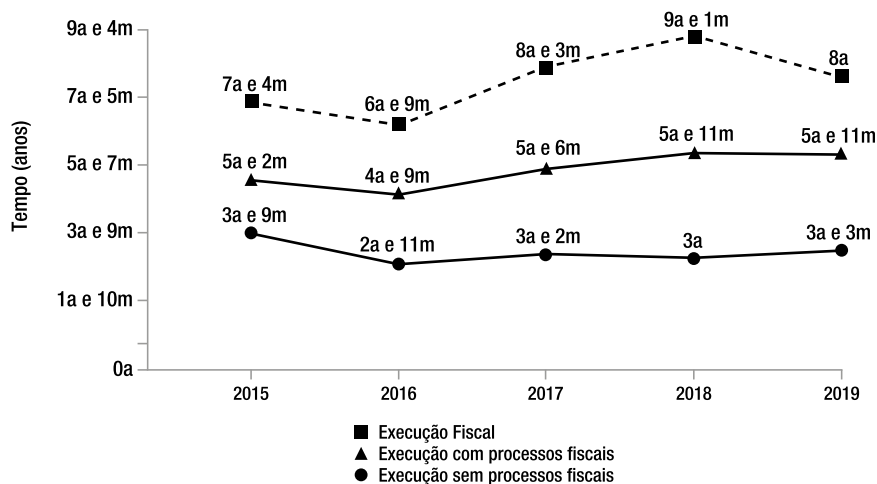
3. A CONDUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein consideram que a dificuldade do poder público em definir adequadamente suas prioridades seja um fenômeno que acabe por obstar a boa regulamentação de direitos. Nessa assunção, o precário controle que se dispõe à averiguação da proporcionalidade das medidas usadas a proteger as garantias constitucionais, bem como o eventual intento estratégico em se utilizar deliberadamente de certas medidas em desfavor de outras, a dizer, a atenção seletiva empregada pelo poder público a certos aspectos da vida, acaba por permitir a incidência de injustiças sociais. Vale dizer, todavia, que os direitos não são imunes a concessões, até porque sua efetivação, em verdade, depende da atividade interpretativa do poder judiciário. No entanto, o uso seletivo da atenção conferida pelo poder público pode impedir o aprimoramento de ferramentas que deveriam justamente reduzir as desigualdades, tal como institui um dos objetivos da própria CF, a teor de seu Art. 3º, inciso III. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein definem que “um dos objetivos centrais do sistema jurídico deveria ser o de superar o problema da atenção seletiva”.⁹

⁸ *Ibidem*, p. 154.

⁹ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 101 e p. 103.

Nessa linha, e no mesmo intuito, ao observar-se os feitos executivos, percebe-se o quão notório é a morosidade do judiciário, vindo a configurar senão uma agravante aos grandes gastos e às eventuais injustiças sociais dela decorrentes, então um dos próprios desdobramentos da atenção seletiva das autoridades. Certo é que o modelo vigente de recolhimento das obrigações fiscais guarda seu próprio grau de importância à lentidão dos resultados da arrecadação tributária que pretende a fazenda pública, uma vez que em quase a totalidade de suas buscas, o poder judiciário acaba sendo acionado.¹⁰ Ademais, segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), tem-se que o tempo médio de tramitação do processo de execução é de longos oito anos.¹¹ O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em recente estudo desenvolveu um gráfico comparativo na evolução do tempo consumido pela execução fiscal - incluindo aquelas com processo judicial e aquelas sem, conforme se vê abaixo:¹²

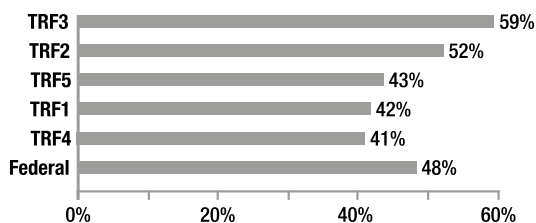


Desse mesmo estudo, depreende-se que “os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados”. Do que segue, discrimina-se os o total de execuções fiscais pendentes em contraste com o total de processos pendentes no 1º grau, no âmbito dos tribunais regionais federais:

¹⁰ Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal (2019).

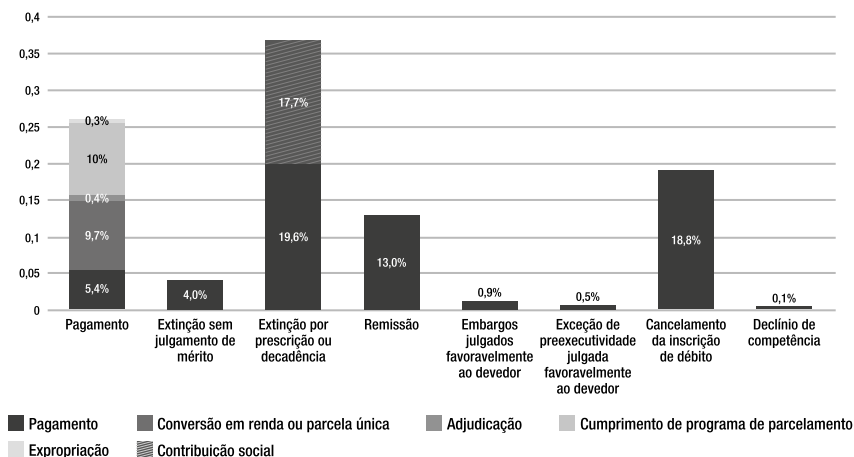
¹¹ Ipea. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, Nº 83, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5279>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

¹² *Justiça em Números* (2020). Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 29 de julho de 2021.



Indiscutível, portanto, que um olhar mais atento às execuções fiscais é medida que se impõe, senão vejamos. Em termos mais precisos, se analisados os atos procedimentais de forma isolada consoante o supra referido relatório do IPEA, nota-se que a ineficiência na realização de diligências é constante que se estende no decorrer de todo o feito executivo: em 47,4% dos casos há pelo menos uma diligência que resulta infrutífera antes da efetiva citação do executado, sendo que somente 46% das tentativas de citação que são realizadas via correio são, de fato, exitosas. Nos termos do relatório: “é evidente a dificuldade enfrentada na etapa de citação, atestada tanto pelo número absoluto de dias despendidos em busca do devedor, quanto pelo tempo ponderado em função da frequência de tentativas de citação que ocorrem ao longo do processo de execução fiscal médio”. A rigor, o próprio estudo conclui que “a probabilidade de o executivo fiscal obter êxito ou fracassar absolutamente é quase idêntica”.¹³ O que levanta questões sobre os meios estratégicos que se adota quando da persecução dos créditos fiscais buscados.

Notam-se elementos que expõem a insuficiência das medidas já utilizadas no que concerne à satisfação do fim que se busca. O gráfico abaixo demonstra a distribuição dos processos de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional segundo o motivo de sua baixa:¹⁴



¹³ *Ibidem*

¹⁴ Ipea. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, Nº 127, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4460>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

Conforme se observa, a *prescrição é o motivo principal de baixa* dos feitos executivos, representando razão significativamente mais expressiva do que o próprio pagamento das dívidas. É inegável, portanto, que o contribuinte acabe sendo constantemente beneficiado em razão das diligências infrutíferas atreladas ao trâmite executório fiscal e que o transcurso do lustro prescricional, nesse contexto, também contribua ao insucesso nas persecuções judiciais.

Acrescenta-se que essa demora não é limitada apenas por procedimentos internos e intrínsecos ao sistema vigente na busca por créditos fiscais, mas engloba também os comportamentos humanos individuais de protelação processual. Sob uma perspectiva mais ampla, a ausência de uma definição clara de prioridades, a má regulação do tratamento imposto pelo poder público aos executados que guardam características desiguais entre si, pode resultar em evidente descaso àqueles sujeitos que, por seu turno, cumprem devidamente para com suas obrigações fiscais, mas que acabam por sofrer os efeitos gerados por aqueles que não as cumprem – uma vez que a receita pública atinge a toda a comunidade.

Anota-se que “o tempo é, antes de tudo, um problema da jurisdição” e que, afinal, por esse mesmo motivo, deve-se “zelar para que o réu não abuse do seu direito de defesa ou pratique atos objetivando a protelação dos feitos”. Ora, consoante essa lógica, evidente que aqueles que não possuem interesse na realização de certos direitos acabam por utilizarem-se “de manobras processuais para tentar alargar o tempo de demora no processo”.¹⁵ A rigor, a questão do tempo é intrinsecamente ligada à questão dos custos, isso porque se essas mesmas dívidas, em suas diferentes expressões, fossem pagas em tempo hábil, a valer, no momento em que as obrigações incidissem no mundo dos fatos, e ensejassem a constituição do crédito respectivo, tais onerações não seriam tão grandiosas quanto o são o complexo de encargos gerados na fase de execução.

3.1. Persecução em razão dos valores

O tempo investido implica na economia de gastos – não só dos contribuintes que, por sua vez, sofrem com todas as limitações financeiras impostas pela incidência de juros e multas à importância principal, mas também do ente credor, que acaba por realizar inúmeras diligências antes de conseguir satisfazer seu crédito buscado. Entrementes, a prescrição não atinge a todas as dívidas de igual forma. Certo é que os gastos inerentes à satisfação dos créditos tributários por vezes não compensam os custos dos processos judiciais que os sustentam, muito em razão do insucesso de *diligências falíveis* e tais fenômenos são também considerados à análise de viabilidade da busca desses créditos pelo Estado-credor. Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero assim dispõem sobre a questão:¹⁶

Não há como deixar de questionar a real capacidade de o processo atender às necessidades dos jurisdicionados e, para tanto, além de problemas como

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil vol. 1, Teoria do processo civil*. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 2019, p. 252.

¹⁶ *Ibid.*, p. 251.

o do custo, importa o significado que o tempo aí assume, em especial como o tempo repercute sobre a efetiva proteção do direito material.

Ora, diversos são os objetivos e fundamentos que o Estado cultiva. Por isso, é seu intuito proteger mais de um fim conjuntamente, escolhendo o comportamento mais adequado e restringindo na menor medida possível algum fim diverso que, colateralmente, prejudique um dos objetivos originais. A rigor, a própria igualdade pressupõe a escolha de critérios razoáveis de atuação - aqueles critérios que resguardam algum grau de pertinência à finalidade de diferenciação que se propõe decifrar casuisticamente.¹⁷ Nesse sentido, assumir-se a faculdade de não dispor de recursos públicos à persecução de causas que seriam provavelmente infrutíferas se torna uma hipótese bastante plausível.

Segundo dados da Receita Federal, tem-se que é significativamente baixo o grau de aderência das autuações realizadas pelos auditores fiscais, não se conseguindo lograr êxito tão logo quando se constitui os créditos fiscais - “em relação ao resultado direto da fiscalização na arrecadação, 22,94% das autuações executadas em 2018, por exemplo, foram pagas ou parceladas até o final de 2019”.¹⁸ Nessa senda, é dedutível que as dívidas menos expressivas possuem não só um menor potencial de arrecadação, porquanto envolvam devedores que possuam menor capacidade contributiva, mas também porque os custos de sua persecução podem simplesmente não compensar o trâmite a que são submetidas.

Certo é que existe grande atraso na satisfação do crédito tributário quando da sua persecução pelo Estado-credor, o que levanta a discussão sobre quais seriam, afinal, as prioridades estabelecidas pelo poder público. Questiona-se, portanto, se estaria faltando previsão legislativa que permitisse a disposição de ferramentas mais aptas a controlar essa lacuna procedimental, ou se tal problemática estaria delimitada tão somente à arbitrariedade do Estado-credor que, considerando as características dos devedores apurados, estaria, assim, privilegiando executados que deliberadamente estejam a se ocultar das autoridades, compensando, assim, esforços em torno do inadimplemento fiscal.

De qualquer sorte, foi estipulada pela administração pública certa flexibilização de esforços no que diz respeito aos devedores menores, sendo-lhes concedidos benefícios, como a suspensão do feito. Assim, é discutível se tais procedimento não estariam mais prejudicando do que gerando significativa economia para o ente estatal, uma vez que a não insistência na condução da execução pode representar, ainda que indiretamente, a desistência da obrigação vinculada da administração em cobrar o crédito constituído, em desatenção ao Art. 3º do Código Tributário Nacional,¹⁹ além de levar à própria extinção do feito. Com efeito, não é sempre que o Estado-juiz

¹⁷ ÁVILA, Humberto. O que é devido processo legal? *Revista de Processo*, v. 163, 2008.

¹⁸ *Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal* (2019)

¹⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 22 de julho de 2020

acolhe as razões arguidas pelo Estado-credor quanto ao pedido de arquivamento da execução, há de se constatar a excepcionalidade da situação apresentada.

Nesse sentido, a Lei Nº 10.522 de 2002²⁰ estabelece que de fato há casos rastreáveis cujo custo-benefício da cobrança executiva não compensaria o ajuizamento da demanda, pois sairia mais caro que o seu próprio proveito final. Assim prevê seu Art. 20:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Tal dispositivo legal foi regulamentado pela Portaria Nº 75 de 2012, do antigo Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia), vindo a corroborar e especificar o alcance da norma.²¹ Em seu Art. 1º, inciso II, regulamenta os novos registros da dívida ativa da União: “o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).” Já, em seu Art. 2º, dispõe sobre as demandas já ajuizadas à época da edição dessa portaria:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não ocorrida a citação pessoal do executado ou não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito.

Ou seja, de acordo com estudos desenvolvidos pelo poder público, tanto não é viável insistir nas demandas que guardem créditos abaixo dos estabelecidos R\$ 20.000,00, estimados pela procuradoria da fazenda, quanto tampouco é viável ajuizar novas demandas que abarquem importância abaixo desse montante. Vale destacar que nessa lógica econômica, estar-se tratando as dívidas diferentes desigualmente não significa perdoar essas dívidas ou, de algum modo, incentivar condutas não condizentes com as obrigações tributárias. Frisa-se que essa insignificância diz respeito tão somente aos gastos da máquina pública em contraste aos valores a serem arrecadados na cobrança desse crédito, e não à eventual capacidade do executado em satisfazer seu débito perante o ente estatal ou mesmo à dimensão da renda que auferem esses devedores.

De igual sorte, é invariável a conclusão de que esse procedimento tende a ensejar mais facilmente a ocorrência da prescrição intercorrente – aquela que se dá durante o trâmite processual, pela inércia das partes -, porquanto a ausência nos autos de

²⁰ BRASIL. *Lei 10.522, de 19 de julho de 2002*. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A1ncias>. Acesso em: 19 de agosto de 2020.

²¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria Nº 75*, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>>. Acesso em: 25 de agosto de 2020.

quaisquer bens a garantir a execução, tal como expressa a parte final do Art. 2º da referida portaria, é elemento que, por indução, indica que dificilmente sobrevirá alguma nova garantia em momento ulterior. Isso porque o desarquivamento do feito exige alteração do quadro apresentado, dependendo, afinal, da impulsão da execução pelo credor quando da localização de novos bens. O Art. 40, § 3º da LEF assim prevê: "encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução".²² Ocorre que, se inexistente qualquer indício de meios a garantir o débito nos autos ao tempo da suspensão do feito, muito provavelmente tampouco existirá mais tarde – não necessariamente porque os executados não dispõem desses bens referidos, mas também porque basta que sigam repetindo a mesma conduta omissiva frente ao ente credor que já cometiam ao início do processo. Sendo assim, a consolidação desse processo à condição de arquivado, o condena também ao reconhecimento da prescrição intercorrente, nos moldes do Art. 40, § 4º da Lei Nº 6.830 de 1980.

Nesse sentido, é também bastante emblemático que o valor fixado como hábil a suspender o feito por representar quantia não passível de recuperação pelo cálculo do custo-benefício da tramitação do feito, corresponda justamente a valores tão próximos à média dos valores dos créditos constituídos pela fazenda pública. A rigor, segundo o Comunicado do IPEA do ano de 2012, "o valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25".²³ E, segundo o relatório da Receita Federal do ano de 2019, tem-se que o valor médio das arrecadações por cada auditor fiscal correspondeu a R\$ 18.063.558,75.²⁴ É bastante discutível, afinal, que a importância considerada como não viável de recuperação pela fazenda pública diga respeito justamente à média dos valores buscados por esse Estado-credor.

3.2. Persecução em razão da recuperabilidade dos débitos

Do que segue, no que concerne às situações mais penosas, em que não há vislumbre de garantia à satisfação do crédito, a orientação que o ordenamento propõe, no entanto, diz respeito não necessariamente à expressão do montante da dívida, mas do seu grau de recuperabilidade, da viabilidade prática em se perseguir aqueles valores que até então não se prosperou em busca-los.

Entende-se que no âmbito tributário, o princípio da segurança jurídica transpassa a premissa da estabilidade, da certeza de que as situações já consolidadas permanecerão asseguradas, e atinge também a previsibilidade de eventos e efeitos futuros. Ou seja, a ideia da *não surpresa* é imperativa à consolidação da segurança jurídica em matéria

²² BRASIL. *Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2020.

²³ Ipea. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, Nº 127, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4460>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

²⁴ Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal, 2019. Receita Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>. Acesso em 18 de julho de 2020.

tributária. Não obstante, o legislador carrega a difícil tarefa de ponderar “entre a finalidade social do tributo e a intimidade dos particulares”.²⁵

A valer, é incumbência do juízo manter o equilíbrio não só entre o interesse público e as garantias individuais, mas também entre os princípios e as normas positivadas e, ainda, entre suas obrigações vinculadas e sua própria margem de discricionariedade frente às circunstâncias que se impõem no caso concreto. Assim, cabe ao juízo consoante os meios adequados e disponíveis, bem como aos poderes inerentes à sua autoridade enquanto vértice da triangulação processual, o poder de decretar casuisticamente quais direitos serão sobrepostos e quais terão menor prioridade no momento decisório - dentre os instrumentos previamente autorizados por lei.

Destarte, dentre os meios mais penosos na execução, há a previsão da determinação pelo juízo da indisponibilidade de bens e direitos do devedor em sede de execução fiscal, a teor do Art. 185-A do CTN:²⁶

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Outrossim, a Súmula Nº 560 do STJ direciona e unifica essa previsão:²⁷

A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do Art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutífero o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Todavia, tem-se que a *demonstração do exaurimento das buscas*, conforme prevê o texto legal, representa um conceito demasiadamente aberto e, desse modo, bastante distante de qualquer averiguação razoável, clara e objetiva da realidade. É certo que essa espécie de constrição significa um rompimento abrupto da condição em que se encontrava o devedor tributário, haja vista que compromete a livre fruição de liberdade desse executado, no entanto, é esse justamente o objetivo do respectivo instituto – que se funcionasse de modo diverso, perderia seu propósito original.

²⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador. Editora JusPodium. 2020, p. 157.

²⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula Nº 560*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>>. Acesso em: 16 de junho de 2020.

Por outro lado, apesar de o dito exaurimento das buscas configurar-se como um conceito vago, os demais pressupostos necessários à determinação pelo Juízo da indisponibilidade de bens e direitos seguem requisitos mais objetivos estabelecidos pelo Art. 185-A do CTN, quais sejam: a ocorrência da citação; e a ausência de pagamento da dívida ou localização de bens aptos a penhora.²⁸ Ocorre que tampouco essa medida disciplina uma relação isonômica entre as diferentes expressões de dívida, porquanto deixa-se, precipitadamente, de se considerar quando da análise de sua aplicação, aquelas situações que, por serem excepcionais, demandariam tratamento também dessemelhante – tal como exigem os *grandes devedores fiscais*, por lidarem com dívidas cujo montante causam um impacto mais expressivo na dívida ativa da União.

Com efeito, o fato de o juízo não determinar de imediato a medida da indisponibilidade de bens e direitos antes do exaurimento das diligências que visam a satisfação do crédito tributário, acaba por condenar também o feito executivo no tempo. Se a capacidade econômica e financeira desses grandes devedores, bem como a própria extensão de suas dívidas, fosse, por outro lado, um mecanismo de alerta, que refletisse já nos dispêndios a serem economizados pelo ente credor desde o princípio do trâmite executivo, reservando e focando a medida excepcional da indisponibilidade de bens já desde logo aos devedores excepcionais, economizar-se-ia assim em diligências infundáveis, quase sempre sem êxito algum, a completar o ciclo de exaurimento de buscas realizadas.

Recente relatório da Receita Federal (2019) aponta que “os maiores contribuintes, embora representem menos de 0,01% do total de empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), responderam, em 2019, por 60% da arrecadação total”.²⁹ Logo, é preferível que, não só em razão da potencial economia de gastos gerada ao ente credor, mas também, enfim, à própria sociedade que financia o exercício da ação estatal, haja um investimento voltado à racionalização das escolhas e das medidas a serem utilizadas em situações que, de fato, consolidam evidente impacto na recuperação de créditos tributários.

Em tempo, no intuito de combater a evasão fiscal, a Receita Federal já em meados do ano de 2010 decidiu por alterar sua abordagem, passando a monitorar o comportamento dos grandes contribuintes/devedores de maneira mais especializada. Segundo o relatório supracitado, “a organização do sistema de fiscalização pelo porte dos contribuintes possibilitou a especialização dos Auditores Fiscais em temas característicos dos contribuintes de maior capacidade contributiva”. Ademais, a Receita Federal passou a acompanhar “as novas teses tributárias para evitar e coibir evasões tributárias que causam prejuízos milionários aos cofres públicos, notadamente nos contribuintes de maior capacidade contributiva”.³⁰ Ou seja, a fim de preservar-se a eficiência da

²⁸ BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

²⁹ *Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal, 2019*. Receita Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>. Acesso em 18 de julho de 2020.

³⁰ *Ibidem*

administração pública, consolidou-se um tratamento atento específico e distinto entre devedores também distintos.

É bastante nítido o resultado dessa alteração de comportamento em função dos resultados que deles decorreram – e que são explicados, entre outros motivos, pela especialização das equipes de auditoria e pelo investimento em ferramentas tecnológicas – tanto no aumento dos valores correspondentes aos créditos lançados, quanto na quantia de fato recuperada.³¹

De outra sorte, nova orientação normativa sobreveio no sentido de diferenciar os devedores e gerar o arquivamento das dívidas em razão de sua difícil persecução. A Portaria Nº 396 de 2016 do Ministério da Fazenda trouxe o Regime Diferenciado de Cobrança de Crédito (RDCC), que admite medidas paralelas de monitoramento, tais como o acompanhamento de parcelamentos e o protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa, por exemplo, diferenciando-as conforme sua perspectiva de recuperação.³² Nesse sentido, a portaria impunha a suspensão das execuções cujo valor consolidado representasse montante inferior a um milhão de reais, desde que não guardasse garantias de satisfação, nos termos do Art. 40, *caput*, da LEF.

Essa limitação, todavia, deixa de ser parâmetro quando a Portaria Nº 422 de 2019 do Ministério da Fazenda atualiza a orientação quanto ao arquivamento do feito, não se valendo mais do critério quanto ao valor da dívida, mas focando antes na sua taxa de recuperabilidade, de acordo com o seu *rating* respectivo.³³ O *rating*, nos termos do Art. 2º, V, da Portaria Nº 293 de 2017 do Ministério da Fazenda, é justamente “a nota atribuída ao devedor ou grupo de devedores que representa o grau de recuperabilidade do débito” e, nesse sentido, aqueles entendidos como irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação, seriam desde logo suspensos, nos termos do Art. 40, *caput* da LEF.³⁴

Em resumo, não se fala mais em valor, portanto, mas em uma avaliação casuística, consoante seu índice no RDCC, muito embora seja incluído também nesse cálculo variáveis como a capacidade de pagamento, o endividamento total e o histórico de adimplemento, nos termos do Art. 3º, II, da Portaria Nº 293. De qualquer sorte, passa-se a economizar dispêndios em diligências infrutíferas, mas se perde em potencial arrecadação – o que, no caso de uma demanda sem qualquer garantia útil pode representar uma escolha estratégica positiva efetuada pela fazenda pública. Sob outra perspectiva, há de apontar que a recuperação do crédito fiscal nos moldes atuais está dispondo do tempo hábil de acordo com a *conveniência econômica* quando se

³¹ *Ibidem*

³² MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria Nº 396*, de 20 de abril de 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

³³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria Nº 422*, de 06 de maio de 2019. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n%C2%BA-422-de-6-de-maio-de-2019-87305199>>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

³⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria Nº 293*, de 12 de junho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

passa a estipular os gastos do processo, o que pode vir a justificar práticas de evasão fiscal, uma vez que o tratamento isonômico passa a ser aplicado com muitas ressalvas.

Ato contínuo, se no cenário apresentado assume-se técnicas processuais de distinção quanto os sujeitos figurados no polo passivo da demanda, haja vista a implementação do *rating* de recuperabilidade dos valores devidos ao fisco, outras medidas de intuito análogo, seguindo a mesma lógica de diferenciação deveriam poder ser implementadas a garantir-se de modo mais eficaz a satisfação de dívidas bastante expressivas. Em outros dizeres, a atenção seletiva disposta pelas autoridades públicas estaria, na prática, escolhendo aquelas ações mais economicamente rentáveis aos cofres públicos, assumindo-se, assim, maior empenho no uso de ferramentas processuais em determinadas circunstâncias em desfavor de outras.

Não obstante, reconhece-se que seria contraproducente se as respectivas ações executivas perdurassem infindavelmente ainda que desprovidas de perspectivas positivas de resultado ou sem qualquer lapso temporal que as delimitasse. Isso porque as execuções fiscais, a rigor, suportam custos sociais que transcendem a mera não satisfação do crédito buscado e, o que torna tão cara a análise quanto às circunstâncias que ensejam seus arquivamentos, penhoras e quaisquer outros instrumentos de diferenciação processual.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, compreende-se que a celebração do princípio da igualdade lida com a assunção da razoabilidade dos meios de controle e com a diferenciação das circunstâncias envolvidas na exata proporção de suas particulares dessemelhanças. Cabe, portanto, ao Estado tanto na sua condição de juiz, quanto na condição de credor, a interpretação adequada da legislação aplicável quando do tratamento equitativo dentre os diversos sujeitos passivos possíveis a compor essas relações jurídicas.

Destarte, no limiar da relação dualista, entre direitos e deveres, tem-se que as inclinações inerentes às manifestações valorativas expedidas pelo Juízo acabam por sobrepor alguns direitos sobre os demais. Assim, preservar a isonomia no tratamento entre as partes de uma relação jurídica é respeitar os próprios limites e princípios constitucionais previstos pelo dispositivo legal – e, desse modo, casuisticamente, decifrar os percalços e possibilidades reais de êxito quando da busca por créditos tributados, o que também inclui impor medidas mais penosas àqueles que mais drasticamente afetam a dívida ativa.

É notório que aqueles que possuem grandes débitos também dispõem de vastos mecanismos que os permitam omitir-se de suas obrigações para com a fazenda pública. Daí porque a importância da respectiva submissão dos devedores maiores a instrumentos respectivamente mais penosos de controle e persecução do crédito, uma vez que o tratamento legislativo igualitário acabaria revelando antes uma faculdade política de diferenciação do que, em verdade, em uma medida isonômica inclusiva no que concerne ao uso do dinheiro público.

Assim, no intuito de implementar de maneira exitosa qualquer mecanismo de diferenciação processual de devedores inscritos em dívida ativa, a ideia da igualdade vertical apresentada por Liam Murphy e Thomas Nagel se adaptada à lógica sugerida nesse trabalho, de considerar a dimensão da “dívida” como sendo uma possível interpretação à dimensão da “renda”, se torna pressuposto compatível a aplicação de medidas mais extremas de restrição logo de imediato aos casos que o façam jus.

Atenta-se à premissa legislativa atual de que *não há diligência obrigatória em razão do valor*, mas tão somente em razão da perspectiva de recuperabilidade dos créditos. Leia-se, considera-se tão somente a primazia do ente público ao ponderar sobre a relação custo-benefício de seus esforços, deixando-se, por outro lado, de analisar a gravidade do ato praticado ou as repercussões sociais que a inadimplência fiscal em sede de grandes dívidas pode acarretar em uma dada sociedade, não atendendo, portanto, aos preceitos de justiça social estabelecidos no próprio texto constitucional, conforme o Art. 170, *caput*, que prevê serem a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa as bases da formação de uma ordem econômica justa.

Pequenas dívidas são diferenciadas por seu baixo impacto social, na medida em que se tornam *não ajuizáveis* ou suas diligências representem custo alto demais ao benefício que eventualmente trariam aos cofres públicos, mas as grandes não dispõem de argumento análogo a justificar maior rigor à sua persecução. Em tempo, é bastante lógica a assunção de que “os menos favorecidos terão muito mais facilidade de contribuir para o bem comum se acreditarem que também os mais privilegiados estão fazendo a sua parte”.³⁵

Posto isso, conclui-se, enfim, que o tratamento isonômico não pode ser resolvido tão somente por dilemas abstratos ou principiológicos, mas que o enfrentamento da realidade fática é elemento fundamental à admissão de qualquer mudança ou posicionamento definitivo no trato para com os contribuintes. Nesse intuito, essa busca não pode ser limitada por ferramentas iguais de controle, nem somente por uma análise fria em torno da taxa de recuperabilidade que guardam, mas também pela expressão dessas dívidas e do impacto que causam ao erário, de modo a preservar não só o tempo do poder público, mas também o dinheiro do contribuinte que, em última escala, financia os próprios direitos sociais.

5. REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. Salvador. Editora JusPodium. 2020.
- ÁVILA, Humberto. O que é devido Processo Legal? *Revista de Processo*, v. 163, 2008.
- AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. São Paulo. Editora Globo. 2014.

³⁵ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 160.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

_____. *Constituição Federal 1988*. Constituição da República Federativa do Brasil, 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

_____. *Lei 10.522*, de 19 de julho de 2002. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110522.htm#:~:text=LEI%20No%2010.522%2C%20DE%2019%20DE%20JULHO%20DE%202002.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>. Acesso em: 19 de agosto de 2020.

_____. *Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830*, de 22 de setembro de 1980. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula N° 560*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>>. Acesso em: 16 de junho de 2020.

CNJ. *Justiça em Números*, 2020. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em 29 de julho de 2021.

CORREIA, Cecília Barbosa Macêdo e MENDES, Dany Rafael Fonseca. Teoria econômica aplicada ao processo civil brasileiro. *Revista de Informação Jurídica*, v. 50, n. 197. 2013.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

IPEA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, N° 127, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4460>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

_____. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, N° 83, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5279>>. Acesso em: 17 de julho de 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil vol. 1, Teoria do processo civil*. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria N° 293*, de 12 de junho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

_____. *Portaria N° 396*, de 20 de abril de 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

_____. *Portaria N° 422*, de 06 de maio de 2019. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n%C2%BA-422-de-6-de-maio-de-2019-87305199>>. Acesso em 01 de agosto de 2021.

_____. *Portaria N° 75*, de 22 de março de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>. Acesso em: 25 de agosto de 2020.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade, os impostos e a justiça*. Editora Martins Fontes. São Paulo. 2005.

RECEITA FEDERAL. Relatório Anual de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal, 2019. Receita Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>. Acesso em 18 de julho de 2020.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva do estado contemporâneo. *Revista de Informação Legislativa*, v.41, n. 164. Brasília. 2004.
