



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
CURSO DE DIREITO

JOYCE OLIVEIRA CAVALCANTE

**A CAÇA AO CERVO DA TRIBUTAÇÃO: A EFICIÊNCIA DO PROCEDIMENTO
DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DA TEORIA DOS JOGOS**

NATAL

2022

JOYCE OLIVEIRA CAVALCANTE

A CAÇA AO CERVO DA TRIBUTAÇÃO: A EFICIÊNCIA DO PROCEDIMENTO DA
LEI DE EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DA TEORIA DOS JOGOS

Monografia apresentada ao curso de graduação
em Direito, da Universidade Federal do Rio
Grande do Norte, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marco Bruno Miranda
Clementino.

NATAL

2022

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI

Catálogo de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas - CCSA

Cavalcante, Joyce Oliveira.

A caça ao cervo da tributação: a eficiência do procedimento da Lei de Execução Fiscal à luz da teoria dos jogos / Joyce Oliveira Cavalcante. - 2022.

78f.: il.

Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Direito. Natal, RN, 2022.

Orientador: Prof. Dr. Marco Bruno Miranda Clementino.

1. Execução fiscal - Eficiência - Monografia. 2. Direito fundamental - Monografia. 3. Teoria dos jogos - Direito - Monografia. I. Clementino, Marco Bruno Miranda. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/UF/Biblioteca CCSA

CDU 347.952:336.2

JOYCE OLIVEIRA CAVALCANTE

A CAÇA AO CERVO DA TRIBUTAÇÃO: A EFICIÊNCIA DO PROCEDIMENTO DA
LEI DE EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DA TEORIA DOS JOGOS

Monografia apresentada ao curso de graduação
em Direito, da Universidade Federal do Rio
Grande do Norte, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 21/07/2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. MARCO BRUNO MIRANDA CLEMENTINO

Orientador

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. ANDRE DE SOUZA DANTAS ELALI

Membro interno

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. OTACILIO DOS SANTOS SILVEIRA NETO

Membro interno

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

À minha vó, a quem espero estar orgulhando.
Aos meus irmãos mais novos, os quais espero inspirar.

AGRADECIMENTOS

Quando me conhecem as pessoas costumam se impressionar com a minha história, para a maioria das pessoas é surpreendente alguém como eu sair do interior e vir sozinha desbravar a capital. Eu costumo brincar que na verdade eu sou um financiamento coletivo. Por essa razão é praticamente impossível agradecer a todas as pessoas que me ajudaram a chegar ao fim do curso, mas tentarei resumir.

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a minha família, a todos que me deram suporte emocional e financeiro (com o pouquinho que tinham) todos esses anos, em especial aos meus primos e tios. Também as minhas primas Denise e Ana Lúcia, que receberam em suas casas sem mal me conhecerem. Em maior grau tenho que agradecer à minha vó e às minhas tias Edivaneide e Helenita, que são as minhas referências maternas, que me criaram e sempre me incentivaram a tentar vencer através dos estudos.

Agradeço também ao meu pai por todo o apoio e segurança que me passa, ele que sempre foi o meu maior torcedor e sei que me acha extremamente talentosa, inteligente, muito mais do que sou na realidade, em resumo: um pai bem babão.

Agradeço aos meus amigos e às famílias dos amigos que fiz durante todos esses anos tentando “me virar sozinha”, a todas as mães e pais emprestados que me ajudaram em Caraúbas, em Apodi e em Natal. Um agradecimento em especial para as minhas duplas acadêmicas: Joyce, minha grande amiga há mais de dezesseis anos, minha primeira dupla para tudo (e por muito tempo única); e Marila, na UFRN, uma das pessoas mais inteligentes e focadas que já conheci.

Na segunda categoria de agradecimentos temos as instituições que me trouxeram até aqui, todas públicas, então meu agradecimento é para todos que pagam os impostos, pois esses custearam minha educação e a assistência estudantil que me manteve de graça na Residência Universitária por cinco anos.

Estar na residência me gerou muita dor de cabeça, mas também grandes amizades. Afinal, dividir um quarto com mais três pessoas e um banheiro com trinta e duas te faz formar laços. Por isso um agradecimento em especial para o meu 102 dos sonhos que nunca aconteceu por completo: Thati, Cláudia e Ruama (e nossas agregadas do 101: Micarla e “Mariah”).

Agradeço a todos os ótimos professores que tive na UFRN, entre eles o meu orientador professor Marco Bruno, que para além da orientação da pesquisa, foi extremamente empático quando decidi suspender o curso por um tempo para tratar da minha saúde mental. Obrigado a você por essa sensibilidade, professor.

Sou muito grata também ao meu amigo e chefe Geailson, a quem devo muito do que sei hoje sobre a advocacia. Bem como aos meus parceiros de todas as horas, desde que entrei na Universidade, Alexandre e Manu.

Agradeço muito aos amigos que eu perturbei questionando sobre o TCC, Jorge (Boroh) a quem eu perguntei demais sobre a suspensão do programa e a Isabela e Larissa que me deram muitas dicas de escrita.

Por último, mas não menos importante, a pessoa que sofreu comigo todos os problemas de ordem mental que fim do curso me gerou, a minha melhor amiga e namorada Taisa, a quem agradeço de todo o coração pela paciência e companheirismo.

There's only one bad word: taxes.

— Ron Swanson (Parks and Recreation)

RESUMO

A presente pesquisa é uma revisão bibliográfica e faz uso do método dedutivo. Seu objetivo é analisar a eficiência do procedimento da execução fiscal quando esta é modelada como um jogo. Para alcançar esse objetivo foi necessário inicialmente apresentar o procedimento da Lei nº 6.830/80, expor as estatísticas relacionadas ao seu tempo e custo de tramitação, bem como, foi estabelecido o que seria uma execução fiscal eficiente para fins dessa pesquisa. Com auxílio desse padrão foi constatado que as ações relacionadas a referida lei não alcançam a eficiência, pois se estendem por um longo período, em média custam mais do que arrecadam, nem trazem efetividade à sentença que as julgam. Considerando que a origem da maioria dos débitos é tributária, mostrou-se necessário entender as causas a inadimplência tributária no Brasil. Para isso as ferramentas da Teoria dos Jogos se mostraram ideais. Dado que essa teoria fornece a linguagem para descrever os processos decisórios em situação de conflito, como são as interações entre Fisco e contribuinte. Após a apresentação das ferramentas para modelar um jogo, o procedimento posto foi transformado no “jogo da execução fiscal”. A partir desse modelo foi possível discutir se a ineficiência encontrada dizia respeito somente ao procedimento. O jogo da execução fiscal se demonstrou puramente adversarial e tumultuado por ações incidentais, contudo seu maior problema é a etapa de citação, ou seja, fracassa antes mesmo de começar. Dada a origem tributária da maioria das dívidas ativas, fez-se indispensável explorar os fatores que levam à inadimplência tributária. Ato contínuo, a conclusão obtida foi a de que o regramento da Lei nº 6.830/80, tem alguns problemas que podem ser corrigidos, porém alta taxa de insucesso desse tipo de ação advém de fatores mais complexos, como a complexidade do sistema tributário, o baixo retorno estatal e fatores culturais do país. Ao final foram sugeridas estratégias aplicáveis aos jogos cooperativos para o aumento da eficiência.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Eficiência. Teoria dos Jogos.

ABSTRACT

The present research is a literature review and makes use of the deductive method. Its objective is to analyze the efficiency of the tax enforcement procedure when it is modeled as a game. To achieve this goal it was initially necessary to present the procedure of tax enforcement law, expose the statistics related to its time and cost of processing, as well as, what would be an efficient tax execution for the purposes of this research. With the help of this standard, it was found that the actions related to that law do not achieve efficiency, as they extend over a long period, on average they cost more than they collect, nor do they bring effectiveness to the sentence that judges them. Considering that the origin of most debts is tax, it was necessary to understand the causes of tax default in Brazil. For this purpose, Game Theory tools proved to be ideal, given that this theory provides the language to describe decision-making processes in conflict situations, such as the interactions between Tax Authorities and taxpayers. After the presentation of the tools to model a game, the procedure was transformed into the “tax enforcement game”. Based on this model, it was possible to discuss whether the inefficiency found concerned only the procedure. The tax enforcement game proved to be purely adversarial and fraught with incidental actions, however its biggest problem is the citation stage, that is, it fails before it even starts. The tax origin of most active debts, it was essential to explore the factors that lead to tax noncompliance. Subsequently, the conclusion obtained was that the regulation of tax enforcement law has some problems that can be corrected, but the high failure rate of this type of process comes from more complex factors, such as the complexity of the tax system, the low state return and cultural factors of the country. At the end, strategies applicable to cooperative games were suggested to increase efficiency.

Keywords: Tax enforcement. Efficiency. Game Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Fases do procedimento da Lei de Execução Fiscal.....	16
Figura 2 –	Fases da “Guerra dos Sorvetes”	35
Figura 3 –	Matriz de <i>payoffs</i> do “combinar moedas”	38
Figura 4 –	Matriz de <i>payoffs</i> do dilema do prisioneiro	39
Figura 5 –	Matriz de <i>payoffs</i> da caça o cervo.....	41
Figura 6 –	Possibilidades do devedor após citação.....	43
Figura 7 –	Forma extensiva da resposta à citação.....	44
Figura 8 –	Forma extensiva embargos à execução.....	45
Figura 9 –	Forma extensiva manifestação de terceiro.....	47
Figura 10 –	Forma extensiva da expropriação executiva.....	48
Figura 11 –	Forma extensiva decisão do executado	61
Figura 12 –	Forma extensiva decisão do executado a partir da sanção esperada.....	62
Figura 13 –	Matriz de <i>payoffs</i> da caça o cervo da tributação.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Histórico do impacto da execução fiscal no tempo de tramitação do processo baixado na fase de execução.....	26
Gráfico 2 – Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o tipo da citação.....	50

LISTA DE SIGLAS

AEC	Antes da Era Comum
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal
CF	Constituição Federal
CND	Certidão Negativa de Débito Tributário
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CPC	Código de Processo Civil
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CTN	Código Tributário Nacional
EPE	Exceção de Pré-executividade
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LEF	Lei de Execução Fiscal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEFM	Processo de Execução Fiscal Médio
PGF	Procuradoria Geral Federal
PIB	Produto Interno Bruto
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 EXECUÇÃO FISCAL E O DIREITO FUNDAMENTAL À DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO	16
2.1 Execução fiscal e procedimento da Lei n° 6.830/80	16
2.2 A execução fiscal eficiente	20
2.2.1 Duração razoável do processo e o Relatório Justiça em Números 2021	25
2.2.2 O tempo e o custo do processo de execução fiscal em âmbito federal.....	27
3 TEORIA DOS JOGOS APLICADA AO DIREITO	30
4 AS FASES DO “JOGO DA EXECUÇÃO FISCAL”	43
4.1 Fases com maior taxa de insucesso e possíveis causas	50
5 IMPULSIONANDO A EFICÊNCIA DO PROCEDIMENTO A PARTIR DOS JOGOS COOPERATIVOS	60
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS	74

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal em seu artigo 5º, LXXVIII, dispõe que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Embora as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais gozem de aplicação imediata (art. 5º, §1º, CF), a garantia de celeridade e duração razoável dos processos ainda não pôde ser atendida pelo Poder Judiciário.

Essa impossibilidade é facilmente perceptível nos processos de execução fiscal. Tal inferência pode ser confirmada a partir dos dados da publicação Justiça em Números 2021, editada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), tendo como base processos de 2020. De acordo com esse levantamento, os processos de execução fiscal representam aproximadamente 36% do total de casos em tramitação e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%, ou seja, a cada cem processos de execução fiscal que tramitaram em 2020, menos de quinze foram concluídos.

Essa ação tem altas taxas de congestionamento em diversos âmbitos do Judiciário. A maior delas está na Justiça Federal (93%), seguida da Justiça Estadual (86%) e da Justiça do Trabalho (88%). Sem tais demandas, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020.

Diante desses dados surge uma inquietação acerca do que faz essa ação em específico apresentar tais números. Levando-se em consideração a existência de um diploma legal infraconstitucional que rege tais processos, tendo o Código de Processo Civil aplicação somente subsidiária, examinar a Lei nº 6.830/80 se mostra como primeiro passo para entender tal realidade fática.

Ante do exposto, o presente trabalho visa investigar em que medida os dados estatísticos supramencionados refletem a eficiência do procedimento posto da lei de execução fiscal. Em outras palavras, pretende responder o seguinte questionamento: o procedimento da Lei de Execução Fiscal tem em si mecanismos suficientes para cumprir seu objetivo, qual seja, garantir a cobrança da dívida ativa?

Para analisar a Lei de Execução Fiscal será essencial entender a relação entre o Fisco e o contribuinte executado, dado que os débitos cobrados por essa via judicial têm origem majoritariamente tributária. Dessa forma, é preciso entender que incentivos levam o contribuinte a ser (e a continuar) inadimplente. O meio eleito para cumprir tal papel é parte integrante da Análise Econômica do Direito: A teoria dos jogos. Porquanto essa fornece a

linguagem para a descrição de processos de decisão conscientes entre dois indivíduos ou mais, como as que acontecem num processo judicial.

O presente trabalho se justifica, primeiramente, pela importância de seu objeto, pois, como já foi mencionado, a ação de execução fiscal é parte significativa dos processos em tramitação no Brasil. Além de sua expressividade geral, também é expressiva a sua taxa de insucesso, baseando-se nos números acerca do congestionamento causado. Ademais, a interdisciplinaridade da análise mostra-se igualmente relevante. O estudo do procedimento da execução fiscal a partir de uma abordagem típica da Análise Econômica do Direito pode levar a soluções, que o direito por si só, não encontraria.

O presente trabalho tem por objetivo geral: analisar a eficiência do procedimento posto da Execução Fiscal a partir dos conceitos da teoria dos jogos. Enquanto os objetivos específicos são:

- a) apresentar em linhas gerais o procedimento da LEF e a problemática da taxa de congestionamento a partir dos dados do CNJ em 2021;
- b) expor os principais conceitos da Teoria dos Jogos e sua aplicação na ciência do Direito;
- c) detalhar as etapas do procedimento da LEF e identificar a que tipo de jogo elas pertencem;
- d) definir que etapas têm maior taxa de insucesso;
- e) propor estratégias para maior eficiência dos atos processuais a partir das técnicas pertinentes aos jogos de cooperação.

Para a realização desta pesquisa utilizar-se-á o método dedutivo, esse método parte de princípios gerais, reconhecidamente verdadeiros para chegar em conclusões particulares (GIL, 2008). O tipo de pesquisa a ser desenvolvida é a descritiva e o tipo de delineamento a ser adotado é o da revisão bibliográfica. Os materiais consultados vão desde artigos científicos, teses e a doutrina nacional e estrangeira acerca do tema delimitado; diplomas legais; bem como a jurisprudência pátria acerca do assunto e dados estatísticos do Conselho Nacional de Justiça – CNJ.

A pesquisa será dividida em quatro capítulos. No primeiro serão apresentados o procedimento da execução fiscal, as principais pesquisas realizadas pelo CNJ a respeito da problemática, além do conceito de execução fiscal eficiente para os fins dessa pesquisa. No

segundo capítulo serão expostos os principais conceitos da teoria dos jogos, para que sirvam de ferramentas na modelagem do “jogo da execução fiscal”.

No terceiro capítulo o procedimento da LEF será modelado como um jogo, ao transformar suas etapas em fases de jogo, será perceptível qual ou quais fases têm mais chance de insucesso. Após identificar os momentos processuais de menor sucesso, serão discutidas as razões para que isso aconteça. Finalizando, tem-se o quarto capítulo, no qual serão feitas sugestões para o aumento da eficiência do procedimento a partir das estratégias aplicáveis aos jogos cooperativos.

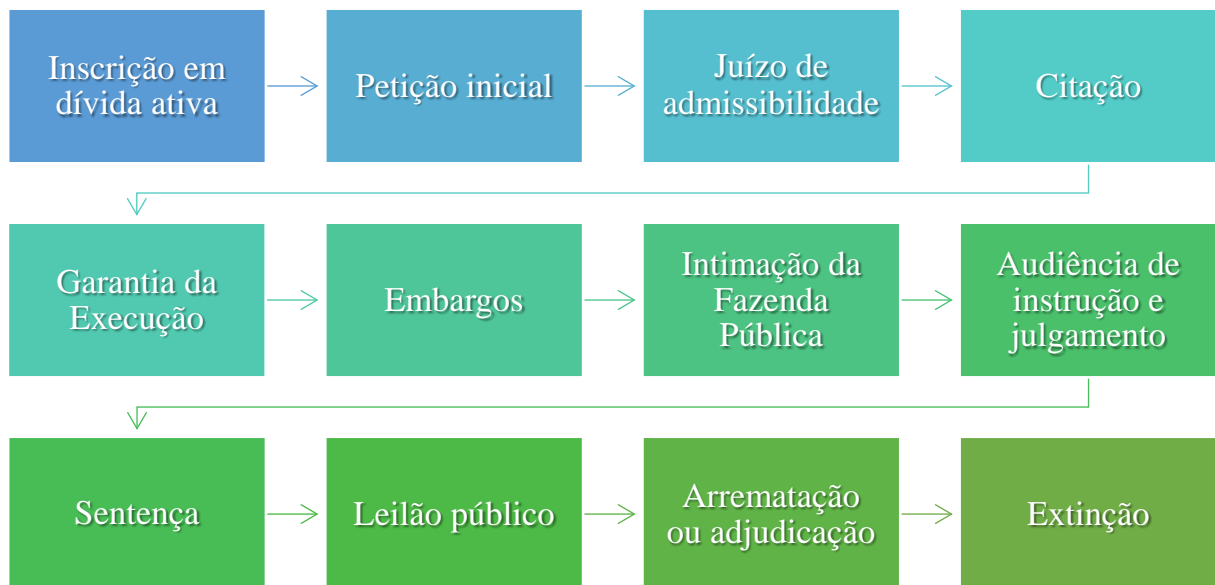
2 EXECUÇÃO FISCAL E O DIREITO FUNDAMENTAL À DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO

2.1 Execução fiscal e procedimento da Lei n° 6.830/80

A execução fiscal é a ação pela qual a Administração Pública busca a satisfação de um crédito devido, mas não adimplido. O seu procedimento é disciplinado pela Lei n° 6.830/80, também chamada de Lei de Execução Fiscal (LEF) e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil (CPC). Esse procedimento especial foi criado com o propósito de simplificar a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública¹.

O fluxograma abaixo é uma visão simplificada do regramento estruturado pela Lei de Execução Fiscal:

Figura 1 – Fases do procedimento da Lei de Execução Fiscal



Fonte: Elaboração própria (2021)

¹ Conforme o item 101 da Exposição de Motivos n° 223 do anteprojeto da Lei n° 6.830/80, *in verbis*: O Anteprojeto [...] insere-se no Programa Nacional de Desburocratização, a que se refere o Decreto n. 83.740, de 18 de julho de 1979, uma vez que **simplifica o processo da execução da Dívida Ativa**, reduz, substancialmente, o número de despachos interlocutórios do Juiz, liberando-o de trabalhos meramente burocráticos em favor da atividade especificamente judicante, utiliza os modernos serviços dos Correios para a citação dos executados, cria condições para a melhor utilização do processamento de dados na execução fiscal, **descongestiona as vias judiciais, nas duas instâncias**. (grifo nosso)

O fluxograma acima possui uma sequência de fases básicas que o processo de execução pode ter de acordo com o disposto na Lei de Execução Fiscal, contudo nem todas as ações passam por todas elas, algumas não terão a fase de embargos e sim exceção de pré-executividade, por exemplo.

Em linhas gerais o processamento dessas ações acontece da seguinte maneira: antes de ingressar com a ação, a Fazenda Pública precisa promover a inscrição desses valores na Dívida Ativa, pois somente a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de liquidez e certeza (Lei nº 6.830/80, art. 3º). A presunção estabelecida pelo título executivo é, assim, apenas relativa.

A legitimidade ativa para propositura da ação de execução fiscal é da Fazenda Pública, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, suas respectivas autarquias, e fundações públicas de direito público (art.1º, da LEF). A execução fiscal pode ser promovida contra: a) o devedor; b) o fiador; c) o espólio e a massa falida; d) o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e) os sucessores a qualquer título (art. 4º da LEF).

Quanto à responsabilidade de diretores, gerentes ou representantes por dívidas de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III, do CTN), os autores Madureira, Valadão e Bernardina (2021), resumem nas duas hipóteses a seguir:

- a) CDA *sem* o nome do sócio: a pessoa física pode ser executada, desde que a Fazenda Pública faça prova da prática de excesso de poderes, infração à lei, contrato social, ou estatuto por parte do sócio-gerente;
- b) CDA *com* o nome do sócio, na qualidade de coobrigado: é possível a inversão do ônus da prova em favor da Fazenda pública. Cabe ao sócio demonstrar que não incorreu na prática de nenhum dos atos que lhe sejam atribuídos.

A competência do juízo execução fiscal exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário (art. 5º, da LEF). Nas execuções fiscais em que a União, suas autarquias e empresas públicas de direito público figurarem como autoras, rés, oponentes ou assistentes, a competência será da Justiça Federal (art.109, I, da CF). Já nas execuções fiscais iniciadas pelos Estados, municípios e suas respectivas autarquias, a competência será da Justiça Estadual, por exclusão.

Não há um artigo específico da Lei nº 6.830/80 que trate da competência territorial nos casos de execução fiscal, a regra está disposta no Código de Processo Civil no seu art. 46, § 5º: “A execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado”.

A petição inicial da execução fiscal deve indicar apenas o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação (art. 6º da LEF). Junto a exordial deve estar a Certidão da Dívida Ativa, “que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita” (art. 6º, §1º, da LEF), podendo ainda constituírem um só documento (art. 6º, §2º, da LEF).

O executado tem o prazo de 5 (cinco) dias para pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou oferecer garantia à execução, esse prazo é de 60 (sessenta) dias se o executado estiver fora do Brasil. A citação será feita preferencialmente pelo correio, com aviso de recebimento (art.8º da LEF).

Caso a citação postal seja frustrada, ou seja, quando o aviso de recebimento não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital (art. 8º, III, da LEF). O oficial de justiça irá proceder com a citação pessoal, no prazo de dez dias, frustrada a pessoal será feita a citação por hora certa, sendo essa frustrada também a citação ficta se tornará admissível (art. 830, §§ 1º e 2º do CPC).

Diante da citação, o executado que quiser discutir a execução, em regra, deve garantir o valor do débito integralmente ou pagar parte que considere devida e garantir somente o restante². O art. 9º da LEF traz as modalidades de garantia que podem ser empregadas: a) depósito em dinheiro; b) fiança bancária ou seguro garantia; c) nomear bens próprios à penhora; d) indicar bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública à penhora.

Estando garantida a execução, o executado poderá oferecer os embargos no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir: I – da data do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora (art. 16, da LEF). Os embargos tem natureza de ação impugnatória autônoma, dessa forma, seu processamento se dá em autos apartados, mas distribuídos por dependência ao processo de execução fiscal (art. 55, I e art. 286 do CPC).

Por ser uma ação autônoma a petição inicial dos embargos precisa narrar sua causa de pedir, a desconstituição do título executivo, da inscrição do crédito na Dívida Ativa ou do ato

² De acordo com a jurisprudência do STJ, a exigência da garantia do juízo para a oposição dos embargos pode ser afastada em caso de prova inequívoca de que o devedor não possui patrimônio suficiente para garantir o crédito exequendo (REsp. 1487772/SE, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Farias, j. 28/05/2019, Dje 12/06/2019).

que o constituiu. Após o recebimento dos embargos abre o prazo de 30 (trinta) dias para impugnação por parte da Fazenda Pública (art. 17, da LEF).

Os embargos não possuem efeito suspensivo automático, porém nada impede que esse efeito seja concedido pelo juízo da execução, “desde que presentes os requisitos exigidos para concessão de tutela provisória, e que haja requerimento do devedor e garantia da execução por penhora, depósito ou caução suficientes” (MADUREIRA; VALADÃO; BERNARDINA, 2021, p. 362).

A defesa por embargos à execução é a regra, no entanto existe a “exceção de pré-executividade, que não consta em lei, por se tratar de uma construção doutrinária (NEVES, 2018). Essa defesa está ligada ao juízo de admissibilidade da ação, que acontece antes mesmo do devedor ser citado, nessa fase, cabe o indeferimento da petição inicial se a parte for manifestamente ilegítima, quando faltar o pedido ou a certidão da dívida ativa, conforme o texto da LEF.

Entretanto, em algumas situações podem passar despercebidas e o juízo recebe a inicial. Nessas hipóteses, bem como muitas outras semelhantes, que possam ser conhecidas pelo magistrado de ofício, admite-se a manifestação do executado, independentemente de garantia à execução (MACHADO SEGUNDO, 2020).

Quanto a aplicação ao processo de execução fiscal, há o entendimento sumulado do STJ em sua Súmula nº 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Quando uma exceção de pré-executividade é acolhida e extingue o processo executivo, a Fazenda Pública pode manejar o recurso de apelação (para além da remessa necessária disposta no art. 496, I, CPC). Se o recurso for provido implicará no retorno dos autos para o juízo singular, para continuar o processamento da execução. Já na hipótese de não ser acolhida a exceção de pré-executividade, o recurso cabível é o agravo de instrumento, seu provimento implicará na extinção da execução fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2020).

Quando o devedor não é localizado ou nem mesmo bens sobre os quais possam recair a constrição judicial, seja penhora ou arresto, o juiz suspenderá o curso da execução. Nesses casos a contagem do prazo da prescrição também não correrá (art. 40, *caput*, da LEF). Efetuada a suspensão, os autos serão remetidos ao representante judicial da Fazenda Pública para que tente identificar bens do devedor (art. 40, §1º, da LEF).

Caso o processo permaneça suspenso por um ano, sem que o devedor seja localizado ou encontrados bens penhoráveis, o juiz deverá ordenar o arquivamento dos autos (art. 40, §2º,

da LEF). Após esse arquivamento, se forem encontrados a qualquer tempo, o devedor ou os bens, os autos serão desarquivados para prosseguir a execução (art. 40, §3º, da LEF).

Entretanto, após decorrido o prazo prescricional os autos ainda estejam arquivados o juiz poderá de ofício, depois de ouvida a Fazenda Pública, reconhecer a prescrição intercorrente decretá-la de imediato (art. 40, §4º, da LEF). Se a cobrança for de valor inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, é dispensável a manifestação prévia da Fazenda Pública (art. 40, §5º, da LEF).

Sobre a matéria, tem-se o enunciado da Súmula nº 314 do STJ: “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”. Após esse prazo de cinco anos, ocorre a extinção do crédito tributário.

2.2 A execução fiscal eficiente

Feita a apresentação inicial do procedimento da Lei nº 6.830/80, pode-se introduzir o conceito de execução fiscal eficiente. Para tratar sobre esse tema, faz-se necessário definir o que seria eficiência no contexto do assunto a ser explanado. Em razão dessa pesquisa se debruçar sobre um procedimento de lei, o recorte mais pertinente aqui é o da eficiência processual.

Ao tratar do tema, Campos (2017) elenca quatro correntes doutrinárias que visam definir o conteúdo normativo e a natureza jurídica desse conceito. Para os autores da primeira corrente a eficiência processual não tem autonomia normativa, os princípios já consolidados seriam suficientes para suprir todo o seu conteúdo.

Para Bonício (2016), por exemplo, falar em princípio da eficiência é redundante, pois já existe o princípio da efetividade, seu equivalente. Nessa toada, está Câmara (2015), mas para ele o equivalente seria o princípio da economia processual. Campos (2017) explica que essa negativa de autonomia normativa decorre do receio dos operadores do direito em criar princípios sem lastro normativo.

A segunda corrente doutrinária trata a eficiência processual como norma jurídica, mas uma norma de conteúdo amplíssimo. Gonçalves Filho (2010) argumenta se tratar de um princípio que abrange as noções de efetividade, celeridade, segurança jurídica e economia processual, sendo esses seus quatro subprincípios:

- a) A *eficiência como efetividade* figura como o dever de resultado do processo, para o autor o processo só se torna eficiente quando é efetivo na tutela do direito material;
- b) A *eficiência como celeridade* implica somente a demora necessária para a cognição do juízo e o exercício das garantias fundamentais dos litigantes deve ser tolerada, respeitadas essas condições, o processo deve findar o mais rápido possível;
- c) A *eficiência como segurança jurídica* estabelece o dever do Estado de promover a previsibilidade e estabilidade para os julgamentos realizados pelo Judiciário, essa redução de incertezas seria crucial para alcançar a eficiência processual;
- d) A *eficiência como economia processual ou economicidade* determina a diminuição de custos, etapas e esforços sempre que possível, ao atender a economicidade também se atende a celeridade, entretanto a primeira não se restringe apenas ao tempo.

A grande crítica de Campos (2017) a esse posicionamento é de que o princípio poderia se tornar fundamentação para justificar qualquer tese jurídica ao tentar abarcar tantos significados, prejudicando a segurança jurídica. Argumenta: “(...) em Direito, assim como em qualquer âmbito da linguagem, aquilo que tudo abarca, no fim das contas, não diz nada” (CAMPOS, 2017, p. 57).

A terceira corrente tem como principal representante Eduardo José da Fonseca Costa, para quem a eficiência é norma, mas não um princípio, por não impor um dever de promoção de um fim. No seu entendimento a eficiência seria um postulado aplicativo-normativo que vincula princípios e regras a um dever de otimização.

Entretanto, para Campos (2017), a proposta de Fonseca Costa nada mais é do que um exercício hermenêutico de verificação de correspondência entre a regra aplicada e o princípio que lhe dá suporte, dessa forma não traz uma explicação completa do que seria agir com eficiência processual.

Por fim, na quarta corrente doutrinária estão os autores que consideram a eficiência processual como norma do tipo princípio. Fredie Didier Júnior (2013) é um representante desta corrente, para quem a eficiência decorre da cláusula geral do devido processo legal e da incidência do art. 37, *caput*, da Constituição Federal. Esse entendimento vem da literalidade do texto constitucional, que determina:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de **qualquer dos Poderes da União**, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte (...)

Para o autor seria possível extrair também um postulado da norma constitucional, mas opta por tratar como princípio pela menção expressa e por norma ser o sentido que se dá ao texto³. Assim, o princípio do processo eficiente seria o resultado da combinação de dois dispositivos da Constituição Federal: art. 5º, LIV, e art. 37, *caput*.

Na presente pesquisa a eficiência processual será tratada como princípio, pois para além dos argumentos supramencionados de Didier, desde a vigência do Código de Processo Civil de 2015 a eficiência figura expressamente como princípio do processo civil (art. 8º, CPC).

Apresentada a natureza jurídica, resta entender o que define se um processo alcançou a eficiência processual. Ainda nos ensinamentos de Didier (2013, p. 437), a eficiência seria o resultado “de uma atuação que observou dois deveres: a) o de obter o máximo de um fim com o mínimo de recursos (*efficiency*); e b) o de, com um meio, obter um fim ao máximo (*effectiveness*)”.

Dessa forma, tem-se a distinção efetividade (*effectiveness*) e eficiência (*efficiency*):

Efetivo é o processo que realiza o direito afirmado e reconhecido judicialmente. *Eficiente* é o processo que atingiu esse resultado de modo satisfatório. Um processo *pode ser efetivo sem ter sido eficiente* – atingiu-se o fim “realização do direito” de modo insatisfatório (com muitos resultados negativos colaterais e/ou excessiva demora, por exemplo). Mas *jamais poderá ser considerado eficiente sem ter sido efetivo*: a não realização de um direito reconhecido judicialmente é quanto basta para a demonstração da ineficiência do processo. (DIDIER JÚNIOR, 2013, p.438).

Assim, enquanto a eficiência precisa estar presente em todas as etapas da condução do procedimento, a efetividade apenas diz respeito ao cumprimento da decisão judicial, da norma que fundamentou o caso concreto. Por isso, é possível que um processo seja efetivo, mas não seja eficiente, sem que jamais possa ser considerado eficiente sem ter sido efetivo.

Já no contexto do processo de execução fiscal, Diniz (2020) adota a posição de que a eficiência terá sido alcançada se o Estado conseguir arrecadar um valor maior do que gastou na cobrança de forma tempestiva, onde tempestividade está relacionada ao tempo de tramitação do processo.

Unindo as definições dos dois autores pode-se estabelecer que o processo de execução fiscal será eficiente se a arrecadação for atingida, ou seja, a decisão judicial for cumprida de

³ DIDIER JR., Fredie. Apontamentos para a concretização do princípio da eficiência do processo. *In*: DIDIER JR., Fredie et al. (orgs.). **Novas Tendências do Processo Civil** – estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. Salvador: JusPodivm, 2013.

forma satisfatória (efetiva), com o mínimo de recursos, no menor tempo de tramitação possível. Isto posto, percebe-se que para além da conexão com a efetividade, existe uma ligação intrínseca com dois outros princípios: economicidade e a duração razoável do processo.

A economicidade ou economia processual não se confunde com a eficiência, contudo, para atingir a essa última é necessário conduzir as partes à tomada de comportamentos que possibilitem a prática dos atos processuais com os menores custos possíveis. Tais custos não abrangem somente os puramente financeiros, mas também o custo-tempo, já que um processo demorado gasta não só tempo do judiciário, bem como recursos humanos e materiais (CAMPOS, 2017).

Quanto ao tempo em si, esse é um fator primordial para qualquer processo, pois a variação do tempo pode consumir um direito, por isso a máxima: o Direito não socorre aos que dormem (*dormientibus non succurrit jus*). Mas ainda que se esteja bem acordado, a demora pode tornar inútil o socorro do Judiciário, portanto é clara a importância da duração do processo para atingir uma prestação jurisdicional eficiente.

Essa preocupação acerca do tempo alçou o direito à duração razoável do processo ao patamar de direito fundamental através da Emenda Constitucional nº 45/2004, que inseriu o inciso LXXVIII ao art. 5º da Constituição Federal, assegurando-o a todos no âmbito judicial e administrativo, assim como, os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Apesar dessa emenda ter adentrado o ordenamento constitucional somente após quase duas décadas da promulgação da Constituição Federal, pode-se dizer que o direito à duração razoável do processo já fazia parte do nosso ordenamento jurídico por força de sua presença nos artigos 7º, 5, e 8º, 1 do Pacto de San José da Costa Rica, este promulgado no plano interno por meio do Decreto nº 678, de 9 de novembro de 1992.

Para Koehler (2008) essa “repetição” do conteúdo normativo foi importante, pois tornou inequívoco o status constitucional do instituto, influencia a atuação do Poder Público para concretização desse direito e possibilita que os danos sofridos com a demora do processo sejam indenizáveis. Já para Theodoro Júnior (2009) a garantia da duração razoável já estava implícita como parte do direito ao devido processo legal (art. 5º, LIV da CF), dado que não se pode considerar devido um processo que não se dedique a alcançar a solução do litígio de forma rápida e econômica.

A Constituição Federal garante, mas não define o que seria a duração razoável de um processo, pois se trata de uma cláusula geral sendo muito difícil reduzi-la a uma definição capaz

de fixar limites ou dimensões temporais precisas⁴. As lides têm suas particularidades, o prazo razoável deve ser analisado caso a caso, arbitrar um prazo fixo para todas as demandas poderia esvaziar o próprio conceito de razoabilidade⁵.

A definição mais próxima de critérios objetivos vem do Tribunal Europeu de Direitos Humanos, que estabeleceu critérios básicos para mensurar se um processo ultrapassou o tempo razoável, quais sejam: a) complexidade da causa; b) comportamento das partes; c) atuação do órgão jurisdicional⁶.

A partir desses critérios, pode se analisar no caso concreto se o trâmite processual se estendeu além do necessário. Posto que o tempo razoável deve ser o tempo suficiente para harmonizar a celeridade proposta no art. 5º, LXXVIII, da Carta Magna e o direito ao contraditório e a ampla defesa, nas palavras de Schmitt (2010, p.43):

Tempo razoável não é sinônimo de aceleração processual ou de dilatação de prazos. A razoabilidade na tramitação processual deve exigir que o processo se desenvolva de maneira rápida, de forma que ambas as partes possam exercer efetivamente as garantias processuais de defesa.

Um processo complexo, por exemplo, demanda mais tempo de reflexão por parte do magistrado, por vezes se faz necessárias diligências especiais que prolongam a cognição como um todo. Nesses casos, a demora acima do habitual é esperada e adequada para a resolução eficiente da lide, dessa forma pode-se concluir que um processo pode ter durado um tempo razoável sem ter sido célere, igualmente, um processo pode ter sido célere sem ter durado o tempo razoável.

Logo, é preciso diferenciar se foi a complexidade da causa que levou a diligências especiais fora dos padrões normais do procedimento ou se foram as partes que tumultuaram o andamento do feito, quando isso acontece não se pode imputar a culpa pela demora ao juízo. O poder Judiciário se torna responsável pela demora excessiva quando deixa de respeitar os prazos legais, quando não exerce sua autoridade para limitar os atos meramente protelatórios e permite que as partes produzam provas ou realizem diligências inúteis (THEODORO JÚNIOR, 2009).

Em resumo, o tempo razoável será aquele a não ultrapassar o suficiente para a cognição adequada do juízo e para o exercício dos direitos de defesa das partes, sem que sejam permitidas as medidas meramente protelatórias.

⁴ THEODORO JÚNIOR, 2009.

⁵ KHOELER, 2008.

⁶ Três critérios estabelecidos a partir dos sete inicialmente aplicados ao Caso Wemhof v. Germany (Application nº 122/64), segundo Campagnolli (2020).

Dessa feita, tem-se os parâmetros para convencionar o que seria uma execução fiscal eficiente para os fins desta pesquisa, quais sejam: a) que tramite em tempo razoável; b) que gere uma decisão judicial cumprida de forma satisfatória (efetiva); c) que arrecade mais do que foi gasto em sua tramitação.

Isto posto, resta analisar se a realidade se aproxima do padrão de eficiência aqui estabelecido. Para atingir esse objetivo é necessário debruçar-se sobre os números dos dois principais relatórios do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) a respeito das execuções fiscais em tramitação no Brasil, o que será analisado nos subtópicos a seguir.

2.2.1 Duração razoável do processo e o Relatório Justiça em Números 2021

O direito à duração razoável do processo, como já explanado, figura na categoria de direito fundamental em nossa Constituição e goza de aplicação imediata (art. 5º, §1º, CF). Contudo, a garantia de celeridade e duração razoável dos processos ainda não pôde ser atendida pelo Poder Judiciário, muito embora existam tentativas de diminuir o problema praticamente crônico da demora no Brasil⁷.

Um dos grandes obstáculos para sua efetivação é a ação da qual se trata o presente trabalho: a execução fiscal. Conforme se pode inferir a partir dos dados anuais do Relatório Justiça em Números, a publicação que consolida os dados gerais da atuação do Poder Judiciário, que desde a edição do ano de 2016 vem dedicando um tópico exclusivo para apresentar os dados problemáticos das execuções fiscais (CNJ, 2016)⁸.

A edição de 2021 apresenta os dados obtidos no ano base de 2020, as informações dizem respeito ao fluxo processual durante o ano e compreendem o tempo de tramitação dos processos, os indicadores de desempenho e produtividade, as estatísticas por matéria do direito, além de números sobre as receitas, as despesas, estrutura e recursos humanos (CNJ, 2020).

⁷ Na própria Emenda nº45/04, havia a preocupação de implementar efetivamente esse direito, em seu art. 7º, dispunha que deveriam ser criados projetos lei necessários à regulamentação da matéria, como promover alterações na legislação federal objetivando tornar mais amplo o acesso à Justiça e mais célere a prestação jurisdicional. Daniel Neves (2018) enumera alguns esforços legislativos para tornar o processo mais rápido, entre eles está: a repressão à chicana processual; julgamento dos recursos especiais e extraordinários repetitivos; o incidente de resolução de demandas repetitivas; previsão expressa da tutela da evidência; aumento da eficácia vinculante de precedentes e súmulas.

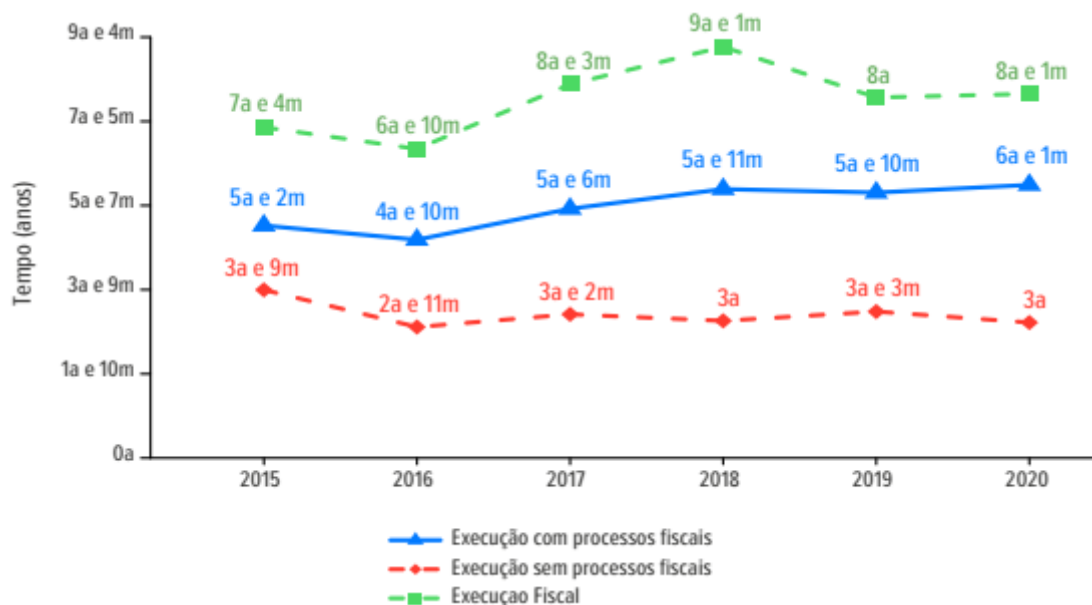
⁸ Apesar de apontar o problema do tempo gasto na tramitação, em nenhuma das edições foi apontado um meio de solucionar ou alguma indicação de qual seria o tempo razoável para a tramitação desses processos ditos problemáticos.

De acordo com o Relatório, grande parte dos casos em trâmite está em fase de execução, sendo também a fase de maior morosidade. No final de 2020, o Poder Judiciário contava com acervo de 75 milhões de processos pendentes de baixa, desses mais da metade (52,3%) estavam na fase de execução. Dentre esses processos 68% do total eram execuções fiscais.

Historicamente as execuções fiscais são apontadas como as principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, apresentando taxa de congestionamento de 87% em 2020. O impacto desses processos nos acervos é mais significativo na Justiça Federal (46% do seu acervo total de 1º grau) e Estadual (40%). A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (93%), seguida da Justiça Estadual (86%) e da Justiça do Trabalho (88%) (CNJ, 2021).

A figura abaixo apresenta a comparação entre o tempo gasto no trâmite das execuções fiscais (em verde), nas execuções fiscais e não fiscais juntas (em azul) e nas execuções não fiscais (em vermelho).

Gráfico 1 – Histórico do impacto da execução fiscal no tempo de tramitação do processo baixado na fase de execução



Fonte: CNJ (2021, p. 181)

Existe uma melhora entre os anos de 2018 e 2019, bem como um aumento em 2020, ainda assim, continua melhor que o índice de 2018. Pode-se inferir do gráfico que se fossem

desconsiderados os processos de execução fiscal, o tempo médio de processo baixado na fase de execução passaria de 6 anos e 1 mês para 3 anos no ano de 2020 (CNJ, 2021).

2.2.2 O tempo e o custo do processo de execução fiscal em âmbito federal

Outro relatório importante do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) acerca da duração do processo de execução fiscal vem da pesquisa “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União”, executada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, com a finalidade de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das ações de execução fiscal na Justiça Federal.

Nessa pesquisa foi criado o recurso metodológico denominado de Processo de Execução Fiscal Médio (PEFM)⁹. “Trata-se da representação média de um processo de execução fiscal na Justiça Federal, elaborada a partir das informações coletadas em campo sobre as etapas processuais que, na prática, compõem este procedimento judicial” (CUNHA *et al.*, 2011, p.14).

Ao aplicar o modelo nos valores médios dos processos analisados chegou-se ao valor de ao tempo médio de tramitação de 2.989 dias ou 8 anos, 2 meses e 9 dias. Apesar da separação temporal de quase uma década, esse valor está muito próximo da média apresentada no Relatório Justiça em Números de 2021, qual seja, 8 anos e um mês.

Contudo, é curioso o quanto aquele se distancia do tempo de realização das tarefas pelos servidores e magistrados, ao aplicar as técnicas Delphi e ABC, o tempo médio empregado resultou em 646,2 minutos, ou 10 horas e 46 minutos. Ou seja, grande parte do tempo de tramitação dos processos está na categoria do que os pesquisadores denominaram de **tempos mortos**. Isto, é tempos em que o processo fica esperando a prática dos atos pelos servidores, contagem de prazos ou aguardando providência das partes.

⁹ Esse modelo é representado pela seguinte equação: $PEFM = \Delta twz(a) + \Delta twz(b) + \Delta twz(c) + \Delta twz(d) + \Delta twz(e) + \Delta twz(f) + \Delta twz(g) + \Delta twz(h) + \Delta twz(i) + \Delta twz(j) + \Delta twz(k) + \Delta twz(l) + \Delta twz(m) + \Delta twz(n) + \Delta twz(o)$, onde: Δt = intervalo de tempo médio medido em minutos; w = frequência média de determinada etapa; z = valor médio por minuto da remuneração dos servidores envolvidos na etapa (a) = autuação; (b) = despacho inicial; (c) = citação pelo correio (AR); (d) = citação por oficial de justiça; (e) = citação por edital; (f) = mandado de penhora e avaliação; (g) = leilão; (h) = vista ao exequente; (i) = objeção de pré- executividade; (j) = embargo do devedor ou de terceiros; (k) = agravo; (l) = apelação; (m) = recurso especial ou extraordinário; (n) = sentença; (o) = baixa definitiva (CUNHA *et al.*, 2011, p. 14).

Quanto ao custo do processamento na Justiça Federal de primeiro grau, composto basicamente pelo fator mão de obra, foi expresso por dois valores distintos: R\$ 4.368,00 e R\$ 1.854,23. A diferença entre os dois é explicada pelos custos agregados em razão do tempo em que o processo permanece parado e pela mão de obra indireta, embutidos no primeiro valor, mas excluídos do segundo.

No que diz respeito a arrecadação, os pesquisadores ressaltam o fato de 37,1% dos processos não informarem o valor efetivamente apurado, dessa forma a média encontrada não engloba todos os processos do grupo amostral. Considerando somente os casos em que se encontra esta informação:

[...] pode-se afirmar que cada ação de execução fiscal resulta na arrecadação média de R\$ 9.960,48 em principal e R\$ 37,69 em custas judiciais (para uma mediana de zero). Levando-se em conta apenas os executivos fiscais extintos por pagamento, este valor sobe para R\$ 23.751,18 em principal e R\$ 100,83 em custas judiciais (para uma mediana de R\$ 1.942,05 em principal e R\$ 10,64 em custas judiciais) (CUNHA *et al.*, 2011, p. 20).

Ainda que ao considerar os valores de arrecadação e custos médios sozinhos aparente um saldo positivo, é importante ir além da operação aritmética, esclarecendo que “o processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem” (CUNHA *et al.*, 2011, p. 34). Somente três quintos dos processos de execução fiscal ultrapassam a etapa de citação, desses 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado.

O resultado final das ações que conseguem passar pelo gargalo da citação é o pagamento, em 33,9% dos casos, no geral, e em 45%, se há citação pessoal; a prescrição em 27,7%; o cancelamento da dívida em 17%; e a extinção sem julgamento do mérito em 11,5%.

Entre as outras causas menos expressivas são “a remissão (8%), o julgamento de embargos favoravelmente ao devedor (1,3%), o julgamento de objeção de pré-executividade favoravelmente ao devedor (0,3%) e o declínio de competência (0,2%). Ao final, 12,3% das sentenças de execução fiscal são recorridas, em regra pelo exequente” (CUNHA *et al.*, 2011, p.34).

Salta aos olhos a proximidade entre os valores dos dois principais motivos de baixa, a extinção por pagamento e a prescrição ou decadência, pois, alcançar o objetivo da arrecadação ou fracassar absolutamente são os dois destinos mais prováveis, ainda que sejam os mais extremos.

O outro grande problema mostrado pelas pesquisas é o tempo de tramitação. Fato interessante é que o Departamento de Pesquisas Jurídicas do CNJ, afirma que essa morosidade

não resulta significativamente do cumprimento de prazos legais, do sistema recursal ou das garantias de defesa do executado, nem mesmo a complexidade das atividades administrativas realizadas. Apontam como verdadeiros culpados: “a cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado, que torna o executivo fiscal um procedimento moroso e propenso à prescrição” (CNJ, 2011, p.13).

Diante do exposto, pode-se afirmar que as ações de execução fiscal em trâmite no país estão distantes do padrão, aqui estabelecido, de execução fiscal eficiente, dado que: a) se estendem por tempo irrazoável; b) têm uma arrecadação baixa quando comparada aos custos de manutenção desses milhões de processos; c) a efetividade da decisão judicial também não é atingida, considerando que grande parte dos devedores nem ao menos são encontrados.

À vista disso, os próximos capítulos se dedicarão a entender se o procedimento da Lei nº 6.830/80, que normatiza o tipo processual historicamente apontado como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, em si é o responsável ou se ele pode ainda ser capaz de alcançar o seu objetivo inicial, quando há mais de quarenta anos atrás, se apresentou como aquele a simplificar a cobrança de dívida ativa e a descongestionar as vias judiciais.

3 TEORIA DOS JOGOS APLICADA AO DIREITO

A teoria dos jogos pode ser definida como “a teoria dos modelos matemáticos que estuda a escolha de decisões ótimas sob condições de conflito” (BORTOLOSSI, GARBUGIO e SARTINI, 2017, p.10). É uma teoria matemática criada para explicar como dois ou mais agentes de decisão interagem entre si, ou seja, como fazem as suas escolhas em situações de interação estratégica.

Apesar de sua origem matemática, a teoria dos jogos é aplicada em diversos outros ramos do conhecimento, inclusive no Direito. Paulo Caliendo (2009) afirma existir uma afinidade inquestionável entre as duas áreas, visto que tanto o direito quanto a teoria dos jogos tratam dos comportamentos envolvidos na interação entre dois ou mais agentes e das decisões que estes tomam sobre as expectativas mútuas.

Nesta pesquisa, as ferramentas e conceitos da teoria dos jogos serão usadas como meio para analisar o “jogo do processo de execução fiscal”, a fim de evidenciar se as regras do procedimento conseguem gerar o resultado da eficiência processual. Neste capítulo serão apresentados, os conceitos básicos da teoria, os diferentes tipos de jogos, bem como orientações sobre como modelar uma situação de interação estratégica, de suma importância para o próximo capítulo.

A fundação da teoria remonta ao século XVII com a aposta de Pascal¹⁰, contudo, provavelmente o primeiro a formalizar e aplicar o método tenha sido o matemático francês Antoine Augustin Cournot (1801-1877) em seu livro *Recherches sur les Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses*, no qual descrevia a solução para o modelo de duopólio que hoje leva seu nome¹¹. Outro estudioso importante foi o matemático alemão Ernst Friedrich Ferdinand Zermelo (1871-1953), que demonstrou através do jogo de xadrez a técnica de solução que ficaria conhecida como indução reversa. Também considerado percussor foi o

¹⁰ No livro “O andar do bêbado”, Leonard Mlodinow descreve que aposta de Pascal se baseava no seguinte argumento: não sabemos se Deus existe ou não, assim, pode-se designar uma probabilidade de 50% para cada uma das proposições, existir ou não existir. O questionamento seria se ponderando a probabilidade da existência divina, valeria a pena seguir as leis de Deus? A resposta de Blaise Pascal era a de que qualquer pessoa razoável deveria seguir as leis de Deus, pois o retorno, se Deus existir, será a felicidade eterna. Caso ele não exista o nosso retorno negativo será pequeno, já que nosso sacrifício terá sido somente ter uma vida piedade.

¹¹ FIANI, Ronaldo. **Teoria dos jogos**: para cursos de Administração, Economia e Ciências Sociais. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

matemático francês Emile Borel (1871-1956), sendo o primeiro a formular o conceito moderno de estratégia¹².

Apesar desses estudos antigos, a popularização dessa disciplina matemática está no século XX, a partir dos trabalhos de John von Neumann (1903-1957), o primeiro publicado em 1928, apresentou o teorema *minimax*, uma solução matemática para jogos de soma zero, em que o jogador age tentando minimizar as suas perdas, levando em conta o comportamento do adversário. Mas foi a sua parceria com o economista Oskar Morgenstern (1902-1977) que produziu, em 1944, uma das obras mais importantes acerca do tema, o livro *Theory of Games and Economic Behavior*¹³.

Fiani (2009) explica que, não obstante tenha sido a pedra fundamental da teoria dos jogos, a obra de Neumann e Morgenstern tinha uma séria limitação: se concentrava em jogos de soma zero, dessa forma ignorava inúmeros tipos de interação social. Quem supriu essa lacuna do conhecimento foi John Forbes Nash Jr., considerado um dos maiores matemáticos do séc. XX e ganhador do Nobel de Economia de 1994. Em 1951, Nash elaborou a noção de equilíbrio para modelos de jogos que não se restringia apenas aos jogos de soma zero, conhecido como Equilíbrio de Nash.

3.1. Pressupostos conceituais

Para compreender a teoria dos jogos e suas aplicações práticas é importante entender os seus elementos básicos. A começar pela definição do que é um jogo, que para Pankaj (2015, p. 325) é: “qualquer situação estratégica envolvendo dois ou mais tomadores de decisão cuja as ações conjuntamente determinam os resultados para todos os envolvidos”¹⁴.

Para o autor, qualquer jogo pode ser caracterizado conforme os seguintes conceitos¹⁵:

- a) *Jogadores*: que são os tomadores de decisão;
- b) *Ações*: são os movimentos causados pelas decisões dos jogadores;
- c) *Estratégia*: é a descrição completa das ações possíveis de um jogador a partir das regras do jogo;

¹² BORTOLOSSI, J.H.; GARBUGIO, G.; SARTINI, B. A. **Uma introdução à Teoria dos Jogos**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2017

¹³ OSBORNE, Martin. **An Introduction to Game Theory**. 9 ed. New Delhi: Oxford Press, 2011.

¹⁴ No original: “A game is any strategic situation involving two or more decision-makers whose actions jointly determine the outcomes for all of them”

¹⁵ Termos traduzidos do inglês com base no que é comumente usado no Brasil.

- d) *Resultados ou payoffs*: são as recompensas finais de um jogo, podem ser monetários ou não;
- e) *Informação*: a quantidade de informação que cada jogador possui acerca das regras do jogo, dos objetivos e estratégias dos demais jogadores define se o modelo analisado é um jogo de informação completa ou incompleta. Quando a informação é completa, todos os participantes possuem o mesmo nível de conhecimento, já quando a informação é incompleta cada jogador possui diferentes níveis de informação. Quanto ao nível de informação, os jogos podem ser classificados como de informação perfeita se todos os jogadores conhecem os movimentos prévios feitos por todos os outros, ou seja, saibam a história do jogo até ali. Se um jogador precisa fazer suas escolhas sem conhecer os movimentos prévios o jogo tem informação imperfeita;
- f) *Fases*: os jogos podem ter uma ou mais fases, aqueles em que os jogadores fazem um só movimento simultâneo são considerados estáticos, já os que possuem várias fases são chamados de dinâmicos;
- g) *Repetições*: os jogos estáticos podem ser jogados apenas uma vez ou podem ser repetidos finita ou infinitamente, nessas situações são chamados de jogos repetidos;
- h) *Equilíbrio*: é uma situação em que os jogadores não tem nenhum incentivo para mudar suas estratégias;
- i) *Forma*: os jogos costumam ser representados de duas formas: a normal e a extensiva. Os jogos de forma normal são modelados em matrizes, já os de forma extensiva são expressos em árvores de decisão.

Fiani tem uma definição similar do que seria um jogo¹⁶: “uma representação formal que permite a análise das situações em que agentes interagem entre si, agindo racionalmente”. Contudo, difere de Pankaj quanto aos elementos básicos da teoria dos jogos, para ele a própria caracterização do conceito de jogo já contém todos os elementos necessários à compreensão do objeto de estudo da teoria.

Assim, para Fiani os elementos fundamentais para compreensão da teoria são¹⁷:

- a) *o modelo formal*: O fato de um jogo ser um modelo formal significa que existem regras preestabelecidas para a representação desse. As técnicas para se modelar um jogo serão melhor exploradas no tópico subsequente.

¹⁶ FIANI, 2009, p. 12.

¹⁷ Ibid. p. 12-14.

- b) *as interações*: interagir aqui significa que as ações de cada agente consideradas individualmente afetam aos demais;
- c) *os agentes*: são os “jogadores”, podem ser um indivíduo, um grupo de indivíduos ou até mesmo organizações ou países. Qualquer um com capacidade de decisão para afetar aos demais pode ser considerado agente;
- d) *o comportamento estratégico*: espera-se que um jogador leve em consideração as consequências das ações dos outros jogadores ao tomar a sua decisão, bem como as suas decisões afetam os demais, ou seja, lembre-se do fator interação antes de agir;
- e) *a racionalidade*: uma das convenções da teoria é assumir que os agentes são racionais e irão usar desta racionalidade ao interagir. Como esse elemento é um pouco mais complexo, demanda maior aprofundamento no tema que será feito a seguir.

A base usualmente empregada, em teoria dos jogos, para especificar o que se pode esperar dos jogadores é a teoria da escolha racional. Os teóricos da escolha racional partem do pressuposto de que as pessoas tomam ações racionais, para Elster¹⁸ uma ação racional é aquela que cumpre três *requisitos de otimização*¹⁹: a ação deve ser a melhor, dadas as crenças do agente; as crenças devem ser o mais bem fundamentadas possível, dadas as evidências; e a evidência deve resultar de um investimento ideal na coleta de informações.

O uso da teoria da escolha racional auxilia a teoria dos jogos ao considerar que as pessoas não tomam decisões de forma aleatória, mas sim decisões racionais após analisar as opções disponíveis e suas consequências. Isso permite que seus modelos façam previsões sobre o comportamento dos jogadores. Entretanto, Elster deixa claro que a teoria é completamente subjetiva, ainda que use o termo racional. A ação deve ser a melhor do ponto de vista do agente, não “útil ou benéfica do ponto de vista de um observador externo”²⁰.

Na mesma linha, Fiani afirma que em teoria dos jogos não há qualquer limitação quanto aos objetivos dos jogadores, “qualquer objetivo, em princípio, é passível de modelagem e análise”²¹. Ambos ressaltam que racionalidade não é sinônimo de motivação egoísta, associar a racionalidade ao egoísmo é um erro grosseiro²², nem todo jogador pensa apenas nele mesmo e não considera o bem-estar dos demais. Nas palavras de Fiani (2009, p.23):

¹⁸ ELSTER, Jon. **Explaining social behavior**: more nuts and bolts for the social sciences. Cambridge University Press: New York, 2007.

¹⁹ *Optimality requirements*, no original em inglês.

²⁰ ELSTER, op. cit. p. 209.

²¹ FIANI, op. cit., p. 21.

²² ELSTER, op. cit. p. 193.

[...] o mínimo que se pode esperar de um jogador racional: que ele raciocine logicamente, ou seja, extraindo conclusões a partir de premissas de uma forma coerente; que escolha as próprias premissas nas quais apoia o seu raciocínio lógico com base no emprego da razão; e que considere as evidências de forma neutra, sem distorcer os fatos ou omitir evidências.

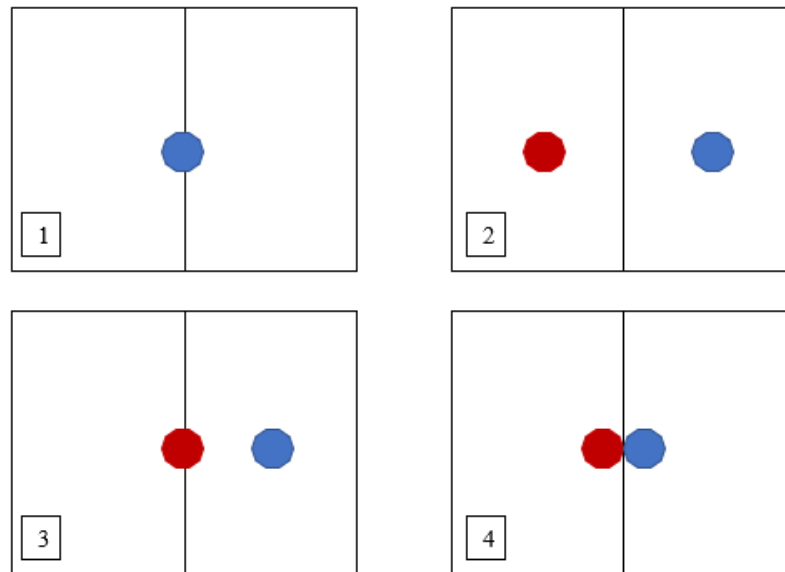
Dois outros conceitos importantes para entendimento dos modelos de jogos são: a Solução Socialmente Ótima e o Equilíbrio de Nash, que podem ser melhor explicados a partir do Modelo de Competição Espacial de Hotelaria, exemplificado por Jac de Haan como uma Guerra dos Sorvetes²³.

Inicialmente, deve-se imaginar que um vendedor de sorvete chamado Ed (azul) está numa faixa de praia de 2 km, para ele o melhor local para parar seu carrinho é exatamente no meio (1). Dias depois um segundo vendedor, Ted (vermelho), aparece e os dois combinam de dividir a praia em dois setores e cada um se estabelece no centro de seus territórios, um carrinho a 400m ao sul do centro da praia e outro a 400m ao norte do centro da praia (2). Contudo, ao chegar pela manhã, o primeiro vendedor vê que o segundo se estabeleceu no centro da praia, para honrar o acordo ele vai para 400m ao norte (3).

Quando o Ted chega, ele coloca o carrinho ao sul de Ed, roubando todos os fregueses do sul e deixando um pequeno grupo de pessoas ao norte. Durante o dia, ambos continuam a se mudar para o sul em busca do maior número de fregueses de sorvete, até que os dois acabam ficando no meio da praia, um de costas para o outro, cada um atendendo 50% dos banhistas (4).

²³ HAAN, Jac de. **Why do competitors open their stores next to one another?** Disponível em: <https://ed.ted.com/lessons/why-do-competitors-open-their-stores-next-to-one-another-jac-de-haan>. Acesso em 02.mai.2021.

Figura 2– Fases da “Guerra dos Sorvetes”



Fonte: Elaboração própria (2021)

Na situação apresentada na Figura 5 acima, a fase (2) seria a Solução Socialmente Ótima da Guerra dos Sorvetes, ou seja, a solução mais benéfica para sociedade. Neste caso representada pelos banhistas, posto que ao dividirem a praia no meio, os banhistas de ambos os lados poderiam comprar os sorvetes andando no máximo 400m. Contudo, essa solução dava margem para que os jogadores mudassem de estratégia a fim de maximizar sua clientela, assim, não era a solução com Equilíbrio de Nash.

Esse conceito matemático proposto por John Forbes Nash Jr. enuncia que dois jogadores estão em equilíbrio se a estratégia adotada por um é a melhor estratégia em relação a do outro e vice-versa, ou seja, quando nenhum dos jogadores conseguiria aumentar seu ganho ao alterar sua estratégia de forma unilateral (UFRJ, 2007).

O Equilíbrio de Nash desse jogo estaria na fase (4), pois nessa fase nenhum dos jogadores individualmente conseguiria melhorar suas recompensas mudando de estratégia. A noção de equilíbrio de Nash é fundamental na teoria dos jogos, mas tem deficiências. Enquanto alguns jogos têm vários equilíbrios de Nash outros não têm nenhum, pois o teorema de Nash afirma que todo jogo com número finito de jogadores e estratégias tem pelo menos um equilíbrio, em consequência, um jogo com infinitas estratégias pode não ter equilíbrio (COOTER e ULEN, 2016).

O jogo do covarde (*chicken game* no original em inglês²⁴) é um exemplo de jogo com dois equilíbrios de Nash. Esse modelo de conflito é inspirado nos desafios dos jovens estadunidenses ilustrado no filme “Juventude transviada” (*Rebel without a cause*, no original em inglês) de 1955, no qual dois motoristas dirigem um em direção ao outro em rota de colisão: um deve desviar, ou ambos podem sofrer um impacto fatal. Entretanto, aquele que desviar será considerado o covarde e terá a reputação manchada perante os espectadores.

A possibilidade de cooperação se apresenta quando os dois pilotos resolvem desviar, porém, tal escolha acarretaria um julgamento negativo por parte dos espectadores, ambos seriam considerados covardes, assim a cooperação é desestimulada. Pior escolha seria a de ambos se recusarem a desviar, acarretando uma violenta colisão na qual os dois ficariam gravemente feridos ou mortos. Os dois equilíbrios de Nash acontecem quando um dos motoristas segue em frente e o outro desvia e vice-versa.

Apesar de uma história juvenil ilustrar o problema, diversas situações sérias de conflito se assemelham ao jogo do covarde. Por isso, já foi usado como metáfora para as situações em que duas partes se envolvem em um confronto onde nada têm a ganhar e apenas o orgulho os impede de recuar. Exemplos clássicos são a corrida armamentista da Guerra Fria e especialmente a crise dos mísseis de 1962, causada pelos mísseis soviéticos instalados em Cuba (CARVALHO, 2018).

3.2. Modelos de jogos

Os jogos podem ser classificados a partir do seu número fases (estáticos/simultâneos ou dinâmicos/sequenciais), da possibilidade de cooperação (cooperativos ou não cooperativos), do nível de informação dos jogadores (informação completa ou incompleta, perfeita ou imperfeita) ou se são estritamente competitivos (jogos de soma zero).

Os jogos simultâneos, também chamados de estáticos, são aqueles em que os jogadores tomam as decisões ao mesmo tempo. No entanto, é fácil imaginar que essa simultaneidade é rara na vida real, assim o traço definidor se torna o não conhecimento prévio das estratégias dos demais²⁵, para além disso, os jogadores não se preocupam com as consequências futuras das

²⁴ O jogo tem esse nome pelo fato de que nos Estados Unidos as pessoas consideradas covardes ou perdedoras são chamadas de "galinha". Também conhecido como *hawk-dove game* (jogo do falcão-pomba) quando se trata da teoria dos jogos aplicada a evolução das espécies e ao conflito animal (OSBORNE E RUBENSTEIN, 1994).

²⁵ CÂMARA, Samuel Façanha. **Teoria dos jogos**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.

suas decisões, já que as interações acontecem em uma só fase. A forma mais comum de representar esses jogos é através das matrizes *de pay-offs*:

[...] as possíveis decisões ou estratégias de um jogador são representadas nas colunas e as estratégias do outro jogador nas linhas. Assim, o encontro de uma linha com uma coluna representa a interação estratégica da possível decisão de um jogador com outro, e nesse encontro estarão expressos os ganhos resultantes da combinação das estratégias para cada um dos jogadores (CÂMARA, 2011, p. 30)

Todavia, os jogos simultâneos não são adequados para descrever um processo de interação estratégica que aconteça em etapas sucessivas, para esse tipo de interação o modelo mais compatível são os de jogos sequenciais. Em jogos sequenciais os jogadores realizam seus movimentos em uma ordem predeterminada, conhecendo o movimento do jogador que o antecedeu. Sendo racional, o agente deve usar essa informação para tomar a melhor decisão quando for a sua vez jogar, sendo a mais coerente para atingir seu objetivo (FIANI, 2009).

A forma mais comum de representar um jogo sequencial é na forma extensiva, com um diagrama de árvore invertido, apesar de que qualquer problema de comportamento estratégico pode ser apresentado em qualquer uma das formas, seja forma normal em matriz ou a extensiva em diagrama de árvore (BAIRD, GERTNER e PICKER, 1994).

No diagrama de árvore invertido cada ponto possível do jogo é um nó. O nó inicial costuma, por convenção, ser representado por um círculo vazio e os subsequentes por círculos preenchidos. Já os ramos são comumente representados por setas que saem desses nós, cada ramo simboliza uma ação disponível para aquele jogador, cada ramo leva a outro nó.

Quando um nó não possui nenhuma ramificação, nenhuma ação adicional pode ser feita, nesse nó final existe uma recompensa para ambos os jogadores. Alternativamente, o novo nó pode ser outro nó de decisão, no qual um jogador diferente ou o mesmo jogador deve novamente escolher uma ação. Os ramos que saem deste nó identificam mais uma vez as diferentes ações que estão disponíveis para um jogador. (BAIRD, GERTNER e PICKER, 1994).

Nos jogos de cooperação, os acordos, alianças e coalizações são permitidas e preferíveis aos jogadores. Os compromissos devem ser acompanhados de garantias efetivas a todas as partes, a deserção deve ser desestimulada para que os ganhos da cooperação sejam percebidos. Pois, caso os jogadores acordem que irão adotar a posição cooperativa e ambos resolvam trair (não cooperar) para maximizar as suas recompensas, os ganhos da cooperação são perdidos. Já nos jogos não cooperativos, as coalizões são inexistentes, a atuação dos

jogadores é solitária e a maximização de suas recompensas acontece de forma individual (MACKAAY e ROUSSEAU, 2015).

Há ainda os jogos estritamente adversariais, onde o ganho de um representa a perda do outro, são os jogos de soma zero, amplamente estudados pelo matemático John von Neumann. A maioria dos jogos clássicos de tabuleiro, como o xadrez, é de soma zero.

Um outro exemplo trazido por Osborne (2004), intitulado de “combinar moedas” (*Matching Pennies*, no original em inglês), envolve dois jogadores, Tom e Mark, que escolhem simultaneamente se as duas moedas lançadas irão cair como cara ou coroa. Caso as duas caiam viradas pro mesmo lado Tom pagará um dólar para Mark, se mostrarem faces diferentes Mark pagará um dólar para Tom. A interação entre os dois podem ser representados pela matriz abaixo:

Figura 3 – Matriz de *payoffs* do “combinar moedas”

	cara	coroa
cara	+ 1, -1	-1, +1
coroa	-1, +1	+1, -1

Fonte: Elaboração própria (2022)

Nesse jogo não há nenhuma combinação de estratégias que formem um equilíbrio de Nash, já que tirar cara pode até ser a melhor resposta para o Tom no caso de Mark tirar cara, mas tirar cara não é a melhor resposta para o Mark se Tom tirar cara. A mesma situação se repete em todas as outras combinações de estratégias.

Isso acontece porque o *Matching Pennies* é um jogo de soma zero, o ganho ou perda de utilidade de cada participante é balanceado pelas perdas ou ganhos de utilidade dos outros participantes. Também classificado como simultâneo de informação completa e imperfeita, como se pode inferir, os jogos podem ser enquadrados em diversas classificações ao mesmo tempo.

Outro clássico jogo é o Dilema dos prisioneiros, é um jogo simultâneo, não cooperativo de informação completa, criado em 1950 por Albert W. Tucker em um seminário para psicólogos na Universidade de Stanford²⁶. Nesse jogo clássico dois suspeitos, Al e Bob,

²⁶ BORTOLOSSI; GARBUGIO; SARTINI. Op. cit. 2017.

são levados à delegacia e presos em celas separadas, sem comunicação possível entre eles. O delegado faz uma proposta, cada um pode escolher entre confessar ou negar o crime, mas:

- I. Se nenhum deles confessar, ambos serão condenados a 1 ano de prisão;
- II. Se os dois confessarem a condenação será de 5 anos para ambos;
- III. Se um confessar e o outro negar, o que confessou será libertado e o que negou será condenado há 10 anos de prisão.

A interação entre os suspeitos pode ser representada pela matriz abaixo²⁷:

Figura 4 – Matriz de *payoffs* do dilema do prisioneiro

		BOB	
		confessar	negar
AL	Confessar	(-5, -5)	(0, -10)
	Negar	(-10, 0)	(-1, -1)

Fonte: Elaboração própria (2022)

A matriz apresenta as estratégias dos dois jogadores, pode-se analisar possíveis ações de cada um partindo do pressuposto que ambos querem minimizar seu tempo de prisão. A começar por Al: para ele se Bob confessar, é melhor confessar para evitar o maior tempo de prisão. Já se Bob negar e ele confessar, Bob vai preso e Al fica livre, assim é melhor confessar. Na visão de Bob o raciocínio é o mesmo. Portanto, o par “*confessar, confessar*” é o Equilíbrio de Nash nesse jogo²⁸.

Todavia, conforme já explanado o ponto de equilíbrio de Nash não leva necessariamente cada um dos jogadores a obter a melhor recompensa para si. Em alguns casos, se os jogadores pudessem coordenar suas estratégias poderiam chegar a resultados melhores para todos, existe outra forma de modelar o dilema do prisioneiro que aplica outro conceito fundamental da teoria dos jogos: os jogos repetidos.

²⁷ Os números negativos representam que a pena é algo que os jogadores querem minimizar. Por ser um jogo clássico, diversos autores o apresentam alterando os nomes, as penas e até se os suspeitos são realmente ladrões ou somente suspeitos. Nesse caso a descrição veio de Bortolossi, Garbugio e Sartini, 2017.

²⁸ PANKAJ, 2015.

No também conhecido como dilema do prisioneiro iterado ou infinito, supõe-se que o dilema é jogado diversas vezes pelos mesmos jogadores de acordo com as mesmas regras repetidamente, dessa forma seria possível obter a cooperação como resultado do equilíbrio. Quando se repete o jogo, oferece-se a cada jogador a oportunidade de estabelecer uma reputação, cada um pode castigar o outro pela traição nas rodadas anteriores. Assim, é possível incentivar a cooperação pela confiabilidade gerada ou pela ameaça de castigo (COOTER E ULEN, 2016).

Cooter e Ulen (2016) ressaltam a importância de precisar o número de repetições do jogo, se será um valor fixo ou indefinido. No cenário de um número fixo, os autores sugerem a análise do jogo repetido por exatamente dez vezes, a estratégia dos jogadores agora deve considerar os resultados de todas as repetições, não só de um jogo. Começando pelo Suspeito 2, Bob, antes do primeiro jogo ele imagina que a melhor estratégia seria negar todas as vezes, assim como seu parceiro Al.

No entanto, Bob pensa no jogo final, mesmo com o acordo expresso ou implícito entre ele e Al, na última vez em que precisarão decidir, o Suspeito 1 tem um forte incentivo para confessar. Caso o Suspeito 2 siga o acordo e negue o crime, ele irá passar dez anos na cadeia, enquanto seu parceiro ficará livre. Imaginando que Al tem um grande incentivo para trapacear no décimo jogo, a melhor estratégia para Bob é confessar e passar somente um ano preso.

Mas agora o jogo 9 se torna o final, de certo modo, Bob percebe que pode aplicar a mesma lógica para esse jogo, para o jogo 8 e para todos. Ao estudar suas possibilidades, Al também vai perceber que a melhor decisão é sempre confessar. Logo, sempre que o dilema do prisioneiro for jogado por um número fixo de vezes, as estratégias irão se desenrolar para a confissão de ambos.

A resolução pode ser diferente se o jogo for repetido por um número indefinido/infinito de vezes, em tais circunstâncias pode existir o incentivo à cooperação. Para Robert Axelrod (1984), em um jogo como esse, a melhor estratégia é a olho por olho (*tit-for-tat* no original em inglês). Ou seja, se um jogador coopera em uma rodada, na próxima o outro jogador também cooperará.

Para além dos jogos repetidos, existe um outro modelo para exemplificar como se pode induzir a cooperação em um jogo não-cooperativo: a caça ao cervo. O problema, também conhecido como caça ao veado, foi inicialmente descrito por Jean-Jacques Rousseau²⁹ em seu

²⁹ A descrição traduzida do livro de Rousseau é a seguinte: “Eis como os homens puderam, insensivelmente, adquirir uma ideia grosseira dos compromissos mútuos e da vantagem de os cumprir, mas somente na medida em que podia exigí-lo o interesse presente e sensível; porque a providência nada

“Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens” (*Discours sur l'origine et les fondements de l'inégalité parmi les hommes* no original em francês), de 1755.

Esse jogo ilustra um dilema de confiança, para caçar um cervo de 60 kg, dois caçadores precisam cooperar e poderão dividir o cervo em duas partes iguais de 30 kg para cada um, sozinhos só conseguiriam abater no máximo uma lebre de 10 kg (VITAL, 2010). Ambos sabem que unindo esforços podem caçar o animal de grande porte, mas que tentar caçar o cervo sozinho tem chances de êxito baixíssimas, além de gerar um esforço muito maior. Com a tentação do menor esforço, um dos caçadores pode desertar e “pegar carona” no esforço do outro. Portanto, há incentivos para desertar e cooperar, por isso esse jogo apresenta dois equilíbrios de Nash.

A matriz desse jogo está representada na Figura 5, abaixo:

Figura 5 – Matriz de *payoffs* da caça o cervo

		Caçador B	
		Cervo	Lebre
Caçador A	Cervo	(30, 30)	(0, 10)
	Lebre	(10, 0)	(10, 10)

Fonte: Elaboração própria (2022)

As possibilidades do caçador 1 são: caçar sozinho a lebre ou caçar o cervo com a ajuda do caçador 2, em sua decisão ele deve analisar as ações do jogador 2, se o segundo tomar a iniciativa de caçar o cervo o melhor é aliar-se a ele. Entretanto se o caçador 2 demonstra que irá caçar a lebre, o melhor para o primeiro é caçar a lebre também, partindo do ponto de vista do caçador 2 a conclusão é a mesma.

Para Carvalho (2018) a caça ao cervo é um modelo de jogo que induz a cooperação entre os jogadores, já que os incentivos direcionam a maximização conjunta de suas utilidades, em outras palavras, ambos aumentam positivamente suas recompensas ao cooperarem.

era para eles; e, longe de se ocuparem com um porvir afastado, nem mesmo pensavam no dia seguinte. Se se tratava de pegar um veado, cada qual sentia bem que, para isso, devia ficar no seu posto; mas, se uma lebre passava ao alcance de algum, é preciso não duvidar de que a perseguia sem escrúpulos e, uma vez alcançada a sua presa, não lhe importava que faltasse a dos companheiros” (ROUSSEAU, 2001, p.31).

Os modelos apresentados já possuem o *status* de jogos clássicos, nada obstante, a possibilidade de modelagem das interações estratégicas não se resume a eles, pois a teoria dos jogos possibilita um número praticamente infinito de modelos. O importante é que ao criar novos modelos se incorpore os elementos realmente significativos e sua estrutura seja coerente com a interação estratégica.

Dessa forma, qualquer modelo sempre será uma representação abstrata e muito simplificada de uma realidade infinitamente mais complexa (FIANI, 2009). Isto posto, no próximo capítulo será apresentado um modelo do jogo da execução fiscal a partir das noções aqui expostas, uma representação abstrata e simplificada do procedimento da Lei nº 6.830/80.

4 AS FASES DO “JOGO DA EXECUÇÃO FISCAL”

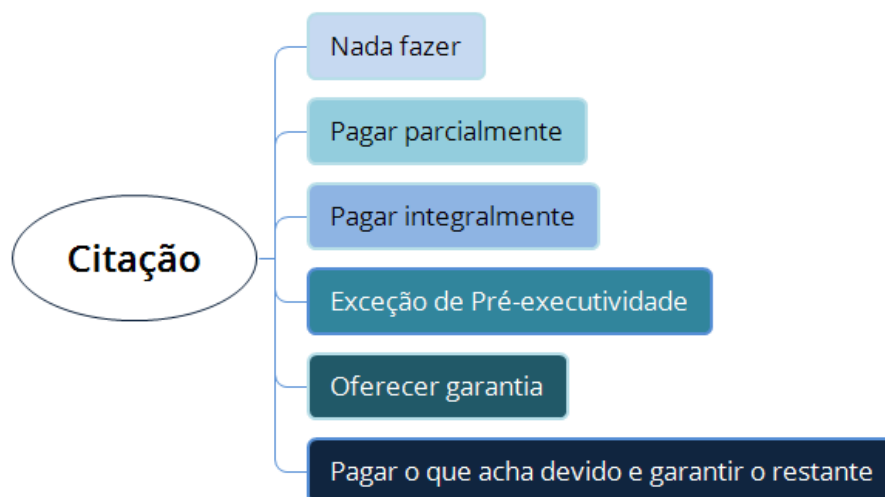
A ideia de analisar o processo como um jogo não é algo novo. O texto do jurista italiano Piero Calamandrei intitulado “O processo como o jogo” (*Il processo come giuoco*, no original) foi publicado originalmente em 1950. É claro que o Calamandrei não conhecia a teoria dos jogos, mas já identificava no processo os jogadores, as regras, as estratégias e as interações.

No jogo da execução fiscal os jogadores são o devedor e o representante da Fazenda Pública, as regras são as da Lei nº 6.830/80 e subsidiariamente do Código de Processo Civil. As estratégias se apresentam a cada fase e as interações são mediadas pelo juiz até o trânsito em julgado.

É somente após o deferimento da inicial e ordenada a citação que o jogo da execução fiscal pode ser iniciado, pois antes dessa fase não existem interações estratégicas. Dado que o procurador da Fazenda Pública só é desobrigado a ajuizar a execução fiscal de débitos cujo valor seja menor que o piso mínimo, já o devedor ainda precisa ser chamado para participar do jogo.

A Figura 6, abaixo, apresenta as possíveis decisões que o devedor pode tomar ao ser citado:

Figura 6 – Possibilidades do devedor após citação

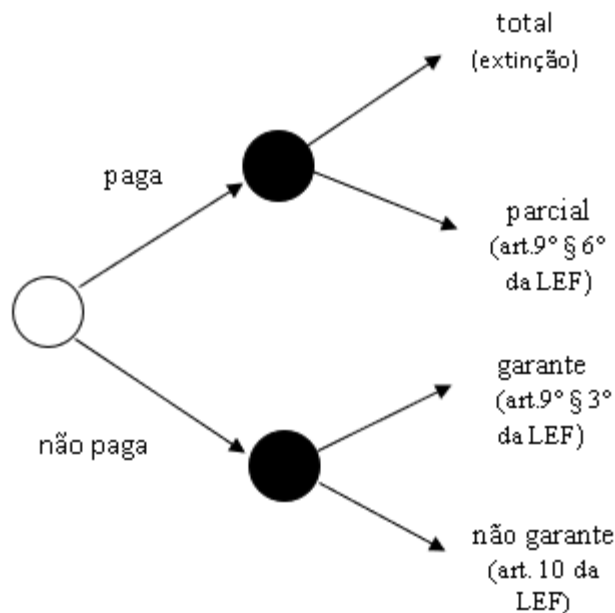


Fonte: Elaboração própria (2022)

Pela natureza do processo judicial, com um roteiro predeterminado pela lei, no qual cada parte age, em regra, em alternância de momentos, o jogo da execução fiscal se comporta como um jogo sequencial. Dado que cada jogador toma suas decisões após a intimação que o informa do movimento feito pela parte adversa.

Conforme explicado no capítulo anterior, a maneira mais comumente usada para representar esse tipo de jogo é a forma extensiva. Assim, transpondo as opções da Figura 6 para a estrutura de um modelo de jogo, também chamada de forma estratégica, tem-se a Figura 7:

Figura 7 – Forma extensiva da resposta à citação



Fonte: Elaboração própria (2022)

Na simplificação acima, a opção de nada fazer é contida na estratégia de não pagar e não garantir. Já a decisão de apresentar a petição de Exceção de Pré-executividade fica de fora desse momento por sua natureza extraprocedimental, dessa forma não está contida nas possibilidades da LEF nem possui prazo final para seu manejo, podendo ser apresentada a qualquer tempo, salvo em casos de preclusão (ASSIS, 2016). Contudo, os possíveis resultados da apresentação da EPE são dois: seu deferimento gera a extinção da execução e seu indeferimento apenas faz prosseguir a execução.

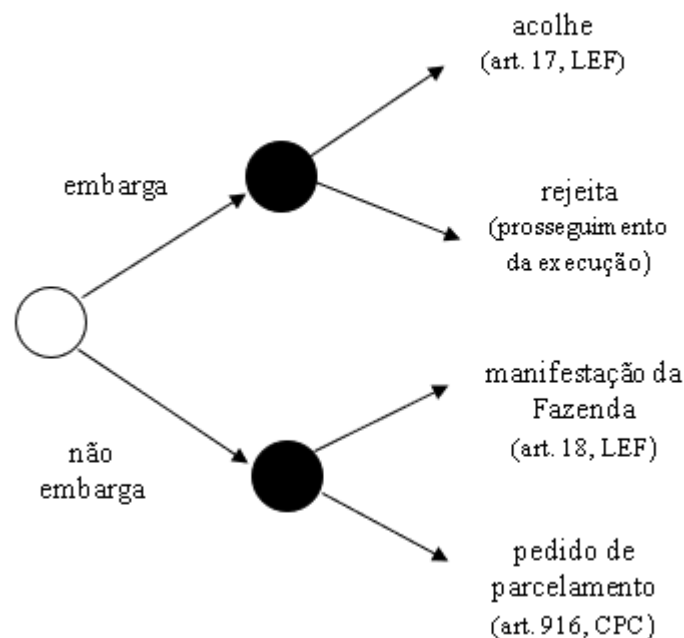
Os *payoffs* das estratégias do devedor são indicados ao final do diagrama de árvore. O primeiro é justamente o objetivo de todo o processo da execução fiscal: o pagamento total da

dívida e a conseqüente extinção do feito. O segundo resultado vem de pagar somente a parcela que acha devida, contudo, as regras do jogo (art. 9º, §6º da LEF) obrigam o devedor a garantir o restante, com essa garantia o jogo prossegue. As outras duas formas do jogo prosseguir são com as estratégias de: não pagar e não garantir, que faz recair a penhora em qualquer dos bens do devedor; ou de não pagar e garantir, essa garantia produz os mesmos efeitos da penhora.

Apesar dos efeitos similares, as estratégias percorrem caminhos diferentes. A garantia total ou parcial do valor da dívida dá ao devedor a possibilidade de escolha entre o depósito em dinheiro, a fiança bancária, o seguro garantia ou nomear bens à penhora. Já a penhora por determinação judicial pode recair sobre qualquer bem do devedor, salvo os declarados absolutamente impenhoráveis pela lei (art.10 da LEF).

Caso não sejam encontrados o devedor ou bens penhoráveis, o juiz suspenderá a execução e abrirá vista dos autos para o representante judicial da Fazenda Pública (art. 40 da LEF). Por outro lado, se forem encontrados bens penhoráveis, estes garantirão a execução fiscal e o executado será intimado. Nesse momento uma nova fase do jogo começa, resumida na Figura 8, abaixo:

Figura 8 – Forma extensiva embargos à execução



Fonte: Elaboração própria (2022)

Ao ser intimado da penhora ou após garantir voluntariamente a execução, o devedor poderá escolher se oferecerá defesa por meio dos embargos. Caso embargue e o juiz os receba,

esse designará a audiência de instrução e julgamento e intimará o representante da Fazenda Pública para oferecer a defesa na forma de impugnação. Contudo, se não houver necessidade de produção de provas, não será realizada a audiência e o juiz proferirá a sentença no prazo de 30 dias (art.17, parágrafo único, da LEF).

Os possíveis desfechos do julgamento dos embargos à execução são os seguintes: a) o acolhimento na integralidade gera a desconstituição do título que embasava a execução fiscal e por consequência extingue o processo executivo principal; b) se parcialmente acolhidos com a desconstituição de parte da dívida, a Fazenda deve substituir ou emendar a CDA para que a cobrança prossiga; c) se os embargos forem rejeitados, ou quando simplesmente não são oferecidos, tem-se o prosseguimento da execução (MADUREIRA; VALADÃO; BERNARDINA, 2021).

Quando não há oposição de embargos, a intimação do exequente será para se manifestar sobre a garantia. Como credor, se o fisco aferir que o bem é inservível deve requerer nova penhora, se for insuficiente deve requerer o reforço da penhora já realizada. Na manifestação a Fazenda deve indicar a forma de expropriação dos bens dados em garantia (art.18 da LEF).

A ausência de embargos não necessariamente indica a inércia do devedor. Em razão da aplicabilidade subsidiária do Código de Processo Civil, no prazo para oposição dos embargos, o executado pode requerer o parcelamento da dívida em até seis parcelas mensais (com juros de 1% ao mês e correção monetária), para isso deve reconhecer o crédito do exequente, bem como comprovar o depósito de 30% do valor da execução acrescidos de custas e de honorários advocatícios (art.916, do CPC).

Em virtude dos requisitos apresentados, quem recorre ao parcelamento da dívida não pode ao mesmo tempo discuti-la, em respeito ao princípio da boa-fé. Por efeito, se um embargo tendo a mesma dívida como objeto já estiver em curso, a desistência desse deve ser requerida. A concessão do parcelamento não finda o processo executivo, somente o suspende. Assim, se as parcelas não forem adimplidas, a execução retomará o seu curso (art.922, parágrafo único, do CPC).

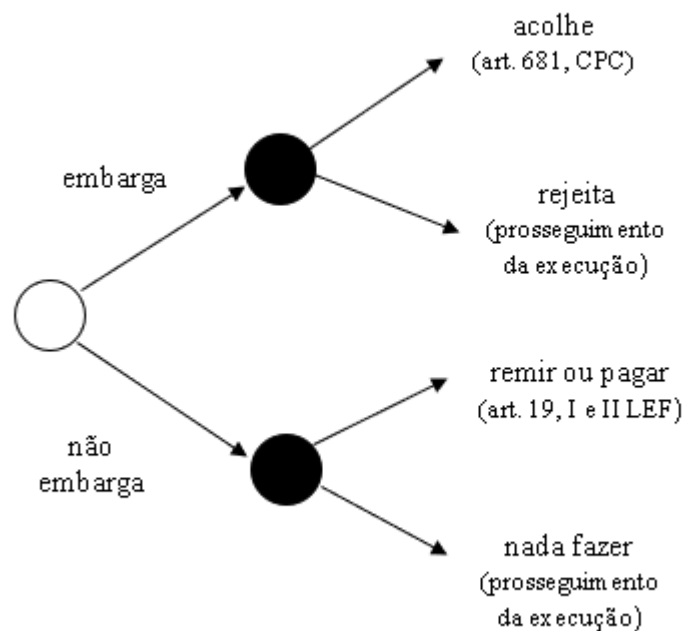
Outra interação com o Código de Processo Civil que pode mudar os cursos do jogo da LEF ocorre quando os bens que garantem a execução são de terceiros. A Lei nº 6.830/80 prevê em seu art. 19 que em caso de garantia prestada por terceiro, na falta ou rejeição dos embargos, esse deve ser intimado para remir ou pagar a dívida, sob pena do procedimento executório prosseguir contra ele. Por outro lado, existe a previsão do art. 674 do CPC, que protege os bens

de quem não é parte do processo e sofre constrição ou ameaça de constrição. Ao identificar a existência de terceiro titular de interesse em embargar o ato, o juiz mandará intimá-lo pessoalmente, desta feita, caso a penhora que garantiu a execução recaiu sobre bem de terceiro sem autorização dele, esse também será chamado a se manifestar (art.675, parágrafo único, do CPC).

Apesar dessa possibilidade de intimação do terceiro que tenha interesse em embargar o ato executivo, muitas vezes esse só toma ciência após o ato. Por tal razão, os embargos de terceiro podem ser opostos até cinco dias após a arrematação, adjudicação ou remissão (art.675, *caput*, do CPC). O prazo é flexibilizado se o interessado ainda não tinha conhecimento do feito, nessa hipótese o marco inicial da contagem é a efetiva turbação da posse.

Ainda que esses terceiros não sejam os jogadores oficiais ou obrigatórios, nem sejam agentes simultâneos, suas eventuais participações afetam o jogo principal e serão apresentadas juntas para fins de simplificação didática. A Figura 9 abaixo representa o conjunto de resultados da manifestação de terceiros nos dois cenários apresentados:

Figura 9 – Forma extensiva manifestação de terceiro



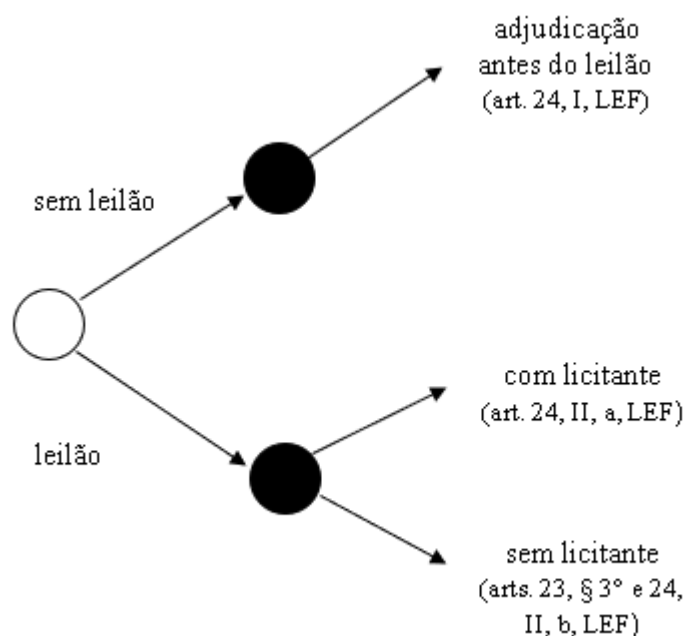
Fonte: Elaboração própria (2022)

Para melhor entendimento, o terceiro garantidor será chamado de T1 e o terceiro que recebeu a constrição será o T2. As ações disponíveis para T1 são “remir o bem, se a garantia do terceiro for real, ou remir a própria execução, mediante pagamento da dívida e todos os seus acessórios, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória” (THEODORO JÚNIOR, 2016, p.343).

Ao nada fazer os atos expropriatórios continuam contra T1 e para T2. Já os embargos de terceiro é uma ação incidental exclusiva de T2, se forem acolhidos, a constrição que recaiu sobre o bem ou o direito do terceiro será cancelada. Em contrapartida, com a rejeição dos embargos os atos expropriatórios terão continuidade.

É importante ressaltar que o jogo da LEF pode ser jogado sem a fase de embargos e encaminhar-se para a fase da expropriação executiva imediatamente após a manifestação da Fazenda, já elencada na Figura 8. Essa fase de expropriação está representada na Figura 10, abaixo:

Figura 10 – Forma extensiva da expropriação executiva



Fonte: Elaboração própria (2022)

Neste momento do jogo, uma das ações possíveis da Fazenda Pública é a de adjudicar os bens constritos antes do leilão pelo preço da avaliação. Com a adjudicação a posse e a

propriedade de bens penhorados ou rendimentos arrecadados no processo são transferidas para o exequente, como forma de satisfação do seu crédito. Após o leilão ainda poderá adjudicar pelo preço da avaliação, se não houver licitante. Quando há, cabe a melhor oferta no prazo de 30 dias. Em todo caso, se o crédito for satisfeito, a execução é extinta.

Em regra, os bens penhorados serão remetidos a leilão quando não são oferecidos os embargos ou estes são rejeitados ainda que em parte. Contudo, a alienação antecipada pode ser determinada pelo juiz antes do julgamento dos embargos nos casos de bens suscetíveis a depreciação ou quando houver manifesta vantagem no ato (art. 852 CPC). Nesses casos o produto da arrematação não é liberado imediatamente à Fazenda para satisfação do seu crédito, o valor arrecadado ficará em depósito judicial até o trânsito em julgado da decisão dos embargos (arts. 21 e 32, § 2º, da LEF).

A publicação de edital precede o leilão, que constitui a lei básica da arrematação, nele deve constar a descrição do bem, valor, preço mínimo, condições de pagamento, bem como menção de possíveis ônus sobre os bens a serem leiloados (art. 886, do CPC). Assim, se algum ônus ou gravame for omitido, o arrematante pode requerer o desfazimento da alienação (art.903, do CPC).

O executado pode se opor à arrematação e outras modalidades expropriatórias de duas formas: a) impugnar nos próprios autos da execução depois da lavratura do auto e antes da respectiva carta e ordem de entrega; b) por meio de ação autônoma após a expedição da carta de arrematação ou a ordem de entrega (art. 903, §§ 2º e 4º, do CPC).

O leilão costuma ser a última fase do jogo da LEF. Quando esse não acontece em sua forma antecipada, o produto da arrematação satisfaz o crédito pleiteado e o processo se encerra. Um segundo leilão pode ser designado se o primeiro não atingir lance superior a avaliação do bem (Súmula 128/STJ).

Ao final dessa apresentação do modelo formal da execução fiscal, é possível inferir que esse jogo, além de sequencial, pode ser classificado como de informação completa e perfeita. A informação é completa em razão das recompensas de ambos os jogadores de serem de conhecimento comum e também perfeita pela própria natureza de um processo judicial. Dado que, ao integrar o polo passivo, o executado tem conhecimento de todas ações já realizadas no processo, bem como, todos os movimentos seguintes de ambos serão de conhecimento comum.

Outra característica importante do jogo da execução fiscal é ser estritamente adversarial, assim, não existem equilíbrios de Nash. Por ser um jogo de soma zero o ganho de

um jogador é a perda do outro, dessa feita, a cooperação não é incentivada no procedimento posto na LEF.

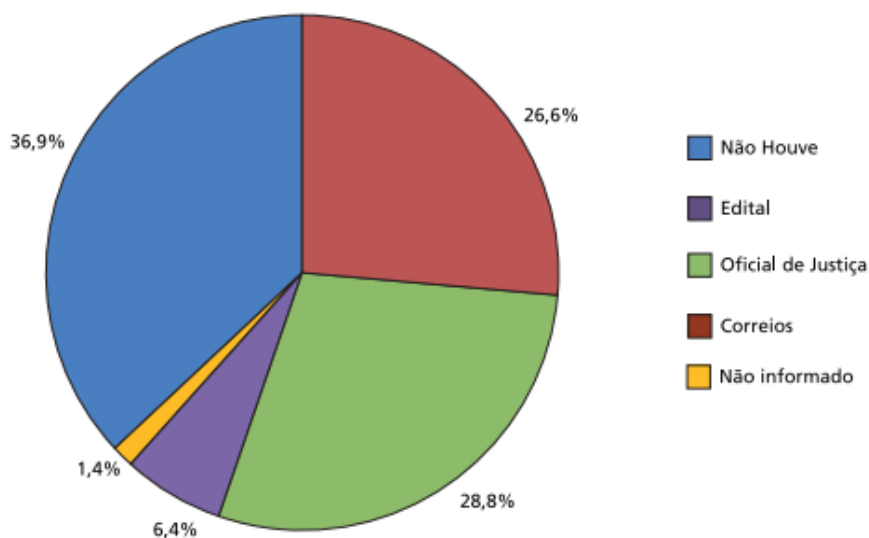
4.1 Fases com maior taxa de insucesso e possíveis causas

A partir do modelo de jogo apresentado neste capítulo, pode-se inferir que o jogo da LEF pode ser encerrado em qualquer das fases, inclusive antes de começar, a exemplo do indeferimento da petição inicial ou a desistência do pleito. Após o início do jogo, a extinção pode acontecer através: a) do pagamento total da dívida; b) do acolhimento dos embargos ou da exceção de pré-executividade; c) do cancelamento da CDA; d) da remissão; e) da quitação do parcelamento; f) do leilão ou da adjudicação; g) da prescrição intercorrente.

Nada obstante, sendo o objetivo do procedimento da Lei nº 6.830/80 alcançar a satisfação do crédito inscrito em Dívida Ativa, todas as possibilidades de desfecho do processo de execução em que o débito não é adimplido pode ser considerado um insucesso.

A única possibilidade de extinção do feito executório, que alcança o objetivo do processo ainda na primeira manifestação do devedor, é o pagamento total da dívida. Todavia, essa não é resposta à citação mais escolhida na prática. Na pesquisa “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal” restou demonstrado que o cumprimento da etapa de citação é um imenso gargalo inicial. Os dados estão representados no Gráfico 2, abaixo:

Gráfico 2 – Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o tipo da citação



Fonte: Ipea (2011, p.19)

A quantidade de processos em que não houve citação válida é alarmante, principalmente no olhar da abordagem da teoria dos jogos, já que o jogo só começa quando o devedor integra a relação processual. Assim, em 43,5% dos processos analisados na pesquisa supramencionada o jogo simplesmente não é jogado. Alternativamente os dados podem significar que a estratégia de “nada fazer” seja a predominante em 43,5% dos jogos e não jogar seja a melhor forma de vencer o jogo da execução quando se está na posição de devedor.

Dessa forma, a etapa da citação é a de maior taxa de insucesso. Esse fato indica que existem recompensas internas ou externas positivas para o jogador devedor que, mesmo inadimplente e sofrendo um processo judicial, resolve nada fazer. Dada a origem dos créditos inscritos em dívida ativa, majoritariamente de natureza tributária, o grande número de execuções em trâmite está intrinsecamente ligado à evasão fiscal.

Os créditos tributários inadimplidos chegam ao Poder Judiciário após tentativas de recuperação frustradas na via administrativa, por consequência, o processo judicial repete as etapas e providências já frustradas de localização do devedor e seu patrimônio. Assim, os títulos de dívidas chegam ao judiciário com menor probabilidade de recuperação (CNJ, 2021). Por tais razões, nesse tópico serão discutidos os possíveis fatores que levam o contribuinte a se tornar (e se manter) um devedor.

Entre os poucos bons estudos que tratam das causas de inadimplência tributária no Brasil, está a pesquisa de Bezerra (2020), na qual inicialmente, a autora traz a diferenciação entre a inadimplência voluntária e involuntária. Como a nomenclatura indica, o inadimplemento voluntário é a atividade consciente de evitar o pagamento de um tributo, já a involuntária vem de dívidas geradas contra indivíduos que de boa-fé não tinham conhecimento de sua responsabilidade tributária.

A autora enfatiza a incerteza em relação ao montante exato de tributos não pagos em um Estado (chamado de *tax gap* nas pesquisas internacionais), dado que a maioria dos países adotam o sistema de autodeclaração. Dessa feita, os inadimplentes intencionais não irão informar seu comportamento criminoso, já os que inadimpliram inconscientemente não saberão reportar.

No Brasil existem poucos dados estatísticos sobre o montante real de tributos não pagos, não existe um índice oficial de qualquer dos entes da federação ou estudo específico da Receita Federal a respeito. Para além disso, o sigilo fiscal dificulta a análise do problema pela comunidade acadêmica, como ressaltam Ferreira e Pinto (2017).

Uma iniciativa que tenta suprimir esse vácuo de conhecimento é o “Sonegômetro”, a ferramenta foi criada pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) e mostra em tempo real o quanto foi sonegado no país. No primeiro ano de divulgação do estudo a estimativa foi de 8,41% do PIB de 2011, o equivalente a R\$ 340,9 bilhões. Já o valor estimado no período de 01/01/2022 até 23/05/2022 foi de R\$ 244,7 bilhões, um valor preocupante dado o curto espaço de tempo.

Entretanto, Pinto e Ferreira (2017) alertam para a insegurança metodológica presente nesses estudos, portanto, a valia do “Sonegômetro” seria a função conscientizadora para os contribuintes em relação ao mal causado pela sonegação no país.

Segundo Lacks (2013), algumas estimativas indicaram que até 50% da arrecadação potencial de impostos no país eram atingidos pela evasão fiscal, o que considera um exagero, pois implicaria numa carga tributária potencial de 60% a 70% do PIB. Para a autora, tais estimativas são meramente especulativas, cujo mérito é chamar a atenção da sociedade para o tema da sonegação fiscal e da inexistência de estudos estatísticos e economicamente confiáveis do grau de evasão fiscal no Brasil.

Internacionalmente os estudos que buscam as razões para os altos índices de inadimplência tributária se dividem entre os *deterrence models* (teorias econômicas) e os *non-deterrence models* (teorias psicossociais). Conforme Bezerra (2020), a teoria mais tradicional entre as econômicas é a “teoria da loteria fiscal”, nela o comportamento do contribuinte se baseia no risco da punição. A decisão de evadir o tributo dependeria de fatores como a probabilidade em ser auditado e o valor da possível punição.

Um dos pontos mais criticados dessas teorias é que o efeito real das auditorias e punições nem sempre é tão forte quanto o previsto pelos modelos matemáticos utilizados, padecendo de validade empírica. Ainda assim, esses fatores têm sua importância. O relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca do tema, indica que a probabilidade de detecção e a gravidade da punição são os fatores considerados pelos próprios contribuintes como determinantes para a adimplência tributária (OCDE, 2010).

Na mesma toada, Siqueira e Ramos (2005) aplicaram o modelo padrão de Allingham e Sandmo à realidade brasileira e chegaram à conclusão de que: “embora a pesquisa empírica esteja longe de ser conclusiva, ela parece dar suporte à hipótese de que a punição esperada (isto é, o tamanho das sanções, multiplicado pela probabilidade de que elas ocorram) seja relevante” (SIQUEIRA e RAMOS, 2005, p.576).

As teorias psicossociais partem do pressuposto de que a teoria econômica é insuficiente para explicar o fenômeno da inadimplência tributária sozinha, essa vertente traz o foco para os fatores psicológicos e sociológicos. Nesses estudos a posição defendida é a de que a decisão de pagar ou não o tributo seria determinada pelos valores e influências sociais dos contribuintes.

O relatório *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour* da OCDE (2010) segue essa vertente e identifica cinco fatores determinantes para a adimplência tributária: a) fatores econômicos; b) oportunidade; c) confiabilidade nos órgãos estatais; d) dissuasão estatal; e) normas morais. Por efeito, a ausência desses fatores gera a inadimplência.

A conclusão geral do relatório quanto a influência dos fatores econômicos na conformidade, foi de que apesar das pesquisas escassas sobre sua ligação das duas variáveis, as causas do crescimento econômico tendem a promover também a adimplência. Tanto o crescimento econômico parece reduzir a evasão, quanto o baixo nível de evasão é positivo para o crescimento econômico.

Já as pesquisas analisadas pela OCDE acerca do fator oportunidade dão fundamento teórico ao ditado popular “a ocasião faz o ladrão”. Isso porque quanto mais complexo, demorado e custoso é adimplir os tributos, mais pessoas não o farão. Quanto mais difícil se torna cometer fraudes ou cometer erros e quanto mais fácil for cumprir, mais as pessoas obedecem à lei.

A variável “confiabilidade nos órgãos estatais” (*fairness and trust*, no original) também pode ser traduzida como “boa relação fisco-contribuinte”. Essa boa relação se mostra de suma importância para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Corroborando a posição, o estudo de Murphy (2004) feito com acusados de evasão fiscal, mostra a correlação entre o tratamento justo e correto do contribuinte com a confiança no órgão da Receita. Por sua vez, a confiança se correlaciona à vontade de cumprir o que lhe foi imposto.

Essa percepção de justiça por parte do contribuinte pode ser dividida em três diferentes tipos e cada uma delas afeta a adimplência fiscal de maneiras distintas (OCDE, 2010):

- I. **Distributiva**, que considera como os tributos são pagos e gastos. As pessoas são mais adimplentes quando acreditam que o governo cuida bem do valor arrecadado e o gasta com cuidado;

II. Procedimental, que considera o modo de tratamento recebido pelos contribuintes ao se relacionar com os órgãos da Receita. Estudos demonstram que esse tipo de percepção está ligado tanto a aceitação da decisão em específico quanto estimula o cumprimento de leis e regras de forma geral;

III. Retributiva, que diz respeito a aplicação das sanções em caso de violação das normas. São percebidas como injustas quando são muito agressivas ou muito leves em comparação ao ilícito tributário, as penalidades injustas são negativas para o pagamento dos tributos e para a relação com a Receita.

Por último, os fatores dissuasão estatal e normas morais são melhor entendidos a partir de suas interações. A pressão é promovida pelo Estado na forma de auditorias, risco de detecção e grau das sanções aplicadas. No já citado modelo padrão de Allingham e Sandmo, supõem-se que os contribuintes pagam seus tributos por medo da punição a ser aplicada pelo governo caso fossem descobertos.

Contudo, esse modelo já foi amplamente rechaçado, pois na realidade a probabilidade de detecção é tão baixa que o mais racional seria sonegar. Ainda assim, a maioria das pessoas tende a pagar seus tributos. Isso significa que a probabilidade de punição, como já explanado, não é o único fator a influenciar a adimplência. A dissuasão estatal precisa caminhar junto as normas morais.

As normas morais podem ser definidas como convicções profundamente enraizadas sobre o que se deve ou não fazer, elas podem ser pessoais ou de um grupo social. A dissuasão estatal, por exemplo, pode favorecer a obrigação moral de pagar um imposto porque é o certo a fazer. Entretanto, se a pressão exercida for muito forte, o contribuinte pode se sentir oprimido e deixar de cooperar (OCDE, 2010).

A dissuasão se torna importante quando as normas pessoais são fracas, pois na falta de obrigação moral induzindo ao cumprimento, a ameaça de punição pode ter um impacto positivo. O oposto acontece no caso das normas sociais, quando elas são fracas, as sanções formais têm efeito fraco. Quando as normas sociais são fortes, as pressões impostas pelo Estado têm maior impacto no comportamento. Outras pessoas precisam julgar o comportamento punido como errado.

Para além dos fatores elencados no relatório supracitado, Bezerra (2020) apresenta os desencadeadores do inadimplemento voluntário, qual sejam: a complexidade do sistema e a alta carga tributária. A autora argumenta que esses dois elementos podem trazer dificuldade para os

contribuintes se adequarem às regras fiscais, principalmente os de menor instrução. Quanto maior a complexidade das leis, menor o nível de conformidade, dado que nesse contexto o conceito de conformidade vai além do mero pagamento, também engloba o cumprimento de obrigações acessórias.

Apesar da falta de pesquisas específicas acerca de todos os fatores acima listados aplicados à realidade brasileira, as informações esparsas são capazes de formar o quadro geral dos incentivos que levam a ineficiência do procedimento da execução fiscal. Isso se dá em virtude dessa ação judicial ser a consequência da violação da norma “pagar tributo”. Os altos números de ações, bem como, seus altos níveis de fracasso indicam que o medo da punição não surte grandes efeitos. A dissuasão estatal é fraca, sinal de normas sociais incentivadoras da adimplência igualmente fracas.

Corroborando essa conclusão, tem-se os dados da pesquisa *World Values Survey* (2020), que investiga os valores socioculturais e políticos de diversos países, apontando para uma predisposição e aceitação cultural ao não pagamento de tributos entre os brasileiros. Entre os países da América do Sul, o Brasil aparece com a média mais alta para o quanto consideram justificável a fraude em relação aos tributos. Longe de ser mais um argumento para reafirmar a crença preconceituosa do suposto “jeitinho brasileiro”, a indicação de que as normas sociais em relação aos tributos são fracas revelam problemas mais profundos na relação Estado-sociedade.

Os fatores que podem explicar a falta de cooperação na interações contribuinte-fisco no país foram sintetizados por Vitalis (2019, p.8) da seguinte forma:

- a)** a complexidade do sistema e da legislação fiscal, que normalmente permite “aberturas” interpretativas, além de acarretar o aumento dos custos de cumprimento;
- b)** a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no âmbito administrativo e judicial, gerando insegurança jurídica e violações à livre-concorrência;
- c)** a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos, além de distorcer a concorrência;
- d)** os escândalos de corrupção e a má gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos;
- e)** o caráter regressivo do sistema tributário, que impõe custos maiores aos economicamente desfavorecidos; e
- f)** os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante injustiça fiscal.

Reafirmando o primeiro fator elencado por Vitalis, o Relatório *Doing Business* Subnacional Brasil 2021 atestou que as empresas das 27 localidades medidas (capitais dos 26 seis estados da federação e o Distrito Federal) gastam em média 1.493 horas por ano para cumprir com suas obrigações tributárias. Mais tempo do que a média da América Latina e Caribe, dos países que integram a OCDE e até mesmo do BRICS do qual o Brasil é integrante.

O mesmo Relatório adverte sobre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), usado para declaração dos tributos, o sistema exige dos usuários um alto nível de especialização e informações. Desse modo, as empresas brasileiras despendem grande parte do seu tempo produtivo em exigências burocráticas ao invés de se dedicarem aos fins de seus negócios.

Quanto às “aberturas” interpretativas citadas por Vitalis (2019), essas estão intrinsecamente ligadas ao sexto fator de sua lista: o planejamento fiscal abusivo. Segundo Carvalho (2018), quanto mais invasivo for o sistema tributário, seja pela carga ou pela complexidade, mais o contribuinte se sente incentivado a não pagar os tributos. Sendo o contribuinte um agente racional, se aproveita das falhas legislativas para agir no limite da licitude, também denominada como elisão fiscal.

A maior complexidade do sistema vem para dificultar a evasão fiscal, contudo, acaba por favorecer uma minoria que tem poder financeiro e técnico para se aproveitar das lacunas normativas. Como já aprofundado no *The logic of collective action* de Olson (1965), nos sistemas democráticos minorias organizadas em grupos de interesse pressionam o Estado, em especial os poderes Executivo e o Legislativo para aprovação de normas que os favoreçam em detrimento da maioria.

Apenas uma pequena parcela do setor privado dispõe dos recursos para contratar especialistas em elisão fiscal, para a maioria resta somente cumprir ou evadir a tributação. A elisão também contribui para o sentimento de injustiça ao deslocar a carga tributária para aqueles que não conseguem praticá-la (CARVALHO, 2018).

Outro incentivo ao não pagamento tempestivo é a concessão de parcelamentos, moratórias e anistias. Carvalho (2018) expõe que desde o ano 2000 o governo federal já concedeu quatro grandes moratórias e anistias de débitos federais, sem contar os benefícios concedidos a nível estadual e municipal. A estratégia mais racional a se tomar com essa realidade é não ser tempestivo com as obrigações e esperar a oportunidade para pagar os débitos com desconto posteriormente.

Enquanto os demais fatores explanados acima estão mais relacionados ao contribuinte pessoa jurídica, os escândalos de corrupção afetam tanto o setor privado quanto os particulares.

O principal indicador de corrupção do mundo, Índice de Percepção da Corrupção, avalia 180 países e os atribui notas em uma escala entre 0 e 100, quanto maior a nota, maior é a percepção de integridade do país.

Na edição de 2021 a média global foi de 43/100, enquanto o Brasil marcou 38/100 pelo segundo ano consecutivo. Essa nota não só está abaixo da média mundial, como também abaixo da média regional da América Latina e Caribe (47/100), além de corresponder a pouco mais da metade da média dos países da OCDE (66/100). O relatório da Transparência Internacional indica também que o país não fez avanços significativos para enfrentar o problema no período. Portanto, para o contribuinte a percepção de corrupção continua alta e seu combate continua baixo.

Um outro fator trazido por Vitalis (2019) que merece melhor elucidação é o caráter regressivo do sistema tributário, esse caráter se mostra quando a renda é tomada como base ao avaliar a carga tributária. A pesquisa de Pintos-Payeras (2010) revelou que o consumo das famílias mais pobres é mais tributado que o consumo das famílias ricas, em grande parte por conta da tributação indireta. Por essa razão diversas pesquisas se referem ao sistema como um Robin Hood às avessas, que rouba dos pobres para dar aos ricos.

Ante o exposto, percebe-se que o modo como o sistema fiscal brasileiro está posto favorece o clima de insatisfação do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica. Esse se recusa a cooperar ao sentir-se injustiçado. Sem as regras morais fortalecidas, sem a boa relação com as autoridades fiscais e a sensação de falta de retorno estatal, a ameaça de punição ou a efetiva punição aplicada não surte efeito na maioria dos devedores. Tais fatores, combinados com a inadimplência involuntária, podem explicar a alta taxa de insucesso da etapa de citação.

Passado o gargalo inicial da citação, as execuções têm sucesso e os problemas da Lei de Execuções Fiscais são somente externos? Não, o procedimento da LEF em si tem seus problemas, apesar de ter sido criada com o objetivo de simplificar a cobrança das dívidas ativas das Fazendas Públicas, o rito posto possibilita grandes complicações.

Primeiramente tem-se a legitimidade ativa, os legitimados pelo art. 1º da LEF são a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias, nesse conceito entram os Conselhos de Fiscalização Profissional. Os Conselhos, enquanto autarquias federais, abarrotavam a Justiça Federal com execuções de pequeno valor. Esses montantes tinham custos de manutenção maiores do que o crédito buscado. Em resposta, a Lei nº 12.512/2011 veio impor o patamar de valor mínimo de quatro anuidades para que as execuções

sejam processadas, esse limite não se aplica em cobranças a título de sanção (MADUREIRA; VALADÃO; BERNARDINA, 2021).

Em virtude da lei ainda não ser aplicada na época da pesquisa “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União”, não se tem dados do impacto desse limite nas novas execuções. Ainda assim, o volume do qual se tem dados oficiais era descomedido, o nível de inadimplência desses Conselhos os levava a autoria de 36,4% do volume de processos baixados, enquanto a Procuradoria Geral Federal (PGF), representante das demais autarquias e fundações públicas federais, somente respondia por 8,9% (CUNHA et al., 2011).

Outro grande problema decorre da tentativa do legislador em se distanciar do processo de conhecimento, a aparente simplificação não se manifesta na realidade. Nos modelos de jogos apresentados nesse capítulo, é notável a quantidade de caminhos que o procedimento pode seguir, além das questões incidentais, como é o caso da exceção de pré-executividade.

Ainda no tema da complexidade, está a etapa da expropriação. A realização de leilão foi considerada pelos diretores de secretaria e serventuários da Justiça como muito complexo e burocrático. Os leilões demandam muito trabalho e são de pouca efetividade. Com alta taxa de insucesso, somente 2,6% das ações chegam a essa fase das ações de execução fiscal, incluído os leilões com ou sem êxito, apenas 0,2 % geram recursos o suficiente para satisfazer a dívida. Enquanto em 0,3% dos casos a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida (CUNHA et al., 2011).

Por último, há o problema do tempo de tramitação, já explanada no primeiro capítulo deste trabalho. Nos relatórios do Ipea e do CNJ, a grande parcela da culpa foi atribuída a cultura organizacional da Justiça Federal, caracterizada pela rígida divisão de tarefas excessivamente reguladas, repetitivas e autorreferentes, as normas que regem o procedimento não aparecem como grandes culpadas.

No entanto, a pesquisa padece da falta de análise dos efeitos da suspensão prevista no art. 40 da LEF no tempo de tramitação do processo ou no grau de sucesso do pleito. Dados que seriam importantes para repensar o tempo de tramitação pelo modo qual a suspensão foi disciplina na lei, que abre espaço para os devedores se aproveitarem do lapso prescricional e se evadirem do débito.

Após um ano de suspenso, os autos são arquivados sem baixa, ou seja, permanecem ativos, mas estagnados no cartório da Vara, até serem alcançados pela prescrição intercorrente, gerando a extinção de ofício pelo juiz.

Assim milhares de processos permanecem suspensos, às vezes por anos, esperando a localização do devedor ou dos seus bens, mas não existem dados corroborando se durante o arquivamento previsto no art. 40, §§ 2º e 3º os bens em que possam recair a penhora costumam ser encontrados ou não. Em contrapartida, os dados sobre o alto índice de execuções alcançadas pela prescrição existem, sendo esse o segundo desfecho mais comum para essas ações.

Em suma, ao transformar as fases do procedimento da Lei nº 6.830/80 em modelos de jogos descobriu-se que as regras dispostas na lei e seus incentivos externos configuram um jogo de soma-zero, sendo esse tipo de jogo o menos eficiente. À vista disso, o próximo capítulo oferecerá possíveis caminhos para um melhor desfecho das execuções fiscais, visando abrir as possibilidades de cooperação onde somente há rivalidade.

5 IMPULSIONANDO A EFICÊNCIA DO PROCEDIMENTO A PARTIR DOS JOGOS COOPERATIVOS

A cobrança de tributos acompanha as sociedades humanas há milhares de anos, tão antiga quanto a própria civilização. Mesmo nos mais antigos documentos escritos³⁰, encontrados na Mesopotâmia, havia referência a tributos. O povo que ali vivia era obrigado a passar até cinco meses por ano trabalhando para quitar suas “dívidas” com o rei (VELLOSO, 2018).

Apesar da invenção da moeda ter substituído o trabalho braçal pelas contribuições em dinheiro, a imposição de dividir parte dos frutos de seu trabalho com os governantes sem nenhuma garantia de retorno, é o fato gerador de muita revolta ao longo da história.

A revolta contra a tributação esteve presente nas grandes revoluções seja na Revolução Inglesa (1689), na Revolução Americana (1776) ou na Revolução Francesa (1789). No Brasil, revoltas como a Inconfidência Mineira (1789) e a Revolução de Farroupilhas (1835) foram motivadas, principalmente, pela cobrança exacerbada de tributos. A primeira em razão do “quinto” imposta por Portugal (ABRAHAM, 2019) e a segunda pelo aumento dos impostos relacionados a produtos como charque e sal (GEARINI, 2019).

Pensar em caminhos onde a cobrança de tributos e a cooperação andem juntas pode soar totalmente utópico, dada essa longa atribulada história da relação entre as pessoas e seus “impostos”. Contudo, como proposto na reflexão de Prado et al. (2021), é preciso ir além da visão reducionista de que “imposto é roubo” e o Fisco ser essa fera faminta devoradora de todo e qualquer rendimento. Tal visão mascara os reais problemas e afasta as possíveis soluções.

No decorrer do capítulo anterior restou demonstrado que o jogo da execução fiscal se comporta como um jogo de soma zero, dada a animosidade existente entre os jogadores esse resultado era esperado. Ademais no segundo capítulo estão presentes duas formas de transformar um jogo puramente adversarial em um jogo cooperativo: a) repetindo-o, no modo do dilema do prisioneiro infinito ou iterado; b) mudando os incentivos envolvidos, ao modo da caça ao cervo.

Levando-se em conta o fato do jogo da execução fiscal ser jogado somente uma única vez por dívida, dado a existência do instituto da coisa julgada, a repetição, por vezes infinita, de interações para gerar confiança mútua não seria juridicamente viável. Já o jogo da caça ao

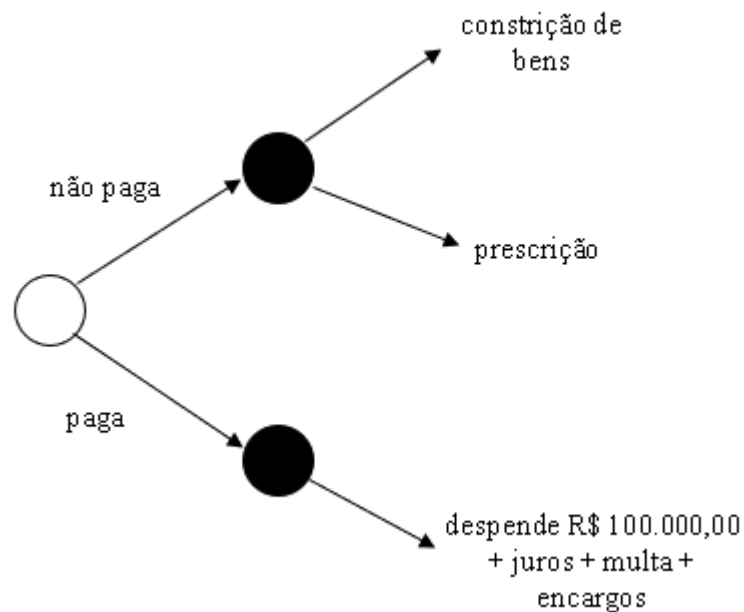
³⁰ Os documentos escritos mais antigos que se tem conhecimento são peças de barro datadas de 4000 a.e.c.

cervo, segundo Skyrms (2003), é o modelo do contrato social. Através desse jogo, pode-se ver a passagem entre dois equilíbrios: do estado de natureza hobbesiano à sociedade civilizada. Assim, sendo a tributação o instrumento de financiamento da civilização e o processo de execução fiscal uma das punições pela “quebra” do contrato, esse é o modelo ideal para esboçar a reforma do procedimento, bem como reformas sociais no geral.

Idealmente a melhor reforma do procedimento da LEF seria a sua extinção por total desuso. Nessa utopia as pessoas pagariam seus tributos de forma voluntária, os valores seriam justos e nenhum instrumento de cobrança de inadimplentes seria necessário. No entanto, todas as sociedades reais possuem seus níveis de sonegação e evasão. Partindo então do pressuposto de que a cobrança dos devedores vai ser sempre necessária, a reforma realista do procedimento passa pela a mudança das recompensas de quem sofre a execução.

Afim de exemplificar o problema, tem-se a Figura 11 abaixo, que apresenta as possíveis decisões de um devedor , pessoa física, ao tomar conhecimento de uma execução fiscal firmada em CDA válida no montante de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) a título de tributo federal atrasado, o qual sabe ser responsável e inadimpliu somente por supor que não seria descoberto.

Figura 11 – Forma extensiva decisão do executado

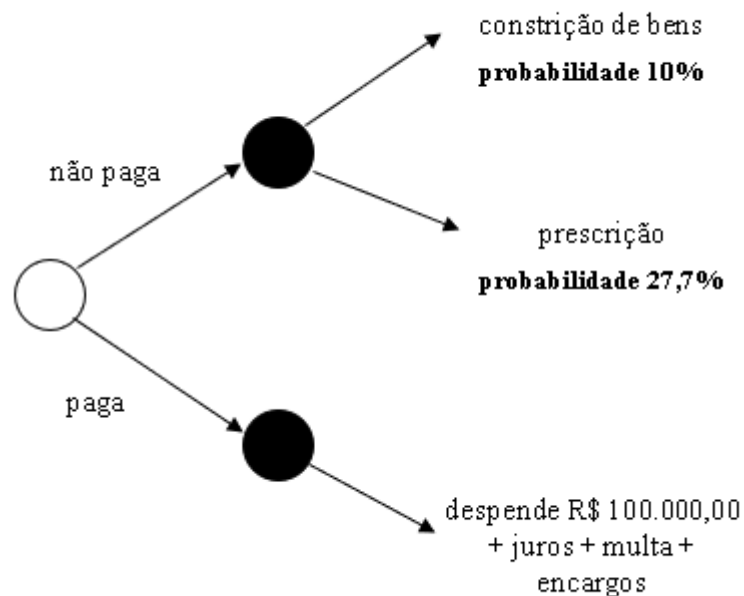


Fonte: Elaboração própria (2022)

Se o devedor escolher pagar sua dívida dispenderá, além do valor principal de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA (art. 8º, *caput*, da LEF). A segunda estratégia disponível seria não pagar, a consequência dessa decisão tem dois destinos distintos: pode gerar a constrição de seus bens no mesmo montante indicado na Certidão de Dívida Ativa ou caso não sejam, em nenhum tempo, encontrados bens suscetíveis à penhora, o processo será alcançado pela prescrição intercorrente.

Carvalho (2018) ao dissertar sobre a decisão do contribuinte, afirma que o ponto crucial é atribuição da probabilidade de sofrer a punição, ou seja, trata-se de uma escolha sob risco. Essa reflexão também é aplicável ao devedor do exemplo acima. Sua decisão, como agente racional, será baseada na sanção esperada. Portanto, a escolha de pagar ou não o débito estará relacionada à probabilidade de sofrer a constrição de seus bens, conforme Figura 12, abaixo:

Figura 12 – Forma extensiva decisão do executado a partir da sanção esperada



Fonte: Elaboração própria (2022)

Em razão do exemplo se tratar de dívida oriunda de tributo federal, o trâmite se dará na Justiça Federal, logo, os resultados do já mencionado relatório de pesquisa do Ipea sobre esse tipo de execução fiscal podem ser aplicados a ele. Nesse relatório, o percentual encontrado era de 15% de presença de penhora nas execuções estudadas. Dessa forma, a probabilidade de

existir penhora de bens nessa execução fiscal fictícia é de 10%, dado que um terço dessas penhoras foi advinda da apresentação voluntária de bens pelo devedor (CUNHA *et al.*, 2011).

Nesse cenário, a probabilidade de sofrer uma sanção é consideravelmente mais baixa do que a do crédito gerador da dívida ser alcançado pela prescrição ou decadência, 27,7% dos casos segundo Cunha *et al.* (2011). Por consequência, a decisão de não pagar e aguardar o débito prescrever é a de maior recompensa para devedor, sendo esse um agente racional, irá escolher tal caminho ao considerar a sanção esperada.

Entretanto, corroborando a posição de Siqueira e Ramos (2005) de que a probabilidade de punição é relevante para o brasileiro, mas não absoluta. O mesmo relatório a apontar o baixo índice de constrições de bens, informa que 33,9% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida. De acordo com esses dados isso significa que existem chances maiores do executado fictício escolher pagar a dívida ao invés de não o fazer, ainda que soe contraditório.

A aparente irracionalidade pode ser entendida quando o fator informação entra nas equações. No exercício mental apresentado o percentual do risco era conhecido, porém, essa não é a exata realidade. Existe uma assimetria informacional entre o Estado e o contribuinte executado, assim a escolha não se dá sob risco e sim sob a incerteza, pois não é possível atribuir probabilidades aos eventos.

Na escolha sob incerteza, o fato da dissuasão estatal não ser o ponto crucial no comportamento econômico se mostra novamente. Segundo Kahneman e Tversky (1984)³¹, ao decidir sob incerteza, as pessoas costumam ter o comportamento de aversão à perda, ou seja, tendem a dar mais peso às perdas potenciais do que aos ganhos potenciais.

A especificação do devedor do exemplo como pessoa física se dá pela influência do Código Tributário Nacional, pois os devedores pessoas jurídicas são mais afetadas pelas denominadas garantias do crédito tributário. Para a realização de diversos atos junto à Administração Pública, as empresas precisam da Certidão Negativa de Débito Tributário (CND), sendo esse um incentivo externo ao adimplemento³².

Podem ser esses os motivos de um número maior do que o esperado de executados pagarem o valor devido, ainda que os incentivos para tanto sejam baixos. Infelizmente, mesmo

³¹ Publicado originalmente na *American Psychologist*, vol.34, 1984.

³² Tal incentivo não é relevante para todas as pessoas jurídicas, dado que o ordenamento jurídico pátrio não exige que o capital social permaneça integralizado durante todo o período de funcionamento de uma sociedade, as empresas que não necessitam desse tipo de documento podem atuar sem patrimônio conhecido e inadimplir seus tributos sem maiores consequências (CASTRO, 2015).

sob a influência da aversão ao risco, e das limitações que as garantias do crédito tributário impõem, a diferença entre o percentual de pagamento e a prescrição ou decadência é pequena.

Levando-se em conta os moldes do jogo da caça ao cervo, é perceptível que o modo como o jogo da execução costuma ser jogado está no equilíbrio (10,10), ou seja, caçando a lebre. Na realidade tributária isso representa o executado desertando de sua dívida e o Estado fornecendo baixo retorno de bem-estar para a sociedade. Conforme a Figura 13, abaixo:

Figura 13 – Matriz de *payoffs* da caça o cervo da tributação

		Estado	
		Cervo	Lebre
Devedor	Cervo	(30, 30)	(0, 10)
	Lebre	(10, 0)	(10, 10)

Fonte: Elaboração própria (2022)

Contudo, conforme esse capítulo se propôs, ao induzir a cooperação entre os jogadores é possível mudar o equilíbrio para a posição (30,30), ou seja, caçar o cervo, com a adimplência fortalecendo a arrecadação e o retorno estatal equivalente em equilíbrio positivo. Todavia, como promover a cooperação nesse procedimento já criado de forma adversarial? Que incentivos levariam os executados e os representantes da Fazenda Pública a caçarem juntos o cervo da tributação (cervo esse que alcançou o montante de 2,6 trilhões de reais em dívida ativa da União no ano de 2021³³)?

O primeiro passo para a mudança no equilíbrio é o estabelecimento da confiança entre os jogadores, por essa razão a caça ao cervo também é conhecido como “jogo de confiança”, conforme ressalta Carvalho (2018). A cooperação só acontece quando ambos recebem indícios fortes de que o outro irá cooperar.

Como já discutido no capítulo anterior, as relações entre os particulares e as autoridades estatais se dão em um ambiente de grande desconfiança por parte dos cidadãos. Para que exista a cooperação, as autoridades precisam conquistar uma “relação melhorada” com os contribuintes, na qual ambos trabalham em conjunto para o bem estar da sociedade.

³³ PGFN. **PGFN em números 2022**. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 23.mai.2022.

A abordagem apresentada por Kirchler, Hoelzl e Wahl (2008) intitulada “*slippery slope*” *framework*, dá esse enfoque à relação entre todos os atores envolvidos no processo de adimplemento fiscal. Para os autores as estratégias de cooperação entre cidadão e Estado são mais eficientes em gerar o adimplemento voluntário, em detrimento das ultrapassadas técnicas de pura coerção.

Essa perspectiva parte da ideia de que o clima tributário na sociedade pode ser antagônico ou cooperativo. No clima antagônico os contribuintes e o Fisco trabalham uns contra os outros, como se fossem “pólicia e ladrão”. Em tal clima de distanciamento social, o cumprimento voluntário das regras fiscais é prejudicado, a desconfiança favorece a escolha pela evasão. Clima no qual a sociedade brasileira se enquadra.

Em contrapartida, no clima cooperativo as relações acontecem nos moldes “prestador de serviço e cliente”, o fisco toma a posição de prestador de serviço para a comunidade da qual ele mesmo participa, com uma maior aproximação entre Estado e sociedade, os indivíduos são menos propensos a evasão, por reconhecer a legitimidade das obrigações.

A mudança do paradigma da confiança entre o contribuinte e as autoridades fiscais no Brasil começa, segundo Carvalho (2018), pela transparência em relação aos gastos governamentais. Bem como o uso de sanções premiaias para estimular a criação de normas sociais favoráveis à cooperação e repressivas àqueles que descumprem suas obrigações tributárias. O bom exemplo apontado por ele é a lei da “nota fiscal paulista”, através da qual os consumidores são recompensados em dinheiro por a exigirem.

Outra recomendação feita pelo autor é estruturar a relação desestimulando o efeito carona, ou seja, aumentar as recompensas para quem paga os tributos, sinalizando o retorno institucional e social positivo da conduta. Para além disso, evitar o envio de mensagens confusas para os contribuintes na forma das moratórias, perdões e anistias tributárias concedidas periodicamente, pois essas sinalizam a concessão de vantagens para os inadimplentes.

Na mesma toada das recomendações supracitadas, está o já discutido relatório da OCDE: “*Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour*”. Nele há a discussão acerca da complexidade da compreensão das leis tributárias, o indicado seria aumentar as oportunidades de adimplemento, facilitar o cumprimento gera maior conformidade e vice-versa. Se as pessoas acharem que é extremamente fácil adimplir, mas sonegar dará trabalho, elas farão o mais fácil.

Os órgãos da Receita devem se concentrar em passar a mensagem de que a sonegação seria o mais trabalhoso. Outras vias sugeridas são: a comunicação em linguagem mais simples

e a simplificação do sistema tributário em si. Fazer o certo precisa ser o mais fácil. O relatório ressalta que muitas vezes os contribuintes encontram tantos obstáculos para seguirem as regras, além do péssimo tratamento recebido das autoridades, que a motivação de tentar agir em conformidade é minada pelo próprio sistema.

Além das mensagens simbólicas passadas pelas autoridades fiscais através dos incentivos dados, deve existir uma preocupação com as mensagens literais veiculadas na mídia. Muitas vezes a mensagem passada à sociedade é a da sonegação como um fenômeno generalizado, como se a maioria das pessoas não cumpre com as obrigações. Contudo, o discurso de que a maioria não é adimplente gera maior inadimplemento, pois os indivíduos não pagarão seus tributos se souberem que “ninguém está pagando mesmo”.

A mensagem de que a maioria dos contribuintes cumpre com as obrigações seria a mais próxima da verdade e de maior eficiência em estimular essa conduta nos demais. Obviamente as informações sobre a sonegação não devem ser escondidas, porém não devem ser exageradas, a exemplo do que acontece no país com certa frequência. O ideal seria divulgar as punições que estão sendo aplicadas a essa minoria de sonegadores, afim de nutrir o sentimento de justiça nos adimplentes e de receio nos sonegadores. Enfatizando a norma moral de que “sonegar impostos é errado” ao invés de “imposto é roubo” (OCDE, 2010).

Para Vitalis (2019), o Estado pode incentivar a cooperação fiscal através de dois principais itens: a transparência e a informação. A autora argumenta que a adequada regulação do Estado necessita de um investimento em aparatos tecnológicos capazes de facilitar a troca de informação entre seus órgãos, para facilitar a identificação de comportamentos ilícitos.

A despeito da relação conturbada entre as pessoas e seus tributos, no fundo todos sabem que as receitas tributárias são indispensáveis para o custeio de serviços públicos essenciais. Com transparência e informação, o Fisco pode reforçar esse valor social na sociedade, evidenciar o lado positivo da tributação. Lembrando que os impostos custeiam a educação, a saúde, por exemplo, mas também com programas de conscientização fiscal para a população (OCDE, 2010).

As mudanças propostas acima não implicam em alterações na Lei nº 6.830/80, mas sim no contexto no qual ela está inserida. Ao alcançar a diminuição da inadimplência tributária, consequentemente haverá a queda na necessidade de manejo da cobrança judicial desse tipo de dívida. Dessa feita, alterar o modo como a tributação é vista pela sociedade, ataca a raiz da ineficiência do procedimento da execução fiscal: os incentivos externos e internos favoráveis a estratégia de “nada fazer “por parte do executado.

Se o clima tributário fosse convertido de antagônico para cooperativo, mesmo quando ao protocolo de uma execução fiscal se fizesse necessária, ela teria mais chances de ser bem sucedida, pois os contribuintes tomariam esse ato como o exercício de um poder legítimo por parte do Estado.

Nesse cenário, o devedor teria incentivos para colaborar com o bom andamento do processo e até mesmo maiores chances de pagar o valor integral da dívida, já que as normas morais sociais exerceriam uma pressão no caminho do adimplemento. Enquanto os contribuintes adimplentes se sentiriam validados ao ver que os devedores estão sendo punidos pela tentativa de evasão.

A despeito disso, os incentivos necessários para introduzir a confiança no jogo da execução fiscal demandam profundas mudanças, incluindo a tão discutida reforma tributária e redução drástica da má gestão dos recursos. Essa confiança só pode ser construída a longo prazo, com muito esforço a ser empregado, considerando também o quão jovem é democracia brasileira.

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que o problema da ineficiência da execução fiscal vai muito além do procedimento da LEF, por essa razão, para solucionar o problema é imprescindível mais do que simples alterações legislativas no procedimento posto.

Ainda assim, a tradição jurídica brasileira é muito focada em criar leis, como se uma boa lei automaticamente gerasse um bom Direito. Portanto, reconhecendo a realidade do país, torna-se pertinente propor algumas modificações na Lei nº 6.830/80, até porque a mudança de todo o contexto no qual o procedimento está inserido pode parecer uma proposição utópica e impraticável.

Algumas reformulações podem operar como meios paliativos mais imediatos de transformação dos incentivos da relação executado-Fazenda Pública, principalmente em seu ponto mais sensível: o fracasso ainda na fase de citação. Uma forma interessante e possível de mudar essa realidade é diminuir as recompensas da estratégia de “nada fazer”. Se mais efeitos negativos vierem dessa conduta, mais executados serão compelidos a pagar a dívida ou ao menos a oferecerem alguma resposta a citação.

Uma das sugestões feitas por Castro (2015), para melhorar a eficiência na cobrança das dívidas ativas da Fazenda Pública, é possibilidade de protesto da CDA. Tal possibilidade tem lastro normativo na Lei nº 12.767/2012, que alterou a Lei nº 9.492/97, incluindo em seu art. 1º, parágrafo único, as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal,

dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas entre os títulos sujeitos a protesto.

Essa inclusão da CDA no rol dos títulos protestáveis deu ensejo a controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, pois parte da doutrina nacional encarou a inclusão como uma sanção política em matéria tributária. Posição a qual Castro (2015) rechaça, para ele o protesto não se configura como sanção política em matéria tributária, mas sim, como instrumento lícito de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública credora. A medida somente confere maior publicidade para a dívida, que nem ao menos é dotada de sigilo, conforme o art.198, §3º, II, do CTN.

O autor ainda destaca que mesmo antes da polêmica positivação, qualquer pessoa poderia descobrir quem efetivamente possuía pendências perante o Fisco ao acessar os *sites* da Receita Federal do Brasil ou das Receitas Estaduais e Municipais, apenas munido número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). No caso específico da débitos no âmbito federal, também já existia o Cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN), regido pela Lei nº 10.522/2002.

Legitimando esse entendimento, já houve manifestação favorável do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O "II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO". SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980. 2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas "entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas". [...] 8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito. 9. **A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.** 10. A defesa da tese de impossibilidade do

protesto seria razoável apenas se versasse sobre o "Auto de Lançamento", esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo. 11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.). 12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve "surpresa" ou "abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. [...] 13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto. 14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o **"II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo"**, definiu-se como **meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a "revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo"**. [...] 16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. [...] 17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ. (REsp 1126515/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 03/12/2013, p. DJe 16/12/2013) [sem grifos no original].

Na mesma toada está o Supremo Tribunal Federal, pacificando a matéria, pronunciou-se pela constitucionalidade do protesto de CDA:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 9.492/1997, ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO. INCLUSÃO DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA NO ROL DE TÍTULOS SUJEITOS A PROTESTO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, inserido pela Lei nº 12.767/2012, que inclui as Certidões de Dívida Ativa - CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto, é compatível com a Constituição Federal, tanto do ponto de vista formal quanto material. [...] 3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. **Somente pode ser considerada "sanção política" vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs.** 3.1. Em primeiro lugar, não há efetiva restrição a direitos fundamentais dos contribuintes. De um lado,

inexiste afronta ao devido processo legal, uma vez que (i) o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA, e (ii) o protesto não impede o devedor de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito. De outro lado, a publicidade que é conferida ao débito tributário pelo protesto não representa embaraço à livre iniciativa e à liberdade profissional, pois não compromete diretamente a organização e a condução das atividades societárias (diferentemente das hipóteses de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, etc). Eventual restrição à linha de crédito comercial da empresa seria, quando muito, uma decorrência indireta do instrumento, que, porém, não pode ser imputada ao Fisco, mas aos próprios atores do mercado creditício.

3.2. Em segundo lugar, o dispositivo legal impugnado não viola o princípio da proporcionalidade. **A medida é adequada, pois confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal. A medida é necessária, pois permite alcançar os fins pretendidos de modo menos gravoso para o contribuinte (já que não envolve penhora, custas, honorários, etc.) e mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal (que apresenta alto custo, reduzido índice de recuperação dos créditos públicos e contribui para o congestionamento do Poder Judiciário).** A medida é proporcional em sentido estrito, uma vez que os eventuais custos do protesto de CDA (limitações creditícias) são compensados largamente pelos seus benefícios, a saber: *(i) a maior eficiência e economicidade na recuperação dos créditos tributários, (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, e (iii) o alívio da sobrecarga de processos do Judiciário, em prol da razoável duração do processo.*

4. Nada obstante considere o protesto das certidões de dívida constitucional em abstrato, a Administração Tributária deverá se cercar de algumas cautelas para evitar desvios e abusos no manejo do instrumento. **Primeiro, para garantir o respeito aos princípios da impessoalidade e da isonomia, é recomendável a edição de ato infralegal que estabeleça parâmetros claros, objetivos e compatíveis com a Constituição para identificar os créditos que serão protestados. Segundo, deverá promover a revisão de eventuais atos de protesto que, à luz do caso concreto, gerem situações de inconstitucionalidade.** [...] 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Fixação da seguinte tese: **“O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.”** (ADI 5135/DF, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 09/11/2016, p. DJe-022 07/02/2018) [sem grifos no original].

Dessa forma não existiriam empecilhos legais para integrar definitivamente a possibilidade de protesto de CDA ao procedimento da Lei nº 6.830/80. O protesto poderia acontecer antes do início da execução fiscal em si, que seria manejada apenas nas situações em que o protesto falhasse ou como o STF alertou no julgamento acima, quando os parâmetros infralegais a serem estabelecidos classificassem o protesto como ineficiente para o caso concreto.

Quando possível, o protesto da Certidão de Dívida Ativa poderia compelir os devedores a quitar as dívidas protestadas, numa situação semelhante a estratégia dos órgãos de proteção ao crédito que solicitam a relação dos devedores protestados para atualizar de seus cadastros de maus pagadores. “Como as instituições financeiras e creditícias não oferecem empréstimos aos clientes já incluídos nos referidos cadastros, acabam estes vendo-se compelidos a quitar, com a máxima urgência possível, suas dívidas protestadas” (CASTRO, 2015, p. 156).

Assim os *payoffs* da estratégia de simplesmente esperar a prescrição intercorrente do débito seria diminuído, principalmente para aqueles que não tem bens passíveis de penhora, não são aversos ao risco, ou são empresas que não necessitam de Certidão Negativa de Débitos Tributários.

Outra modificação viável seria unificar as possibilidades de defesa do executado em um só momento, afim de simplificar o procedimento, acabando com a defesa paralela da exceção de pré-executividade. Em seu lugar admitindo unicamente os embargos à execução nos moldes do art. 914, do CPC, ou seja, sem que o executado precise e penhora, depósito ou caução para opor os embargos à execução fiscal.

Sem a obrigatoriedade de garantia, a defesa do executado poderia acontecer em mais ações, não haveria mais necessidade de malabarismos argumentativos para se enquadrar nos requisitos da Súmula 393/STJ ou tomar tempo do processo para que o juízo analise se o devedor faz jus a gratuidade da justiça.

Para além disso, tal mudança demonstraria uma boa-fé do Estado para com o contribuinte, em virtude da Fazenda Pública já possuir inúmeras prerrogativas quando está em juízo. Essa opção legislativa aumentaria os *payoffs* de responder à citação, junto da diminuição dos *payoffs* de nada fazer, o número de executados que participa efetivamente do processo poderia aumentar e com isso o grau de sucesso do procedimento, porquanto o percentual de sucesso aumenta na medida em que o gargalo da citação é ultrapassado.

Ante todo o exposto, pode-se atestar, que sob a luz da teoria dos jogos, o problema da ineficiência da Lei de Execução Fiscal é mais profundo e complexo do que seu próprio procedimento. Se a realidade tributária brasileira fosse diferente, uma lei como a atual conseguiria atingir seus objetivos. Contudo, o clima tributário brasileiro favorece o antagonismo entre contribuinte e Estado, assim as recompensas internas e externas envolvidas no jogo da execução fiscal favorecem a inadimplência e a sonegação. Realidade onde todos, apesar de insatisfeitos, continuam a caçar a lebre e ignoram o potencial do grande cervo da tributação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Historicamente a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é apontada como responsável por grande parcela da morosidade do Judiciário. Por essa razão a presente pesquisa visou analisar a eficiência do procedimento posto da Lei de Execução Fiscal, valendo-se das ferramentas da teoria dos jogos, com as quais é possível analisar interações estratégicas entre agentes racionais.

Após essa análise, foi constatado que o procedimento da Lei de Execução Fiscal não tem em si mecanismos suficientes para cumprir o objetivo para qual foi criada. Contudo, conforme amplamente discutido ao longo desta pesquisa, esse problema não decorre somente do regramento da LEF.

Sofrer a execução fiscal é o estágio final da inadimplência tributária, ainda assim, diversos executados nem ao menos são encontrados para compor o jogo da execução fiscal. Isso se dá pelo modo como o sistema tributário brasileiro foi construído, favorecendo o clima de insatisfação do contribuinte. Esse se recusa a cooperar ao sentir-se injustiçado, dado entre outras coisas a alta carga tributária aliada ao baixo retorno estatal.

Assim, tais fatores externos incentivam a estratégia de somente aguardar a dívida ser alcançada pela prescrição intercorrente. Enquanto, na previsão do regramento da Lei nº 6.830/80, o máximo que pode acontecer com o executado é a constrição de seus bens no montante da dívida, constrição que ocorre somente em 10% dos, favorecendo também a estratégia de nada fazer.

Portanto, inspirado no jogo clássico da caça ao cervo, duas propostas de mudança nos incentivos foram feitas. Pensando à longo prazo, pode-se aumentar as recompensas dos contribuintes adimplentes, para que eles se sintam compelidos a pagar voluntariamente seus débitos e a cobrança judicial, quando necessária, seja vista como legítima. Já a curto prazo, o aumento deve ser das consequências negativas de não oferecer resposta à citação, para além da ameaça de penhora existente.

Ante todo o exposto, pôde-se concluir que o problema da ineficiência da Lei de Execução Fiscal é mais profundo e complexo do que seu próprio procedimento. Assim, apesar de ser tão apontada como a “grande responsável pela morosidade do Judiciário”, a solução dessa questão vai além de criar um substituto para o procedimento posto. Até porque em 1980, essa lei foi vista por seus legisladores como aquela a simplificar o processo da execução da Dívida Ativa e descongestionar as vias judiciais, nas duas instâncias.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Receitas insuficientes, novos impostos e as revoluções tributárias. **Genjurídico**, 2019. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/08/05/novos-impostos-revolucoes-tributarias/>. Acesso em: 23.maio.2022.
- ASSIS, Araken de. **Manual de Execução**. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.
- BAIRD, Douglas G., GERTNER, Robert H., PICKER, Randal C. **Game theory and the law**. Harvard University Press, 1994.
- BEZERRA, Marcela Silva. **Causas da inadimplência tributária no Brasil: a adequação das políticas públicas de combate no âmbito da União**. 2020. 126 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020.
- BONICIO, Marcelo José Magalhães. **Princípios do processo no novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BORTOLOSSI, J.H.; GARBUGIO, G.; SARTINI, B. A. **Uma introdução à Teoria dos Jogos**. Rio de Janeiro: UFRJ, 2017.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01.jun.2021.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 01.jun.2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01.jun.2021.
- BRASIL. Lei nº 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: 01.jun.2021.
- CALAMANDREI, Piero. **Il processo come giuoco**. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5199243/mod_resource/content/1/CALAMANDREI%2C_Piero_Processo_come_Giuoco_Opere_Giuridique%2C_Morano.pdf.pdf. Acesso em: 27. jun. 2021.
- CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2015.
- CÂMARA, Samuel Façanha. **Teoria dos jogos**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.

CAMPAGNOLLI, Igor de Carvalho Leal. **Direito Fundamental à razoável duração do processo: limites e caminhos.** 2020. 130 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020.

CAMPOS, Eduardo Luiz Cavalcanti. **O princípio da eficiência no processo civil brasileiro.** 2017. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2017.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária.** 1 ed. São Paulo: Almedina, 2018.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de justiça fiscal.** 2015. 215 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

CNJ. **Justiça em Números 2016.** Brasília: CNJ, 2016.

CNJ. **Justiça em Números 2020.** Brasília: CNJ, 2020.

CNJ. **Justiça em Números 2021.** Brasília: CNJ, 2021.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Law & economics.** 6 ed. Boston: Pearson Education, 2016.

CUNHA, Alexandre dos Santos et al. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal.** Brasília: Ipea; CNJ, 2011.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JR., Fredie. Apontamentos para a concretização do princípio da eficiência do processo. In: DIDIER JR., Fredie et al. (orgs.). **Novas Tendências do Processo Civil** – estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. Salvador: JusPodivm, 2013, vol. 1, p. 433-439.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira. **A ineficiência da execução fiscal no estado de goiás como situação-problema na abordagem direito e políticas públicas.** 2020. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás. Goiânia, 2020.

DOING, Business Subnacional Brasil 2021. **Banco Mundial,** 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 23.maio.2022.

ELSTER, Jon. **Explaining social behavior: more nuts and bolts for the social sciences.** Cambridge University Press: New York, 2007.

FERREIRA, Marcelino José Alves; PINTO, Francisco Roberto. Políticas públicas e sonegação fiscal. **Conhecer: debate entre o público e o privado,** v. 7, n. 19, p. 47–68, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.32335/2238-0426.2017.7.19.578>. Acesso em: 23.maio.2022.

FIANI, Ronaldo. **Teoria dos jogos: para cursos de Administração, Economia e Ciências Sociais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GEARINI, Victória. 5 vezes que impostos geraram revoluções na história. **Aventuras na História**, 2019. Disponível em: <https://aventurasnahistoria.uol.com.br/noticias/vitrine/historia-5-vezes-que-impostos-geraram-revolucoes-na-historia.phtml>. Acesso em: 23.mai.2022.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES FILHO, João Gilberto. **O princípio constitucional da eficiência no processo civil**. 2010. 455f. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo. São Paulo. 2010.

HAAN, Jac de. **Why do competitors open their stores next to one another?** Disponível em: <https://ed.ted.com/lessons/why-do-competitors-open-their-stores-next-to-one-another-jac-de-haan>. Acesso em 02.mai.2021.

ÍNDICE, de Percepção da Corrupção 2021. **Transparência Internacional Brasil**, 2022. Disponível em: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>. Acesso em: 23.mai.2022.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Escolhas, valores e quadros. *In*:KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**. v. 29, p. 210-225. abr. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>. Acesso em: 20.jun.2022.

KOEHLER, Frederico Augusto Leopoldino. **O princípio da razoável duração do processo: propostas para sua concretização nas demandas cíveis**. 2008. 207 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.

LAKS, Larissa Rodrigues. A evasão tributária do imposto de renda, Artigo de revista. **Revista de estudos tributários**, p. 679–708, set. 2013. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/2/2016_02_0679_0708.pdf. Acesso em: 23.mai.2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MADUREIRA, Cláudio; VALADÃO, José Arildo; BERNARDINA, Livia Dalla. **Execução Fiscal**. 2.ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

MURPHY, Kristina. **The Role of Trust in Nurturing Compliance: a Study of Accused Tax Avoiders**. *Law and Human Behavior*, v. 28, p.187–209, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1023/B:LAHU.0000022322.94776.ca>. Acesso em: 23.mai.2022.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 10. ed. Salvador, JusPodivm, 2018.

OCDE. **Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour**. OECD Publishing, Paris, 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf>. Acesso em: 23.maio.2022.

OLSON, Mancur. **The logic of collective action: public goods and the theory of groups**. Cambridge: Harvard University Press, 1965.

OSBORNE, Martin. **An Introduction to Game Theory**. 9 ed. New Delhi: Oxford Press, 2011.

PANKAJ, Tandon. **Microeconomic Theory: A Textbook**. New Delhi: SAGE Texts, 2015, cap. 10, p. 325-342.

PGFN. **PGFN em números 2022**. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 23.maio.2022.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Revista pesquisa e planejamento econômico**. v. 40. p. 153-186. ago. 2010. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>. Acesso em: 23.maio.2022.

PRADO, Anna Priscylla et al. **Reflexões sobre o perigo de uma abordagem única do Direito**. Conjur, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-13/opinioao-reflexoes-perigo-abordagem-unica-direito>. Acesso em: 23.maio.2022.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Domínio Público, 2001. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000053.pdf>. Acesso em: 02.dez.2021.

SCHMITT, Cristiano Heineck. **Direito à razoável duração do processo no brasil: origens, inobservância e tentativas de concretização**. Revista da Faculdade de Direito da UFG, Goiânia, v.34, n. 01, p. 40-63, jan. / jun. 2010.

SINPROFAZ. **Sonegômetro**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br>. Acesso em: 23.maio.2022.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 9, n. 3, p. 555–581, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rec/a/Y8L4LQBtX5L9gdjF46zLfhs/?lang=pt>. Acesso em: 23.maio.2022.

SKYRMS, Brian. **The Stag Hunt and the Evolution of Social Structure**, Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135/DF**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14308771>. Acesso em: 20.jun.2022.

STJ. **Recurso Especial Nº 1.126.515/PR**. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900420648&dt_publicacao=16/12/2013. Acesso em: 20.jun.2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Direito fundamental à duração razoável do processo. **Revista Ânima**. Curitiba. n.2, p.2-23. jan. 2009. Disponível em: https://www.opet.com.br/faculdade/revista-anima/pdf/anima2/Humberto_Theodoro_Junior.pdf. Acesso em: 02. jul. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

VELLOSO, Rodrigo. Uma breve história dos impostos. **Superinteressante**, 2018. Disponível em: <https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/>. Acesso em: 23.maio.2022.

VITAL, André Luiz Francisco da Silva. A teoria dos jogos no contexto social e a visão de controle. **Revista de Direito Público da Economia**, v. 8, n. 32, p. 17-33, out./dez. 2010.

VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v.15, n. 1, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 23.maio.2022.

WVS7. **World Values Survey Wave 7 (2017-2020)**. Disponível em: <https://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>. Acesso em: 23.maio.2022.