

# Execuções Fiscais de Pequeno Valor sob o Jugo da Eficiência Processual-tributária: Releitura a partir da Novel Resolução n. 547/2024 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)

## *Low-value Tax Enforcement Governed by the Norm of Procedural and 547/2024 Fiscal Efficiency: a Reinterpretation in Light of Brazilian National Council of Justice Resolution No. 547/2024*

Raquel Couto Garcia

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (aprovação com distinção e honra). Pós-graduada em Direito Tributário, *Compliance* e Planejamento Fiscal pela PUC/PR. Bacharel com láurea acadêmica em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso. Advogada. *E-mail*: raquelc.garcia@outlook.com.

Recebido em: 11-8-2025 – Aprovado em: 2-4-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.10.2026.2842>

### *Resumo*

O recente julgamento do Supremo Tribunal Federal do Tema 1.184 e a seguinte edição da Resolução n. 547 pelo Conselho Nacional de Justiça em 2024 dão azo ao objeto desta pesquisa, a qual centra-se em enfrentar o ajuizamento e o processamento da tutela executiva fiscal, com enfoque naquelas de perseguição de crédito tributário, em face da norma de eficiência processual e tributária. Para tanto, métodos bibliográfico e documental foram utilizados, assim como a abordagem qualitativa. Também, valeu-se da modalidade exploratória e dedutiva quando da análise de dados e estatísticas de relatórios oficiais, publicados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo CNJ e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. A estrutura do estudo distribui-se em três capítulos. O primeiro capítulo situa o leitor quanto ao processo de execução fiscal de dívida tributária, elucida poder-dever conferido às autoridades fiscais para a cobrança judicial e os parâmetros que orientam a escolha dessa medida, além de abordar a medida de contenção vociferada pelo Tema 1.184 e pela Resolução CNJ n. 547. O segundo capítulo discute o conceito de eficiência e sua evolução no ordenamento jurídico brasileiro, com ênfase na verificação de sua qualidade como direito fundamental na manifestação processual e administrativa-tributária. Finalmente, o terceiro capítulo explora os dados judiciais e estatísticos oficiais, realizando comparações temporais e investigando as perspectivas a partir das novidades do ano de 2024. Em conclusão, restou evidente a justificativa e a urgência que indu-

ziu ao entrenchamento do Poder Judiciário a deliberar fatores também de política fiscal, noutro ponto, compreendeu-se a resposta recente como impulso ao cumprimento de exigência constitucional já vigente, mas inobservada, em favor da aproximação do modelo constitucional da boa administração.

*Palavras-chave:* eficiência, execução fiscal, Resolução do CNJ n. 547/2024, Tema 1.184/STF.

### *Abstract*

The recent judgment of the Brazilian Federal Supreme Court in Theme 1.184, followed by the enactment of Resolution No. 547/2024 by the Brazilian National Council of Justice, provides the foundation for this study. The research focuses on the initiation and processing of tax enforcement proceedings, particularly those seeking to collect tax debts, through the lens of procedural and fiscal efficiency. To this end, bibliographic and documentary research methods were employed alongside a qualitative approach. Additionally, exploratory and deductive methods were used to analyze data and official statistics published by the Office of the Attorney General of the National Treasury, the National Council of Justice, and the Institute for Applied Economic Research. The study is structured into three chapters. The first chapter introduces the tax debt enforcement process, clarifying the powers and duties conferred upon tax authorities for judicial collection and the criteria guiding the adoption of such measures, while addressing the limitations imposed by Theme 1.184 and Resolution No. 547. The second chapter examines the concept of efficiency and its evolution within the Brazilian legal system, with emphasis on its recognition as a fundamental right in procedural and administrative-tax contexts. Finally, the third chapter analyzes judicial and statistical data, offering temporal comparisons and investigating prospects based on developments introduced in 2024. In conclusion, the study highlights the justification and urgency that led the Judiciary to incorporate fiscal policy considerations in its deliberations, interpreting the recent legal response as a necessary step toward fulfilling a long-standing constitutional requirement aligned with the principles of good administration.

*Keywords:* procedural efficiency, tax enforcement proceeding, Brazilian National Council of Justice (CNJ) Resolution No. 547/2024, Theme 1.184 of the Brazilian Federal Supreme Court (STF).

## **Introdução**

Há muito fala-se da morosidade, do congestionamento, da insatisfação e dos danos potenciais às partes, ao Judiciário e aos objetivos do Estado Fiscal no tocante ao diagnóstico da propositura e da condução das execuções fiscais, com enfoque nas de crédito tributário e, tomando como paradigma o âmbito federal.

Discursos e pesquisas diversas, diante da inércia prolongada, colapsaram na lide paradigma do Tema 1.184, julgado em repercussão geral pelo Supremo Tri-

bunal Federal, em seguida, lastreando a edição da Resolução n. 547 pelo Conselho Nacional de Justiça no ano de 2024.

A novidade sequencial somada à urgência do enfrentamento do problema – ignorado há muito – justificam a escolha do objeto da pesquisa e informam sua relevância. Delimitou-se o problema a partir da perquirição: qual a relação e conformidade do ajuizamento de execuções fiscais de pequeno valor pela procuradoria e da extinção fundamentada pela Resolução do CNJ n. 547 pelo Judiciário com o princípio da eficiência constitucional e processual?

A pesquisa valeu-se do método bibliográfico e documental, abrangendo textos legislativos, doutrina especializada, documentos judiciais e estatísticos de órgãos oficiais. Utilizou-se da metodologia qualitativa, além da pesquisa exploratória e descritiva, quando do estudo dos dados públicos e sistematizados em relatórios da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, do Conselho Nacional de Justiça e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

Os objetivos da pesquisa refletem na distribuição dos capítulos. No primeiro capítulo intentou-se situar o leitor no “o quê” da execução fiscal, lida pelo viés processual, pela consideração da relação material e pela sua finalidade; com isso, elucidou-se o poder das autoridades fiscais a incluir a provocação judicial para cobrar e constringir em máxima potência o devedor alegado, bem como os parâmetros do dever a nortear a eleição deste meio em detrimento doutros; enfim, abordar a medida de contenção narrada pelo Tema 1.184/STF e pela Resolução do CNJ n. 547. No capítulo segundo, pretendeu-se expor o conteúdo e a natureza da eficiência em suas transformações no tempo e nas manifestações desenvolvidas na ordem jurídica brasileira, para instruir a verificação da sua qualidade como direito fundamental. No capítulo final, explorou-se os dados disponíveis pelos órgãos oficiais – também parciais – a fim de atestar o diagnóstico do problema em comparativos temporais e investigar a prospectiva a partir do ano de 2024.

### **1. Execução fiscal de pequeno valor: provocação (poder) e contenção (dever)**

Autônomas em relação ao conteúdo jurídico-material, as descrições da ação-petição e da ação-resposta comunicam direitos subjetivos de natureza processual. Já a descrição de ação-demanda é distinguida exatamente pela comunicação imediata com a relação jurídica material. Tal consciência é importante para as tratativas deste trabalho, que tocarão ora a relação processual executiva fiscal, ora o nexo com a relação jurídica tributária material. O gênero especializado de ação tributária nomeia a provocação de um dos sujeitos da relação jurídica-tributária em face de ato do outro sujeito desta relação, perante o Judiciário, deduzindo uma situação de conflito e a respectiva pretensão processual a enfrentar aquele ato violador<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 122-4.

Uma ação tributária exacional. Assim pode-se ter uma expressão sinônima do que seja a execução fiscal, uma “lide de pretensão insatisfeita”, no âmbito processual equivalente a provocação da Fazenda Pública, compreendendo aqueles autorizados pela Lei n. 6.830/1980, para perseguir créditos certos, não pagos na oportunidade e no tempo administrativamente concedidos, sujeitos à forma de título e, então, ao rito executivo especial<sup>2</sup>.

Uma vez que a execução fiscal está no centro do objeto da pesquisa, bem como seu enfoque quanto à dívida de teor tributário, é relevante o detalhamento prefacial da identidade deste objeto, o qual atenta ao interesse do titular da capacidade tributária ativa, o Fisco, para realizar o crédito tributário inadimplido. De modo inerente à relação tributária material, tem-se os atos de lançar, constituir, inscrever o crédito como atos de poder, prerrogativas do sujeito ativo, independentes da vontade do passivo; no entanto, inegável que o direito de receber vige com condição da conduta e vontade do sujeito passivo. Em resposta a este reconhecimento advém a relação jurídica voltada ao ato de cobrar, podendo restringir direitos do devedor, então, destinando-se a impulsionar a vontade do sujeito devedor tributário, ainda que o coagindo e usando de instrumentos autorizados, ao cumprimento da obrigação tributária vencida<sup>3</sup>.

Segundo abordagem jurídico-sociológica poder-se-ia qualificar esse como o momento eficaz da obrigação tributária, ou da exigibilidade, do direito de cobrar, como refere o Código Tributário Nacional (arts. 151 e 174). O que remonta a enumeração de três níveis da obrigação tributária pela inspiração na leitura inicial de Paulo de Barros Carvalho, a partir do que este momento subiria ao grau máximo da eficácia obrigacional, vez que:

“(i) a obrigação tributária com eficácia mínima, nascida a partir da ocorrência, no mundo social, do fato prescrito na antecedente da hipótese tributária; (ii) a obrigação tributária com eficácia média, decorrente da realização do lançamento, que conferiria ao sujeito ativo a ‘pretensão’, fixando ‘os termos da exigibilidade do crédito; e (iii) a obrigação tributária com eficácia máxima, decorrente da inércia do sujeito passivo no que diz respeito ao recolhimento do tributo, dando ensejo ao direito de cobrar judicialmente o débito’.”<sup>4</sup>

Apesar de Dalla Pria criticar esta abordagem – em favor da jurídico-normativa, segundo a qual não haveria o que dizer daquela eficácia mínima, pois impossível relação obrigacional sem linguagem jurídica apta a converter o fato social em jurídico, então, a produzir efeitos – afirma a máxima potência levada a cabo

<sup>2</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 121-157, p. 124.

<sup>3</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 477-480.

<sup>4</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 480-1.

pela competente executiva fiscal, eis que a constituição da relação de responsabilidade pela certidão de dívida ativa autoriza a ordinária sobreposição de direitos e patrimônio do sujeito inadimplente<sup>5</sup>.

O fato do inadimplemento da obrigação atende como antecedente na norma individual e concreta que enseja o conseqüente dual, isto é, o direito de exigir o crédito, ainda que por atos coativos; e o dever de submissão à cobrança do sujeito passivo devedor. Não basta a ocorrência do fato, há de se identificar os veículos introdutores deste direito subjetivo de exigir, o que se diz no plural intencionalmente para anunciar que são diversos os documentos a cumprirem tal condição jurídica, sob competência das autoridades de fiscalização e da representação judicial fazendária, a exemplo já dos documentos do extrato da conta fiscal, da certidão positiva de débitos. Ao passo que muitas também são as técnicas de cobrança, a citar a recusa expedição de certidão negativa, o protesto extrajudicial, a inclusão no cadastro de devedores, a vedação de contratação pública<sup>6</sup>.

Contudo, para uso do instrumento executivo fiscal em acionamento do Judiciário, não basta o fato do inadimplemento ou indiscriminado documento oficial. Para que o sujeito ativo esteja habilitado a tanto na perseguição exauriente do direito de crédito, é imprescindível a versão em título executivo extrajudicial, o que se dá pela linguagem competente via suporte da certidão de dívida ativa, resultado do controle de legalidade sob competência da procuradoria fazendária. Desta feita, a regra matriz da exigibilidade<sup>7</sup> tem como causa um ato-fato administrativo pela conduta do não pagamento no prazo legal junto a um ato-norma de inscrição em dívida ativa pela constituição do específico documento da sigla CDA, o qual, ostenta não só a qualidade legal de título executivo, mas substancialmente ostenta a “manifestação da relação jurídica de pretensão/responsabilidade cujo potencial invasivo da esfera jurídica do devedor suplanta todas as demais cobranças”<sup>8</sup>.

Os anúncios adjetivos daquela máxima eficácia e deste invasivo potencial são justificados. Num lado, atribui-se, unilateralmente, a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade à obrigação tributária; por outro, impõe o dever de submissão do contribuinte dito devedor aos atos de cobrança restritivos de direito mais aos atos restritivos e expropriatórios de seu patrimônio.

Ademais, o fim do instrumento executivo é sanar o intento arrecadatório do Estado Fiscal. Pontua-se que esta relação jurídica do crédito tributário tem nexo de decorrência, não de continência, com a relação jurídica de exigência, de modo que a relação dessa com o direito de ação executiva é de conexidade instrumen-

<sup>5</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 482 e 489.

<sup>6</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 483 e 487.

<sup>7</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 485.

<sup>8</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 488.

tal. Noutros termos, a relação jurídica obrigacional em sentido estrito, dotada de eficácia abstrata do título quanto à existência e à legitimidade, não é propriamente a relação jurídica em conflito da execução fiscal, mas assim o é a relação decorrente daquela: a relação de responsabilidade patrimonial tributária<sup>9</sup>.

A importância do estudo voltado a esta via processual específica é vista pelo toque a direitos fundamentais tanto no objeto quanto no fim da execução fiscal. Num olhar, tem-se o direito (material) do sujeito ativo tributário à expropriação do patrimônio e restrição de direitos do devedor<sup>10</sup>, sendo ilustrativa de legítimas limitações a direitos fundamentais ou ocasião de risco de graves violações. Noutro olhar, a consideração finalística de que a tutela executiva fiscal, ao realizar o direito subjetivo do credor, presta a sanar a percepção do crédito tributário, encontra-se premissa da realização financeira da concretização de direitos fundamentais, em paralelo a vedação da atuação displicente e confiscatória individual sob o geral manto heroico.

A pesquisa particular da relação jurídica tributária observa as nuances próprias a essa, a acrescentar as tensões processuais próprias a conflitos de relações de direito público. Por exemplo, a noção de supremacia do interesse público, de imparcialidade estatal e das prerrogativas constitucionais às autoridades administrativas tensiona-se com a necessidade de limites do controle judicial dos atos administrativos, a vedação do arbítrio, a verticalidade constringente do jurisdicionado<sup>11</sup>. Nesse sentido, adverte-se:

“Assim, malgrado a Constituição Federal atribua aos atos praticados por autoridades administrativas (Poder Executivo) certas prerrogativas (imperatividade, autoexecutoriedade, presunção de legalidade etc.), elas não estão livres para atuar como quiserem para fazer valer sua vontade.

É esse, exatamente, o caso da cobrança do crédito tributário, atividade que engloba não só a prerrogativa da Fazenda Pública de formalizar a obrigação tributária (lançamento), mas também a capacidade de constituir, imperativamente, o próprio título executivo (certidão de dívida ativa) que documentará o fato do inadimplemento do crédito tributário e fundamentará a prática de diversos atos restritivos de direitos do sujeito passivo tributário. Apesar disso, não está a Fazenda Pública autorizada a invadir o patrimônio do devedor; com vistas à expropriação de seus bens, sem que haja a necessária intermediação do Poder Judiciário.

Tudo isso nos conduz à inexorável conclusão de que o processo judicial, concretamente considerado, não é o mesmo independentemente da qualidade dos sujeitos que dele fazem parte e, principalmente, do direito material controvertido que lhe serve de objeto. E isso também nas ocasiões em que as

<sup>9</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 485 e 489.

<sup>10</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 490 e 489.

<sup>11</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 35-6.

normas processuais aplicáveis ao caso sejam aquelas veiculadas num mesmo regime geral de direito processual (Código de Processo Civil), o que torna premente o estudo e a sistematização das normas processuais à luz dos interesses e princípios específicos dos sistemas jurídico-substanciais isoladamente considerados.<sup>12</sup>

Soma-se a máxima há muito lida a ser vertida na prática, a atividade administrativa-fiscal é concebida como poder-dever, ou melhor, dever-poder, pois cabe frisar a subordinação jurídica estrita das autoridades fiscalizadoras, lançadoras, cobradoras, inscritoras em dívida ativa e optantes pelo ajuizamento da execução. Ainda mais pelo trato com direitos fundamentais ordinariamente aproximar a chance de lesões pelo ultraje do poderio. Tanto é que uma das causas do aumento da litigiosidade com resistência no âmbito defensivo executivo decorre da tomada de consciência<sup>13</sup> dos contribuintes-administrados da falibilidade estatal e da necessidade de zelar contra a sina arrecadatória, então, a motivar a revisão particular em combate do avanço compulsório e unilateral indevido sobre o patrimônio e outras liberdades.

A escolha pelo órgão competente em promover o direito de cobrar na sua via mais severa, a execução fiscal, deve também severa observância ao controle de legalidade prévio e ao princípio da responsabilidade fiscal. Enquanto ato plenamente vinculado, além da atenção à normativa da procuradoria, à LEF e à lei de responsabilidade fiscal, essa volta-se à concretização de direitos fundamentais sem penalizar outros, ou a não inviabilização de direitos fundamentais. Sabido que o custo da administração e da dívida pública influi da programação financeira do custeio de direitos, ao passo que a escolha em voga deve perpassar o filtro de uma atuação conforme a gestão fiscal, sob pena de encarar a redução ou ausência do atingimento dos objetivos com a despesa pública não vertida no objetivo, então, de má qualidade; ambas tratam de consequências contrapostas indesejadas<sup>14</sup>.

O dever de diligência da autoridade competente para inscrever e ajuizar execução fiscal perpassa a avaliação da tentativa e expectativa das outras técnicas de cobrança, de menor custo e risco a direitos fundamentais; inclusive, dos custos administrativos e encargos potenciais da sucumbência judicial e de eventuais danos materiais e morais a ressarcir objetivamente; além da descredibilidade à presunção legal e da desconfiança pública.

<sup>12</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 37.

<sup>13</sup> MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 115.

<sup>14</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 128.

Tendo em vista a sujeição a estas penas com a escolha da tutela executiva fiscal e ao dever citado, há regras orgânicas específicas da Procuradoria da Fazenda Nacional, por exemplo, que reiteram exaustivamente a vinculação e a responsabilidade da autoridade a exercer o controle de legalidade e de todos aspectos da obrigação que passam a ser presumidos com a constituição da dívida (arts. 1º, 2º, 4º, 5º da Portaria PGFN n. 33/2018, alterada até a Portaria n. 95/2025); e mais do que esta faculdade, que determinam o ajuizamento condicionado ou seletivo<sup>15</sup>, a exigir a verificação da localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, bem como da avaliação sumária de que sejam úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado<sup>16</sup>.

Além desta condição da expectativa satisfativa, a normativa orgânica enumera 11 (onze) situações em que sequer devem ser inscritos em dívida ativa (art. 5º, § 1º, Portaria PGFN n. 33/2018), a citar quando igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais) – art. 18 da Lei n. 10.522/2002<sup>17</sup>, hipótese pautada pelo valor que foi atualizado para o patamar de R\$ 1.000,00 (mil reais), pelo inciso I, art. 1º, da Portaria MP Portaria MF n. 75/2012<sup>18</sup>, alterada até Portaria MF n. 130, de 19 de abril de 2012). Ainda que inscrito, vige determinação para o não ajuizamento executivo, se for inferior ou igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) o valor consolidado da dívida com a União (art. 1º, I, da Portaria MF n. 75/2012); se ajuizado,

<sup>15</sup> “Capítulo VIII

Do ajuizamento seletivo (ou condicionado) de execuções fiscais

Art. 33. O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

§ 1º Para fins do disposto no *caput*, entende-se por inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

§ 2º. A dispensa de ajuizamento de que trata este artigo não se aplica aos débitos:

I – decorrentes de aplicação de multa criminal;

II – da dívida ativa do FGTS;

III – de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda;

IV – de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público;

V – de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida.

V – de devedores com falência decretada.”

<sup>16</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria n. 33/2018*. Brasília-DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=90028&visao=anotado>.

<sup>17</sup> BRASIL. *Lei n. 10.522/2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília-DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm).

<sup>18</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda Nacional. *Portaria n. 75/2012*. Brasília-DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=37631&visao=anotado>.

caberá a retificação da iniciativa em autotutela pelo requerimento de arquivamento do feito (art. 2º da Portaria MF n. 75/2012).

Excepcionam-se as determinações de não inscrição, nem ajuizamento mediante juízo da procuradoria, a ser autorizado pelo Procurador-Geral e a ser fundamentado em critérios de eficiência, economicidade, praticidade e peculiaridades regionais ou da natureza do débito (art. 1º, § 7º, da Portaria MF n. 75/2012). O caráter excepcional e condicionado do ajuizamento em relação ao patamar do valor é frisado pela exigência de que a motivação da exceção, a este inciso II, contenha elemento objetivo e específico que avalie como “elevado” o potencial de recuperabilidade do crédito (art. 1º, § 6º, da Portaria MF n. 75/2012).

Com os critérios regulamentares, vê-se corroborado o dever constitucional e legal das autoridades fiscais, e mesmo o estímulo a interpretação sistemática, pautada pelo princípio da eficiência, então, a combater a atuação executiva irrazoável, em favor de uma Fazenda Pública em juízo racional e uniforme. Desta maneira, o atendimento da legalidade a incluir a eficiência, propicia uma administração fiscal mais isonômica e protagonizadora de substancial atenção ao interesse público<sup>19</sup>.

Em reforço da autorização da conduta diferenciada dos advogados públicos, vige a competência legal especial que confere o poder – então dever – de transigir em Juízo (Lei Federal n. 9.469/1997); também a possibilidade de autocompor (Lei n. 13.140/2015) ou mesmo de firmar transação tributária (Lei n. 13.988 c/c art. 171 do CTN).

Não só previsões legislativas e regulamentares que materializam enumerativamente o dever-poder das procuradorias na gestão fiscal executiva, mas também o aprimoramento de expediente administrativos clama o atendimento pelas autoridades, a citar a classificação da probabilidade de recuperação dos créditos (*rating* da dívida), notoriamente desde 2017 pela Portaria MF n. 293/2017. Sendo de mais baixa probabilidade, associados a avaliação da baixa capacidade de pagamento do devedor, sendo nomeadas as capacidades de D a A, progressivamente, em retrospecto alfabético até a alta capacidade de pagamento dos créditos “A”, conforme fórmula a parametrizar e instruir, mas não exaurir as individualidades a serem também ponderadas no caso concreto. Instrução à autoridade acerca da escolha de ajuizar execução fiscal, bem como de extinguir processos ou elencar prioridades a concentrar esforços<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> CARDOSO, Kelly; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; VOLPI, Elon Kaleb. O custo do processo: eficiência, indisponibilidade do interesse público e análise econômica do Direito. *Revista Cidadania e Acesso à Justiça* v. 6, n. 2, jul./dez. 2020, p. 36-53, p. 49, 44, 47.

<sup>20</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 139.

Por isso, não obstante as peculiaridades e exorbitância em favor da parte exequente de direito público e em comparação a um procedimento executivo comum<sup>21</sup>, resta o significado verdadeiro do que seja a execução fiscal como instrumento da supremacia do interesse público.

Numa leitura específica, vista a tensão, mas acompanhada da razão da escolha, pois pode-se compreender a preterição do interesse público secundário, transitório em favor do interesse público primário, do fim essencial do Estado. A partir disso compreende-se a assertiva da hipótese em que “se um recurso judicial cuja probabilidade de êxito é extremamente baixa, mas sob a alegação de indisponibilidade do interesse público, ele é ainda utilizado. Ora, isso pode significar ganhar um tempo, mas, certamente, é uma conduta desarrazoada e ineficiente.”<sup>22</sup>

Dos exemplos normativos é proveitoso extrair a reafirmação da competência já constitucional da autoridade, então, aqueles a operarem como memória e propulsão desta, pois, caso assim não se promova, deparar-se-á com a estagnação dos instrumentos processuais ou com o contramovimento dos entes federados em tornarem leis o ajuizamento condicionado ou seletivo, e a extinção de execuções, a conviver com margem regulamentar a explorar regionalmente as influências da macrolitigância e da baixa eficiência da cobrança pelo processo executivo<sup>23</sup>.

Considerando a competência reservada à União quanto às normas processuais (art. 22, I, da CRFB), o proveito acima é destacado, afinal, a natureza geral destas normas torna ilusória a expectativa de captação das particularidades locais ou de movimentos estruturais abruptos. Ainda, a Lei de Execução fiscal ilustra a estagnação temida, eis que não sobrevieram mudanças notáveis em 45 anos desde a edição, sendo a última datada de 2014, e a notável de 2004 que especificou o instituto da prescrição executiva fiscal intercorrente<sup>24</sup>.

Não se olvida do avanço do trâmite do Projeto de Lei n. 2.488<sup>25</sup>, de 2022, tido como “nova LEF”, o qual encontra-se a espera de deliberação pelo Plenário do Senado desde 10 de dezembro de 2024. Inspirado na técnica da seletividade executiva – além de prever a fixação de valores como baliza a dispensa do ajuiza-

<sup>21</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 134.

<sup>22</sup> CARDOSO, Kelly; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; VOLPI, Elon Kaleb. *Op. cit.*, p. 45.

<sup>23</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 153.

<sup>24</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 153 e 137.

<sup>25</sup> Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199099&ts=1738703140995&disposition=inline>.

mento, inclusive, com atribuição de eleger os patamares às procuradorias – elenca a racionalidade, a economicidade e a eficiência como critérios ao juízo de dispensa do ajuizamento<sup>26</sup>. Todavia, a nova Lei ainda é projeto, sequer as metas principais da Lei n. 6.830 – de simplificação e redução do congestionamento processual, de desoneração dos julgadores de burocracias – foram correspondidas.

Diante disso, a prescrição da realidade atual convive com a necessidade de desenvolvimento administrativo fiscal com a urgência asseverada pela inação que esbarra no Judiciário. Noutros termos:

“Na maioria das Fazendas Públicas, é necessária a própria reanálise dos modelos administrativos ainda prevalentemente burocráticos e pouco orientados pela verificação dos resultados das atividades-meio realizadas. A inércia da administração pode resultar na transferência do espaço de decisão de política fiscal para o de decisão de política judiciária, que naturalmente possui menos aptidão para avaliar todos<sup>[27]</sup> os elementos que permeiam a gestão de créditos e as causas da macrolitigância.”

O risco da tomada de posição pela instância judicial não tardou a se realizar. Eis o destino que derrocou na Resolução n. 547/2024, provida pelo Conselho Nacional de Justiça ante a ementa de instituir “medidas de tratamento racional e eficiente na tramitação das execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, a partir do julgamento do tema 1184 da repercussão geral pelo STF.”

A controvérsia da repercussão geral recente evidencia a urgência instaurada pelo decurso do tempo, quando naquele Tema enfrentou-se a alteração legislativa

<sup>26</sup> “Art. 32. O ajuizamento da execução fiscal poderá ser dispensado: I – quando o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente, na forma da lei; ou II – enquanto não localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência, desde que úteis para a satisfação integral ou parcial do débito, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência. § 1º No que se refere à dívida ativa da União, caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata o inciso I do *caput*. § 2º No que se refere à dívida ativa de autarquias e fundações federais, os limites, critérios e parâmetros para dispensa do ajuizamento de que trata o inciso I do *caput* serão estabelecidos pelo Procurador-Geral Federal. § 3º A Fazenda Pública credora requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais cujos débitos estiverem abaixo do limite previsto no inciso I do *caput*, bem como daquelas em que não conste dos autos informações de bens ou direitos úteis à satisfação do crédito, integral ou parcialmente, observados os critérios ou parâmetros definidos nos termos do § 1º. § 4º Em relação à dívida ativa da União, suas autarquias e fundações, o limite mínimo previsto pelo inciso I não poderá ser inferior a 10 (dez) salários-mínimos. § 5º Em relação à dívida ativa dos Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações, assim como dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e Ordem dos Advogados do Brasil, os quais deverão seguir o regime desta lei para a cobrança de seus créditos, o limite mínimo previsto pelo inciso I não poderá ser inferior a 5 (cinco) salários-mínimos.”

<sup>27</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 142.

pelo art. 25 da Lei n. 12.767 para definir se equivalia a quadro normativo que afastaria o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 591.033, o qual transitou em julgado no ano de 2011. O referido julgamento tinha como paradigma: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 2º e 156 da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de o Poder Judiciário aplicar lei estadual que autoriza o Poder Executivo Estadual a não executar os débitos com valor igual ou inferior a 30% do maior valor de referência (MVR) e, com fundamento nessa lei, extinguir processos, sem julgamento de mérito, em face da ausência de interesse de agir do Município, considerando o pequeno valor das ações de execução fiscal ajuizadas.”<sup>28</sup>

Naquele momento de décadas atrás, sobressaiu a afirmação da competência dos entes federativos para disporem sobre dispensa de um ou outro método de cobrança, então, a firmar que interpretação extensiva pela proatividade judiciária ao aplicar legislação estadual a município violaria também o acesso à justiça. A ementa do Tema 109/STF sintetiza:

“Tributário. Processo civil. Execução fiscal. Município. Valor diminuto. Interesse de agir. Sentença de extinção anulada. Aplicação da orientação aos demais recursos fundados em idêntica controvérsia. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. 3. A Lei n. 4.468/84 do Estado de São Paulo – que autoriza a não-inscrição em dívida ativa e o não-ajuizamento de débitos de pequeno valor – não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária. 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente. 5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça. 6. Sentença de extinção anulada. 7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3º, do CPC.” (RE n. 591.033, Rel. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2010, Repercussão geral – mérito *DJe-038* divulg. 24.02.2011, public. 25.02.2011, ement. vol-02471-01, pp-00175 RTJ vol-00228-01, pp-00652)

<sup>28</sup> Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=109>.

Treze anos depois, a dinamicidade do problema foi levada ao Supremo Tribunal pelo paradigma do Recurso Extraordinário n. 1.355.208 “em que se discute, à luz dos arts. 1º, II, 2º, 5º, XXXV, 18 e 150, I e § 6º, da Constituição Federal a possibilidade de extinção de execução fiscal de baixo valor, por falta de interesse de agir, haja vista modificação legislativa posterior ao julgamento do RE 591.033 (Tema 109), que incluiu as certidões de dívida ativa entre os títulos sujeitos a protesto (Lei 12.767/2012), e a desproporção dos custos de prosseguimento da ação judicial considerando os princípios da inafastabilidade da jurisdição, da separação dos poderes e da autonomia dos entes federados.”<sup>29</sup>

Destaca-se do julgamento, a premissa do voto da Relatora que exaure a contraposição em prol da leitura sistemática do poder de cobrar com a responsabilidade fiscal e executiva, a demandar o exercício da autoridade, não a mera reprodução de uma medida de força que se revela displicente em muitos casos da atualidade. Nas palavras da Relatora Ministra Cármen Lúcia:

“Os Municípios são obrigados a cobrar. Quaisquer valores realmente conformam o acervo patrimonial dessas entidades. O Supremo, nem agora, como antes, no recurso extraordinário relatado pela Ministra Ellen Gracie, em 2009, nunca deixou de realçar, reafirmar o princípio da autonomia municipal, que pode fixar, no País com a diversidade que nós temos, a diferença também do que significa valor, incluídos aí os valores financeiros, quer dizer, o que é valor elevado para um pequeno Município do sertão mineiro não é o mesmo que significa para São Paulo. Nada disso é desconsiderado nestes julgamentos, nem no anterior, nem neste.

[...] as obrigações são iguais para todos os prefeitos, inclusive de cobrar, porque isso pode gerar até mesmo questionamentos judiciais em termos de improbidade administrativa. Mas também é preciso que se levem em consideração os outros princípios constitucionais, porque é da conjugação deles que se tem o cumprimento do modelo constitucional da Administração Pública.”<sup>30</sup>

Desta feita, firmou-se que a legalidade da possibilidade do ajuizamento executivo não prospera se afasta ou desrespeita o dever constitucional de eficiência, pois estar-se-á a violar o interesse público do Estado Fiscal, afinal, a crível satisfação do crédito tributário importa a escolha do meio adequado e possível, injustificável valer-se simploriamente do mais grave que demanda maior custo, ao passo que é exatamente a precariedade do juízo de provocação que comunica a carência do exercício da prerrogativa. Em última análise, pois estar-se-á também a violar o interesse do Estado Juiz, a menosprezar a eficiência do custoso devido processo legal. Eis a ementa:

<sup>29</sup> Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=1184>.

<sup>30</sup> Inteiro Teor do Acórdão, p. 12-3.

“Recurso extraordinário. Direito constitucional e tributário. Extinção de execução fiscal de baixo valor por falta de interesse de agir: posterior ao julgamento do Recurso Extraordinário n. 591.033 (Tema n. 109). Inexistência de desobediência aos princípios federativo e da inafastabilidade da jurisdição. Fundamentos expostos pelo Supremo Tribunal Federal na tese do Tema n. 109 da repercussão geral: inaplicabilidade pela alteração legislativa que possibilitou protesto das certidões da dívida ativa. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. 1. Ao se extinguir a execução fiscal de pequeno valor com base em legislação de ente federado diverso do exequente, mas com fundamento em súmula do Tribunal catarinense e do Conselho da Magistratura de Santa Catarina e na alteração legislativa que possibilitou protesto de certidões da dívida ativa, respeitou-se o princípio da eficiência administrativa. 2. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem nortear as práticas administrativas e financeiras na busca do atendimento do interesse público. Gastos de recursos públicos vultosos para obtenção de cobranças de pequeno valor são desproporcionais e sem razão jurídica válida. 3. O acolhimento de outros meios de satisfação de créditos do ente público é previsto na legislação vigente, podendo a pessoa federada valer-se de meios administrativos para obter a satisfação do que lhe é devido. 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento com proposta da seguinte tese com repercussão geral: ‘É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor, pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio da eficiência administrativa.’” (RE n. 1.355.208, Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 19.12.2023, processo eletrônico repercussão geral – mérito *DJe-s/n*, divulg. 01.04.2024, public. 02.04.2024)<sup>31</sup>

O recurso foi desprovido pela maioria, seguindo o voto da relatoria; por unanimidade foi fixada a tese do Tema 1.184/STF que repercutiu a técnica do ajuizamento condicionado, asseverando a observância do princípio da eficiência como parâmetro de legitimidade do ato da autoridade exequente:

“1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.”<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Inteiro Teor do Acórdão, p. 1-2.

<sup>32</sup> Inteiro Teor do Acórdão, p. 2-3.

Três das sete premissas da Resolução n. 547, de 22 de fevereiro de 2024, correspondem a inferências de julgamentos das Cortes Superiores como Corte de Precedentes, em sede de repercussão geral e recursos repetitivos, além do recurso paradigma e da tese firmada no Tema 1.184 já comentado, mencionou-se “a interpretação do STJ (tema 566 dos recursos especiais repetitivos), validada pelo STF (tema 390 da repercussão geral) sobre o termo inicial do prazo prescricional após a propositura da ação”<sup>33</sup>.

A norma regulamentar consolida a seletividade executiva ou o ajuizamento condicionado como técnica. Interessante que mesmo ao tratar das exceções possíveis aos critérios objetivos, é nítida que a força motriz da norma é promover a avaliação da recuperabilidade do crédito no caso concreto como medida de eficiência e atendimento ao modelo constitucional que funda a presunção de legalidade.

A tríade seletiva é enumerada (i) pela qualificação de execução fiscal de pequeno valor sujeita a extinção pela carência de interesse de agir pelo critério do valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) quando da data do ajuizamento; pelo critério de insatisfação quando não haja movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenham sido localizados bens penhoráveis (art. 1º); (ii) pelo condicionamento a tentativa de conciliação ou outra prévia solução administrativa (art. 2º); (iii) pela exigência de anterior protesto do título extrajudicial (art. 3º).

Posto isso, prosseguir-se-á a compreensão do que seja a eficiência a instruir a catalisação da atuação da autoridade administrativa e judicial, considerando sua aplicação com esforço hermenêutico às particularidades da relação jurídica material conflituosa tributária.

## 2. Eficiência tributária e processual como direito fundamental

Há quem, ao admitir a eficiência como implícita ao princípio da moralidade administrativa, julga inútil a positivação específica. Há quem, ao admitir a conveniência da exigência de uma administração pública menos burocrática e mais produtiva, julga a positivação como uma oportunidade<sup>34</sup>.

A despeito disso, positivou-se a eficiência como princípio no art. 37 da CRFB; como regra no art. 2º da Lei n. 9.784; como postulado no art. 8º do Código de Processo Civil. Não obstante fosse ideal que a máxima de que “o Estado necessita ser eficiente” não fosse recebida com surpresa, a realidade dita que há distância dos órgãos, agentes e pessoas administrativas da eficiência. Ao passo

<sup>33</sup> Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original1506462024022665dca906444cf.pdf>.

<sup>34</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 29.

que a justa preocupação deu azo à exortação da necessidade de adequação pelo constituinte reformador<sup>35</sup>.

Importa anotar que, a despeito da positivação que incluiu o princípio da eficiência no rol dos norteadores da administração pública ter ocorrido em 1998, anteriormente, seu conteúdo podia ser identificado no ordenamento jurídico nacional, seja no âmbito infraconstitucional, seja na própria Constituição em vigor. Com a reforma administrativa anunciada pelo Decreto n. 200 do ano de 1967 já se vislumbrava a ordem do controle da eficiência, mesmo que pontualmente. Similarmente, desde a vigência do texto constitucional original, no art. 74, inciso II, podia-se encontrar a noção e vinculação da eficiência administrativa. Mesmo que de forma delimitada, esse dispositivo abarcou a ideia estrita do cumprimento da legalidade, mas também a verificação dos resultados, citando lado a lado eficácia e eficiência; enfim, também destrinchou a providência do controle interno e o suporte ao controle externo.

Diante dessa presença preliminar, há quem relate ter sido a inclusão de 1998 o equivalente a um reforço de linguagem, uma vez que serviu como ênfase do que era inerente à administração pública<sup>36</sup>. Sendo que essa análise sustentou a oposição de alguns autores à explicitação do princípio da eficiência, pois aduziram corresponder a uma superfetação de algo intrínseco ao exercício de uma gestão lastreada pelo interesse público<sup>37</sup>. Seja pelo tom crítico ou pelo analítico, o ponto em comum é que o princípio da eficiência passou a corresponder, indubitavelmente, a um predicado imprescindível ao agir administrativo-público.

O que deve prevalecer da leitura adicional do princípio da eficiência aos outros quatro princípios já explicitados pelo constituinte (legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade) – além da congruência metodológica de tal agrupamento constitucional – é a inafastabilidade da observância do princípio da eficiência, afinal, assumiu o posto de uma norma jurídica mandatário-vinculativa dos passos da persecução administrativo-tributária enquanto vigente, noutros termos, frisa-se que na atual disposição: “o primado da eficiência é diretriz inarredável de Estado e não de Governo”<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 23.

<sup>36</sup> PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. *Da reforma administrativa constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 41.

<sup>37</sup> VALLE, Vanice Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Revista interesse público* ano 10, n. 48. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 90-91.

<sup>38</sup> FERRAZ, Leonardo de Araújo. A transparência como ferramenta da legitimação do agir estatal por meio do impulsionamento da eficiência e integridade governamentais. In: ZENKNER, Marcelo; CASTRO, Rodrigo Pironti Aguire de (coord.). *Compliance no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 113.

A eficiência constitucional informa o marco de atuação de todos integrantes da administração, em todas esferas de Poder estatal, a representar um caráter intrínseco àqueles enquanto do agir do poder instrumental e ético. Ainda, a refletir um controle rígido em paralelo à parametrização de condições a verificar a compatibilidade ou proximidade do ideal de eficiência. Quando se refere à totalidade da administração pública, sim, incluem-se os órgãos da fiscalização e da procuradoria fiscal, assim como os órgãos judiciários e todos seus respectivos servidores. Seja pela compreensão do sentido orgânico e material da descentralização administrativa implantada no Brasil, a ser fragmentada em diversos órgãos e atividades, sem perder a identidade pela competência de cada um; seja pelo reconhecimento doutrinário da vinculação do Poder Judiciário, já que modalidade de serviço público, já que exerce função administrativa atípica e fundação jurisdicional típica que importa em função administrativa *lato sensu*.<sup>39</sup>

Afinal, a vinculação decorre até por uma questão de necessidade ante o déficit gerencial das estruturas administrativas para fazer valer a eficiência nas sedes das fiscalizações, das procuradorias e do Judiciário. Some-se, ainda, o gigantismo que padece alguns órgãos em desproporção à mão de obra e matéria-prima, então, a urgir uma reengenharia dos órgãos de representação e do Judiciário<sup>40</sup>.

A segunda expressão da positivação é vista no art. 2º da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro 1999, a qual trata do processo administrativo federal mediante o princípio do formalismo moderado. A partir desta, vê-se o acolhimento do hibridismo da avaliação custo-benefício com outros aspectos relevantes para o fim da sociedade e do Estado; vê-se a harmonização do interesse coletivo com o particular, pela implantação de uma relação de proporcionalidade entre o que foi prestado e o tempo utilizado para prestação, sem que ultrapasse das garantias da parte administrada, mantendo-se a integridade temporal a realizar o processo devidamente. Embora especial, a previsão em comento é dependente daquela da Constituição Federal, eis que:

“[...] a eficiência constitucional, como princípio, tem o condão de edificar o processo administrativo que deve ser pautado pela busca de soluções adequadas, com o menor esforço e custo possível, assim como deve ela ser o horizonte de atuação da Administração Pública direta e indireta e de todos os seus agentes, sendo que seu sacrifício é exceção e não regra como anuncia João Gilberto Gonçalves Filho.”<sup>41</sup>

<sup>39</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 42.

<sup>40</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 42.

<sup>41</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 54.

A positivação no Código de Processo Civil de 2015 no art. 8º deu-se, não coincidentemente, em capítulo próprio dentre normas fundamentais processuais. A previsão da eficiência repercute como vetor hermenêutico do modelo de processo inaugurado pelo novo Código, ao passo que sua incidência não é facultativa dentre os outros preceitos do mesmo artigo, o que se pode é variar apenas em grau. Encontra-se quem assimile a explicitação da eficiência como manifestação ou ligação direta com o princípio da razoável duração do processo<sup>42</sup>; por outro lado, encontra-se quem afirme que o princípio constitucional da eficiência foi reforçado<sup>43</sup> pela Emenda Constitucional n. 42/2003 (quanto aos arts. 37, XXII, e 52, XV) e pela Emenda Constitucional n. 45/2004 (quanto ao inciso LXXVIII do art. 5º).

A inclusão a tornar indubitável a vinculação da eficiência sob ótica processual, entretanto, foi criticada pelo anúncio de que instrumentalizaria temerário protagonismo judicial, na medida em que atenderia como “ampliação perigosa dos poderes diretivos do julgador implicando na possibilidade, eventualmente, de descumprimento de comandos legais, para satisfação dos fins sociais a que a lei se dirige.”<sup>44</sup>. A isso, reitera-se a convivência da legalidade com a eficiência como fórmula de legitimidade e constitucionalidade da atuação judicial, ao passo que seria inadmissível sanar o problema causado pela violação do segundo com a violação do primeiro.

Concretamente, opera a eficiência não só como medida de conformação do processo à realidade material violada, mas também como medida reestruturante do modo de aplicação do direito processual. Noutros termos, opera no particular desenvolvimento do conhecer e apreender das normas; na geral regulação do funcionamento do aparato judiciário, atendendo ao controle interno do processo sem perder de vista a finalidade, então, de uma resposta jurisdicional produtiva<sup>45</sup>. Distinguível, mas relacionada intimamente à matriz da eficiência constitucional:

“[...] traçando um paralelo entre a eficiência do artigo 37, *caput*, da CRFB e a do artigo 8 do CPC, anuncia que se impõe ao órgão jurisdicional dupla observância, repercutindo não só na administração judiciária, mas, de maneira incisiva, também na gestão de um determinado processo o que para o processualista baiano [Didier] divide-se: (i) na gestão do processo, sendo o órgão jurisdicional um administrador em sua condição; (ii) na releitura do princípio

<sup>42</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 109.

<sup>43</sup> MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 33.

<sup>44</sup> CASTRO JÚNIOR, Roberto Apolinário. *Eficiência jurisdicional: a razoável duração dos procedimentos frente às garantias fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2012, p. 100.

<sup>45</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 113 e 117.

da economia processual; e (iii) na meta de obter o máximo de um fim com o mínimo de recursos e um meio como atendimento desse máximo. Mas, quando parece o autor se esquecerá da verdadeira autorização permitida pelo art. 8º, defende que uma das formas de aplicar a eficiência no processo é a partir de sua função interpretativa fazendo-o, porém, sob o ângulo da gestão do processo quando, na linha adotada na pesquisa, a função interpretativa do artigo 8º pode estar desconectada da gestão processual.<sup>46</sup>

O processo executivo fiscal atua não só como ação exacional, mas sistematicamente como instrumento jurídico de política fiscal enquanto meio disponível para reunir financiamento de despesas públicas, influir na economia e no comportamento dos agentes econômicos e contribuintes, então, hábil para sustentar o financiamento das políticas públicas. Mais do que análise fria do custo dos direitos, ter em vista as duas pontas que a execução fiscal intermedia é relevante para o programa de atuação do Estado, afinal, importa para avaliar “quem decide e quem são os beneficiários, quais direitos devem receber proteção, quais os princípios que fundamentam essas escolhas e quais os meios de financiamento.”<sup>47</sup>

A partir disso, esclarece-se que não é a descrição crua do que seja a execução fiscal que se contenta nesta pesquisa, mas sim em sua finalidade – o que, em essência, acaba por melhor deduzir a identidade da execução fiscal – para que se possa analisar a sua substância ligada às políticas fiscais e outras públicas, enfim, apreciar a conformidade e o êxito na atualidade e na “idealidade” ante as normas vigentes e à rotina administrativa em curso. Ilumina-se a execução fiscal como um dos instrumentos necessários para obtenção de recurso, então, para as demais políticas públicas imediatamente destinadas à meta de realizar direitos fundamentais. O que justifica a urgência da observância da eficiência da eleição dos meios de cobrança, mitigando não mera configuração de prescrição, mas sim o risco de sacrificar direitos fundamentais. Ressalta-se:

“Por essa perspectiva, a dimensão instrumental do direito reside na escolha dos meios mais adequados para a realização dos fins das políticas públicas no ambiente executivo, isto é, realizar a seleção e a formatação dos instrumentos que serão empregados, desde a escolha entre normas de repressão ou de indução, flexíveis ou estáveis, específicas ou genéricas, de acordo com a estratégia considerada mais apta a conectar os meios jurídicos a esses fins, de forma que a escolha do meio jurídico tem a potencialidade de impactar no grau de eficácia do atingimento desses fins.”<sup>48</sup>

<sup>46</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 116.

<sup>47</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 126.

<sup>48</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 128.

No âmbito tributário, a eficiência administrativa e processual deve deliberar os mecanismos e normas ante a política fiscal para eleger os “capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo”<sup>49</sup>. A avaliação finalística pode ser feita pela tríade da capacidade do Estado em administrar os recursos públicos de maneira correta e voltada para o benefício da coletividade; em seguida, da instituição de um sistema tributário justo que não transgrida a capacidade contributiva e sim favoreça o desenvolvimento econômico e social nacional; não menospreze a importância de adotar medidas hábeis para o combate à sonegação fiscal.

O viés do programa político e econômico em curso num Estado Nacional impacta nas diferenças quanto ao conceito de eficiência, a variar o grau de construção, necessidades públicas. Entretanto, indubitável a comum expectativa de menor sacrifício do contribuinte-administrado em favor da manutenção ou desenvolvimento de seus interesses. Num lado, cuida-se do custo operacional, da produtividade da arrecadação, da utilidade e dos objetivos da administração, por outro, zela-se pela situação jurídica subjetiva daqueles que conjugam a posição de beneficiados e sacrificados. A eficiência arrecadatória impõe ao governo o menor custo possível – financeiro e dos direitos individuais dos contribuintes – para arrecadar o maior valor a financiar o interesse daqueles indivíduos também<sup>50</sup>.

Distingue-se a eficiência na gestão do Poder Judiciário daquela na gestão do processo judicial. No primeiro, lastrado na previsão constitucional e ilustrado pelo art. 93, inciso II, alínea c, e inciso IV, vislumbra-se sua realização pelo método de promoção de juízes e pela implementação de cursos de aperfeiçoamento; destacadamente pela criação do Conselho Nacional de Justiça como algum controle externo a propulsionar a eficiência também do processo, a despeito da crítica do enfoque em aspectos qualitativos<sup>51</sup>.

A gestão do processo judicial soma o lastro constitucional às leis infraconstitucionais, expressando-se numa versão quantitativa e noutra qualitativa. A eficiência quantitativa volta-se à celeridade e aos custos, isto é, a interação dos fatores de tempo e dinheiro. A eficiência qualitativa volta-se à satisfação jurisdicional, à adequação dos pronunciamentos judiciais, considerando o processo como atributo democrático pela coparticipação em boa-fé. Ao invés do reinado pernicioso de uma das versões, a exigência é equalizar e se adequar, ao passo que não se

---

<sup>49</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. *Scientia Iuridica Separata* – Tomo LVI – n. 312. Outubro-dezembro de 2007, p. 649.

<sup>50</sup> MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 36-7.

<sup>51</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 120.

espera a eternização da tramitação pela qualidade, nem se demanda rapidez que fragilize a competência jurisdicional e as garantias constitucionais<sup>52</sup>.

Doutras previsões no Código de Processo Civil, evidencia-se o porquê falar-se em modelo processual da eficiência, enumerando-se quatro. A regra da fundamentação analítica ou racional (art. 489, § 1º, I, II, III, IV, V e VI do CPC/2015) age como fator imediato a tornar o sistema jurisdicional mais coerente e eficiente. Na relação interna, a adequada assimilação das razões do dispositivo melhor orienta a decisão de contentamento ou outro modo de pacificação, ou de oposição mediante arguição recursal condizente a esta via. Na relação macro, permite-se averiguar se a eficiência foi aplicada de modo congruente. O sistema de invalidades processuais (arts. 276 a 283) busca o equilíbrio pela governança judicial – sem convir com vícios nem com retrocesso prejudicial do processo – primando pela estabilidade com supressão possível dos vícios, segundo o princípio da boa ordem em benefício das partes e do termo final do litígio.

As duas outras manifestações dispõem o efeito da expressão “em detrimento do Poder Judiciário”. Explica-se. Já pela convenção processual e calendarização (arts. 190 e 191) encontra-se política de desjudicialização, valendo-se de técnica de gerenciamento do processo para redefinir o desenho procedimental, em detrimento do poder do juiz como única saída, tendo em vista o critério e benesse da eficiência. Enfim, pelo fortalecimento de meios alternativos frisa-se o preceito de meios adequados à solução de cada conflito, muitas vezes a concluir pelo exercício do poder judicial como última via, tendo como fruto a diminuição de custos aos interessados e mesmo a máquina judiciária. O que se deu, não só pelos artigos do Código Processual, como também pela reiteração na Lei n. 13.140/2015, e nas Resoluções do CNJ, a citar a n. 125/2010 até a n. 547/2025, objeto deste trabalho. Aplausível a honestidade gestora em renúncia ao poder pelo poder (ou melhor, assim bem exercendo-o) em favor da responsabilidade no exercício de sua competência.

O vetor da produtividade ligado à eficiência jurisdicional pode ser compreendido pela celeridade a se compor pela realização dos atos processuais de modo coordenado, sem interrupções indevidas, no menor tempo possível; pela simplicidade enquanto adequação de compreensão aos jurisdicionados junto à finalidade pressuposta; pela economia processual a evitar reincidência ou proteções de atos, em favor de que os prazos sejam cumpridos de modo racional; pela efetividade, entendida quando os fins do processo concretizam-se corretamente<sup>53</sup>. Enumerável o sentido da produtividade em relação à eficiência em três posições, segundo Gabardo:

---

<sup>52</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 125-6.

<sup>53</sup> MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 40-1.

“[...] 1. equivalente, 2. Mais amplo ou 3, mais restrito que o de eficiência (esta entendida como resultante de uma relação entre meios e fins). Na primeira acepção, é descrita através da relação entre o produto final e os fatores utilizados na produção (meios/custos); na segunda, a produtividade é consequência da soma entre eficácia (sendo este efeito da divisão do produto final pelo objetivo/meta) e eficiência (cuja fração tem como dividendo o produto final e divisor os meios/custos); e na terceira, a produtividade ou rendimento é analisada como o próprio produto.”<sup>54</sup>

A conjugação de velocidade com qualidade do procedimento reflete-se na conjugação da eficiência com os outros princípios constitucionais, pois, somente assim, constata-se conformidade ao modelo constitucional, noutras palavras, ao ideal da boa administração. Para se afastar leituras extremadas, anota-se:

“[...] tal princípio não pode ser concebido (entre nós não é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Finalmente, anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito Italiano: o princípio da ‘boa administração’.”<sup>55</sup>

Todavia, repisa-se o fato de que a situação avança contra a eficiência, pois a problemática “sempre se caracterizou (e, com raras exceções, ainda se caracteriza) pela burocratização de suas atividades, tendo como consequência a morosidade e imprecisão de suas decisões”<sup>56</sup>. Por todo lido, é grave a manutenção da não observância da eficiência, ilustrativamente:

“Ao formular pedido à Administração, é natural que o contribuinte esteja aguardando uma pronta solução, para que possa desenvolver suas atividades da forma mais adequada e conveniente aos seus interesses, conferindo-lhe a almejada segurança, de modo a evitar os naturais riscos.

[...]

Na seara tributária, a morosidade também incomoda, e até mesmo prejudica, tanto os objetivos fazendários como os interesses particulares. A fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento) e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio). O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para uma solução, causando transtornos às partes litigantes. A Fazenda vê-se prejudica-

<sup>54</sup> GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 27.

<sup>55</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104.

<sup>56</sup> ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 110.

da no tocante ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o trâmite processual, passando a inexistir bens suficientes para garantir a execução judicial. O contribuinte também pode ver-se prejudicado na medida em que permanece na incerteza quanto à legitimidade do seu procedimento (objeto da atuação).<sup>57</sup>

Não é ponto unânime a qualidade de direito fundamental à eficiência processual, apesar de se situar neste exato capítulo do Código Processual. Claro, deve-se pesquisar se o nome corresponde ao ser nominado. Embora afirme-se possível extrair direito fundamental da eficiência de outros direitos fundamentais como da cláusula do devido processo legal e do acesso à justiça, ou possível como direito fundamental que instrumentaliza a duração razoável do processo, critica-se que esta dedução desfiguraria a natureza de um direito fundamental, de modo que a dependência extrativa de outro acaba por minimizar ou nublar o conteúdo de um ou de outro ou ambos. Também se critica a inadequação ao conceito de direito fundamental por se entender que, uma vez tida a eficiência como intermediária doutros direitos, seu enquadramento adequado seria como meta-norma, metacritério ou postulado<sup>58</sup>.

A despeito disso, reconhece-se a eficiência processual como garantia, como norma de direito fundamental em sentido amplo, por apreender o sentido intrínseco a vocação do administrador e servidor público em razão do direito à boa gestão e duração razoável do devido processo, o que é reforçado pela interação com as demais normas de direito fundamental listadas na codificação<sup>59</sup>.

Não se olvida da premissa antiga de que a medida da eficiência do devido processo seria diretamente proporcional ao freio do arbítrio do Estado-juiz, contudo, as outras angústias processuais e complexidades que se seguiram ao estabelecimento do Estado Constitucional fazem reconhecê-la como atributo inerente ao órgão, também na persona do julgador enquanto no exercício da atividade competente. Por um lado, mantém-se sedimentado o respeito e o protagonismo aos direitos e garantias das partes jurisdicionadas, por outro, elogia-se a inclusão da eficiência como norma processual fundamental na codificação, porquanto sustenta a importância do propósito da eficiência para facilitar o percurso, manejando o processo sem atalhos e sem torná-lo em mais um obstáculo<sup>60</sup>.

<sup>57</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 43.

<sup>58</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 207.

<sup>59</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 207.

<sup>60</sup> JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 215-218.

Enaltece-se a rejeição da eficiência como princípio utilitarista, porque a proposta e o conteúdo da norma partem da demanda pela compatibilidade constitucional. Inclusive, ainda que não se aceitasse o caráter de direito fundamental ou de uma nova fase metodológica do processo, incontestemente seu caráter de postulado a implicar na renovação endo e extraprocessual; na remodulação do sistema da administração pública, abarcando os órgãos de fiscalização, de representação judicial dos entes federados, do Judiciário. De fato, seria medicinal a inclusão da eficiência dentre os incisos do art. 5º para fulminar o titubear da tradição legiferante brasileira, no entanto, sobressai a matriz constitucional existente a amparar, não só a incidência subjetiva citada, como também a tríplice identidade da eficiência, quais sejam, a gerencial (endoprocessual), a administrativa (gestão judiciária) e a hermenêutica (compreensão e aplicação do ordenamento).

### **3. Estado de coisas segundo dados da gestão da dívida federal e das execuções fiscais**

Outras três premissas da Resolução n. 547 do CNJ que motivam este trabalho narram dados do impacto das execuções fiscais no congestionamento e na morosidade dos Tribunais, o custo provocado em relação aos valores perseguidos:

“CONSIDERANDO que, segundo o Relatório Justiça em Números 2023 (ano-base 2022), as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, respondendo por 34% do acervo pendente, com taxa de congestionamento de 88% e tempo médio de tramitação de 6 anos e 7 meses até a baixa; [...]

CONSIDERANDO o exposto nas Notas Técnicas n. 06/2023 e 08/2023, ambas do Núcleo de Processos Estruturais e Complexos do STF, citadas no julgado acima, segundo as quais o custo mínimo de uma execução fiscal, com base no valor da mão de obra, é de R\$ 9.277,00 (nove mil, duzentos e setenta e sete reais), e que o protesto de certidões de dívida ativa costuma ser mais eficaz que o ajuizamento de execuções fiscais;

CONSIDERANDO que, segundo levantamento do CNJ também citado no julgamento, estima-se que mais da metade (52,3%) das execuções fiscais tem valor de ajuizamento abaixo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais);”

Neste tópico, os dados serão destrinchados e analisados no decorrer do tempo. Segundo a difundida pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a qual teve como objeto os processos de execução fiscal extintos no interregno de 2009 e 2010 no âmbito da Justiça Federal, apurou-se que a duração média de uma execução comum é menor, embora em baixa diferença, em relação a uma fiscal, sendo que significativo percentual do tempo é preenchido por atos de mero impulsionamento, ordinatórios – que dispensam cumprimento pelo juiz. Ainda, aproximadamente 80% da duração decorre com as etapas de localização de pessoas e de bens, sendo que, aqueles que alcançavam a realização da penhora

após 569 dias (em média), pendiam mais 722 dias (em média) para efetivação do leilão<sup>61</sup>.

Os dados revelam a não localização da pessoa devedora<sup>62</sup>, ato primário do processo, como fator substancial ao insucesso das execuções fiscais. Quando explorado o fenômeno quanto às pessoas jurídicas devedoras, identifica-se a notoriedade dos pedidos de citação por edital ou o redirecionamento a pessoa responsável legal, após a não localização da pessoa jurídica. Visto isso, outro fenômeno é encontrado, qual seja, a causa do redirecionamento ser majoritariamente pela alegação de dissolução irregular da empresa, o que se caracteriza pela não localização da pessoa jurídica no endereço declarado às receitas estadual e federal e nos atos constituídos registrados nos órgãos cadastrais. Diante disso, inegável o prejuízo temporal ao insucesso da localização ou executivo tendo em conta o termo inicial da dívida perfectibilizada; e mais, sendo o caso de verídica dissolução irregular pela inviabilidade do negócio, resta frustrada não só a localização, mas provavelmente a recuperação do crédito<sup>63</sup>.

Outra dedução dos dados refere-se àquela novidade mais relevante da LEF dos últimos tempos, o instituto da prescrição intercorrente, o qual pode resultar na principal hipótese de sentenças terminativas de execuções fiscais, caso não haja reação à falsa virtude do ajuizamento não seletivo ou do deixar correr – ou esperar – o feito executivo, então influenciando na baixa do volume de processos pendentes. Contudo, os dados não permitem o certo descongestionamento da situação posta, seja porque o lapso prescricional com os marcos interruptivos pode chegar a 11 anos de reafirmação de insucesso até configurar a prescrição; seja porque, mesmo que nenhuma nova execução fosse ajuizada, o tempo necessário para baixa de todos os processos pendentes seria de oito anos e oito meses<sup>64</sup>.

No capítulo inicial, citou-se a avaliação das dívidas da União em *rating* quanto à probabilidade de recuperação e capacidade de pagamento do contribuinte. Consoante estatísticas da própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no

<sup>61</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 138.

<sup>62</sup> Da nota técnica do IPEA: “[...] o processo de execução fiscal promovido pela PGFN, percebe-se que o cumprimento da etapa de citação constitui um imenso gargalo inicial. Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo. Em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça.” Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf).

<sup>63</sup> [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf), p. 143.

<sup>64</sup> [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf), p. 144-5.

relatório “PGFN em números 2020”, baseado nos dados do exercício de 2019<sup>65</sup>, mais da metade da dívida da União – 53,23%, ou R\$ 1.296.802.157.259.62 do total de R\$ 2,436 trilhões – qualificava-se como “crédito tipo D”, irrecuperáveis, em que o perfil do devedor é tido como de difícil ou prejudicada capacidade de pagamento.

O Relatório indicou que 66,71% da dívida pertence a um grupo reduzido de devedores de 22.675. Reduzido, pois o total de devedores chegava à data em 4,9 milhões. Ou seja, o valor dos créditos não corresponde ao volume de demandas. E mais, quando analisada a fonte da recuperação do valor de R\$ 24,4 milhões naquele ano de 2019, elucidou-se que apenas 29,15% adveio da execução forçada, destacando-se que 5,29% adveio de protesto, 5,03% da inscrição no cadastro de inadimplentes e 3% pela responsabilização de pessoas corresponsáveis. O maior percentual de recuperação (36,99%) decorreu da estratégia de “benefícios fiscais”<sup>66</sup>.

Essa proporção maior de recuperação pela via de “benefícios fiscais” em detrimento da via judicial repetiu-se no relatório do ano de 2022 com dados do ano de 2021<sup>67</sup> e no relatório do ano de 2023 com dados do ano de 2022 (último divulgado com este cálculo), respectivamente, apurando-se 39,1% em 2021 e 45,37% em 2022 para aquela via de benefícios fiscais; e 20,9% em 2021 e 18,01% em 2022 pela estratégia da execução fiscal. Pontuando-se que, referente aos dados de 2021, o percentual de recuperação pela via dos corresponsáveis subiu para 5,1%; pela via do protesto subiu para 6,7%; e pela negativação subiu para 8,6%.

Pela análise confirma-se a necessidade de converter o estabelecimento de prioridades junto à avaliação da recuperabilidade e métodos disponíveis em regra de atuação das procuradorias. Não se pode menosprezar a reincidência das estatísticas, enquanto traduzam não só:

“[...] a ineficiência do meio processual de persecução, mas uma política de constituição e de ajuizamento de grande quantidade de créditos que apresentam pouco ou nenhuma viabilidade de recuperação. Como aponta Dartanhan Rocha, é comum nos órgãos fazendários o ajuizamento de processos que apresentam características repetidamente associadas ao não recebimento simplesmente para atender órgão de controle ou para prevenir prescrição da pretensão executória, mas os processos não são, posteriormente, movimentados da forma devida.”<sup>68</sup>

<sup>65</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020>, p. 12.

<sup>66</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020>, p. 10.

<sup>67</sup> Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn\\_em\\_numeros25042022-compressed.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf), p. 13.

<sup>68</sup> DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 138.

No tocante ao custo médio de um processo de execução fiscal, remonta-se a nota técnica da pesquisa do IPEA de novembro de 2011<sup>69</sup>. Calculou-se que uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal era de R\$ 5.606,67, o que, atualizado monetariamente pelo índice INPC até 01/2025, corresponde a R\$ 11.804,28. Em contrapartida, a probabilidade da recuperação integral do crédito era de 25,8%, no tempo de tramitação médio total de 9 anos, 9 meses e 16 dias. Já uma execução fiscal em geral tem um custo unitário médio de R\$ 4.368,00, isto é, R\$ 9.196,39, atualizado monetariamente pelo índice INPC até 01/2025; e a probabilidade de recuperabilidade de 33,9%.

Ponderados o custo e a probabilidade de satisfação do crédito, conclui-se que o *breaking even point*, isto é, o marco que justifica o ajuizamento executivo fiscal, seria quando a dívida fosse igual ou maior do que R\$ 21.731,45, hoje, atualizado pelo índice INPC até janeiro de 2025, corresponderia a R\$ 45.753,39.

Quando vencida a citação, dentre os de 3/5 dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN em que isso ocorre, 22,7% conduzem à penhora, mas somente 17,2% culminam em leilão. De modo geral, das ações de execução fiscal, em 15,7% há penhora de bens, mas em apenas 2,8% chega-se a algum leilão judicial, independentemente do êxito. E mais, somente em 0,3% dos casos o pregão resulta em recurso suficiente para satisfazer o débito integral; similarmente, em 0,4% dos casos a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida<sup>70</sup>.

Movido o olhar para a postura da parte executada, nota-se que, apesar daquela tomada de consciência relatada no capítulo primeiro deste trabalho, o percentual de defesas teria muito a avançar, o que revela a chance de maior problematização do estado atual se progredir a litigiosidade; todavia, o resultado de êxito das defesas em execução fiscal é ínfimo. Considerando os instrumentos de exceção de pré-executividade e de embargos à execução fiscal, tem-se que a exceção é apresentada em 3,8% dos processos de execução fiscal, restando 0,5% com fim favorável ao excipiente, representando a taxa de sucesso em 8,2%; e os embargos opostos em 6,5% dos casos, dos quais o desfecho procedente ao embargante ocorre em 0,9% dos casos, logo a taxa de sucesso nesta via é de 14,3%<sup>71</sup>.

Posto isso, quando analisados os fundamentos das sentenças executivas fiscais, a satisfação da dívida não ocupa a primeira posição, quem a ocupa é a hipótese de extinção pela configuração de prescrição ou decadência, equivalendo a 36,8% dos casos. Em segundo lugar, encontra-se o percentual de 25,8% para

<sup>69</sup> Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf).

<sup>70</sup> Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf), p. 6-7.

<sup>71</sup> Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf), p. 6 e 9.

aquela hipótese desejada de pagamento; em terceiro, o cancelamento da inscrição do débito (18,8%) e, em último, a remissão (13,0%)<sup>72</sup>. Medeiros, ao cotejar os dados da pesquisa do IPEA com o estoque da dívida da União, infere que aquela hipótese primeira de extinção dos processos de 36,8% dos casos “representariam cerca de 920 milhões na arrecadação, quando na verdade, gastou R\$ 6.763,44 por cada um desses processos, e não gerou nenhum ganho financeiro para a União.”<sup>73</sup>

No tocante ao problema consequente da morosidade e do congestionamento da máquina judiciária, o Relatório “Justiça em Números” do ano de 2024, sobre dados de 2023, de autoria do Conselho Nacional de Justiça, confirma a hipótese da responsabilidade das execuções fiscais no efeito ao sistema. Visto acervo e estoque, as execuções fiscais atendem por cerca de 31% do total de casos pendentes e 59% da classe de execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87,8%. A cada 100 execuções fiscais em trâmite no ano de 2023, 12 foram baixadas. Notório que, se desconsiderado o percentual das execuções fiscais, a taxa de congestionamento do Judiciário brasileiro cairia 5,8 pontos percentuais, passando de 70,5% para 64,7%<sup>74</sup>.

Proporção que não foi superada com os esforços até o momento, vide comparação com o relatório de 2020, baseado em dado de 2019, em que se apurou que os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. A cada 100 execuções fiscais que tramitaram no ano de 2019, 13 foram baixadas. Sem esses processos executivos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário despencaria 8,1 pontos percentuais, indo de 68,5% para 60,4% em 2019<sup>75</sup>.

Do Relatório de 2024, referente aos dados de 2023, em análise do fator temporal, atualiza-se o dado do IPEA, pela elucidação de que o tempo médio de tramitação da execução fiscal é de 7 anos e 9 meses até a baixa. Ao passo que, se excluída tal classe de processo do cálculo, o tempo médio de tramitação passaria de 2 anos e 7 meses para 2 anos e 1 mês. Já o tempo médio do acervo da execução fiscal é de 6 anos e 9 meses, caso subtraído tal impacto destes processos, ter-se-ia o aceleração do tempo médio de tramitação do acervo de 4 anos e 3 meses para 3 anos e 1 mês<sup>76</sup>. Interessante que se registrou o diagnóstico numérico como

<sup>72</sup> Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf), p. 7.

<sup>73</sup> MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 79.

<sup>74</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2024: ano-base 2023*. Brasília: CNJ, 2024, p. 382.

<sup>75</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2020: ano-base 2019*. Brasília: CNJ, 2020, p. 155.

<sup>76</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2024: ano-base 2023*. Brasília: CNJ, 2024, p. 382.

motivo para publicação da Resolução n. 547, ao mesmo tempo em que se anunciou a esperança do reflexo nos dados nos próximos exercícios, leia-se:

“O enfrentamento desse gargalo ensejou a edição da Resolução CNJ n. 547/2024, contendo medidas de tratamento das execuções fiscais pendentes, entre elas, a extinção das execuções fiscais de valor ajuizado inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), desde que sem bens penhorados e sem movimentação útil há mais de um ano.

[...]

Além da Resolução 547, o Conselho lançou algumas iniciativas de forma coordenada com os tribunais regionais federais e tribunais de justiça (Portaria Conjunta CNJ n. 7/2023, Portaria Conjunta 8/23; Acordo de Cooperação Técnica 24/2023; e Portaria Conjunta 5/2024). Ainda não são perceptíveis, todavia, os efeitos das medidas *supra*.<sup>77</sup>

Apesar da precocidade, buscando exaurir a tentativa de encontrar comparativo após o vigor da Resolução n. 547/2024, pesquisou-se as estatísticas disponibilizadas na plataforma digital da Justiça em Números<sup>78</sup>, aplicando-se – em 03/2025 – os filtros: (i) ano (disponível selecionar de 2020 a 2025), 2025; (ii) ramo de justiça, Justiça Estadual e Justiça Federal; (iii) natureza, execução fiscal. Colaciona-se o resultado obtido, entretanto, que não será tido para conclusões, dado que reflete a realidade apenas do primeiro trimestre, no qual inclusive passou o período do recesso judiciário a influir até numa estimativa pela multiplicação do dado como se reproduzível nos próximos três trimestres do ano.

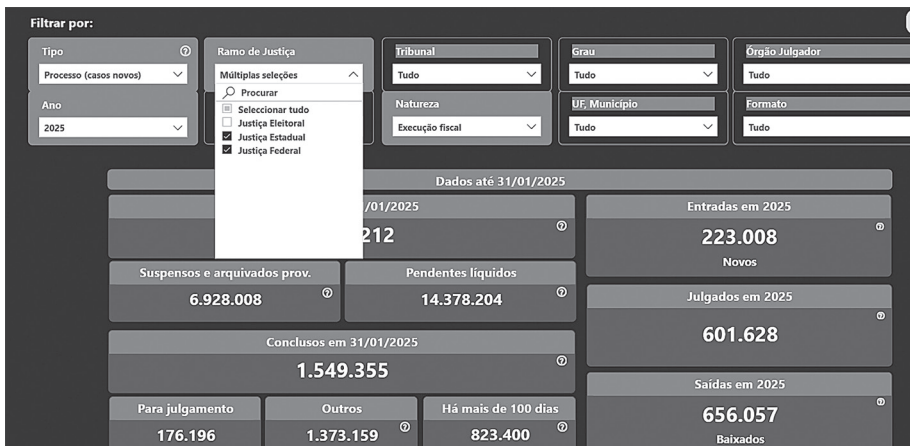


Figura 1: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/>.

<sup>77</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2024: ano-base 2023*. Brasília: CNJ, 2024, p. 382.

<sup>78</sup> <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/>.

Em seguida, alterou-se o filtro do ano em retrospecto até o ano de 2020 a permitir um comparativo, bem como a aferição diferencial mais significativa no ano de 2024 dos dados do quantitativo de processos pendentes, dos julgados, e das saídas. Regressivamente, atestar-se-ão os resultados a seguir – pois forma fidedigna de comprovação da exposição, já que o link de acesso não se diferencia com a mudança de filtros –, então, eis os do ano de 2024:

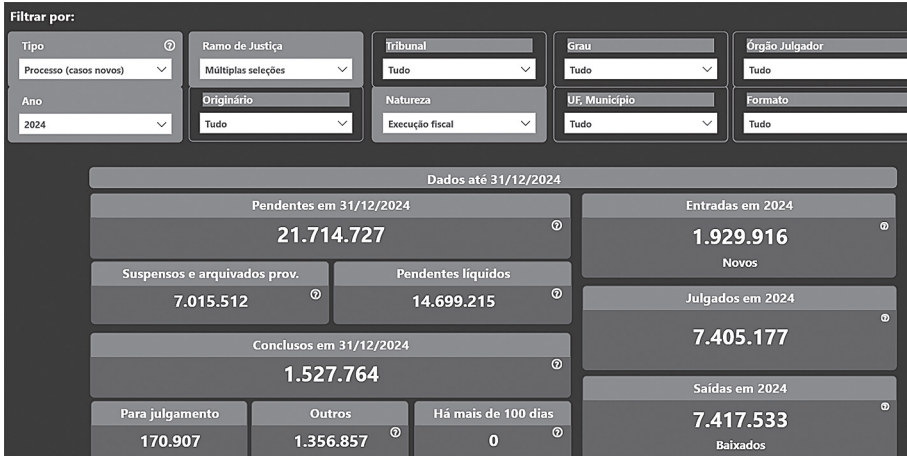


Figura 2: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/>.

Do ano de 2023:

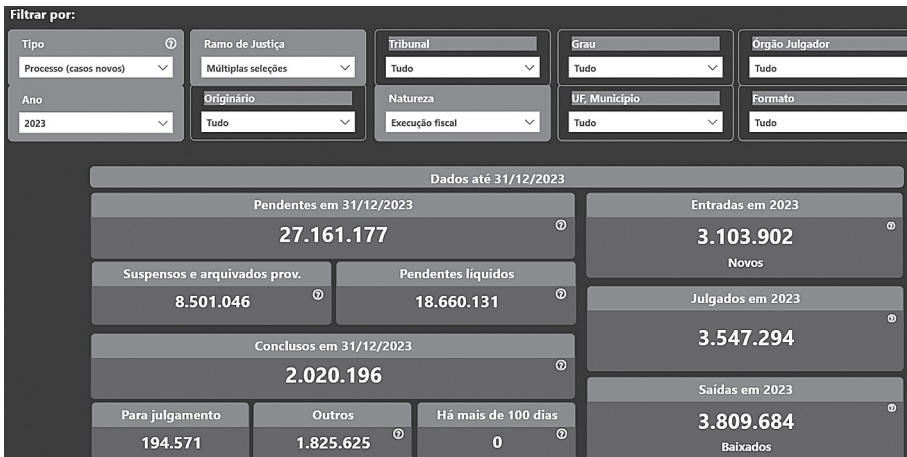


Figura 3: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/>.

Do ano de 2022:

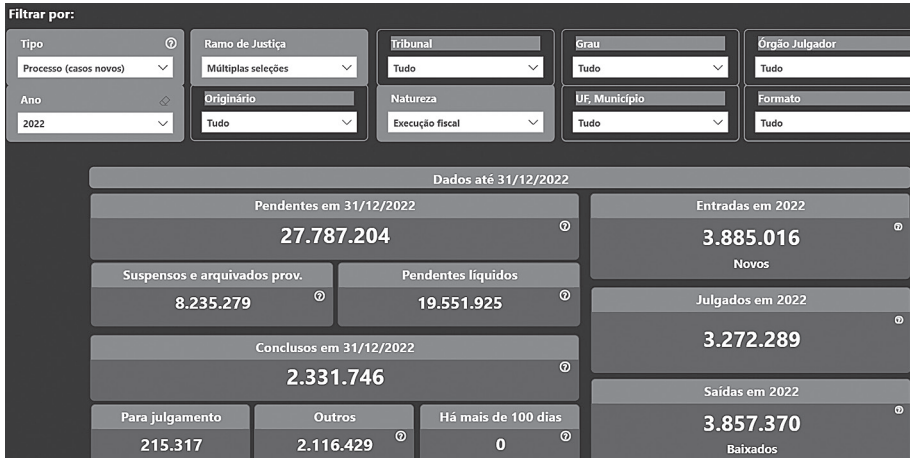


Figura 4: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel-estatisticas/>.

Do ano de 2021:

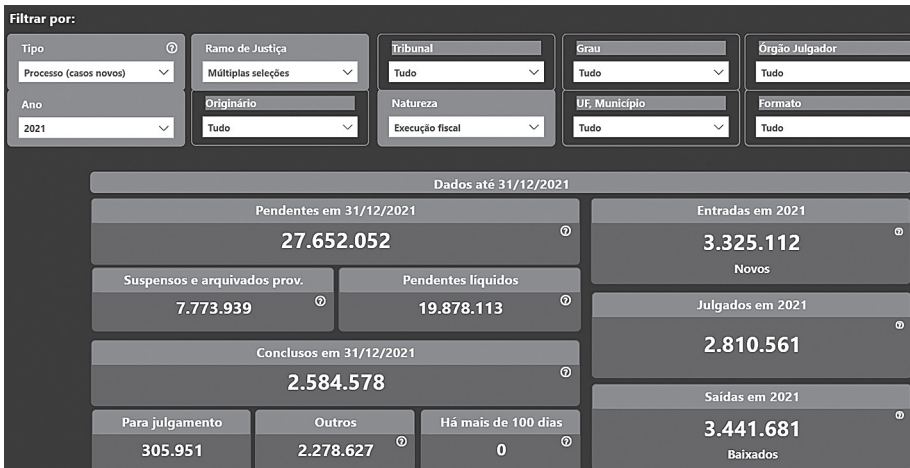


Figura 5: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel->.

Enfim, o resultado com o filtro do ano de 2020:

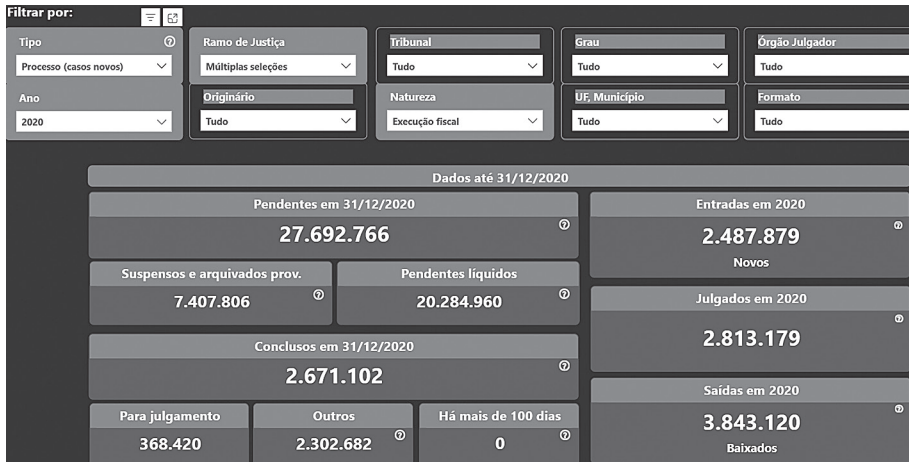


Figura 6: <https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/painel->.

No ano de 2020, encontrava-se o número de 27.692.766 processos pendentes<sup>79</sup>, o número de 2.813.179 processos julgados<sup>80</sup>, e 3.843.120 como saídas<sup>81</sup>. No ano de 2021, destes três índices cotejados, apenas o número de saídas teve diferença em centena de milhar, reduzindo aproximadamente 400.000 a quantidade de saídas do período. No ano de 2022, seguindo a mudança em centena de milhar como relevância de alteração, teve-se o aumento de pendentes em 94.438 processos; e 459.110 processos julgados a mais em relação ao ano de 2020. Os índices do ano de 2023 tiveram alterações a mencionar, exceto de saídas pela baixa relevância da variação, tendo ocorrido a baixa em 531.589 de processos pendentes; o aumento de 616.023 nas entradas; o aumento de 734.115 de processos julgados.

<sup>79</sup> Saldo residual de processos em tramitação até o final do período-base de referência do Painel, incluídos os processos em arquivo provisório, suspensos ou sobrestados. O valor exibido é relativo ao quantitativo existente no último dia do mês de referência.

<sup>80</sup> Todas as sentenças e decisões terminativas em instância recursal proferidas durante o período-base de apuração deste painel. Havendo mais de uma sentença ou decisão terminativa no mesmo processo/procedimento, todas devem ser consideradas. O valor exibido é relativo ao total de julgamentos no ano corrente.

<sup>81</sup> Processos que foram baixados durante o período-base de apuração deste painel. Consideram-se baixados os processos: (a) remetidos para outros órgãos judiciais competentes, desde que vinculados a tribunais diferentes; (b) remetidos para instâncias superiores ou inferiores; (c) arquivados definitivamente. Não se constituem por baixas as remessas para cumprimento de diligências as entregas para carga/vista, os sobrestamentos, as suspensões e os arquivamentos provisórios. Havendo mais de um movimento de baixa no mesmo processo/procedimento, apenas o primeiro deve ser considerado. O valor exibido é relativo ao total de processos baixados no ano corrente.

Enfim, comparado o resultado do ano de 2020 com o do ano de 2024, verifica-se a redução em 5.978.039 dos processos pendentes; a redução em 557.963 nas entradas. E, de modo destacado em vista das variações dos anos anteriores citadas, constata-se a alteração a maior disparada em 4.591.998 processos julgados em 2024; e em 3.574.413 saídas no ano citado.

Destarte, embora cedo para revisitar o diagnóstico problemático derrocado pela inobservância da eficiência tributária e processual, é factível vislumbrar reflexos positivos para a gestão judiciária, bem como no aprimoramento das outras técnicas e estratégias de recuperação de crédito tributário, que não sempre a execução fiscal.

### **Considerações finais**

A identidade de certo objeto é assimilada substancialmente pela sua finalidade. Com esta premissa, elaborou-se que o processo de execução fiscal é instrumento para satisfazer a recuperação de crédito tributário, não só, como também para financiar direitos fundamentais. Logo por isso, o agir da fiscalização, dos representantes judiciais dos entes federativos e mesmo o Judiciário pauta-se pelo binômio dever-poder, a demandar o exercício de suas competências de modo diligente ao modelo constitucional e processual em vigor. Por um lado, ciente do risco inerente à força executiva, frisa-se a responsabilidade a evitar danos a direitos fundamentais; por outro, ciente da necessidade final, torna-se inevitável o sopesamento do custo do meio e a benesse ao fim, sob pena de inviabilizar mais do que uma necessidade.

Fez-se claro que o diagnóstico do poder de ajuizar execuções fiscais não era condizente ao dever, ao mesmo tempo viu-se que o Judiciário foi, outra vez, entrincheirado a deliberar sobre problemas que se inauguram no âmbito da política fiscal, primariamente discutida noutras esferas do Estado. Num primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal, adotou postura contida, todavia, após positivação de normas outras e a leitura sistemática constitucional dos fatos da atualidade influiu-se num posicionamento a confirmar a máxima de que a legalidade convive com a eficiência para firmar sua legitimidade.

A edição da Resolução CNJ n. 547/2024 serviu para consolidar a interpretação constitucional, assim, antes de qualquer criatividade. A partir do que, somada as outras iniciativas esparsas no seio da administração tributária, compreende-se que ao invés da nomenclatura “execução fiscal de pequeno valor”, prefere-se nomear “execuções fiscais sem interesse de agir”, pois título caracterizador da evidência dinâmica e complexa – não resumida no critério do valor – da ineficiência da opção ante o objetivo da recuperação do crédito e a adequação-possibilidade do meio ao caso concreto.

É cíclica a violação da eficiência processual e da eficiência tributária. Impera o não desvirtuamento de uma das técnicas de cobrança da dívida fiscal por conta

da indiligência, da robotização, então, do não exercício do dever-poder em atenção aos parâmetros constitucionais, além da legalidade-eficiência, da cláusula do devido processo legal a operar desde o cabimento da via eleita.

Indubitável que melhor do que se aplicar a extinção em massa a partir de Resolução do CNJ, é que as procuradorias atendam ao método da seletividade do ajuizamento executivo, ao passo que, se assim o fizer, a comprovação do juízo eficiente entre custo operacional, social, classificação da capacidade de pagamento e probabilidade da recuperação, particularidades do devedor, entre outros fatores, é patente para nulificar eventual sentença terminativa genérica.

O parâmetro econômico ou o custo social não se confundem com o conteúdo da eficiência, ao passo que a enumeração destes critérios como exemplo da dinamicidade dos métodos de condicionamento e seletividade do meio adequado a cobrança de débitos não ampara qualquer desvirtuamento do processo judicial, nem negação de outras garantias fundamentais. O que, sim, defende-se a todo tempo é que da causa até o fim há de haver compromisso sistêmico, expresso no conceito internacional do direito à boa administração, tanto tributária quanto processual.

A análise estatística demonstra a necessidade e emerge a justificativa da urgência da medida sedimentada na regulamentação. Pondera-se que, de fato, o Conselho Nacional de Justiça não seria a iniciativa competente per si, uma vez que não se pode cegar-se que esse é órgão não imparcial ou parcial quanto ao interesse público primário do Estado Fiscal, mas sim parcial quanto às metas do Poder Judiciário.

A despeito disso, o teor da Resolução e mesmo do julgamento do Tema 1.184 não inovam, sim puseram luz ao que tentavam esconder para se eximir da responsabilidade – de fato, grave – que acompanha a autoridade confiada pelo Estado Constitucional. Isso, porquanto a previsão da eficiência no *caput* do art. 37 da CRFB bastava para demandar a remodelação da conduta das procuradorias e do Judiciário, enquanto órgãos parte de idem administração. Agora, o que se tem é o clareamento da zona de penumbra legada pela tradição legiferante nacional.

Conjugado isso, vislumbra-se a catalisação da adjetivação eficiente às estratégias de cobrança e ao processamento executivo como garantia processual e constitucional distinta a tutelar imediatamente os direitos fundamentais daqueles contribuintes-administrados sujeitados a graves constrições. Por fim, a mediatamente repercutir em benesses outras, como a credibilização das autoridades, a promoção de direitos fundamentais, a aproximação da concretude do modelo constitucional tributário e processual.

## Referências

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020.

- BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2024. Brasília: CNJ, 2024.
- BRASIL. Lei n. 10.522/2022. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília-DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm).
- BRASIL. Ministério de Estado da Fazenda Nacional. Portaria n. 75/2012. Brasília-DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=37631&visao=anotado>.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 33/2018. Brasília-DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=90028&visao=anotado>.
- CARDOSO, Kelly; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser; VOLPI, Elon Kaleb. O custo do processo: eficiência, indisponibilidade do interesse público e análise econômica do Direito. *Revista Cidadania e Acesso à Justiça* v. 6, n. 2, jul./dez. 2020, p. 36-53.
- CASTRO JÚNIOR, Roberto Apolinário. *Eficiência jurisdicional: a razoável duração dos procedimentos frente às garantias fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2012.
- DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2024.
- DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. *Rev. Direito Adm.* v. 280, n. 1. Rio de Janeiro, jan./abr. 2021, p. 121-157.
- GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- JOBIM, Marco Félix. *As funções da eficiência no processo civil brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. *Scientia Iuridica Separata – Tomo LVI – n. 312*. Outubro-dezembro de 2007.
- MEDEIROS, Sueny Almeida de. *Princípio da eficiência e da duração razoável do processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2023.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 43.
- PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. *Da reforma administrativa constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 41.
- ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.
- VALLE, Vanice Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Revista interesse público* ano 10, n. 48. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 90-91.