



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

MARCELINO JOSÉ ALVES FERREIRA

**POLÍTICA PÚBLICA DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DO
PROJETO GRANDES DEVEDORES DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL**

FORTALEZA – CEARÁ

2017

MARCELINO JOSÉ ALVES FERREIRA

POLÍTICA PÚBLICA DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DO PROJETO
GRANDES DEVEDORES DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Roberto Pinto

FORTALEZA – CEARÁ

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Estadual do Ceará

Sistema de Bibliotecas

Ferreira, Marcelino José Alves.

Política pública de combate à sonegação fiscal: análise do Projeto Grandes Devedores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional [recurso eletrônico] / Marcelino José Alves Ferreira. - 2017.

1 CD-ROM: il.; 4 ¼ pol.

CD-ROM contendo o arquivo no formato PDF do trabalho acadêmico com 126 folhas, acondicionado em caixa de DVD Slim (19 x 14 cm x 7 mm).

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas, Fortaleza, 2017.

Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientação: Prof. Dr. Francisco Roberto Pinto.

1. Tributação . 2. Sonegação Fiscal. 3. Política Pública. 4. Cobrança Fiscal. 5. Grandes Devedores. I. Título.

MARCELINO JOSÉ ALVES FERREIRA

POLÍTICA PÚBLICA DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DO
PROJETO GRANDES DEVEDORES DA PROCURADORIA-GERAL DA
FAZENDA NACIONAL

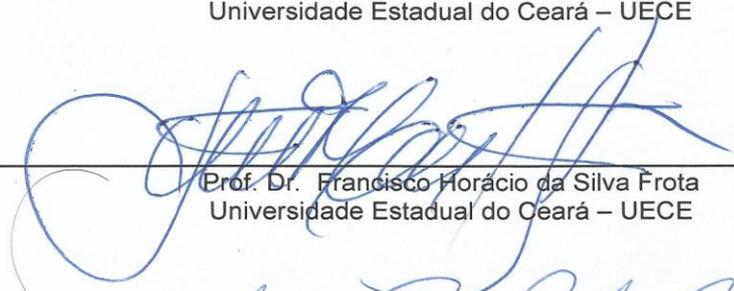
Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Aprovada em: 10/01/2017

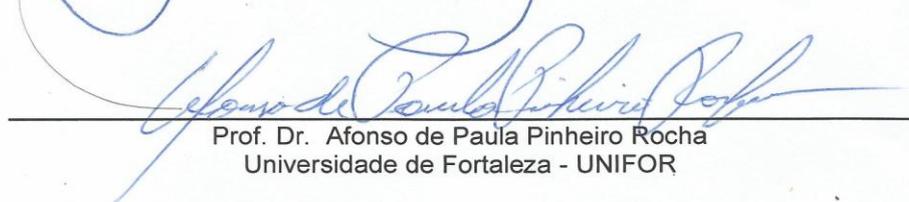
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Francisco Roberto Pinto (Orientador)
Universidade Estadual do Ceará – UECE



Prof. Dr. Francisco Horácio da Silva Frota
Universidade Estadual do Ceará – UECE



Prof. Dr. Afonso de Paula Pinheiro Rocha
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

Ao meu saudoso avô Davi Alves de Oliveira,
pela profunda sabedoria de quem não nunca
foi doutor.

AGRADECIMENTOS

O caminho da pesquisa acadêmica geralmente é espinhoso e exige muitos agradecimentos a todos que contribuem em algum momento para enriquecer as reflexões teóricas e práticas do pesquisador.

Aos meus pais Edimar e Rafira, agradeço pela luta constante de proporcionar a melhor qualidade de ensino possível para todos os seus filhos. Obrigado também pela retidão de caráter, pela espiritualidade, pela preservação da família e por estarem presentes nos momentos mais importantes da minha vida.

À esposa Fernanda, gostaria de dizer o quão sou grato pelo seu companheirismo, pelo suporte sentimental nos momentos difíceis, pela eterna cobrança de valorizar as pequenas coisas do dia-a-dia e, principalmente, pelo amor infinito, que vai além da eternidade.

À minha filha Letícia, deixo o meu muito obrigado por fazer com que me sinta um pai extremamente feliz e orgulhoso.

Aos irmãos e irmãs, agradeço pela convivência familiar. Perto ou longe, os que têm o mesmo sangue sempre se amam.

Aos amigos, obrigado pelos momentos de diversão e de felicidade. Aqui, aproveito para agradecer ao querido Isaac Alves, um amigo que virou irmão e que me ajudou a chegar até esse ponto, e ao grande Paulo Firmeza, com quem compartilhei, desde 1994, os ensinamentos escolares e os acontecimentos da minha formação profissional.

Saudações também aos amigos da histórica Turma B, em especial ao Henrique Xavier, David Cordeiro, Erico Baltazar, Rafael Araújo, Felipe Gurgel, Marcelo Viana e Wladimir Catunda.

Ao pessoal da PSFN/MOS, sou grato pela compreensão e por terem suprido com louvor a minha ausência temporária.

Aos colegas da PGFN, muito obrigado pela participação no questionário.

Ao Prof. Dr. Roberto Pinto, o meu sincero agradecimento, por ter me acolhido com entusiasmo e me orientado da melhor forma possível na pesquisa, colocando luzes nos momentos em que o caminho me parecia obscuro.

Finalizo com o meu muito obrigado aos demais membros da Banca, o Prof. Dr. Afonso Rocha e o Prof. Dr. Horácio Frota, que fizeram observações valiosas para engrandecer este trabalho.

RESUMO

Esta pesquisa é relativa ao Projeto Grandes Devedores (Progran) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), abordando a sua implantação, os seus resultados e identificando o que contribuiu para o seu baixo desempenho. Inicialmente, pontuou-se o contexto da tributação e da sonegação fiscal no Brasil, identificando o papel da PGFN no âmbito da cobrança contra grandes devedores. No referencial teórico, foi feita uma associação entre o dever fundamental de pagar tributos, a sonegação fiscal, a análise econômica do direito, os riscos morais e as políticas públicas, com foco no *policy cycle* e na eficácia, eficiência e efetividade, permitindo que o Progran fosse visto a partir dos seguintes fatores: a) comportamental, através da análise do posicionamento dos procuradores perante a sonegação fiscal; b) estrutural, através da verificação de recursos humanos e suporte tecnológico adequados na PGFN; c) político-empresarial, dedicado a averiguar se a arrecadação da PGFN foi sendo prejudicada pela criação de programas de parcelamentos, renúncias fiscais, fraudes e planejamentos tributários abusivos; d) jurídico-processual, consistente numa influência negativa do modelo legal de cobrança fiscal. A partir dessas abordagens, foi construído o questionário da pesquisa de campo, destinado a extrair a percepção dos procuradores da Fazenda Nacional sobre os fatores citados e o entendimento dos mesmos acerca do Progran. Após a coleta, os resultados foram tratados e condensados em gráficos, descrevendo-se a média dos graus de discordância ou concordância com as questões apresentadas aos inquiridos. Conclusivamente, apurou-se que o Progran não foi capaz de alavancar a arrecadação da Dívida Ativa da União, mas isso se deu porque tal política pública não cumpriu inicialmente com as fases do *policy cycle*, bem como porque, conforme a percepção dos procuradores, o fator estrutural foi determinante para o seu baixo desempenho. O resultado da pesquisa trouxe ainda que o fator político-empresarial também prejudicou o desempenho do Progran, que o fator jurídico-processual não pesou tanto quanto os anteriores e que o fator comportamental não teve representatividade relevante. Mesmo sem bons resultados arrecadatários, prevaleceu o posicionamento de que a PGFN precisa levar adiante, através de investimentos, essa atuação especial contra grandes devedores, já que ela tem potencial para gerar efetividade em termos institucionais.

Palavras-chave: Tributação. Sonegação Fiscal. Política Pública. Cobrança Fiscal. Grandes Devedores.

ABSTRACT

This paper examines the Project of Large Debtors (Progran) implemented by the Brazilian Attorney General Office of the Finance Ministry (PGFN), focusing on its implementation, its results and investigating the possible reasons for its lackluster performance. I start describing the general context of taxation and tax evasion in the country, identifying the key role of the PGFN of collecting nonperforming claims for large debtors. From a theoretical standpoint I contextualize the project from the well established concepts of the fundamental duty of paying taxes, tax evasion, the economic analysis of law institution, moral hazard and public policy, which allows me to study the Progran project under these factors: (a) behavioral (attorneys responses to tax evasion); (b) structural (human and technological resources); (c) political and corporate (whether tax revenues were hurt by installment programs, tax amnesties, frauds and abusive tax planning); (d) juridical (legal framework for tax collection, including tax foreclosure action). Such approaches provide the academic background for the survey I conducted with district attorneys of the Finance Ministry to gauge their perceptions and general understanding of the Progran. Survey results are then processed and relevant analysis is conducted on different elicited variables that proxy for the participants' judgement. I conclude that the Project itself failed to enhance the collection of Federal Debt Claims, being the primary reasons for this underperformance the inconsistencies between planned and realized stages on the policy cycle and structural factors. I also argue that the political and corporate factors also contributed for such inefficiencies, while behavioral and juridical issues comprise a minor or insignificant effect to the Projects' performance. Finally, although tax collection results were not promising for this specific project, the prevailing position is that the PGFN should pursue further the special enforcement for large debtors, because of their potential to generate institutional effectiveness.

Keywords: Taxation. Tax evasion. Public policy. Tax enforcement. Large Debtors.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Carga Tributária Brasileira (%PIB) – 1985 a 2015.....	15
Gráfico 2 -	Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2011).....	16
Gráfico 3 -	Estoque DAU <i>versus</i> Arrecadação PGFN (em bilhões).....	60
Gráfico 4 -	Perfil do Entrevistado – Local de Trabalho (UF).....	71
Gráfico 5 -	Perfil do Entrevistado – Faixa Etária.....	72
Gráfico 6 -	Perfil do Entrevistado – Tempo de Carreira.....	72
Gráfico 7 -	Perfil do Entrevistado – Formação Acadêmica.....	73
Gráfico 8 -	Perfil do Entrevistado – Atuação no Progran.....	73
Gráfico 9 -	Opiniões sobre a complexidade, burocracia e injustiça fiscal do sistema tributário brasileiro.....	75
Gráfico 10 -	O sistema tributário brasileiro é complexo, burocratizado e não efetiva a justiça fiscal.....	75
Gráfico 11 -	Opiniões sobre o peso da Carga Tributária Brasileira em relação aos benefícios recebidos pela sociedade.....	77
Gráfico 12 -	A carga tributária brasileira é excessiva, em comparação com o retorno recebido pela sociedade.....	77
Gráfico 13 -	Opiniões sobre a legitimidade da sonegação fiscal praticada no Brasil..	79
Gráfico 14 -	Dadas as condições brasileiras, a sonegação fiscal praticada por algumas empresas pode ser considerada legítima, mesmo não sendo legal.....	79
Gráfico 15 -	Opiniões sobre a indução do sistema tributário brasileiro à informalidade.....	81
Gráfico 16 -	O sistema tributário brasileiro “empurra” as empresas para a informalidade.....	81
Gráfico 17 -	Opiniões sobre a sonegação fiscal como estratégia empresarial.....	83
Gráfico 18 -	A sonegação fiscal significa, muitas vezes, uma decisão estratégica e faz a diferença entre a sobrevivência e o fechamento da empresa que a põe em prática.....	83
Gráfico 19 -	Opiniões sobre a capacidade da Administração tributária brasileira identificar e punir os casos de sonegação fiscal.....	85
Gráfico 20 -	O sistema de auditoria fiscal não detém capacidade suficiente de	

	identificar e coibir os casos de sonegação de tributos.....	85
Gráfico 21 -	Opiniões sobre o quantitativo de servidores de apoio na PGFN.....	87
Gráfico 22 -	Há elevador déficit no quantitativo de servidores de apoio na PGFN.....	87
Gráfico 23 -	Opiniões sobre a falta de qualidade dos sistemas informatizados da PGFN.....	89
Gráfico 24 -	Os sistemas de informática disponibilizados pela PGFN não são funcionais e acessíveis, prejudicando a identificação de fraudes.....	89
Gráfico 25 -	Opiniões sobre a capacidade estrutural do Progran para evitar a prescrição de dívidas fiscais.....	91
Gráfico 26 -	A estrutura atual do Projeto Grandes Devedores tem conseguido evitar a prescrição de dívidas fiscais dos grandes devedores.....	91
Gráfico 27 -	Opiniões sobre a alocação de força de trabalho para uma atuação exclusiva contra grandes devedores.....	93
Gráfico 28 -	É adequado destacar procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores.....	93
Gráfico 29 -	Opiniões sobre a necessidade de revisão do processo de seleção para atuação no Progran.....	95
Gráfico 30 -	Atualmente, o processo de seleção para atuação no Projeto Grandes Devedores precisa ser revisto, pois não está focado na proatividade e na experiência dos procuradores.....	95
Gráfico 31 -	Opiniões sobre a influência política, através de parcelamentos e renúncias fiscais, na baixa arrecadação da DAU.....	97
Gráfico 32 -	A interferência política, através da criação de programas de parcelamentos e das renúncias fiscais, explica a baixa arrecadação do estoque da Dívida Ativa da União.....	97
Gráfico 33 -	Opiniões sobre se planejamentos tributários abusivos e fraudes são grandes obstáculos para a atuação da PGFN.....	99
Gráfico 34 -	As estratégias empresariais, através de planejamentos tributários abusivos e fraudes, representam um dos maiores obstáculos na atuação da PGFN contra a sonegação fiscal.....	99
Gráfico 35 -	Opiniões sobre se o atual modelo de execução fiscal influencia negativamente no desempenho do Progran.....	101
Gráfico 36 -	Ainda que o Projeto Grandes Devedores contasse com uma estrutura	

	ideal, ele não teria eficiência arrecadatória por causa do formato do processo de execução fiscal vigente no Brasil.....	101
Gráfico 37 -	Opiniões sobre se o investimento no Progran é relevante para concretizar a missão da PGFN.....	103
Gráfico 38 -	Investir no Projeto Grandes Devedores é a melhor forma de a PGFN conseguir cumprir a sua missão institucional (“Assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade”)	103
Gráfico 39 -	Resumo das Opiniões sobre o Fator Comportamental.....	107
Gráfico 40 -	Resumo das Opiniões sobre o Fator Estrutural.....	108
Gráfico 41 -	Resumo das Opiniões sobre o Fator Político-Empresarial.....	109
Gráfico 42 -	Resumo das Opiniões sobre o Fator Jurídico-Processual.....	109
Gráfico 43 -	Comparativo de Opiniões entre os Fatores.....	110
Gráfico 44 -	Resumo de Opiniões sobre o investimento no Progran para gerar Efetividade.....	111

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ACSP	Associação Comercial de São Paulo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CADIN	Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CENSEC	Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados
CGD	Coordenação de Grandes Devedores
CTB	Carga Tributária Bruta
DAU	Dívida Ativa da União
DIGRA	Divisão de Acompanhamento de Grandes Devedores
GD	Grande Devedor
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LTU	Large Taxpayer Unit
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PFN	Procurador da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PROGRAM	Projeto Grandes Devedores
RFB	Receita Federal do Brasil
SAGD	Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores
SIDA	Sistema da Dívida Ativa
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	CENÁRIO ECONÔMICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	15
1.2	A PGFN E O FLUXO DA COBRANÇA FISCAL.....	20
1.3	HISTÓRICO DO PROJETO GRANDES DEVEDORES.....	23
2	REVISÃO DE LITERATURA.....	27
2.1	A TRIBUTAÇÃO E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	27
2.2	ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO E RISCO MORAL.....	29
2.3	A SONEGAÇÃO FISCAL.....	32
2.3.1	Conceitos e características.....	32
2.3.2	Estudos teóricos sobre sonegação e cobrança fiscais.....	35
2.4	POLÍTICAS PÚBLICAS.....	42
2.4.1	Conceito e <i>policy cycle</i>.....	43
2.4.2	Classificação das políticas públicas.....	45
2.4.3	Eficácia, eficiência e efetividade.....	46
3	O PROJETO GRANDES DEVEDORES (PROGRAM).....	48
3.1	ATUAÇÃO DO PROGRAM.....	49
3.2	EVOLUÇÃO DO PROGRAM.....	53
3.3	DESEMPENHO DO PROGRAM.....	57
3.4	FATORES DE INFLUÊNCIA NO DESEMPENHO DO PROGRAM.....	61
3.4.1	Fator comportamental.....	61
3.4.2	Fator estrutural.....	61
3.4.3	Fator político-empresarial.....	62
3.4.4	Fator jurídico-processual.....	63
4	METODOLOGIA.....	64
4.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	64
4.2	DELIMITAÇÃO TERRITORIAL DA PESQUISA DE CAMPO.....	64
4.3	SUJEITOS DA PESQUISA DE CAMPO.....	65
4.4	ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	66
4.5	COLETA DAS INFORMAÇÕES.....	70
4.6	INSTRUMENTAL ESTATÍSTICO.....	70

5	RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO.....	71
5.1	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	71
5.2	RESPOSTAS ÀS QUESTÕES.....	74
6	CONCLUSÕES.....	104
	REFERÊNCIAS.....	115

1 INTRODUÇÃO

Os brasileiros costumam reclamar bastante na hora de pagar tributos. Muitos pensam que o Estado gasta muito e mal as receitas fiscais ou que não há retorno em termos de serviços públicos ou que o dinheiro arrecadado só serve para sustentar a burocracia governamental e a corrupção dos agentes públicos.

Por outro lado, poucos costumam falar na importância da tributação para a obtenção de recursos necessários à realização do bem comum e à promoção da responsabilidade estatal nas áreas da segurança, da justiça, da saúde e da educação.

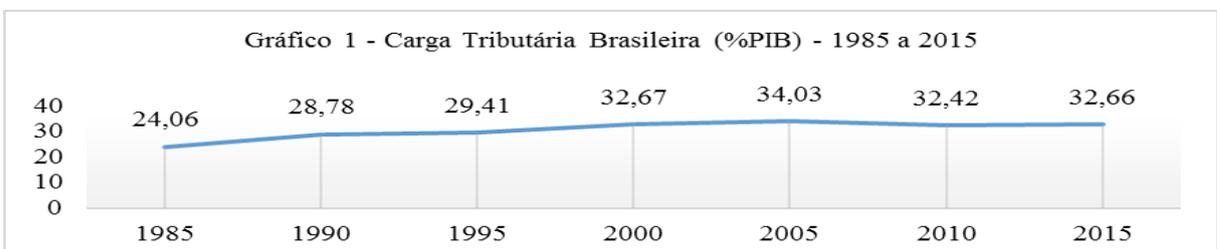
De fato, esse pessimismo social é em parte explicado pelo tipo de sistema tributário adotado no Brasil, o qual, por exigir o conhecimento de inúmeras leis em sentido amplo, demanda muito tempo dos contribuintes em termos de *compliance*, ou seja, para o cumprimento de obrigações perante os órgãos fiscais.

A título de ilustração, há registro de que as empresas brasileiras chegam a destinar 2.600 horas anuais com a apuração de apenas 9 impostos, muito embora a Receita Federal alegue que, em média, são 586,4 horas por ano (FENACON, 2016). Divergências à parte, maiores detalhes da realidade econômica e tributária brasileira se impõem, conforme a seguir.

1.1 CENÁRIO ECONÔMICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

As estatísticas não são positivas quando se trata do tamanho da carga tributária brasileira¹ sob a perspectiva da arrecadação em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Nos últimos trinta anos, o comportamento dela tem sido de alta, chegando ao patamar de 32,66% do PIB em 2015:

Gráfico 1 – Carga Tributária Brasileira (%PIB) – 1995 A 2015



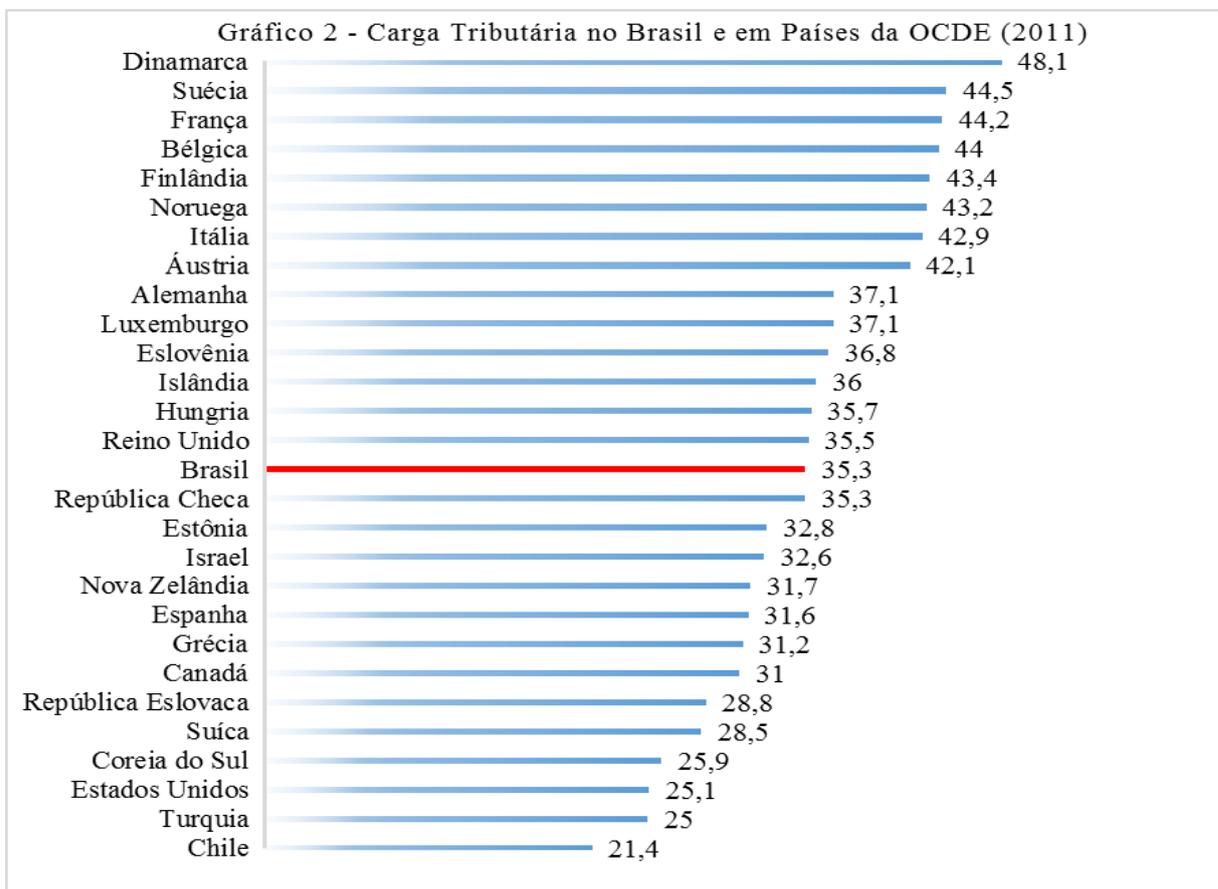
Fonte: Elaborado pelo autor.

¹ Aqui é a Carga Tributária Bruta (CTB), que é definida, matematicamente, como a relação entre o total de receitas arrecadadas em determinado ano fiscal (Arrecadação Total) e o Produto Interno Bruto (PIB) a preços de mercado nesse mesmo ano.

Perceba-se que o ritmo de crescimento da carga tributária brasileira não é tão forte nos últimos anos e chega até mesmo a sofrer pequenas oscilações, o que representa um indicativo de que o sistema tributário possa estar chegando próximo do seu limite de arrecadação – apesar de que, em nível global, há países com carga tributária muito maior, beirando quase 50% do PIB.

Por exemplo, em comparativo com alguns daqueles que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

Gráfico 2 – Carga tributária no Brasil e em Países da OCDE (2011)



Fonte: Receita Federal do Brasil (2012).

Não sem razão há quem defenda que a carga tributária brasileira não é alta, se comparada com países mais desenvolvidos. Mas isso não ofusca a preocupação costumeiramente vista com a estrutura do sistema tributário vigente no país, que realmente merece bastante atenção.

Do total arrecadado nos últimos anos, a União tem sido responsável por quase 70% do PIB tributado. Os 26 Estados e o Distrito Federal vêm ficando com a fatia

aproximada de 25% do PIB tributado, e os mais de 5 mil Municípios representam o percentual restante de 5%. Logo, do ponto de vista da repartição federativa das competências tributárias nos níveis federal, estadual e municipal, tem-se uma distorção evidente.

Já sob a perspectiva das bases tributárias de incidência, o último levantamento feito pela Receita Federal (2015) apontou que a carga tributária está bem concentrada no setor de bens e serviços, que responde praticamente por metade da arrecadação total e onde estão os produtos de consumo em massa pela população. A renda e a folha de salários, de acordo com a tabela abaixo, ocupam, respectivamente, o segundo e o terceiro lugares, ao passo que a propriedade está associada a apenas 4,44% da arrecadação total.

Tabela 1 - Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2015 x 2014

Tipo de Base	R\$ milhões		% PIB		% da Arrecadação	
	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Total	1.843.860,49	1.928.182,85	32,42%	32,66%	100,00%	100,00%
Renda	332.888,43	352.305,41	5,85%	5,97%	18,05%	18,27%
Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	8,41%	8,44%	25,95%	25,83%
Propriedade	76.840,90	85.696,87	1,35%	1,45%	4,17%	4,44%
Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	16,28%	16,22%	50,20%	49,68%
Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	0,52%	0,59%	1,62%	1,80%
Outros	170,96	-464,30	0,00%	-0,01%	0,01%	-0,02%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2015).

A preocupação com o peso dos tributos chega a ser tão grande que a própria sociedade civil, através da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), resolveu dar destaque para a carga tributária através da implantação do chamado “Impostômetro”, que consiste num painel eletrônico com a informação, em tempo real, do montante de tributos pagos pelos contribuintes.

De acordo com essa ferramenta, no ano fiscal de 2015, a arrecadação teria atingido dois trilhões de reais, o que, em função da metodologia utilizada no cálculo², ficou bem próximo do valor reportado pela Receita Federal para o mesmo período³. Entretanto, o objetivo real do “Impostômetro” não é prever o montante da arrecadação, mas sim fazer com que os brasileiros assimilem a mensagem de que não dá mais para suportar a carga tributária atual.

² O impostômetro usa os dados de arrecadação do igual período do ano anterior, porém atualizados com o índice de crescimento médio de cada tributo dos três anos imediatamente anteriores.

³ No período em questão, de acordo com a Receita Federal (2015), o total da arrecadação foi de R\$ 1.928.182.850.000,00 (um trilhão, novecentos e vinte e oito bilhões, cento e oitenta e dois milhões e oitocentos e cinquenta mil reais).

Seguindo essa linha de raciocínio, também se poderia falar aqui sobre as várias e complexas espécies de tributos cobrados no Brasil, sobre a cumulatividade e a regressividade do sistema tributário, sobre a falta de equidade e de justiça fiscal, mas já se pode pressupor que as informações registradas acima são suficientes para demonstrar que a tributação brasileira passa por problemas graves. Assim, não é à toa que a famosa reforma tributária é pauta frequente nos diversos foros de discussão.

Só que enquanto não se chega a um consenso político para aprovar a reforma tributária no Congresso Nacional, implantando-se um sistema tributário melhor para a população, há outros assuntos igualmente importantes para serem tratados.

É que, associada à carga tributária, existe também a sonegação fiscal, cujo conceito será aprofundado adiante e que, conforme relatório da *Tax Justice Network* (2011), causou perdas de mais de 3,1 trilhões de dólares no mundo todo. De fato, tal montante é assustador, daí a relevância que têm assumido, em escala global, os comportamentos fiscais à margem da lei.

Prova disso também é que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a pedido do G20, vem trabalhando num projeto sobre erosão da base tributável e transferência indevida de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS), buscando combater estratégias fiscais abusivas e fechar o cerco contra os sonegadores e contra os paraísos fiscais (*Tax Havens*).

No Brasil, entretanto, existem poucos dados estatísticos sobre o tamanho da sonegação fiscal. Não há um índice oficial, seja municipal, estadual ou federal, de medição da sonegação fiscal. A Receita Federal, por exemplo, tem excelentes estudos a respeito da arrecadação dos tributos federais, mas nenhum específico sobre sonegação fiscal, o que, adicionando o fato de que várias informações estão sujeitas ao sigilo fiscal e, conseqüentemente, não estão disponíveis para a comunidade acadêmica, dificulta a visão do problema a ser enfrentado pela sociedade e pelo Estado.

Mas se a burocracia estatal ainda está um tanto indiferente ao estudo da sonegação fiscal, o mesmo não ocorre com outros setores da sociedade civil. Há pouco tempo o Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) criou uma ferramenta chamada “Sonegômetro”, com o objetivo de mostrar, em tempo real, o montante sonegado no Brasil.

No primeiro estudo divulgado pelo Sinprofaz, a estimativa da sonegação fiscal ficou em 8,41% do PIB de 2011, o equivalente a R\$ 340,9 bilhões. No estudo seguinte, a sonegação foi estimada em 8,44% do PIB de 2013, ou seja, R\$ 406,9 bilhões, representando

um aumento de 16,3% no indicador da sonegação fiscal em apenas dois anos (Sinprofaz, 2013), o que realmente é bem significativo.

Em que pese a insegurança da metodologia utilizada em ambos os estudos, eles no mínimo são válidos para mostrar que o objetivo real do “Sonegômetro” é buscar conscientizar os contribuintes de que a sonegação fiscal representa um grande mal para a economia brasileira, devendo ser combatida com afinco.

No entanto, infelizmente essa desejada guerra contra a sonegação fiscal está um tanto distante da realidade brasileira. É consenso, inclusive, que a sonegação fiscal não vem sendo bem confrontada na esfera penal, ainda que esta disponha, em tese, de uma das sanções mais graves a serem impostas ao indivíduo num Estado de Direito, que é pena privativa de liberdade.

De todo modo, para se falar em processo criminal, é preciso antes de tudo que a sonegação fiscal seja detectada, ou seja, que ela saia do anonimato inerente ao campo da informalidade. Mas para que isso aconteça, e assim a sonegação fiscal possa ser tributada e penalmente punida, há de entrar em cena o Estado, que é o único detentor de poderes suficientes para combatê-la.

Note-se, porém, que tais poderes, num regime democrático, estão devidamente limitados pelas leis em geral e pela Constituição, de modo que os órgãos estatais, ao invés de se utilizarem de práticas arbitrárias e abusivas, precisam recorrer a ações, programas ou projetos estratégicos, desenvolvendo políticas públicas (*public policies*) capazes de extrair os melhores resultados com menos recursos, buscando cumprir a sua missão institucional.

Eis, portanto, a abertura necessária para se poder pontuar doravante sobre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e sobre o seu Projeto Grandes Devedores (Progran).

1.2 A PGFN E O FLUXO DA COBRANÇA FISCAL

Como visto, o atual sistema tributário brasileiro seguiu o formato do pacto federativo previsto na Constituição Federal, destinando competência tributária para a União, Estados, DF e Municípios. Assim, a tributação se dá nos níveis federal, estadual e municipal.

Já se pontuou também que a participação da União na arrecadação beira os 70% do PIB tributado, o que implica dizer que os tributos federais em geral sobrecarregam mais os indivíduos e as empresas no Brasil. Logo, constatando-se que a União goza de maior

representatividade no contexto da tributação nacional, nada mais natural, então, que voltar os olhos para os seus órgãos de arrecadação.

Em 2015, para arrecadar a cifra de R\$ 1,316 trilhão, a União contou com o protagonismo principal da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Com a mascote de um leão, a Receita Federal é amplamente conhecida e temida pela população, estando presente nos mais diversos municípios brasileiros.

Já a PGFN não é tão conhecida assim pelos contribuintes. Na mídia em geral, o caso de maior visibilidade recente para a PGFN foi o bloqueio de R\$ 188,8 milhões do jogador Neymar e de suas empresas, que teriam sonegado tributos federais entre 2011 e 2013, quando jogava pelo Santos e negociava sua transferência para o Barcelona. No meio jurídico, porém, a situação se torna diferente, sendo a PGFN bem reconhecida pela atuação nas causas fiscais da União.

De toda forma, embora também atue em nível nacional, a estrutura da PGFN é consideravelmente menor do que a Receita Federal. A título comparativo, no orçamento de 2015, os gastos diretos⁴ da Receita Federal totalizaram R\$ 2,54 bilhões, ao passo que os da PGFN foram de R\$ 287 milhões. Em termos de despesa com pessoal, no mesmo período, a PGFN gastou R\$ 696,2 milhões, enquanto a Receita Federal gastou R\$ 6,06 bilhões. Trata-se, portanto, de órgãos de diferentes portes, mas com competências extremamente importantes e que se complementam.

Grosso modo, à Receita Federal cabe a fiscalização tributária e aduaneira no âmbito federal. Já a PGFN tem o mínimo da sua competência definida no art. 131, §3º, da Constituição Federal, assim disposto: “Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei”.

Como se vê, trata-se de competência sobre a execução da dívida ativa da União de natureza tributária, observado o disposto em lei. Com efeito, há inúmeras leis associadas à PGFN.

Pode-se começar pela Lei nº 2.642, de 1955, que dispôs que a antiga Procuradoria Geral da Fazenda Pública passaria a ser denominada de Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atuando basicamente como órgão de consulta jurídica do Ministério da Fazenda, de cooperação com o Ministério Público da União, de exame e fiscalização dos contratos que

⁴ Gastos diretos: são os gastos com diárias, aquisição e contratação de obras e compras governamentais, cartões de pagamento do Governo Federal, dentre outros.

interessassem à receita da União e de apuração da dívida ativa federal e sua inscrição para fins de cobrança judicial.

Muitas leis surgiram depois, agregando novas competências institucionais, até que tudo ficou consolidado na Lei Complementar nº 73, de 1993, que consagrou, dentre outras atribuições, que a PGFN será responsável pela cobrança, amigável ou judicial, da dívida ativa da União⁵, bem como representará a União nas causas de natureza fiscal.

Entretanto, para entender o que isso significa, algumas definições elementares são necessárias. A primeira delas é a de que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º do Código Tributário Nacional).

Nota-se, portanto, que todo tributo está relacionado a uma obrigação⁶, e esta está vinculada a um fato gerador, ou seja, a uma situação prevista na lei para incidir concretamente sobre a ação ou omissão do contribuinte. No fato gerador, importam ainda os seguintes aspectos: material (matéria tributável), espacial (local de apuração), temporal (momento de apuração), pessoal (sujeitos da obrigação) e quantitativo (definição do valor devido).

Nesse cenário, ocorrido o fato gerador e surgida a obrigação tributária, a verificação do tributo federal devido dependerá, em linhas gerais, de dois fatores: a) ou o contribuinte confessa, perante a Receita Federal, a existência da obrigação e efetua espontaneamente o pagamento do tributo; ou a Receita Federal instaura o devido processo administrativo para a apuração do tributo e multas devidos, ao final do qual, esgotadas as possibilidades de defesa, o contribuinte será intimado para pagar o que foi apurado. Caso não o faça, a Receita Federal encaminhará o caso para a PGFN.

A partir daí a PGFN irá efetuar a inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), que constitui um marco legal para tornar o crédito tributário líquido, certo e exigível, gerando um título executivo extrajudicial: a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Com esse título executivo

⁵ Tecnicamente a Lei Complementar nº 73 fala que à PGFN compete especialmente apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, ou seja, aquela que decorre da incidência de tributos e da legislação tributária. Através de uma interpretação extensiva e também à luz do que dispunha o Decreto-Lei nº 147, de 1967, costuma-se entender que a PGFN também é responsável pela dívida ativa de natureza não-tributária, a qual, por sua baixa representatividade em termos arrecadatórios e funcionais, não será considerada para os fins do presente estudo.

⁶ Na doutrina, costuma-se distinguir a obrigação tributária principal da obrigação tributária acessória. A primeira seria obrigação de dar dinheiro ao Fisco. A segunda seria obrigação de fazer ou não fazer em prol da fiscalização fazendária, sob pena de multa pecuniária ou outra sanção. Entretanto, o importante é que a obrigação acessória, em relação à pena de multa, se converte em principal, de modo que, no final das contas, o contribuinte em ambos os casos terá que recolher valores aos cofres públicos.

em mãos, a PGFN iniciará o processo de cobrança extrajudicial e judicial contra o contribuinte.

Na fase extrajudicial, a PGFN basicamente se utiliza de expedientes administrativos próprios, como a expedição de carta de cobrança, a negativação do nome do contribuinte perante o Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN)⁷, o protesto cartorário da CDA e a disponibilização de parcelamentos. Já a fase judicial consiste na propositura de ação de execução fiscal, cujo rito está previsto na Lei nº 6.830, de 1980, onde será buscada, sob a tutela do Juiz, a expropriação forçada de bens do contribuinte devedor.

Veja-se que o fluxo de cobrança do crédito tributário federal é complexo e demorado, porque começa na Receita Federal e somente após inúmeros expedientes administrativos é que a PGFN está apta a exigir judicialmente que o contribuinte pague o que deve. Assim, para fazer todo esse trabalho de cobrança, além da atuação em causas de natureza fiscal e das demais competências, a PGFN precisa estar devidamente estruturada.

Segundo o último levantamento oficial (PGFN, 2015), havia 2.072 procuradores em atividade, que são os profissionais responsáveis pela atividade fim da Instituição, 1.518 servidores técnico-administrativos, que desenvolvem atividades de apoio ao trabalho dos procuradores.

Todo esse pessoal estava distribuído em 116 unidades da PGFN pelo país, trabalhando em mais de 7 milhões de processos de 3,5 milhões de devedores, dentre os quais apenas poucos são considerados grandes devedores (GD), conforme se verá a seguir.

1.3 HISTÓRICO DO PROJETO GRANDES DEVEDORES

Há alguns anos atrás, ao longo do exercício de 2004, a PGFN conseguiu arrecadar⁸ cerca de R\$ 8 bilhões de um total aproximado de R\$ 260 bilhões em dívidas inscritas na Dívida Ativa da União (DAU). Desse estoque, apenas 0,13% da quantidade total de devedores respondiam por aproximadamente 58% do montante global cobrado pela PGFN.

⁷ No início de 2017, a PGFN e a Serasa firmaram acordo de cooperação técnica com o objetivo de compartilhar informações de seus bancos de dados, permitindo, assim, que as pessoas físicas e jurídicas com inscrições em DAU fiquem com restrição de crédito no âmbito empresarial em geral.

⁸ Trata-se da arrecadação direta, que envolve valores relacionados com a cobrança extrajudicial e judicial feita pela PGFN. Já a arrecadação indireta está relacionada com o próprio cumprimento espontâneo das obrigações em razão do temor decorrente da cobrança fiscal, além de levar em conta também as perdas evitadas pela PGFN em outras ações de natureza fiscal.

Assim, enquanto muitos devedores deviam pequenos valores ao Fisco federal, pouquíssimos devedores deviam milhões ou bilhões de reais.

Considerando a citada arrecadação de apenas 3% da DAU, foi inevitável que a PGFN tivesse que analisar o seguinte problema: o que fazer diante da baixa recuperabilidade das dívidas inscritas em DAU, sabendo que poucos devedores eram responsáveis pelo inadimplemento da maior parte do estoque em cobrança?

O que fazer também diante da constatação prática de que esses grandes devedores geralmente participam de graves fraudes fiscais e se envolvem em circunstâncias indicativas de crimes contra a ordem tributária?

Em busca de uma solução, a PGFN resolveu desenvolver nacionalmente o Projeto Grandes Devedores (Progran), por meio da Portaria PGFN nº 53, de 2005, dando um tratamento diferenciado àqueles contribuintes que possuíssem débitos fiscais da ordem de R\$ 10 milhões ou mais, os chamados “Grandes Devedores”.

À época, em oito estados da federação (BA, MG, PE, PR, RJ, RS, SC e SP) e no DF, foram designados 27 procuradores em regime de dedicação exclusiva para o acompanhamento de trinta grandes devedores por procurador. Nos demais estados, também foi instalado um procedimento de acompanhamento dos respectivos grandes devedores, mas sem prejuízo das demais atribuições dos procuradores (dedicação não-exclusiva).

Havia ainda um Coordenador do Progran em Brasília com as atribuições de: a) identificar os grandes devedores da Fazenda Nacional; b) coordenar em âmbito nacional as atividades de investigação e combate aos grandes devedores; c) promover pesquisas, estudos e análises quanto ao comportamento jurídico dos grandes devedores e dos segmentos econômicos, visando à adoção de estratégias jurídicas mais eficazes na respectiva cobrança; d) promover pesquisas, estudos e análises quanto a medida de cunho administrativo, legislativo e jurisdicional que aperfeiçoem a arrecadação referente aos grandes devedores; e) divulgar os meios e as experiências bem sucedidas; organizar periodicamente reuniões de trabalho com os procuradores designados; f) examinar os relatórios de grandes devedores fornecidos periodicamente pelas unidades da PGFN; g) articular com os demais órgãos de governo e Ministério Público Federal meios necessários à satisfação dos créditos de grande repercussão econômica.

Mas se de um lado pairava a atuação dolosa de grandes devedores contra o erário federal, do outro existia a premente necessidade de um órgão de arrecadação, no caso a

PGFN, atender ao princípio da eficiência, previsto no artigo 37, da Constituição Federal, ao lado dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.

Desse modo, no contexto de implementação do Progran, apostou-se na adoção de procedimentos especiais e na alocação de força de trabalho para acompanhamento de grandes devedores com o objetivo de gerar eficiência arrecadatória e, conseqüentemente, promover o enfrentamento da inadimplência e da sonegação fiscal.

Ocorre que, atualmente, há fundadas suspeitas de que o Progran não gerou eficácia, eficiência e muito menos efetividade desde a sua implantação, de modo que se torna premente a necessidade de buscar identificar fatores que podem ter influenciado negativamente no seu desempenho.

A relevância deste estudo do Progran se impõe também porque não se viu, até o momento no Brasil, qualquer abordagem acadêmica, experimental ou institucional sobre um programa de cobrança fiscal estruturada com base no tratamento diferenciado de grandes devedores.

O que há, em pequena escala, são investigações de alguns casos práticos bem distintos do Progran, como a avaliação de programas de educação fiscal ou de programas de concessão de créditos a bons contribuintes, que exigem a emissão de notas fiscais nas suas relações de consumo.

Importante registrar ainda que, em termos de público-alvo, este estudo pretende atingir pesquisadores e profissionais atuantes na área fiscal em geral e especialmente aqueles que labutam em órgãos públicos de arrecadação, já que a estrutura do Progran tem plenas condições de ser replicada para as diversas Procuradorias e Secretarias da Fazenda existentes neste país, permitindo que os respectivos gestores reflitam a respeito da alocação de força de trabalho específica para a realização do acompanhamento de grandes devedores.

Além disso, tem-se consciência da importância de fazer com que a divulgação de práticas no campo da sonegação fiscal e da arrecadação tributária, seja no meio acadêmico ou nos mais diversos foros, possa sempre chegar ao conhecimento dos cidadãos em geral, auxiliando na educação fiscal, a qual desponta atualmente como forte instrumento potencializador da percepção de que os tributos são essenciais para a execução das políticas públicas e para a construção de uma sociedade mais justa e sustentável.

Nesse cenário, buscar-se-á tratar do Progran com base no objetivo geral de identificar que fatores contribuíram para o seu baixo desempenho. Por sua vez, os objetivos específicos são os seguintes:

- a) Descrever o contexto da tributação, da carga tributária e da sonegação fiscal no Brasil;
- b) Identificar o papel da PGFN e do Progran no âmbito da cobrança de créditos tributários federais;
- c) Associar a sonegação fiscal ao campo das políticas públicas;
- d) Abordar o desempenho do Progran a partir dos fatores comportamental, estrutural, político-empresarial e jurídico-processual;
- e) Apresentar os resultados da pesquisa de campo, verificando a percepção dos membros da PGFN sobre os fatores citados e o entendimento dos mesmos acerca do Progran como instrumento concretizador da missão institucional.

Para cumprir com tais objetivos, este estudo contém 6 capítulos, incluindo a abordagem já feita a título de Introdução, em que foram expostos o tema, os problemas envolvidos e os objetivos gerais e específicos.

O capítulo 2 revisa a literatura sobre a tributação e o dever fundamental de pagar tributos, abordando ainda a análise econômica do direito, a questão dos riscos morais, os modelos teóricos sobre a sonegação fiscal e estudos sobre a cobrança fiscal. Expõem-se ainda conceitos importantes do campo das políticas públicas, a sua classificação e o debate sobre eficácia, eficiência e efetividade.

O capítulo 3 aborda o Projeto Grandes Devedores (Progran) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, descrevendo a sua atuação, a sua evolução histórica, o seu desempenho e fatores a ele associados: comportamental, estrutural, político-empresarial e jurídico-processual.

O capítulo 4 cuida da metodologia, detalhando os meios da pesquisa, com enfoque qualitativo para o segmento documental e quantitativo para a pesquisa de campo, tratada sob o método da Estatística Descritiva. Nesse capítulo, são citados ainda a delimitação territorial da pesquisa de campo, os seus sujeitos, a elaboração do questionário, a coleta de informações e o instrumental estatístico.

O capítulo 5 é destinado a detalhar os dados obtidos na pesquisa de campo, elaborando-se a distribuição das estatísticas através de gráficos e tabelas e recorrendo-se, quando possível, a comparativos com levantamentos de outros pesquisadores.

As conclusões são apresentadas no capítulo 6, a partir da interpretação dos resultados da pesquisa de campo, levantando-se as críticas pertinentes sobre o

acompanhamento especial de grandes devedores realizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este estudo está embasado em duas categorias importantes no cenário político e econômico nacional: a sonegação fiscal e as políticas públicas. Faz-se necessário, portanto, apresentar conceitos e discussões a partir do que há de mais atual na literatura correlata.

É importante observar também que existem várias investigações teóricas sobre tais temáticas de forma isolada, mas poucas envolvendo uma associação entre elas. Não obstante, mais do que um obstáculo, isso serve de grande incentivo para se seguir adiante.

2.1 A TRIBUTAÇÃO E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Desde os primórdios da humanidade, a tributação vem sendo uma ferramenta constante para a arrecadação de receitas direcionadas ao custeio das necessidades do Estado, permitindo que ele consiga realizar o bem comum, ou não, conforme a evolução histórica nos mostra.

Muito embora, no Estado Antigo e no Estado Feudal, a atividade tributante não tenha gozado de tanta representatividade no contexto econômico, a partir do Estado Moderno, sob a influência do contratualismo, o panorama mudou, fazendo com que o financiamento das atividades do Estado dependesse fortemente da arrecadação de impostos.

A primeira forma do Estado Moderno, representada pelas Monarquias absolutistas, impôs maiores gastos para atender a todos os tipos de caprichos da realeza. Conseqüentemente, cada vez mais se tornava imprescindível a colaboração dos súditos, através de uma pesada tributação, no custeio das despesas da corte.

Não passou muito tempo e a situação ficou insustentável⁹, onde ninguém suportava mais esse poder estatal absoluto, que sem regras e a qualquer momento aumentava a tributação e confiscava a propriedade.

Após diversas rebeliões¹⁰, adveio a segunda forma do Estado Moderno: o Estado Liberal, fruto das inspirações iluministas e que primava pela não intervenção estatal na economia e na vida social, sacramentando a liberdade do indivíduo e a livre iniciativa. Como resultado, impunha-se uma redução drástica nos gastos do Estado.

⁹ “Desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou um voluntário presente, transformando-se em exigência de poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo” (HUCK, 1997, p. 01).

¹⁰ Há inúmeros exemplos históricos de revoltas populares com viés fiscal, como a Revolução Americana (1776), a Revolução Francesa (1789) e a Inconfidência Mineira (1789).

No entanto, isso não significou que os cidadãos ficariam exonerados da obrigação de pagar impostos. Pelo contrário, com o liberalismo, restaram consolidadas diversas regras relacionadas com os deveres decorrentes do pacto social.

Segundo Nabais (2004), o primeiro suporte dos deveres clássicos do Estado Liberal está no art. 10º da Constituição do Massachusetts, de 1780, o qual dispõe que cada cidadão está obrigado a contribuir mediante serviços pessoais ou mediante um equivalente para a organização da proteção comunitária.

Depois, “é a própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, a consagrar três dos deveres fundamentais clássicos, a saber, o dever de obediência (...), o dever de pagar impostos constante do art. 13º e o dever de suportar a privação da propriedade” (NABAIS, 2004, p. 41).

A partir daí esse dever de pagar tributos vai poder ser extraído da generalidade dos documentos constitucionais não só do citado Estado Liberal como, com muito mais razão, do Estado Social (*Welfare State*), cuja expansionismo voltado à distribuição de direitos e proteções sociais demanda mais recursos e, por conseguinte, mais colaboração dos cidadãos com a tributação.

A evolução histórica demonstra, portanto, que a influência ideológica do contrato social gerou diversas consequências na organização jurídica do Estado, fazendo com que o seu sistema tributário, através da positivação expressa ou implícita do dever de pagar tributos, ingressasse numa nova era de responsabilidade dos contribuintes em geral.

Tal perspectiva, porém, não foi inicialmente acompanhada com entusiasmo pela literatura político-jurídica, que ficou durante muito tempo preocupada com o outro lado da moeda: a plena efetivação dos direitos fundamentais. Isso mais em razão da conjuntura social do período pós-guerras, onde se buscava a consolidação de regimes constitucionais fortes o bastante para garantir a proteção dos indivíduos e evitar um retorno ao passado autoritário ou totalitário, do que efetivamente por conta de algum descompromisso ético para com a tributação.

Felizmente, nos últimos anos, já não se vê mais a abordagem dos deveres fundamentais, incluído aqui o dever de pagar tributos, como um tabu ou como algo relegado ao último plano.

De fato, essa análise tem merecido bastante atenção, principalmente em razão da sua associação com a questão dos custos dos direitos (*cost of rights*). Aqui, parte-se da constatação de que todos os direitos, inclusive os mais básicos, como a propriedade e a

liberdade, geram custos comunitários, já que a sua mínima proteção pelas autoridades públicas exige o dispêndio de recursos financeiros (HOLMES & SUSTEIN, 2000).

Assim, fincada a premissa de que todos os direitos, sem exceção, dependem dos impostos em geral, a tributação, no estágio atual, passa a ser vista não mais como um puro ato estatal de extorsão legalizada, mas sim como um dever fundamental para o financiamento dos direitos fundamentais, estando todos os contribuintes a ele vinculados.

2.2 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO E RISCO MORAL

Já se viu que, na pós-modernidade, a tributação é o suporte fundamental para a proteção e a realização de todos os direitos. Ocorre que, justamente por seu forte impacto comunitário, que alcança contribuintes determinados e indeterminados, é que se pergunta qual seria o seu ponto de equilíbrio que permitiria a preservação da liberdade individual sem frustrar a solidariedade para com o próximo.

Em outras palavras, o objetivo é descobrir qual seria o sistema tributário ideal. Aquele do tipo que não sufoca demais os contribuintes, mas também não deixa de arrecadar recursos para amparar os necessitados, permitindo a boa convivência de todos em sociedade.

Aqui, poder-se-ia imaginar que isso se trataria de questão de justiça fiscal circunscrita ao plano puramente jurídico, procurando fazer com que normas tributárias distribuíssem o peso da tributação entre os contribuintes. Uma visão holística, porém, permite ir além, focando também na influência da Política e da Economia sobre a tributação.

É justamente por isso que tal problema nos remete à chamada análise econômica do Direito (*Law and Economics*), que tem buscado, através dos estudos de *Ronald Coase*, *Richard Posner* e outros, fazer uma aproximação entre a linguagem jurídica e a econômica, inculcando a ideia de eficiência e de utilidade na promoção da prosperidade social.

Segundo Caliendo (2009), tal concepção também é uma reação ao entendimento predominante no ambiente jurídico norte-americano de que o Direito deve ser entendido como uma realidade e disciplina autônoma. Assim, pensou-se no uso da Economia e de seus métodos para o exame das instituições jurídicas.

Sob a influência das teorias econômicas, a tributação pode ser vista como um custo de transação¹¹, levando-se em conta situações de risco, como a insegurança jurídica, a

¹¹ Custo da utilização dos mecanismos de mercado, referente ao *Teorema de Coase*, que “propõe ao direito (concebido como um método de distribuição eficiente de recursos) duas tarefas intimamente relacionadas. A primeira delas consiste em minimizar os custos de transação – por exemplo, através da definição clara dos direitos da propriedade e de sua concessão às pessoas que provavelmente os valorizarão ao máximo (a fim de minimizar a ocorrência de situações em que a confecção de contratos em torno da atribuição inicial de direitos

sonegação fiscal, a burocracia estatal, os incentivos fiscais e as elevadas penalidades em matéria tributária (CALIENDO, 2009).

Por sua vez, os fenômenos coletivos passam a ser explicados como resultantes das decisões racionais dos indivíduos, que sempre buscam maximizar os seus interesses (*benefits over costs*).

Perceba-se, portanto, que toda essa ideia de eficiência econômica e de relação de custo/benefício vai ganhando espaço no sistema jurídico como forma de explicar a racionalidade do contribuinte perante as normas tributárias e a sua conduta em termos de obediência (*tax compliance*).

Especificamente sobre a análise econômica do Direito Tributário, Caliendo (2009) também avalia que, até o momento, as contribuições gerais da Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics*) permitem (a) que a tributação seja considerada como uma peça chave na realização da eficiência do sistema, uma vez que os custos de transação podem influenciar a geração de prosperidade para uma nação; (b) que diversos fenômenos oportunistas em tributação sejam melhor explicados, tais como a sonegação fiscal, o planejamento tributário, a inadimplência fiscal, dentre tantos outros.

Não é à toa que:

[...] no sentido pragmático, a justiça fiscal irá significar uma relação de adequação entre a norma e seu usuário. Nesse sentido, a justiça fiscal irá apresentar uma relação intersistêmica entre Política, Economia e Direito. O conceito de justiça fiscal deverá produzir uma relação virtuosa com a Economia e, especialmente, com a exigência de prosperidade da sociedade. A consagração da justiça fiscal de modo autárquico, ou seja, isolada de preocupações de seus efeitos na Economia e na eficiência geral da sociedade, irá produzir somente situações ineficientes, antieconômicas e, por consequência, uma sociedade, injusta, desigual e oprimida. Nesse caso, teremos belas intenções e péssimos resultados¹².

Assim, a análise econômica da tributação significa uma forte interação entre os ambientes jurídico e econômico, buscando imprimir mais eficiência nas relações fisco-contribuinte e menos injustiça, desigualdade e opressão para a sociedade em geral.

Por outro lado, tem-se tentado também explicar, no âmbito dessa profícua relação da Economia com o Direito, o chamado “risco moral” (*moral hazard*), cujo conceito, que foi evoluindo das relações no mercado americano de seguros para alcançar todas as relações que

implique custos elevados). A segunda tarefa insere-se num contexto em que os custos de transação são proibitivos e consiste na tentativa de produzir o esquema de alocação de recursos que teria existido se os custos de transação fossem nulos, pois este é o esquema de alocação suficiente” (POSNER, 2010, p. 18).

¹² CALIENDO (2009, p. 188).

envolvem riscos, é um dos mais importantes para a explicação de problemas associados à responsabilidade dos agentes sociais.

Basicamente, o risco moral está centralizado na questão das consequências de um determinado comportamento, que acabam retroalimentando esse próprio comportamento. Com efeito, se é suave ou tolerável a consequência de uma má conduta, então essa má conduta tende a se repetir, porque ela está sendo incentivada no contexto dos riscos existentes.

É por isso que, segundo Baker (1996, p. 238), a lição principal extraída do modelo de risco moral é que *“less is more”*: *“less products liability means safer homes; less workers' compensation means safer workplaces; less disability insurance means more people without disabilities; and less health insurance means more healthy people”*.

Desse modo, sob a perspectiva atual, o modelo de risco moral tem se servido de uma concepção mais ampla do que seja seguro (*insurance*), permitindo que externalidades positivas ou negativas sejam compartilhadas entre as partes das relações econômicas, mas sempre levando em conta que tais pessoas racionais atuam em busca de seus próprios interesses (Baker, 1996).

O risco moral, porém, não está focado no caráter específico desse ou daquele indivíduo, mas sim nos incentivos criados a partir de comportamentos em larga escala. Por exemplo, quando se resolve tributar aqueles que guardaram dinheiro para construir as suas residências, a mensagem dada pelo governo aos contribuintes é que não vale a pena economizar e investir.

Mas não só, criam-se também incentivos indesejados para que as pessoas, sem qualquer propósito, consumam mais e mais, para que construam suas casas à margem da lei, para que escondam dolosamente suas economias do alcance das autoridades fiscais, etc.

Isso prova que a doutrina do risco moral é compatível com inúmeras outras formas de argumentação e com diversos campos de aplicação, mas o que importa, aqui, é que ela, junto com a análise econômica da tributação, fornece uma visão interessante para se analisar mais criticamente a sonegação fiscal a partir do comportamento dos contribuintes e do Fisco, dos incentivos promovidos pelo Estado e dos riscos inerentes à responsabilização pelo pagamento dos tributos.

2.3 A SONEGAÇÃO FISCAL

Sabe-se que a tributação e a sonegação fiscal, independentemente da época, coexistem em função da própria dinâmica da vida em sociedade. Isso porque, como visto, se de um lado existe o dever fundamental de todo cidadão pagar tributos, pelo outro há um instinto natural e arriscado de proteção do patrimônio e também de busca da prosperidade/eficiência econômica.

Tal resistência contra impostos, portanto, não consiste em nenhuma novidade para a sociedade (TIPKE, 2012). O que tem mudado e, atualmente, trazido grande preocupação são as formas através das quais os cidadãos ou as empresas buscam se livrar de cobranças fiscais ou os tipos de artifícios utilizados para frustrar a arrecadação de tributos.

De fato, segundo FAVEIRO (2002, p.62), uma das características marcantes do sistema tributário contemporâneo é o “elevado nível dos movimentos de evasão e da fraude tributária, [...] e o das ações por que o Estado procura impedir tais movimentos, o combate e o suprimento dos correspondentes efeitos”. Logo, para balizar a compreensão deste estudo, impõe-se uma definição do que se entende por sonegação fiscal.

2.3.1 Conceitos e características

Sem dúvidas, são vários os conceitos de sonegação fiscal, a depender da perspectiva que o investigador queira tomar. Por exemplo, pode-se definir a sonegação a partir de critério puramente econômico. Também há conceituação a partir de critério jurídico. Quanto a esse último, a sonegação ainda pode ser tratada com base no enquadramento exclusivamente criminal.

Desse modo, falar em sonegação fiscal é estar circunscrito a um fenômeno pluridimensional, que poderá exigir tantos conceitos quantos forem as possibilidades de abordagem que ele suscita. É possível ver, porém, que a literatura traz uma base comum para o significado da expressão sonegação fiscal.

Em geral, diz-se que a sonegação é o ato de ocultar ilegalmente do Fisco aquilo que deveria ser tributado. Nesse caso, como ocorre uma fuga artilosa do contribuinte contra a incidência da tributação, costuma-se denominar também tal prática de evasão fiscal (do verbo evadir), a qual, na literatura internacional, é mais conhecida por *tax evasion*.

Inúmeros exemplos servem de ilustração: não emissão de notas fiscais, adulteração de notas fiscais, falsificação de recibos de despesas médicas, para fins de

restituição de imposto de renda, descaminho de mercadorias importadas, venda de imóvel por preço irrisório, distribuição disfarçada de lucros, utilização de sócios-laranjas, etc.

Isso indica que a sonegação fiscal tanto pode ocorrer como um incidente isolado dentro de atividades que são formalizadas perante o Poder público, como pode ocorrer no âmbito da economia informal, onde todas as atividades são realizadas totalmente à margem da lei e da fiscalização estatal.

Mas não se pense que a sonegação seria a única forma de evitar o pagamento de tributos. A literatura tem evoluído bastante nesse campo e já está consagrada a existência de várias técnicas lícitas de economia de tributos, dentro da chamada elisão fiscal ou *tax avoidance*, que convive com termos de mesma essência, como elusão fiscal, evasão lícita ou planejamento tributário.

De acordo com DÓRIA (1971), na elisão fiscal ou planejamento tributário, o contribuinte acha uma saída que o legislador não fora suficientemente previdente para trancar. Trata-se, portanto, de lícita economia de tributo, não passível de sanção ou punição contra o contribuinte.

Por sua vez, Pinto (2012, p. 109), em referência aos estudos de Kirchler, Maciejovsky e Schneider (2001), registra ainda a expressão *tax flight*, considerada uma realocização regional de negócios para o aproveitamento de vantagens fiscais, como que numa migração para paraísos fiscais (*Tax Havens*), bem como esclarece:

Em termos económico-financeiros, todas essas espécies de procedimento (*tax avoidance*, *tax evasion* e *tax flight*) resultam em redução da carga tributária para os contribuintes e correspondentes perdas de arrecadação para o orçamento público. Do ponto de vista jurídico, no entanto, é importante a distinção entre *tax avoidance*, *tax evasion* e *tax flight*, nomeadamente quando se discutem possibilidades de sanção contra os que se utilizam de expedientes fraudulentos. Dessas práticas, apenas a *tax evasion* é ilegal. E é com esse significado que se trata aqui de “evasão fiscal”.

Nesse sentido, o presente estudo prima também pela utilização do conceito jurídico de sonegação fiscal. E mais ainda, escolhe-se, aqui, o conceito que foi abraçado pela legislação penal brasileira, para ficar claro que a sonegação não é apenas um ato executado para frustrar a arrecadação tributária, mas sim uma aposta dolosa e arriscada feita pelo contribuinte, através da utilização de mecanismos fraudulentos, com o intuito de escapar da responsabilidade de pagar os tributos devidos.

Isso implica, de antemão, que está descartada do raio da sonegação fiscal a figura da mera inadimplência tributária. Ou seja, estão fora aquelas situações em que o contribuinte deixa de pagar o tributo devido sem a utilização de algum tipo de fraude contra o fisco.

Por exemplo, mesmo tendo declarado espontaneamente uma renda real de 100, que gerou 10 de imposto, o contribuinte, por questões financeiras ou até mesmo morais, não quis pagar os 10 que o fisco está agora lhe cobrando. Como não houve fraude, já que o contribuinte declarou o que realmente era tributável, juridicamente o caso aqui é de inadimplência tributária, circunscrita à esfera cível, e não de sonegação fiscal, relacionada com a esfera criminal.

A propósito, nos EUA, Green (2009, p. 221) comenta que:

By “tax evasion,” I mean the unlawful and intentional nonpayment or avoidance of tax owed. My usage thus differs from federal law, which distinguishes between the willful nonpayment of taxes or failure to file a return, both of which are generally treated as a misdemeanor under I.R.C. § 7203; and tax evasion proper, which carries a penalty of five years in prison under § 7201, and requires not only the willful nonpayment of taxes but also some additional concealment of one’s activities.

Diferentemente, no Brasil, a sonegação fiscal não assume a forma de contravenção penal ou a de apenas um único crime, mas sim abrange vários crimes, que estão previstos na Lei nº 8.137, de 1990, e nos artigos 168-A, 334 e 337-A do Código Penal, através da descrição de diversas condutas que lesam o fisco.

Assim, pela lei brasileira, tanto é crime de sonegação fiscal deixar de repassar à Previdência Social, no prazo e forma legal ou convencional, as contribuições recolhidas dos contribuintes, como o é, por exemplo, a conduta de iludir, no todo ou em parte, o pagamento de imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.

Em comum, esses dois crimes de sonegação fiscal, sem prejuízo dos demais tipos penais legalmente previstos, têm a intenção do agente em praticar fraude contra o Fisco com o intuito de obter para si alguma vantagem econômica, gerando, conseqüentemente, prejuízo para a arrecadação tributária.

Oportuno atentar, porém, que o fato de a sonegação fiscal não ser objeto de processo criminal não significa que ela não tenha ocorrido. Apenas isso quer dizer que o Ministério Público, que é o órgão responsável pela acusação penal, ainda não teve condições de investigar devidamente a fraude praticada pelo contribuinte, mas que poderá fazê-lo até o advento da prescrição punitiva. Assim, este estudo considerará sonegação fiscal todas as ações que possam ensejar uma responsabilização criminal, mas não levará em conta se esta última efetivamente ocorreu, já que tal matéria não é de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

2.3.2 Estudos teóricos sobre sonegação e cobrança fiscais

Desde Allingham e Sandmo (1972), surgiram inúmeros modelos teóricos para explicar que a sonegação seria uma decisão de um contribuinte racional, que ignora fatores de ordem moral e leva em conta a relação de custo/benefício num cenário de risco. Assim, quanto maior fosse a percepção de que pode ser detectada a sonegação, menor ela seria.

De fato, nesse modelo chamado “A-S”, o que limita a tentativa de evasão é a aversão ao risco do pagador de impostos. A partir de um ponto em diante, a sonegação chega se tornar uma grande aposta, “so that at the chosen amount of evasion the marginal gain in expected tax savings is exactly offset by the marginal disutility of the extra risk taken on” (SMELROD; YITZHAKI, 2000, p. 1431).

Por sua vez, Pinto (2012, p. 111) observa que, nas últimas décadas, houve um melhor aprofundamento teórico dessa temática para a obtenção de níveis mais altos de obediência fiscal (*tax compliance*), destacando o seguinte:

Nesse sentido, foram desenvolvidas duas linhas teóricas (TRIVEDI, SHEHATA & MESTELMAN, 2005): a) A primeira, baseada nos preceitos econômico-financeiros, observa que os contribuintes adotam atitudes de jogadores, fazendo uma análise da relação custo/benefício entre os ganhos representados pelos valores de tributos não recolhidos e a probabilidade de virem a ser apanhados em fraudes e sofrerem sanções por parte das autoridades fiscais. Aí, também, são considerados os níveis de tolerância a ambiguidades e riscos. Como resultado, essa abordagem enfatiza os incentivos financeiros e as punições, como forma de obter *tax compliance*. b) A segunda, baseada nos preceitos da psicologia e da ética, leva em conta aspectos comportamentais que interferem na decisão quanto ao cumprimento das obrigações fiscais, como decorrência de valores e crenças individuais e coletivos. Essa abordagem resulta na ênfase de que *tax compliance* é consequência das atitudes dos contribuintes, nomeadamente dos sentimentos acerca da sua relação com o aparelho fiscal do Estado e dos seus valores morais.

Como se vê, a segunda linha teórica busca mostrar que existe, na sociedade, uma predisposição ética a cumprir ou deixar de cumprir as obrigações fiscais. De acordo com Pinto (2012), “*Tax morale* tem sido a denominação consagrada por diversos autores para a predisposição ao cumprimento das obrigações fiscais”.

Isso implica na advertência de que as motivações econômico-financeiras, defendidas por Allingham e Sandmo (1972) e seus seguidores, não seriam suficientes para explicar o comportamento do contribuinte diante do pagamento de tributos (*tax compliance*) e, conseqüentemente, da sonegação fiscal (*tax evasion*).

Admitindo-se, portanto, a existência dessa variável ética na conduta do contribuinte e apoiando-se na premissa de que as pessoas trazem para as organizações os sentimentos e valores que compartilham na sociedade (PINTO, 2012), está aberto o caminho

para que este estudo possa verificar a percepção dos procuradores atuantes na PGFN sobre a sonegação fiscal.

Veja-se que os profissionais que trabalham no Progran, independentemente do cargo, são contribuintes como quaisquer outros, e se hipoteticamente eles costumam praticar a sonegação nos atos da vida pessoal, então se pode admitir que há forte probabilidade desse comportamento influenciar no trabalho de cobrança fiscal e, por conseqüência, no desempenho do Progran. Logo, com base na literatura acima, esse *fator comportamental* é um aspecto importante para ser examinado neste estudo.

Outro ponto digno de consideração tem a ver com a retomada da linha teórica de Allingham e Sandmo (1972). Segundo eles, o que poderia dissuadir um contribuinte a praticar a fraude fiscal é a probabilidade fixa de que qualquer rendimento tributário não-declarado seja detectado e sujeito a penalidades. Consequentemente, a capacidade limitada e a incompetência das auditorias fiscais para detectar a sonegação fiscal impactam na obediência tributária (*tax compliance*) dos contribuintes.

Perceba-se que essa compreensão pode ser associada diretamente a um *fator estrutural* de desempenho do Progran, tomando-se por norte o viés gerencial da administração tributária, já que, segundo Whaites (2008), o comportamento dos órgãos tributários direcionado ao crescimento da arrecadação é uma questão essencial para o sucesso dos governos.

No mesmo sentido, Kaldor (1962) também dá destaque para o potencial da administração tributária, mencionando que “an efficient administration consisting of persons of high integrity is the most important requirement for exploiting the ‘taxation potential’ of a country”.

Note-se que esse destaque para a performance da administração tributária tem a ver também com aquela eficiência defendida pela análise econômica da tributação, porque a tributação ideal, para gerar prosperidade social, precisa não só tratar adequadamente os bons contribuintes, como também forçar os maus pagadores a pagarem o que devem. Logo, é necessário dotar a administração tributária de estrutura suficiente para cumprir esse objetivo.

Corroborando, Smelrod e Yitzhaki (2000, p. 1453) defendem que seja feita uma alocação ótima de recursos para a cobrança fiscal (*optimal allocation of enforcement resources*), porque:

Administrative costs are inputs into the revenue raising process. But what should be the target of the administration, and how should economic considerations be introduced into the tax-revenue production function? To address this issue, one has

to define the objectives of the tax administration and its production function - how much revenue is produced with different combinations of inputs (subject, of course, to the tax law). Then one can analyze whether the allocation of funds for administration is efficient or to check whether, as Tanzi and Pellechio (1997) put it, "personnel are often assigned to tasks that have low productivity while important functions get unattended".

Esse último parágrafo citado, atribuído a TANZI e PELLECHIO (1997), chama atenção porque envolve a lógica que a PGFN utilizou para o desenvolvimento do Progran, ou seja, considerar se os profissionais estão desempenhando tarefas de baixa produtividade (atuação contra pequenos e médios devedores) enquanto funções mais importantes são desatendidas (atuação contra grandes devedores).

Há que se observar ainda que o *fator estrutural* do Progran está inserido também na perspectiva do princípio constitucional da eficiência, previsto no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, em relação ao qual Di Pietro (2001, p. 83) comenta:

o princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Assim, existindo essa relação importante entre a fragilidade operacional da administração tributária e a sonegação fiscal, através das limitações de recursos humanos e materiais, torna-se oportuno verificar se o *fator estrutural* pode ter comprometido o desempenho do Progran.

Já a abordagem do que se pode chamar de *fator político-empresarial* parte da constatação de que a concessão de parcelamentos, que geralmente vêm acompanhados do perdão de multas, juros e outras renúncias fiscais, reduz a propensão do contribuinte para pagar tributos (*tax compliance*).

É como se, à luz da doutrina do risco moral (*moral hazard*), o governo estivesse incentivando os contribuintes a adotarem um comportamento de não pagamento em dia dos impostos devidos, já que, no futuro, terão a oportunidade de quitar os débitos sem multas e juros ou de parcelá-los com inúmeros benefícios.

De fato, na análise de Andreoni (1991, p. 158):

Since amnesty has insurance benefits, we can ask if there is a potential problem of moral hazard. Suppose, for instance, that the above model were generalized to allow people at least some control over the amount of risk they face. Then the amnesty may lead them to more risky portfolios. If this is the case, the amnesty will provide some partial portfolio insurance. Certainly this will make the individual better off [...].

O referido autor ainda explica (1992, p. 44) que as anistias fiscais (*tax amnesties*) “allow cheaters to repay their evaded taxes with interest, but without penalties. Hence, amnesty turns tax cheating into a loan”.

Ora, se parcelamentos estão disponíveis para contribuintes que optam por sonegar os tributos, então a tendência é que isso incentive mais sonegação, até o ponto em que, uma vez descoberta, se pode convertê-la em parcelamento.

Não sem razão, existem estudos (PAES, 2014) de que o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar a arrecadação e de incentivar os comportamentos corretos dos contribuintes (*tax compliance*).

Há alerta também no sentido de que tais parcelamentos podem consistir formas de planejamentos tributários abusivos praticados pelas pessoas físicas ou jurídicas, na medida em que elas deixam de pagar os tributos devidos para aplicar o dinheiro em outros investimentos ou para reduzir o custo de captação de capital perante as instituições bancárias (PLUTARCO, 2012).

Desse modo, apontado pela literatura que existe uma influência política-empresarial para diminuir a arrecadação tributária através da utilização de mecanismos de parcelamentos e anistias fiscais, torna-se importante verificar a percepção dos procuradores da PGFN sobre o assunto e se isso tem fragilizado o desempenho do Progran.

A última perspectiva teórica para verificar o desempenho do Progran está relacionada com o *fator jurídico-processual*, ou seja, com o modelo judicial de cobrança fiscal, que, na literatura internacional, representa um típico problema de *tax collection procedure* e *tax foreclosure action*, porque, a partir de um enquadramento legal, são realizados atos para expropriar, no âmbito judicial, o patrimônio do contribuinte que, mesmo notificado, não efetuou o pagamento dos tributos devidos.

Assim, essa ação judicial de cobrança alcança não apenas casos de mera inadimplência fiscal, em que o contribuinte simplesmente não teve condições financeiras de pagar o tributo devido, mas também casos de sonegação fiscal, ou seja, situações em que o contribuinte teve a intenção de praticar fraude contra o Fisco com o intuito de obter para si alguma vantagem econômica, gerando, conseqüentemente, prejuízo para a arrecadação tributária.

No Brasil, como já visto introdutoriamente, é a PGFN que atua, em nível federal, na condução desse processo onde, via de regra, quaisquer tipos de bens dos contribuintes devedores serão convertidos em dinheiro, para fins de recolhimento aos cofres públicos. Com

efeito, à luz da análise econômica do direito, pode-se dizer que a PGFN, assim como os contribuintes, também deve procurar maximizar os seus resultados e, para tanto, necessita de procedimentos eficientes para a cobrança fiscal.

Ocorre que a ineficiência da execução fiscal brasileira é um importante fator de desestímulo ao cumprimento, voluntário ou forçado, das obrigações fiscais, pois os contribuintes, convictos da morosa responsabilização judicial de seus atos, podem achar proveitoso o não pagamento dos tributos.

De fato, conforme Queiroz e Silva (2016, p. 07):

No âmbito das execuções fiscais movidas pela PGFN, observa-se uma duração média de 8 anos, 2 meses e 9 dias de tramitação. Considerando que o processo administrativo fiscal tem duração média de 8 anos, pode-se considerar que entre o lançamento e a satisfação da execução pode haver cerca de 16 anos de intervalo.

[...]

Apenas 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens. Esse reduzido montante se deve tanto a dificuldades em localizar e citar o devedor quanto na localização de bens penhoráveis.

Apenas 2,6% das execuções fiscais chega a proceder leilões de bens penhorados e meramente 0,2% chegam a um leilão exitoso.

[...]

Segundo o IPEA (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7), as principais causas de extinção das execuções fiscais são: 1) prescrição e decadência, 36,8%; 2) pagamento do débito, 25,8%; 3) cancelamento da inscrição ou do débito, 18,8%; 4) remissão do débito, 13%.

Chama bastante atenção que um terço das execuções fiscais federais sejam extintas em razão de prescrição ou decadência. Nesses casos, houve uma movimentação de diversos órgãos estatais, gastando recursos do orçamento, para se chegar meramente à extinção do processo sem nenhum ganho financeiro para a União.

Em resumo, os dados acima apontam que a execução fiscal tem trazido um maior quantitativo de casos de extinção por prescrição e decadência, ou seja, pela inércia fazendária na cobrança, do que por pagamento da dívida pelos devedores. Ainda que a probabilidade desse processo executivo obter êxito ou fracassar absolutamente fosse idêntica, seria discutível a sua eficiência econômica do ponto de vista global, já que, a partir de estudos do IPEA, cada execução fiscal representa um custo médio de R\$ 4.685,39, enquanto a arrecadação média da PGFN, nesses processos, é de R\$ 36.057,25 (SILVA; SOUZA, 2013, p. 51).

Tal custo, porém, não leva em conta as condenações em honorários sofridas pela PGFN nas execuções fiscais, quando o juiz, acolhendo exceções levantadas pelos devedores, resolver extinguir o débito cobrado. Com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, esse ônus tende a ficar mais pesado, já que a fixação da verba honorária pode alcançar até 20% do valor do débito em discussão, o que, aplicado ao Progran, pode implicar na situação de ser iniciada uma cobrança milionária, mas, ao final do processo, a União, além de

não ter arrecadado nenhum centavo, ainda se verá obrigada a pagar honorários astronômicos aos advogados do grande devedor.

Não sem razão Queiroz e Silva (2016) chega a defender a revogação total do atual modelo de cobrança, sugerindo a desjudicialização da execução fiscal no Brasil. Geralmente, essa desjudicialização está associada a um modelo de execução administrativa (*administrative tax foreclosure*), que se caracteriza pela atribuição do procedimento de expropriação de bens do devedor a algum órgão do Poder Executivo, descartando a atuação do Poder Judiciário ou apenas lhe relegando a análise de questões substancialmente jurídicas.

Barros (2007, p. 08) cita que grandes e avançadas democracias praticam a execução administrativa, como, por exemplo:

[...] na Espanha os créditos estatais são cobrados em execução administrativa. O art. 138 da *Ley General Tributaria* autoriza expressamente a constrição patrimonial (*apremio directo sobre el patrimonio*) pela Administração.

Na Alemanha, berço da moderna ciência processual, também se pratica a execução administrativa. Lá, a autoridade encarregada de lançar tributos pode, em havendo perigo de inadimplência, decretar arresto de bens.

Nos EUA, coexistem dois modelos para cobrar débitos tributários de contribuintes inadimplentes. Lá, segundo Godoy (2009, p. 120), há cobrança fiscal administrativa (*administrative collection procedure*) ou judicial (*foreclosure action*), porém a execução fiscal por via administrativa:

é o meio mais comum, mais usado, garantindo a tomada de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção do judiciário. Formalidades e delongas são dispensadas. A relutância por parte do governo norte-americano em usar o processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gastos em discussões judiciárias.

No Brasil, tem-se discutido bastante sobre a execução fiscal administrativa, inclusive no âmbito do Congresso Nacional, onde, desde 2007, tramita o Projeto de Lei nº 2412, sob a seguinte justificativa:

Entre as medidas de racionalização dos processos que sempre têm sido cogitadas, entre os que se dedicam ao estudo do tema, encontra-se o processamento administrativo das execuções fiscais. A atividade de execução, com efeito, tem natureza muito mais administrativa do que jurisdicional. Com exceção de alguns poucos aspectos em que há realmente uma decisão judicial, solucionando controvérsia efetiva entre as partes litigantes – e que se processam por meio de embargos – pode-se afirmar que a principal atividade do juiz, ao conduzir a atividade de execução, é de cunho nitidamente administrativo. A autoridade judicial atua sobretudo fazendo aplicar a legislação, fazendo atuar a vontade da lei.

Nada mais natural, nessa ordem de idéias, do que transferir esses atos para a esfera administrativa propriamente dita, onde estarão mais adequadamente localizados. Além de maior celeridade – em benefício de todos, especialmente daqueles que pagam regularmente seus tributos e dívidas – essa mudança trazendo também, aos

juízes, maior disponibilidade para desempenharem as funções em que efetivamente se faz mister a capacidade de julgar, a habilidade de interpretar a norma e solucionar conflitos.

[...]

Trata-se, como já mencionado, de um novo passo na caminhada rumo à racionalização da prestação jurisdicional do Estado, ao tempo em que pretende simplificar e dar mais agilidade a procedimentos que, afinal, não passam da conclusão, da materialização, da concretização da vontade da norma jurídico-tributária, quando essa concretização não se realiza pela submissão voluntária do contribuinte, mas vem a exigir a constrição de seus bens, para garantir o cumprimento do interesse público.

Sem adentrar no mérito de se a alteração do regime de cobrança judicial para o regime de cobrança administrativa trará mais celeridade e um maior ganho arrecadatário, o que importa, para o presente estudo, é o consenso no sentido de que as execuções fiscais, da forma como estão sendo processadas atualmente, têm congestionado o Poder Judiciário e não têm sido eficientes economicamente.

Não se poderia deixar passar em branco, aqui, que também existem outras formas de desjudicialização da cobrança fiscal, como (a) a transação tributária, que importa na composição de litígio entre o fisco e o contribuinte, mediante concessões mútuas, para fins de extinção do crédito tributário; (b) a conhecida “securitização” das dívidas fiscais, que representa a cessão da cobrança fiscal para entidades privadas, que pagarão ao fisco determinado preço pelo crédito cedido.

Ambas, inclusive, também são objetos de projetos de lei no âmbito do Congresso Nacional¹³ e têm suscitado fortes discussões de (in)constitucionalidade, notadamente diante da aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, dentre outras regras e princípios constitucionais.

De todo modo, essas propostas legislativas estão sendo alvo de debate porque as execuções fiscais, de fato, estão inseridas num sistema moroso, custoso e ineficiente, de modo que importa conhecer a percepção dos procuradores da PGFN sobre se o modelo brasileiro de cobrança fiscal tem realmente frustrado o desempenho do Progran, impedindo que ocorra a expropriação de bens dos grandes devedores.

¹³ Para a transação tributária, vide Projeto de Lei nº 5.082, de 2009 e Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009. Para a cessão de créditos (“securitização”), vide Projeto de Lei nº 3.337, de 2015, e Projeto de Lei Complementar nº 181, de 2015.

2.4 POLÍTICAS PÚBLICAS

Tudo exposto até agora demonstra a vastidão da literatura teórica e empírica sobre a relação fisco-contribuinte e o não pagamento dos impostos. Não é muito comum, porém, na literatura econômica e jurídica, a abordagem da sonegação fiscal (*tax evasion*) sob a perspectiva do campo microeconômico da gestão pública.

Ocorre que é justamente nesse lugar onde está o ponto de encontro entre a sonegação fiscal (*tax evasion*) e as políticas públicas (*public policies*), porque o ator principal no combate à fraude praticada pelo contribuinte é inegavelmente o Estado, cujo dever é criar mecanismos para promover o bem-estar de seus cidadãos. Sendo que, para atingir tal objetivo, o Estado precisa recorrer à implementação de políticas públicas.

Nesse sentido, interessante observar que, assim como a tributação, a temática das políticas públicas não passou imune à influência da análise econômica do direito. De fato, toda a ideia de eficiência econômica também se agrega à decisão política, jurídica e estatal de estabelecer essa ou aquela política pública, já que, no mínimo, é melhor atingir determinado objetivo a um custo menor do que a um custo mais alto (COOTER; ULEN, 2010).

No Brasil, Godoy (2009) constata que toda a produção normativa recente revela que está havendo uma aproximação de formulações que apontam para a busca da eficiência no nível das políticas públicas, o que é salutar na medida em que permite ver as leis como incentivos para mudanças de comportamento (preços implícitos) e como instrumentos para concretizar políticas públicas (eficiência e distribuição).

Afora o campo legal, a influência da análise econômica do direito tem ocorrido também com relação à atividade administrativa propriamente dita, já que, no âmbito da gestão pública, a estatalidade participa mais ativamente das relações econômicas, ora beneficiando, ora neutralizando e ora prejudicando os demais agentes de mercado.

É bem verdade que a interferência estatal nas relações econômicas e sociais chega a ser tamanha que há quem defenda que “the federal government is de facto the largest minority shareholder in almost all corporations” (HANLON; HOOPES; SHROFF, 2014, p. 137). Com razão, portanto, a eficiência se impõe aos órgãos da Administração Pública, seja desenvolvendo políticas públicas em que pelo menos uma pessoa fique numa situação melhor e ninguém caia numa situação pior (Teorema de Pareto), seja buscando políticas públicas que, segundo Goldberg (2007, p. 52), incentivem “o bem-estar dos ganhadores em um montante tal que permita, ainda que em tese, compensar a perda de bem-estar dos prejudicados” (critério de Kaldor-Hicks).

O estudo das políticas públicas, até mesmo sob outra perspectiva que não seja econômica, tem grande relevo para compreender como os governos escolhem determinados planos de ação, abstraindo-se muitas vezes as questões teóricas sobre o papel do Estado e passando direto ao ponto da análise decisória, da elaboração, da implementação e da avaliação da política pública.

Assim, se a PGFN, que é um órgão de Estado, diante de um problema de baixa arrecadação do estoque da DAU, tomou a decisão de implementar um projeto direcionado a promover eficiência na cobrança de grandes devedores, então calha abordar os conceitos teóricos a seguir, para buscar compreender se o Progran se enquadra como uma verdadeira política pública ou se se trata de *pseudo policy* (GUSTAFSSON, 1983) desenvolvida para enfeitar a imagem institucional ou sustentar eventuais pautas corporativas.

2.4.1 Conceito e *policy cycle*

O conceito de política pública (*public policy*) não é homogêneo, até porque o seu conteúdo foi se ampliando consideravelmente ao longo das últimas décadas, passando de abordagens restritas à esfera governamental para abranger iniciativas mais amplas, incluindo-se outros atores não-estatais, como a própria sociedade civil.

Assim, não há um único, nem melhor, conceito de política pública. Lasswell (1936), em definição clássica, registrou que tratar de política pública significa responder às seguintes perguntas: quem ganha o quê, quando e como (*who gets what, when, how*).

Lynn (1980) a conceitua como um conjunto de ações governamentais que irão gerar efeitos específicos sobre a sociedade. Já Dye (1984, p. 01) explica que “public policy is whatever governments choose to do or not to do”.

Mais atualmente, já sob a perspectiva do caráter pluralista das políticas públicas, tem-se a seguinte definição:

Políticas públicas são decisões coletivamente vinculantes eletivas de prioridades que direcionam e coordenam as atividades públicas e privadas envolvidas nas medidas adotadas para sua implementação com a finalidade de universalização das possibilidades de inclusão nos subsistemas sociais e mediante o estímulo à inclusão individual e de terceiros, a remoção de obstáculos ao gozo de direitos fundamentais e, portanto, por intermédio da recomposição de mecanismo subsistêmicos deficientes ou insuficientes para o cumprimento deste mister, medidas essas instrumentalizadas e controladas pelo sistema jurídico, financiadas (com recursos públicos e/ou privados) e avaliadas pelo sistema econômico e que comportam aferição de legitimidade pelo aspecto democrático de sua concepção, pela legalidade da vinculação e da adequação entre meios e fins (constatável do ponto de vista

normativo) e pela eficiência, eficácia e efetividade das respostas dadas a esse específico problema social.¹⁴

Perceba-se que os conceitos de política pública sempre trazem, como elemento comum, o aspecto decisório de levar adiante determinado plano de ação para tratar de um ou vários problemas políticos e socialmente relevantes. Na dimensão atual, os atores envolvidos podem ser públicos ou privados, assim como está consolidado que toda política pública se submete a algumas etapas, que se inserem no chamado Ciclo das Políticas Públicas (*policy cycle*).

De fato, o ciclo de políticas públicas é provavelmente o modelo mais antigo para explicar uma atuação estatal planejada nos campos econômico, político e social. Proposto inicialmente por Lasswell (1936), esse ciclo foi sendo refinado ao longo do tempo e agora está basicamente dividido em fases que representam: definição da agenda, formulação da política, tomada de decisão, implementação e avaliação da política.

Entretanto, ainda não há consenso sobre a estrutura ideal do ciclo da política pública. Segundo Frey (2000, p. 226):

As tradicionais divisões do ciclo político nas várias propostas na bibliografia se diferenciam apenas gradualmente. Comum a todas as propostas são as fases da formulação, da implementação e do controle dos impactos das políticas. Do ponto de vista analítico, uma subdivisão um pouco mais sofisticada parece pertinente. Proponho distinguir entre as seguintes fases: percepção e definição de problemas, 'agenda-setting', elaboração de programas e decisão, implementação de políticas e, finalmente, a avaliação de políticas e a eventual correção da ação.

De todo modo, esse modelo heurístico do *policy cycle* é bem útil para a abordagem das políticas públicas sob uma perspectiva processual, através da interação das fases citadas, permitindo que seja feito o controle de erros e acertos do plano de ação à luz do chamado monitoramento da política pública, que “é um processo sistemático e contínuo que, produzindo informações sintéticas e em tempo eficaz, permite rápida avaliação situacional e a intervenção oportuna que corrige ou confirma as ações monitoradas” (GARCIA, 2001, p. 32).

O *policy cycle* serve também para distinguir a política pública propriamente dita da pseudopolítica pública ou política pública meramente simbólica (*symbolic and pseudo policies*), conforme alertado por Gustafsson (1983), na medida em que muitas vezes há o interesse de tratar determinado problema por meio de uma política pública, mas, por inúmeras razões (falta de conhecimento, ausência de pessoal capacitado, inexistência de recursos materiais ou logísticos, etc.), não é feito um planejamento ou não são adotados os

¹⁴ PINTO, 2010, p. 489.

procedimentos adequados, impedindo a obtenção de bons resultados. Isso ocorre justamente porque o ator da política pública não cumpriu metodologicamente com os cânones do *policy cycle*, de modo que, no final das contas, essa política pública pode não passar de mero simulacro.

2.4.2 Classificação das políticas públicas

Assim como a conceituação das políticas públicas (*public policies*), a sua classificação também é recheada de múltiplas e até divergentes abordagens, dificultando uma sistematização teórica. Para os fins deste estudo, porém, cabe abordar a importante contribuição trazida por Lowi (1972), em *Four Systems of Policy, Politics and Choice*.

A ideia de Lowi (1972) é que as tipologias das políticas públicas influenciam como os governos atuam, invertendo a lógica tradicional da política pública como *output* do processo político. Para provar o seu argumento, o autor usa o exemplo do governo Roosevelt nos EUA, que foi condicionado pelo ambiente político a ponto de ficarem bem definidos quatro tipos de políticas públicas: política regulatória (*regulative policy*), política distributiva (*distributive policy*), política redistributiva (*redistributive policy*) e política constitutiva (*constituent policy*).

A política regulatória (*regulative policy*) impõe restrições ou condicionantes aos comportamentos individuais, grupais ou empresariais, através da regulamentação de interesses privados para proteger o interesse público. Lowi (1972) cita ações para prevenir a concorrência desleal ou combater a publicidade fraudulenta.

A política distributiva (*distributive policy*) envolve a alocação de serviços ou benefícios a pessoas ou grupos restritos, em detrimento dos demais segmentos da sociedade, que arcam com os custos da distribuição. Lowi (1972) exemplifica com a concessão de subsídios ou redução de tarifas.

A política redistributiva (*redistributive policy*) trata das ações governamentais para realocação da riqueza, da renda, da propriedade ou de direitos entre as classes e grupos sociais. Lowi (1972) aponta o caso da progressividade do imposto de renda e de programas de assistência social.

Por fim, a política do tipo constitutiva (*constituent policy*) está relacionada com as instituições governamentais, buscando uma reorganização administrativa direcionada a gerar benefícios mais amplos à sociedade, em oposição às políticas de interesses restritos.

Geralmente é vista como uma categoria "residual". Como exemplo, Lowi (1972) invoca uma ação contundente para limitar salários dos funcionários do governo.

Dentre as quatro categorias acima, as que mais se destacam no âmbito da tributação e da sonegação fiscal são as políticas redistributiva e constitutiva. A primeira mais sob o aspecto substancialmente econômico, gerando custos gerais e benefícios restritos no curto prazo, e a segunda sob o aspecto procedimental administrativo, gerando custos gerais e benefícios sustentáveis para toda a sociedade.

2.4.3 Eficácia, eficiência e efetividade

Atualmente, a literatura da avaliação de políticas públicas tem debatido três conceitos importantes: a eficácia, a eficiência e a efetividade. Eles são úteis no contexto do processo de planejamento das políticas públicas, pois lidam com informações e resultados que podem indicar a necessidade de uma reorientação das ações para o alcance dos objetivos desejados.

Belloni, Magalhães e Sousa (2001, p. 62) apontam que a eficácia está associada ao resultado de um processo, “entretanto contempla também a orientação metodológica adotada e a atuação estabelecida na consecução dos objetivos e metas, em um tempo determinado, tendo em vista o plano, programa ou projeto originalmente exposto”. Isso significa que, à parte os custos implicados, a eficácia é graduada de acordo com o atingimento de objetivos e metas num determinado lapso temporal.

Já a eficiência, segundo os mesmos autores (2001, p. 62), “diz respeito ao grau de aproximação e à relação entre o previsto e realizado, no sentido de combinar os insumos e os implementos necessários à consecução dos resultados visados”.

Aqui, trata-se da relação entre custos e benefícios, onde se procura o menor custo para gerar determinado resultado, ou se busca a maximização deste para um custo previamente definido.

Por fim, a efetividade é conceito que expressa a medida de correspondência entre os objetivos traçados em um programa e se seus resultados foram atingidos num contexto político, econômico e social mais amplo, daí porque a efetividade está associada aos fins institucionais, à missão do órgão público.

No caso do Progran, isso implica verificar se ele é um instrumento capaz de promover a missão da PGFN de “assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de

função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade”.

Importante observar, porém, que os três conceitos acima não são trabalhados abstratamente, mas sim com base em dados concretos e instrumentos empíricos que permitem uma melhor compreensão dos resultados associados à política pública sob análise.

Para tanto, surgem os chamados indicadores, que são recursos metodológicos destinados a mensurar os resultados, informando “algo sobre um aspecto da realidade social ou sobre mudanças que estão se processando na mesma” (JANNUZZI, 2003, p.15).

É nesse contexto, portanto, que se passará daqui em diante à análise detalhada do Progran, através da exploração de informações e dados estatísticos que se relacionem com a eficácia, a eficiência e a efetividade.

3 O PROJETO GRANDES DEVEDORES (PROGRAM)

Foi dito que, no ano de 2005, a PGFN resolveu desenvolver nacionalmente o Projeto Grandes Devedores (Progran), dando-se tratamento diferenciado àqueles contribuintes que possuíssem débitos fiscais da ordem de R\$ 10 milhões ou mais, os chamados “Grandes Devedores”, para resolver um problema de baixa arrecadação da Dívida Ativa da União (DAU).

No nível legal, a criação do Progran foi uma decorrência da Lei nº 9.532, de 1997, que deu prioridade aos processos em que estivessem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor. O seu art. 68 dispôs o seguinte:

Os processos em que estiverem presentes as circunstâncias de que trata o art. 27 do Decreto nº 70.235, de 1972, terão prioridade de tratamento, na forma estabelecida em ato do Ministro de Estado da Fazenda, na cobrança administrativa, no encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, na efetivação da inscrição e no ajuizamento das respectivas execuções fiscais.

Assim, foram designados 27 procuradores em regime de dedicação exclusiva para o acompanhamento de trinta grandes devedores por procurador, seguindo a lógica de gerar eficiência econômica através da realocação de profissionais que estavam desempenhando tarefas de baixa produtividade (atuação contra pequenos e médios devedores) para função em tese mais produtiva (atuação contra grandes devedores).

Esse plano de ação não é absolutamente inovador. No âmbito internacional, fala-se que a criação de uma *Large Taxpayer Unit* (LTU) permite a especialização da cobrança fiscal contra grandes contribuintes e, conseqüentemente, incrementa a eficiência (GTZ, 2010). Além disso, a LTU ajuda a administração tributária a concentrar toda a sua capacidade disponível naqueles que mais contribuem para as receitas tributárias, daí porque o país Gana, após criar uma LTU em 2004, conseguiu aumentar a arrecadação em cerca de 86% entre 2003 e 2005 (GTZ, 2006).

No caso do Progran, porém, os resultados foram longe do exemplo acima, e a primeira constatação para que isso não tenha ocorrido está relacionada com a sua própria criação, que não veio acompanhada da metodologia adequada para cumprir as fases do *policy cycle*, deixando a PGFN de apresentar, no primeiro passo, estudos, recursos, objetivos, metas e indicadores necessários à compreensão e resolução do problema da baixa arrecadação tributária.

De fato, não há informações de que a PGFN, além da publicação da Portaria PGFN nº 53, de 2005, tenha desenvolvido estudos técnicos ou outras ferramentas para

justificar a implementação do Progran. Assim, sem tais requisitos básicos de toda política pública, pode-se dizer que o Progran nasceu como um mero plano de ação simbólico, ou como uma pseudopolítica pública (GUSTAFSSON, 1983).

No entanto, esses vícios de origem não mataram prematuramente o Progran porque a ideia do *policy cycle* é monitorar e corrigir o que está errado, de modo que os dados que foram sendo construídos ao longo da fase de desenvolvimento podem puxar a ação governamental para o eixo regular da política pública. Para tanto, impõe-se analisar a atuação do Progran, a sua evolução, o seu desempenho e certos fatores que podem tê-lo prejudicado.

3.1 ATUAÇÃO DO PROGRAN

Poder-se-ia imaginar, de partida, que os casos sujeitos ao acompanhamento do Progran não trazem maior dificuldade do que os casos de cobrança contra pequenos e médios devedores. Assim, tudo seria apenas uma questão de mudar a ordem de grandeza, de milhares para milhões de reais, mas a forma de atuação não mudaria.

Entretanto, não é isso o que se vê na prática. A distinção entre grande devedor e demais devedores vai além da questão meramente econômica. Ela é bem mais complexa, de modo que trabalhar com exemplos serve para facilitar a compreensão.

A empresa X, durante anos, apresentou declarações à Receita Federal, confessando dever quantias de impostos e de contribuições previdenciárias de seus funcionários, mas nunca efetuava o respectivo recolhimento. Por outro lado, os seus sócios recebiam anualmente dividendos (distribuição de lucro) e com eles foram aumentando o patrimônio pessoal.

Em determinado momento, como não foram pagos, os débitos fiscais da empresa X acabaram sendo inscritos na Dívida Ativa da União (DAU). A PGFN, então, precisou ajuizar a ação de execução fiscal, para cobrar o devido, buscando transformar eventual patrimônio em receitas destinadas a custear a atividade estatal.

Se a empresa X for pequena devedora, esse processo judicial irá ter um acompanhamento ordinário, onde o juiz ordenará a citação para pagamento, depois determinará eventual penhora e, não havendo bens, o caso irá ser suspenso. Após o esgotamento do prazo prescricional, será reconhecida a extinção, sem que nenhum centavo tenha ingressado nos cofres públicos.

Perceba-se que essa rotina burocrática e ineficiente ocorre na grande maioria das execuções fiscais em razão do próprio perfil da DAU, que conta com milhões de devedores

que devem pouco, mas que são suficientes para gerar um volume gigantesco de processos, impedindo que os procuradores possam analisar caso a caso com profundidade e qualidade.

A título de ilustração, só para entender a diferença entre o quantitativo de casos de grandes devedores e o dos demais devedores, basta olhar que, em 2015, havia mais de 7 milhões de processos relativos a 3,5 milhões de devedores, dentre os quais apenas 18.728 eram grandes devedores (PGFN, 2015).

Leve-se em conta agora que a empresa X seja grande devedora. Então, o processo judicial será tocado pelos procuradores do Progran, os quais, por trabalharem com um número reduzido de devedores e de processos judiciais, podem se dedicar com exclusividade para encontrar fraudes ou condutas abusivas praticadas contra o Fisco.

Assim, com uma investigação mais aprofundada no quadro societário da empresa X, descobre-se que, na verdade, a empresa X não possui bens e nem pagou os tributos devidos porque os próprios sócios, em ato deliberado, resolveram direcionar os ativos, em forma de dividendos, para os seus patrimônios particulares.

Ou seja, enquanto a empresa X existiu e produziu para gerar dívidas fiscais, os sócios enriqueceram através da apropriação indevida de impostos e das contribuições previdenciárias dos funcionários, apostando que essa fraude jamais seria descoberta.

Trata-se, portanto, de ato típico de sonegação fiscal, mas que somente foi detectado em sede de fase judicial pelo Progran, e não na fase administrativa pela Receita Federal, porque até então a empresa X era considerada uma mera inadimplente (declarava impostos e não pagava).

Outro exemplo pode ser extraído da operação “Olho na Bomba”. Nela, o Progran constatou que empresas atuantes no setor de combustíveis do município de Paulínia estavam sonegando tributos através de diversas sucessões empresariais fraudulentas, deixando um rombo de mais de R\$ 200 milhões na DAU.

O esquema funcionava com a abertura de uma empresa distribuidora de combustível, que atuaria por cinco anos sem declarar impostos e contribuições federais. Após esse período, abandonava-se o CNPJ inadimplente, transferindo-se as atividades para outras empresas recém-criadas e assim sucessivamente.

Quando chegava o momento da cobrança por meio da execução fiscal, as empresas podres não tinham bens para serem penhorados. Enquanto isso, as demais empresas saudáveis e os sócios do grupo estavam movimentando o montante de R\$ 798 milhões, nos últimos cinco anos.

Para descobrir a fraude, o procurador atuante no caso observou que, num determinado momento, havia a redução brusca do faturamento e do ativo imobilizado da distribuidora, ao passo que, no ano seguinte, uma nova distribuidora já começava a operar na região com aumento expressivo de receita e ativos. Daí em diante foi questão de mapear quais empresas tinham sido abertas e abandonadas pelos sócios do grupo.

No final das contas, com a reconstituição dos atos fraudulentos que explicaram o fato de as empresas podres não terem bens, a Justiça Federal determinou o bloqueio do patrimônio das empresas saudáveis e dos sócios, responsabilizando-os pelo passivo fiscal milionário.

Na “Operação Expresso da Fraude”, que tramita em sigilo no Distrito Federal, a equipe do Progran analisou a situação de empresas que haviam sido concessionárias de serviço público de transporte intermunicipal e que tinham dívidas milionárias sendo cobradas em inúmeras execuções fiscais sem resultado.

Nesse caso, tudo começou em 2004, quando a empresa A sofreu algumas autuações em fiscalização da Receita Federal. A partir de então, começou a concentrar o reconhecimento de dívidas fiscais através de declarações, ao mesmo tempo que reduzia a sua movimentação financeira.

Em 2010, a empresa B assume o contrato de concessão que era explorado pela empresa A. Em 2011, a empresa C assume os demais contratos, empregados e ônibus da empresa A, cujo endividamento fiscal estava chegando a quase R\$ 50 milhões. Nos anos de 2012 e 2013, são feitos vários empréstimos e distribuição de lucros entre essas empresas e os sócios, após o que uma outra empresa D assume os empregados e os ônibus da empresa C. No ano seguinte, o quadro societário da empresa A é substituído por pessoas que residem em bairro pobre do entorno do Distrito Federal.

Ocorre que, em comum a todas as empresas envolvidas, tinha a figura de um sócio controlador do grupo, que atuava diretamente ou através de parentes e “laranjas”. Assim, a investigação fiscal do Progran conseguiu provar em juízo a unidade gerencial, laboral e patrimonial dessas empresas, que embora possuíssem natureza jurídica formal, na prática compartilhavam empregados, ônibus, linhas de transporte coletivo, garagens, dinheiro, etc. Ao todo, foi determinada judicialmente a indisponibilidade de bens e direitos no montante de R\$ 140 milhões.

Por último, pode-se citar a atuação atual do Progran em face das consequências da conhecida “Operação Lava Jato”. É que, pelo fato de vários políticos e diretores da Petrobrás

terem enriquecido ilicitamente por meio da prática de crimes de corrupção, lavagem de dinheiro, associação criminosa, dentre outros, houve a sonegação fiscal em relação aos rendimentos dolosamente omitidos.

Agora a Receita Federal está promovendo o lançamento das dívidas tributárias, e a PGFN as recebe com a incumbência de cobrar judicialmente, ficando a equipe do Progran encarregada de mapear as blindagens patrimoniais dos criminosos, os quais, para resguardar os frutos desse esquema bilionário, tiveram que constituir de diversas empresas no Brasil e no exterior, colocar ativos em nome de parentes e “laranjas”, etc.

Os exemplos acima servem para ilustrar que o Progran não trata especificamente de casos de inadimplência tributária, resultantes, por exemplo, da falência regular de grandes empresas e cujos ativos foram direcionados para pagar passivos trabalhistas preferenciais, sem sobrar nada para quitar os débitos tributários.

Pelo contrário, tais situações falimentares são bem excepcionais, até porque o instinto racional do empresário, na iminência da bancarrota, é buscar esvaziar a empresa, direcionando todo o patrimônio para um lugar onde fique protegido de qualquer responsabilidade civil, tributária ou trabalhista. Assim, nesse momento, o dever fundamental de pagar tributos cede lugar para a adoção de práticas fraudulentas, fazendo com que a empresa e os seus sócios busquem caminhos ilegais para lesar o Fisco.

Resumindo, a atuação do Progran é contra grandes devedores, os quais podem ser (a) contribuintes inadimplentes, que passam por dificuldades financeiras ou caíram em falência; (b) ou grandes sonegadores, que através de práticas fraudulentas impediram a obtenção de recursos que seriam investidos em prol da sociedade.

Em relação aos primeiros, não há muito o que se fazer em termos de cobrança fiscal diferenciada, porém, quanto aos últimos, é onde os procuradores do Progran têm concentrado os seus esforços, principalmente porque, com a predominância atual do modelo declaratório de constituição das dívidas tributárias, inúmeras fraudes não são enxergadas pela Receita Federal, vindo a ser desvendadas apenas na fase de cobrança judicial pela PGFN.

3.2 EVOLUÇÃO DO PROGRAM

Desde o início, o Progran precisou ser alvo de inúmeros aperfeiçoamentos, já que a sua implementação não foi planejada rigorosamente, faltando a definição de metas, objetivos e recursos materiais e humanos, inclusive porque, à época, a PGFN sequer contava com procuradores suficientes para exercer, com qualidade, as atividades contra os grandes devedores.

Nesse cenário, nos três primeiros anos do Progran, em termos de força de trabalho, houve um acréscimo substancial de procuradores com dedicação exclusiva, passando, por exemplo, do número inicial de 27 (2005) para 77 (2008), ou seja, um aumento de quase 300%. Atualmente, esse quantitativo está em tendência de alta, fruto da constante realização de concursos públicos para preenchimento de cargos de procuradores da Fazenda Nacional e das ações registradas a seguir.

Em 2005, foi criada a Coordenação de Grandes Devedores (CGD), com sede em Brasília, que contava com um procurador-coordenador com as atribuições de: a) identificar os grandes devedores da Fazenda Nacional; b) coordenar em âmbito nacional as atividades de investigação e combate aos grandes devedores; c) promover pesquisas, estudos e análises quanto ao comportamento jurídico dos grandes devedores e dos segmentos econômicos, visando à adoção de estratégias jurídicas mais eficazes na respectiva cobrança; d) promover pesquisas, estudos e análises quanto a medida de cunho administrativo, legislativo e jurisdicional que aperfeiçoem a arrecadação referente aos grandes devedores; e) divulgar os meios e as experiências bem sucedidas; organizar periodicamente reuniões de trabalho com os procuradores designados; f) examinar os relatórios de grandes devedores fornecidos periodicamente pelas unidades da PGFN; g) articular com os demais órgãos de governo e Ministério Público Federal meios necessários à satisfação dos créditos de grande repercussão econômica.

Em 2006, foi criado, na CGD, núcleo de monitoramento e acompanhamento dos maiores devedores nacionais, elaborando-se dossiês por devedor com o intuito de registrar as ações adotadas contra o mesmo, além buscar uniformizar uma estratégia de atuação nacional. Em relação à tecnologia de informação, houve a disponibilização de *link*, na página da PGFN, reservado ao Progran, divulgando-se os trabalhos desenvolvidos pela CGD desde 2005 (notas, pareceres, despachos, regulamentação, modelos de petições, etc).

Em 2007, houve uma ampliação do Progran, com a designação de mais procuradores com atuação exclusiva nas unidades da PGFN. Formalizou-se também, na

estrutura organizacional do órgão, a existência da Coordenação-Geral dos Grandes Devedores, com a edição do Decreto nº 6.313, de 2007.

Em 2008, a Portaria PGFN nº 320 acresceu a força de trabalho no acompanhamento dos grandes devedores em 140,63%, saindo de 32 para 77 procuradores com dedicação exclusiva, permitindo que novas equipes do Progran fossem abertas nas unidades estaduais e seccionais do Ceará, Goiás, Espírito Santo, Pará, Mato Grosso, Amazonas, Nova Iguaçu, Osasco, Campinas, Sorocaba, Guarulhos, Santo André e São Bernardo do Campo.

Criou-se também a página da CGD na rede interna da PGFN, no endereço <http://www.intra.pgfn/divida/cgd>. O Sistema da Dívida Ativa (SIDA) foi atualizado para facilitar a identificação e acompanhamento dos grandes devedores. Implementou-se Convênio com o Banco Central do Brasil, para viabilizar acesso direto às informações contidas no Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional (CCS), propiciando a identificação do uso de “laranjas” e das contas correntes a serem penhoradas. Foi assinado Protocolo de Cooperação Técnica e Operacional entre a PGFN e a Secretaria Nacional de Justiça (SNJ), buscando o intercâmbio de informações relativas ao combate aos crimes contra a ordem tributária e à lavagem de dinheiro. A CGD publicou também o “Manual de Orientações Gerais – Recuperação de Débitos de Empresas Grandes Devedoras de Capital Aberto – Foco em Dividendos e Juros sobre Capital Próprio”, trazendo subsídios para que as equipes do Progran investigassem empresas grandes devedoras com papéis cotados em Bolsa de Valores.

Em 2009, foram criados diversos indicadores com o objetivo de acompanhar e monitorar os resultados da PGFN e de seus programas. Por exemplo: indicador de realização da cobrança executiva; indicador de evolução do estoque da Dívida Ativa, indicador de facilidades de pagamento, indicador de produtividade dos Procuradores da Fazenda Nacional; indicador de antiguidade da Dívida Ativa em cobrança. Para o Progran, foi destinado o indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, buscando medir a efetividade da arrecadação relativa aos grandes devedores. Também foi desenvolvido um módulo informatizado para controle e gestão dos grandes devedores, o chamado Módulo Grandes Devedores (MGD).

Em 2010, a CGD continuou as ações para disseminar as diretrizes do Progran às unidades regionais, estaduais e seccionais da PGFN, publicando o Manual de Procedimentos em face dos Grandes Devedores. Nesse mesmo ano, foi editada a Portaria PGFN nº 565, que trouxe uma nova disciplina no acompanhamento dos grandes devedores, instituindo o Sistema

de Acompanhamento de Grandes Devedores (SAGD), sob a coordenação da CGD e com a participação das Divisões de Acompanhamentos de Grandes Devedores (DIGRA), que seria um novo nome para as antigas equipes do Progran.

Tal portaria estabeleceu, ainda, que a escolha dos procuradores para atuar exclusivamente no acompanhamento dos grandes devedores se daria, preferencialmente, sobre aqueles que tivesse bom conhecimento das estratégias, convênios e sistemas informatizados contidos no Manual de Procedimentos de Atuação em face dos Grandes Devedores.

A partir desse momento, o Progran parou de ser visto, pela PGFN, como um projeto em si, sendo incorporado definitivamente à sua estrutura administrativa. Nos Relatórios de Gestão da PGFN seguintes à tal implementação, evitou-se usar o termo “Progran”, muito embora ele não tenha sido extinto formalmente e suas práticas tenham prosseguido sob a coordenação da CGD.

Em 2011, houve uma reformulação no indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, alterando-o para Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD¹⁵. A criação desse indicador, à luz do *policy cycle*, representou um grande avanço metodológico para medir o desempenho da atuação contra grandes devedores.

Em 2012, o planejamento estratégico da PGFN traçou como objetivo aumentar a efetividade da arrecadação, direcionado as ações para: reduzir o tempo de inscrição em Dívida Ativa, aprimoramento dos meios de expropriação, prevenção ao esvaziamento patrimonial, atuação diferenciada em face de setores econômicos mais expressivos, dentre outras.

O ano de 2013 foi marcado pelo chamado “Aprimoramento de estratégias diferenciadas de cobrança em face dos grandes devedores”, de modo a concretizar as ações iniciadas em 2012, resultando na regulamentação dos procedimentos de alienação antecipada, alienação por iniciativa particular e credenciamento de leiloeiros. Concluiu-se também o estudo da atuação de grandes devedores no setor de transporte coletivo urbano. Além disso, celebraram-se acordos de cooperação técnica para acesso a Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados (CENSEC) e ao Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR).

Em 2014, ações contra grandes devedores prosseguem sob a influência do “Aprimoramento de estratégias diferenciadas de cobrança em face dos grandes devedores”. Inicia-se o desenvolvimento de funcionalidade para acompanhamento de notícias do movimento falimentar e de recuperação judicial de empresas grandes devedoras, através do Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores (SAGD). Adveio a Portaria PGFN nº

¹⁵ (Valor arrecadado em inscrições de GDs / Valor total do estoque dos GDs + valor arrecadado em inscrição de GDs) x 100.

359/2014, que aumentou o valor consolidado da dívida para acompanhamento pelo Sistema de Grandes Devedores, passando de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Em 2015, houve um fortalecimento de parcerias para atender as demandas do acompanhamento dos grandes devedores, assim como foi dada ênfase para a produção de informações estratégicas. A reformulação do Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores (SAGD) permitiu identificar os grandes devedores que estão fazendo transações na Bovespa ou que estão falindo, enviando alertas, via e-mail, para os procuradores da equipe Progran.

Em 2016, a CGD participou ativamente da criação do grupo de atuação especial no combate à fraude à cobrança administrativa e à execução fiscal (Gaefis), em parceria com a Receita Federal, buscando identificar, prevenir e reprimir fraudes fiscais que ponham em risco a recuperação de créditos tributários constituídos ou inscritos na Dívida Ativa da União. As ações desse grupo ensejarão diversas medidas judiciais importantes, como medidas cautelares fiscais e ações revocatórias, a serem acompanhadas pelas equipes da DIGRA.

Como se vê, a evolução do Progran e de suas ações ao longo desses mais de dez anos foi bastante considerável, muito embora, após 2010, a sua concepção enquanto projeto específico tenha perdido força dentro da PGFN, passando a CGD a ser a maior referência no prosseguimento da ideia original de acompanhamento diferenciado de grandes devedores.

Nesse período, é digno de nota lembrar a marcante criação do Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD, que permite medição de desempenho. Mas como tal indicador passou a ser quantificado somente a partir de 2013, à luz do *policy cycle*, isso demonstra a insuficiência dos aperfeiçoamentos promovidos no Progran, já que mais de cinco anos de resultados são representados por informações superficiais divulgadas pela PGFN nos seus Relatórios de Gestão, conforme se verá a seguir.

3.3 DESEMPENHO DO PROGRAM

Falar em desempenho do Program não significa necessariamente analisar a sua eficácia a partir da relação entre a arrecadação da DAU dos grandes devedores (*output*) e o estoque da DAU dos grandes devedores (meta) ou buscar entender a sua eficiência sob a perspectiva da relação entre a arrecadação da DAU dos grandes devedores (*output*) e os custos de cobrança da DAU dos grandes devedores (*input*).

De fato, as atividades do Program são complexas, e isso implica que os seus resultados nem sempre se restringem ao recolhimento imediato de valores aos cofres públicos, porque a atividade de cobrança dos grandes devedores depende, por exemplo, da celeridade do processo de execução fiscal. Assim, quando uma equipe Program obtém, numa medida cautelar fiscal, o bloqueio de R\$ 500 milhões de um grande devedor, esse montante será objeto de inúmeras discussões judiciais e poderá levar anos para ser tratado como receita pública.

Mas nem por isso se pode afirmar que esse êxito, que ainda não gerou arrecadação efetiva, não vale de nada. Pelo contrário, um bloqueio de tal monta, para aqueles que labutam na área, é um extraordinário caso de sucesso, porque a práxis, na via judicial, é não conseguir restringir nenhum patrimônio dos devedores.

Essa observação, porém, não busca servir de justificativa para se flexibilizar a interpretação dos números adiante explorados, e sim esclarecer que o Program trabalha com resultados de longo prazo, de modo que não se pode descartar a hipótese de vários êxitos já obtidos virem proporcionar, nos próximos anos, a redução da DAU dos grandes devedores e, conseqüentemente, a efetiva arrecadação de dinheiro para a União.

Importante destacar também que a PGFN e o Program foram impactados com a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, pela Lei nº 11.457, de 2007, passando a gerir e executar a Dívida Ativa relativa aos débitos de natureza previdenciária. Isso foi uma decisão legislativa não planejada, de modo que abruptamente os procuradores da PGFN se viram obrigados a trabalhar com sistemas e informações até então desconhecidas.

Assim, segue daqui em diante a descrição dos resultados do Program a partir do que a PGFN informou nos Relatórios de Gestão, ficando parte do período de desempenho vinculado a exposição de casos e práticas de sucesso e outra parte relacionada com a análise dos indicadores pertinentes.

Em 2005, a PGFN divulgou várias vitórias judiciais obtidas pelo Progran, podendo-se citar exemplificativamente: a) em São Paulo, penhora de faturamento mensal de grandes devedoras em montante superior a R\$ 143 milhões; obtenção de cartas de fiança bancária no valor aproximado de R\$ 49 milhões; pagamento de dívidas no valor total de R\$ 5.875.975,39, efetuado por grande devedor distribuidor de energia elétrica; b) no Rio de Janeiro, penhora de ações de empresa do setor de energia, avaliadas em mais de R\$ 300 milhões; depósitos de mais de R\$ 40 milhões em processos contra instituição financeira; cartas de fiança em processos de grande empresa mineradora, em torno de R\$ 150 milhões; c) em Minas Gerais, obtenção de liminar em cautelar fiscal para indisponibilidade de bens de grande devedor do setor de distribuição de petróleo e de 31 terceiros envolvidos nas fraudes tributárias, sendo o valor do débito aproximadamente de R\$ 65 milhões; conversão em renda de R\$ 75 milhões depositados por concessionária de energia elétrica.

Em 2006, o Progran conseguiu arrecadar por volta de R\$ 268 milhões, correspondentes a 11.246 inscrições de grandes devedores em DAU, representando 8,94% do total arrecadado no exercício em questão. À época, o número de inscrições dos grandes devedores correspondia a 1,97% do total de inscrições em DAU, que batia 7.362.759.

Em 2007, a PGFN informou apenas que a atuação do Progran, na composição da arrecadação total, resultou em impacto superior a 46% das receitas oriundas de depósitos judiciais, alcançando a suspensão da exigibilidade de créditos tributários ou por meio de ações coativas no curso de execuções fiscais.

Em 2008, a PGFN reportou que o Progran tem gerado excelentes resultados, exemplificando com três cartas de fianças apresentadas pela Eletropaulo, no valor de quase R\$ 925 milhões, e com o pagamento efetuado pela mesma empresa no montante de R\$ 1,5 bilhão. Nesse mesmo ano, o Banco do Estado de São Paulo teria pago também a importância de R\$ 1,26 bilhão.

Os anos 2009 e 2010 representam um hiato sem informações oficiais sobre o Progran. Embora a PGFN tivesse adotado, a partir do segundo semestre do exercício de 2009, 17 indicadores institucionais, inclusive o indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, os mesmos permaneceram em fase de testes e nada foi divulgado nos Relatórios de Gestão.

Em 2011, ano da reformulação no indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, alterando-o para Índice de Efetividade da Arrecadação dos

GD, previu-se uma meta de crescimento de 20% para 2012, mas não foram informados os respectivos dados.

Em 2012, a PGFN divulgou que a meta de arrecadação total para o exercício era de pouco mais de R\$ 18 bilhões, porém a arrecadação efetiva ficou em torno de R\$ 23 bilhões, por conta de “uma atuação estratégica e coordenada na cobrança dos Grandes Devedores da PGFN e do pagamento a vista de parcelamentos especiais de grandes empresas devedoras”. No entanto, também não foi informado o valor do Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD, já que a PGFN não tinha acesso aos dados referentes à dívida previdenciária, que estavam de posse da Receita Federal.

O ano de 2013 é o primeiro da série história do Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD, que reflete a eficácia na recuperação dos débitos de grandes devedores, sob a fórmula $EA_{gd} = \left(\frac{\text{Valores Arrecadados de Grandes Devedores}}{\text{Valor Total do Estoque de GD} + \text{Arrecadação de GD}} \right) * 100$. Nesse exercício, a meta era de 0,35% e foi alcançado 0,39%.

Em 2014, no seu segundo ano de medição real, o Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD ficou em 0,19%, enquanto a meta prevista pela PGFN foi de 0,40%.

Em 2015, o Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD atingiu apenas 0,06%, enquanto a meta era de 0,50%. A justificativa para tamanha queda foi que houve uma migração de “grande parte dos valores arrecadados em inscrições de Grandes Devedores (GD) para os parcelamentos especiais, além da grave situação econômica vivenciada pelo país no ano de 2015” (PGFN, 2015, p. 62).

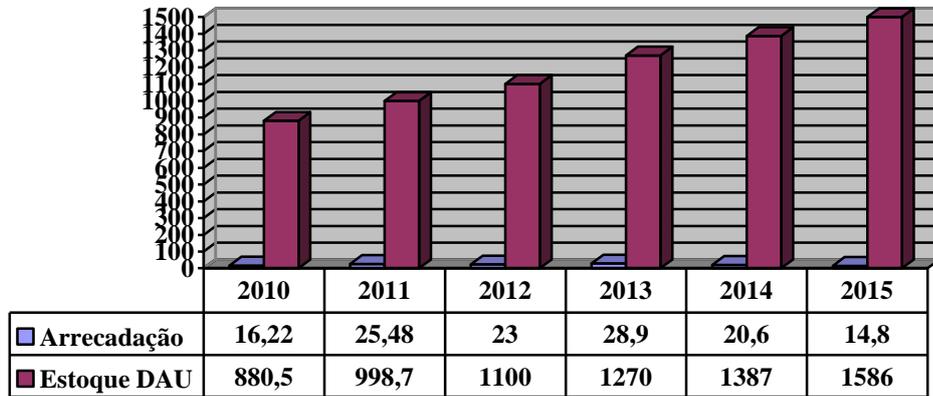
Isso significa que o Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD teve uma baixa de quase 70%, valor superior ao que aconteceu com o Índice de Efetividade da Arrecadação Geral, que caiu em torno de 60% no mesmo período, saindo de 0,71% (2014) para 0,28%, sendo que há o diferencial de a cobrança contra devedores comuns não receber acompanhamento diferenciado na PGFN.

Outro ângulo de análise mostra que o Progran, desde o início, não teve desempenho empolgante na redução da Dívida Ativa da União. Em 2004, o estoque da DAU ficou em R\$ 260 bilhões. Ao final do exercício de 2015, esse mesmo estoque pulou para R\$ 1,586 trilhão, sendo que, em termos arrecadatórios, a PGFN contribuiu para a recuperação de R\$ 14,8 bilhões, contra R\$ 8 bilhões em 2004.

Isso prova que, após mais de dez anos da efetiva instalação nacional do Progran, a arrecadação do estoque da DAU caiu de 3% para menos de 1%. Aqui se poderia até cogitar que tal queda foi um fenômeno atípico, mas a série dos últimos anos mostra que o estoque da

DAU está crescendo rapidamente e que o mesmo não é acompanhado proporcionalmente pela arrecadação da PGFN:

Gráfico 3 - Estoque DAU versus Arrecadação PGFN (em bilhões)



Fonte: Elaborado pelo autor, a partir de dados da PGFN (2010-2015).

Não obstante a probabilidade de diversos fatores macroeconômicos terem influenciado diretamente na arrecadação da PGFN, como a crise econômica global de 2008 em diante, o fato é que o Progran não tem sido eficaz, já que a arrecadação da PGFN, que engloba a arrecadação com os grandes devedores, foi discreta e instável nos últimos anos.

De fato, a partir desses dados estatísticos da arrecadação, pode-se afirmar que o Progran não foi capaz de alavancar a arrecadação e nem mesmo minimizar o crescente inchaço da Dívida Ativa da União (DAU), onde se concentram tanto devedores inadimplentes como grandes sonegadores.

No nível da eficiência, com base nos Relatórios de Gestão da PGFN, há elementos também para atestar o fraco desempenho do Progran. É que, em 2004, a cada um real colocado na PGFN, ela retornava R\$ 81,30 em arrecadação. Em 2005, esse retorno caiu para R\$ 69,78. Em 2010, baixou mais ainda, atingindo R\$ 34,47, até que, em 2015, chegou ao menor patamar de R\$ 12,76, com meta prevista de R\$ 23,47. Logo, está-se gastando mais com menos resultados, sendo que o acompanhamento especial contra grandes devedores, até o momento, não conseguiu inverter essa lógica.

Nesse cenário, se muitos aperfeiçoamentos foram feitos para o Progran funcionar bem, por que os resultados não vieram como esperado pela PGFN? Essa foi a questão principal que motivou o presente estudo, e as informações acima sugerem que certos fatores podem ter influenciado negativamente na performance do Progran.

3.4 FATORES DE INFLUÊNCIA NO DESEMPENHO DO PROGRAM

Embora o Program possua várias nuances interessantes para a abordagem do seu desempenho, os fatores mais comuns para explicar a sua baixa eficácia, eficiência e efetividade são os seguintes, que serão analisados a partir da própria percepção dos procuradores da PGFN: a) comportamental; b) estrutural; c) político-empresarial; d) jurídico-processual.

Importante ressaltar que a escolha de tais fatores não foi aleatória, dado que os referenciais teóricos apontaram uma série de componentes que incidem sobre a atividade de tributação e arrecadação de recursos para o Estado.

Além, disso, percebe-se que todos esses aspectos estão relacionados com a rotina diária de trabalho dos procuradores. Logo, a tendência é que suas percepções sobre o Program gozem de credibilidade e colaborem na compreensão do fenômeno pesquisado.

3.4.1 Fator comportamental

Sob o aspecto comportamental, foram vistos vários modelos teóricos no sentido de que a sonegação fiscal é uma decisão estratégica do contribuinte. Por outro lado, o procurador atuante no Program, antes de tudo, também é um contribuinte, de modo que a sua percepção sobre a sonegação pode ter impacto direto nas suas atividades de acompanhamento especial dos grandes devedores.

Em outras palavras, se o procurador é propenso a ser mais tolerante com a sonegação, a tendência é que não seja tão proativo e rigoroso na cobrança contra aqueles que devem vultosas quantias.

3.4.2 Fator estrutural

É indubitável que nenhuma política pública sobrevive sem a correta alocação de recursos. Esse critério estrutural, quando associado à eficiência da tributação, indica a necessidade de aparelhamento do órgão de arrecadação, que não é onipresente e cujos custos são elevados e os recursos limitados.

Não é sem razão, portanto, que o artigo 37, XXII, da Constituição Federal, prevê que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades.

Por outro lado, a fragilidade dos recursos humanos, físicos e tecnológicos da PGFN é um problema crônico, que vem sendo objeto de auditorias constantes dos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União, que já se pronunciou:

Além da falta de estrutura física, constatou-se a falta de recursos humanos destinados às atividades da PGFN, não havendo carreira de apoio especializado. Em alguns casos verificou-se a atribuição de funções relacionadas ao gerenciamento da Dívida Ativa a artífices de mecânico e agentes de portaria, servidores, legalmente, incapazes de realizar tais atividades.¹⁶

Assim, esse fator estrutural foca na verificação de recursos humanos e suporte tecnológico adequados a evitar a prescrição de dívidas dos grandes devedores, a promover o aumento da arrecadação dos grandes devedores e à identificação das fraudes fiscais por eles praticadas.

3.4.3 Fator político-empresarial

No nível político-empresarial, há abordagens teóricas e práticas sobre como a arrecadação tributária tem sido influenciada por parcelamentos e renúncias fiscais e pelos planejamentos tributários abusivos.

A preocupação é que a concessão de parcelamentos, que geralmente vêm acompanhados do perdão de multas, juros e outras renúncias fiscais, reduz a propensão do contribuinte para pagar tributos (*tax compliance*). É como se, à luz da doutrina do risco moral (*moral hazard*), o governo estivesse incentivando os contribuintes a adotarem um comportamento de não pagamento em dia dos impostos devidos, já que, no futuro, terão a oportunidade de quitar os débitos sem multas e juros ou de parcelá-los com inúmeros benefícios.

Tais parcelamentos também viabilizam planejamentos tributários abusivos praticados pelas pessoas físicas ou jurídicas, na medida em que elas deixam de pagar os tributos devidos para aplicar o dinheiro em outros investimentos ou para reduzir o custo de captação de capital perante as instituições bancárias.

Além disso, a própria PGFN justificou, nos Relatórios de Gestão, que os parcelamentos tinham gerado o efeito de reduzir drasticamente a arrecadação total da DAU. Interessante verificar, portanto, a percepção dos procuradores da PGFN sobre o assunto e se isso tem fragilizado o desempenho do Progran.

¹⁶ Acórdão nº 2.541/2008, Relator Min. Valmir Campelo, Tribunal Pleno, julgado em 12.11.2008. Disponível em <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*KEY%3AACORDAO-COMPLETO-37359/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em: 03 dez. 2016.

3.4.4 Fator jurídico-processual

Por último, o fator jurídico-processual remete à existência de alguns estudos sobre como o modelo brasileiro de cobrança fiscal, no âmbito judicial, tem sido lento, custoso e insatisfatório para a arrecadação de valores aos cofres públicos.

Os dados estatísticos apontaram, inclusive, que o processo de execução fiscal tem trazido um maior quantitativo de casos de extinção por prescrição e decadência, ou seja, pela inércia fazendária na cobrança, do que por pagamento da dívida pelos devedores.

Por outro lado, ainda que a probabilidade desse processo executivo obter êxito ou fracassar absolutamente fosse idêntica, seria discutível a sua eficiência econômica do ponto de vista global, já que cada execução fiscal tem um custo médio de R\$ 4.685,39, enquanto a arrecadação média da PGFN, nesses processos, é de R\$ 36.057,25, sendo que tais custos não levam em conta as despesas da cobrança administrativa e nem as condenações fazendárias em honorários advocatícios nas execuções fiscais, quando o juiz, acolhendo exceções levantadas pelos devedores, resolver extinguir o débito cobrado.

Como visto, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, esse ônus tende a ficar mais pesado, já que a fixação da verba honorária pode alcançar até 20% do valor do débito em discussão, o que, aplicado ao Progran, pode implicar na situação de ser iniciada uma cobrança milionária, mas, ao final do processo, a União, além de não ter arrecadado nenhum centavo, ainda se verá obrigada a pagar honorários astronômicos aos advogados do grande devedor.

Assim, de nada adiantaria dotar o Progran dos melhores recursos se o meio em que se está inserido não é propício para fazer com que valores ingressem nos cofres públicos. Logo, a percepção desse fator jurídico-processual está embasada na hipótese de o modelo brasileiro de cobrança fiscal não ser suficiente para gerar a eficiência arrecadatória que era pretendida pelo Progran.

4 METODOLOGIA

Após a exposição dos principais contributos científicos e dados estatísticos relacionados com a temática em análise, passa-se doravante à apresentação do método empregado para compreender o desempenho do Progran nos últimos anos e para extrair a percepção procuradores sobre certos fatores que podem estar influenciando-o negativamente.

Espera-se que o método sirva ainda para verificar o posicionamento dos procuradores acerca do Progran enquanto instrumento concretizador da missão institucional.

4.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

É cediço que o conhecimento científico demanda um caminho a ser percorrido para testar suas hipóteses e questionamentos. Este estudo não poderia ser diferente, usando os seguintes meios para atingir os objetivos estabelecidos:

- a) Pesquisa Documental: estudo de documentos oficiais, como leis, estatísticas e relatórios administrativos, sem prejuízo da leitura de livros, revistas, artigos acadêmicos, teses e escritos de outras espécies relacionados com o contexto da pesquisa;
- b) Pesquisa de Campo: aplicação de questionário direcionado a procuradores atuantes nos mais variados estados brasileiros.

As informações obtidas no primeiro segmento foram úteis para o pesquisador interpretar qualitativamente o material pesquisado, proporcionando argumentação lógica e contribuindo para a construção teórica deste estudo, já apresentada linhas atrás.

Já a pesquisa de campo, de viés quantitativo, permitirá o registro e a análise das constatações empíricas sob o enfoque da Estatística Descritiva, com a representação de dados estatísticos em tabelas e gráficos de medidas de tendência central, como média, moda e outras formas de distribuições.

4.2 DELIMITAÇÃO TERRITORIAL DA PESQUISA DE CAMPO

O objeto de estudo, o Projeto Grandes Devedores, foi concebido para ser desenvolvido em âmbito nacional, já que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional faz parte da Administração Pública Federal. Logo, a lotação dos seus procuradores também é distribuída em nível nacional.

Atualmente, todos os estados da federação e o Distrito Federal também contam com procuradores e equipes exclusivas para acompanhamento dos grandes devedores (DIGRAs) muito embora, no início do Progran, somente tenha havido designação de procuradores em regime de dedicação exclusiva em apenas oito estados da federação: Bahia, Minas Gerais, Pernambuco, Parará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

De toda sorte, como o acompanhamento exclusivo de grandes devedores está totalmente instalado no âmbito nacional, as áreas-alvo da pesquisa de campo foram as unidades regionais, estaduais e seccionais da PGFN em funcionamento pelo Brasil.

Encerrada a aplicação do questionário, a proporção geográfica foi ampla através da participação de procuradores lotados em 21 estados e no Distrito Federal, ficando sem representatividade apenas os estados do Piauí, Tocantins, Amazonas, Mato Grosso e Espírito Santo.

Os quatro locais com maior influência na pesquisa de campo foram o estado de São Paulo, com 28 inquiridos, depois Distrito Federal, com 23 inquiridos, o estado de Minas Gerais, com 20 inquiridos, e o estado do Rio de Janeiro, com 12 inquiridos.

Perceba-se que se tratam de regiões com bastante atividade econômica e que pesam na composição do PIB brasileiro, assim como a participação dos demais estados também permite compreender que a coleta não está subordinada a especificidades regionais.

4.3 SUJEITOS DA PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa de campo envolveu a participação 150 membros efetivos da PGFN, ou seja, de procuradores da Fazenda Nacional, os quais exercem a atividade fim da instituição e cujo quantitativo total em exercício na instituição é em torno de 2.000 (PGFN, 2015).

Não foram ouvidos servidores técnico-administrativos, estagiários e funcionários terceirizados que trabalham na PGFN, já que atuam no suporte ao trabalho dos procuradores. Além disso, o questionário não foi dirigido apenas aos procuradores que atuam no âmbito do Progran, pois os procuradores responsáveis por atividades diversas podem, em algum momento, mudar para a atribuição de acompanhamento especial dos grandes devedores e, vice-versa, os procuradores que já exerceram esse acompanhamento podem ter saído para ocupar outras funções na PGFN.

Desse modo, o critério para seleção dos sujeitos da pesquisa de campo foi ocupar o cargo de procurador da Fazenda Nacional, de modo que o tamanho da amostra ficou em 7,5% do total de procuradores da PGFN.

4.4 ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

A pesquisa de campo está associada aos objetivos deste estudo, procurando extrair a percepção procuradores sobre a influência dos fatores comportamental, estrutural, político-empresarial e jurídico-processual no desempenho do Progran. Busca-se também verificar o posicionamento dos procuradores acerca do Progran enquanto instrumento concretizador da missão institucional.

Para tal mister, elaborou-se um questionário por meio do qual se pretende garantir que as questões teóricas e práticas levantadas anteriormente sejam compreendidas a partir da análise das respostas dos sujeitos da pesquisa.

Importante observar que parte das questões foram reproduzidas de questionário elaborado por Pinto (2012), cuja pesquisa foi no sentido de identificar que fatores elevam a propensão à sonegação fiscal no meio empresarial brasileiro.

As demais questões não foram encontradas nos livros e artigos científicos consultados, em razão da escassez de pesquisas realizadas sobre a temática no país, mas nem por isso deixaram de estar embasadas nos posicionamentos teóricos anteriormente abordados. A seguir, justifica-se a inclusão de cada questão.

a) Questão 1

- O sistema tributário brasileiro é complexo, burocratizado e não efetiva a justiça fiscal

Com base na literatura analisada, os órgãos de arrecadação precisam ser eficientes, o que demanda trabalho árduo dos seus agentes. Entretanto, diante da desorganização, complexidade e da injustiça do sistema tributário, o procurador pode ter uma postura corporativa de defesa a todo custo da má tributação feita pelo ente que o remunera ou, noutro lado, sequer compreender os problemas do sistema tributário brasileiro. Consequentemente, tal postura poderá haver impacto de natureza comportamental no âmbito do Progran.

b) Questão 2

- A carga tributária brasileira é excessiva, em comparação com o retorno recebido pela sociedade

Reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012), o qual, considerando que muitos contribuintes fazem um confronto entre o tributo pago e o benefício social recebido, buscou identificar a existência de nexos entre essa conduta e a sonegação.

Interessante replicar essa indagação também para os procuradores, que *a priori* são também contribuintes e, se partilharem do mesmo sentimento encontrado no setor privado, isso pode indicar uma influência comportamental no trabalho contra os grandes devedores.

c) Questão 3

- Dadas as condições brasileiras, a sonegação fiscal praticada por algumas empresas pode ser considerada legítima, mesmo não sendo legal

Pinto (2012) elaborou o conteúdo dessa questão a partir de outra pesquisa realizada para investigar os níveis de *tax morale* em vários países e em momentos diferentes.

Para o presente estudo, há espaço para verificar o entendimento moral dos procuradores, porque se a coleta de dados indicar que os inquiridos reputam legítima a sonegação, a tendência é que haja afrouxamento na atuação comportamental perante os grandes devedores.

d) Questão 4

- O sistema tributário brasileiro “empurra” as empresas para a informalidade

Igualmente reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012), para efeito de comparação entre a percepção dos empresários e a percepção dos procuradores sobre o incentivo promovido pelo sistema tributário brasileiro à sonegação, a partir da perspectiva da *tax morale*.

Também pode indicar uma influência comportamental no trabalho contra os grandes devedores.

e) Questão 5

- A sonegação fiscal significa, muitas vezes, uma decisão estratégica e faz a diferença entre a sobrevivência e o fechamento da empresa que a põe em prática

Essa questão se associa às anteriores, que tratam da análise da relação custo/benefício da opção pela sonegação fiscal e, para os fins deste estudo, busca verificar a percepção dos procuradores.

f) Questão 6

- O sistema de auditoria fiscal não detém capacidade suficiente de identificar e coibir os casos de sonegação de tributos

Última questão reproduzida da pesquisa de Pinto (2012). Embora esse autor tenha buscado relacionar a sensação de impunidade *versus* a prática de sonegação, a intenção aqui, além de comparativa entre o público-alvo privado e o estatal, é verificar a opinião dos procuradores acerca da adequação da estrutura do sistema de auditoria fiscal.

g) Questão 7

- Há elevado déficit no quantitativo de servidores de apoio na PGFN

Questão incluída com o intuito de verificar a percepção dos procuradores acerca do fator estrutural como influenciador do baixo desempenho do Progran, já que nenhuma política pública sobrevive sem a alocação dos recursos humanos adequados.

h) Questão 8

- Os sistemas de informática disponibilizados pela PGFN não são funcionais e acessíveis, prejudicando a identificação de fraudes

Essa questão se associa à anterior e está relacionada com o fator estrutural, já que nenhuma política pública sobrevive sem a alocação dos recursos tecnológicos adequados.

i) Questão 9

- A estrutura atual do Projeto Grandes Devedores tem conseguido evitar a prescrição de dívidas fiscais dos grandes devedores

Essa questão também se associa às duas anteriores e igualmente está relacionada com o fator estrutural.

j) Questão 10

- É adequado destacar procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores

Sem precedente na literatura, a inclusão dessa questão é justificada ainda sob o aspecto estrutural, já que o pressuposto básico para a implementação do Progran é a designação de procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores, sendo relevante que os mesmos concordem com a decisão estratégica tomada pelo órgão em que atuam.

k) Questão 11

- Atualmente, o processo de seleção para atuação no Projeto Grandes Devedores precisa ser revisto, pois não está focado na proatividade e na experiência dos procuradores

Associada à questão anterior. Se o regime de dedicação exclusiva no Progran se justifica em face da importância e da complexidade da cobrança contra os grandes devedores, impõe-se investigar se há concordância dos procuradores com o sistema atual de seleção e se esse sistema está calcado em características que influenciam nos resultados do trabalho executado.

l) Questão 12

- A interferência política, através da criação de programas de parcelamentos e das renúncias fiscais, explica a baixa arrecadação do estoque da Dívida Ativa da União

Eis aqui questão relacionada sobre fator de política-empresarial, consistente na aprovação de parcelamentos e renúncias fiscais aos devedores como causa para a baixa recuperabilidade dos créditos inscritos na DAU. Como visto, alguns estudos já analisaram a influência de tais medidas legislativas no comportamento da arrecadação, sendo interessante investigar, a partir do entendimento dos procuradores, se isso pode impactar no desempenho do Progran.

m) Questão 13

- As estratégias empresariais, através de planejamentos tributários abusivos e fraudes, representam um dos maiores obstáculos na atuação da PGFN contra a sonegação fiscal

Trata-se também de questão vinculada ao fator político-empresarial, consistente na constatação de que os devedores se utilizam de parcelamentos e renúncias fiscais para não pagar tributos e alocar recursos em outros investimentos, impactando na baixa recuperabilidade dos créditos inscritos na DAU.

n) Questão 14

- Ainda que o PROGRAN contasse com uma estrutura ideal, ele não teria eficiência arrecadatória por causa do formato do processo de execução fiscal vigente no Brasil

Diante de levantamento sobre a fragilidade, morosidade e ineficiência do modelo judicial de cobrança fiscal vigente no Brasil (QUEIROZ E SILVA, 2016), faz-se necessário verificar se os procuradores compreendem que isso representa um grande entrave para o desempenho do Progran. Está associada, portanto, ao fator jurídico-processual.

o) Questão 15

- Investir no PROGRAM é a melhor forma de a PGFN conseguir cumprir a sua missão institucional (“*Assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade*”)

O referencial teórico apontou que os órgãos públicos, no atual regime democrático, devem buscar não só a eficiência como a efetividade, que está associada ao cumprimento dos objetivos institucionais. Oportuno coletar, portanto, o posicionamento dos procuradores sobre a propensão ou não do Program para cumprir a missão da PGFN.

4.5 COLETA DAS INFORMAÇÕES

O questionário foi aplicado à distância e no âmbito da Internet (ambiente virtual), mediante acesso a link exclusivo disponibilizado por empresa contratada pelo pesquisador. Ei-lo: “<https://pt.surveymonkey.com/r/pesquisapgfn>”.

Para contornar a possibilidade de o índice de retorno ficar abaixo do esperado, utilizou-se também comunicação através de envio de e-mail personalizado ao público-alvo, além de contato por meio de aplicativos de comunicação instantânea (WhatsApp), de forma conquistar a adesão do procurador da Fazenda Nacional ao questionário *online*.

4.6 INSTRUMENTAL ESTATÍSTICO

Parte dos dados obtidos na pesquisa de campo foram tratados pela ferramenta *SurveyMonkey*, bem como outra parte foi tratada através do emprego do *software* Excel, do pacote Microsoft Office. A partir daí, fez-se o tratamento descritivo, construindo-se gráficos e tabelas acerca das informações colhidas.

Por outro lado, está excluído deste estudo, por não ter natureza exploratória, o tratamento de dados através de aplicação de análise fatorial ou de outras técnicas desvinculadas da estatística descritiva.

5 RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Como visto, a pesquisa de campo, de viés quantitativo, foi utilizada para permitir o registro e a análise das constatações empíricas sob o enfoque da Estatística Descritiva, com a representação dos dados em tabelas e gráficos.

A seguir, seguem as informações necessárias para a compreensão dos resultados obtidos com a aplicação do questionário ao público-alvo.

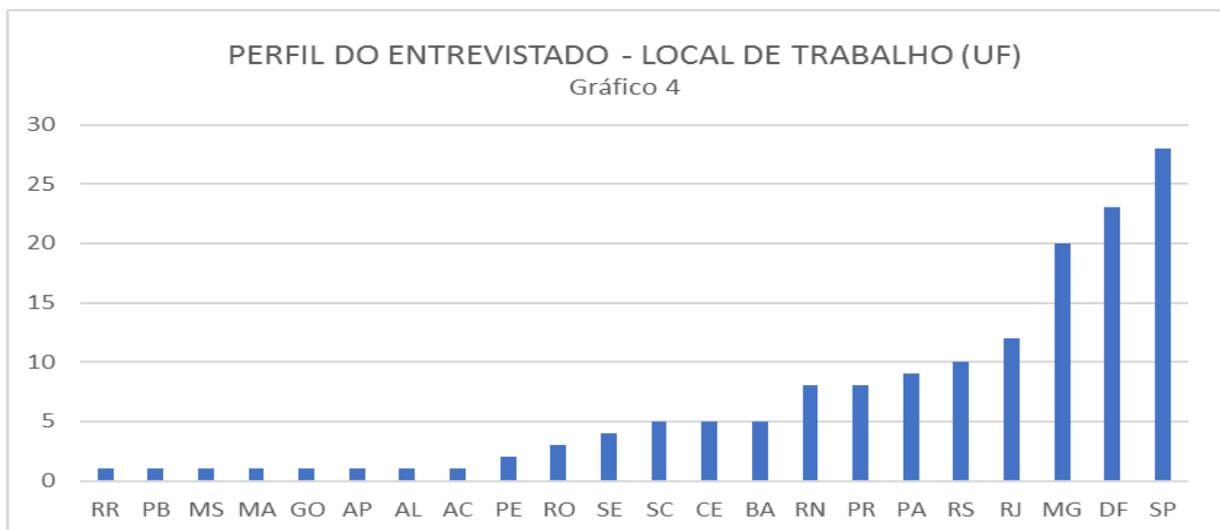
5.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A pesquisa de campo começou com a construção do perfil do entrevistado a partir do preenchimento de informações relativas ao gênero, à naturalidade, ao local de trabalho, à faixa etária, ao tempo de exercício na PGFN, à formação acadêmica e ao tempo de exercício no Progran.

No que se refere ao gênero, do total de 150 entrevistados, 52 procuradores se declararam do sexo feminino, alcançando o percentual aproximado de 34,66%, enquanto 98 procuradores se declararam do sexo masculino, totalizando em torno de 65,33%.

A naturalidade dos entrevistados está distribuída em 21 unidades federativas, dentre o total de 27, ou seja, praticamente 77,77% de abrangência nacional, o que foi seguido em termos de local de trabalho, pois o questionário conseguiu captar a opinião de procuradores lotados em quase todas as unidades estaduais da PGFN. Assim, sob a perspectiva espacial:

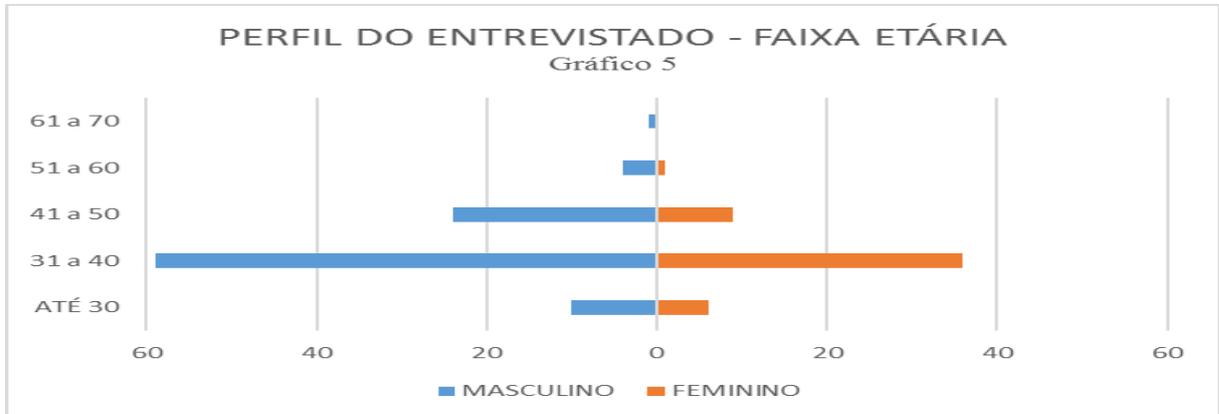
Gráfico 4 – Perfil do entrevistado – Local de Trabalho



Fonte: Elaborado pelo autor

Por sua vez, a distribuição por faixa etária tomou a seguinte forma:

Gráfico 5 – Perfil do entrevistado –Faixa etária



Fonte: Elaborado pelo autor

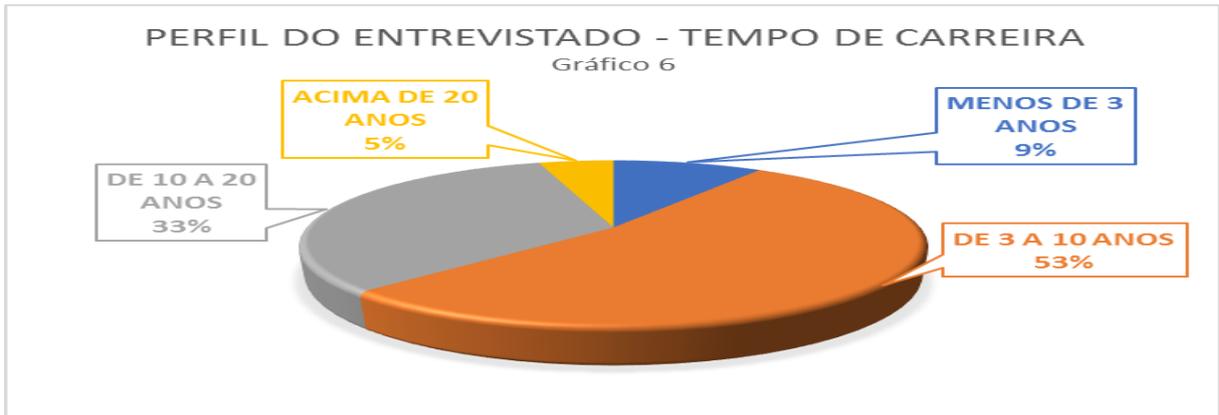
Pode-se perceber que a média de idade dos entrevistados é relativamente baixa, de ambos os sexos, estando concentrada na faixa de 31 a 40 anos, o que tende a indicar que a força de trabalho avaliada está nos anos mais produtivos da vida laboral.

Além do critério idade ser importante para a atuação proativa no Progran, resolveu-se coletar também o critério de experiência no trabalho, fazendo-se a distinção entre os procuradores que se encontravam em período de estágio probatório, que são os três anos iniciais no cargo público, e os demais procuradores com mais tempo de instituição.

Apenas 14 inquiridos se encaixaram nesse status legal de ainda em grau de obtenção de experiência no cargo de procurador da Fazenda Nacional. Por outro lado, 1/3 dos procuradores entrevistados possuem mais de 10 anos de PGFN, pelo que se pode dizer que são bastante experientes. Os demais, com tempo de instituição entre três e 10 anos, também são legalmente capacitados e passaram período suficiente para transitar por um ou vários setores relacionados com a cobrança fiscal feita pela PGFN, agregando conhecimento.

Em termos gráficos, tem-se o seguinte:

Gráfico 6 – Perfil do entrevistado – Tempo de carreira

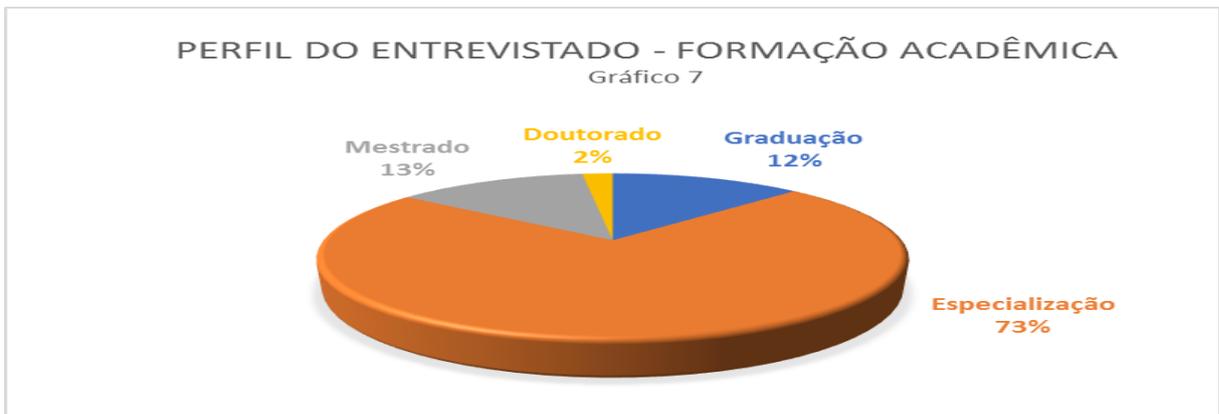


Fonte: Elaborado pelo autor

O desempenho do cargo de procurador da Fazenda Nacional está relacionado também com o interesse do seu ocupante em buscar capacitação profissional, porque os problemas jurídicos se renovam com o tempo, ainda mais no campo fiscal, onde as leis tributárias são revisadas constantemente. Sob essa perspectiva, procurou-se saber se os entrevistados já concluíram especializações, mestrados ou doutorados.

Eis o respectivo gráfico:

Gráfico 7 – Perfil do entrevistado – formação acadêmica



Fonte:Elaborado pelo autor

Como se vê, um universo considerável de 73% dos entrevistados são especialistas em algum ramo do direito. Apenas três procuradores possuem doutorado (2%) e 19 são mestres (12,67%). Exclusivamente graduados foram 19 (12,67%). Assim, essa formação acadêmica demonstra o interesse dos entrevistados em se capacitar profissionalmente, bem como aptidão para desempenhar melhor suas atividades do dia-a-dia.

O último critério para traçar o perfil do entrevistado consistiu em saber se o mesmo atua ou já atuou no Progran. O resultado está demonstrado a seguir:

Gráfico 8 – Perfil do entrevistado – Tempo de carreira



Fonte:Elaborado pelo autor

Essa informação é bastante relevante na medida em que permite aferir que 57% do entrevistados, ou seja, 85 inquiridos já trabalharam com o Progran e, portanto, estão aptos a opinar com mais consistência sobre o seu desempenho.

Isso, porém, não representa um entrave para a coleta da opinião dos demais 65 inquiridos, ou seja, da faixa de 43% não atuantes no Progran, já que, além do conteúdo do questionário ser amplo, os mesmos interagem profissionalmente com o Progran de outras formas e, inclusive, estão preparados para, a qualquer momento, serem designados ao acompanhamento dos grandes devedores.

5.2 RESPOSTAS ÀS QUESTÕES

Verificado que a distribuição da amostra atingiu equilíbrio desejável, passa-se daqui em diante à análise descritiva das respostas do questionário elaborado para colher a opinião dos procuradores da PGFN sobre os fatores que podem ter influenciado negativamente o desempenho do Progran.

Importante observar, de antemão, que a análise dos resultados irá contribuir para as conclusões postas ao final, fortalecendo as percepções sobre o Progran enquanto política pública concebida para incrementar a arrecadação contra grandes devedores e combater a sonegação fiscal.

A primeira opinião lançada pelos inquiridos foi sobre a complexidade, a injustiça fiscal e a burocracia do sistema tributário brasileiro, à luz deste questionamento: *O sistema tributário brasileiro é complexo, burocratizado e não efetiva a justiça fiscal.*

Aqui, nenhum procurador deixou de opinar. Foram 91 respostas de concordância completa com o enunciado, representando 60,67%. Concordância em termos foi escolhida em 51 respostas, atingindo 34%. Apenas oito procuradores discordaram em termos, ficando no percentual de 5,33%.

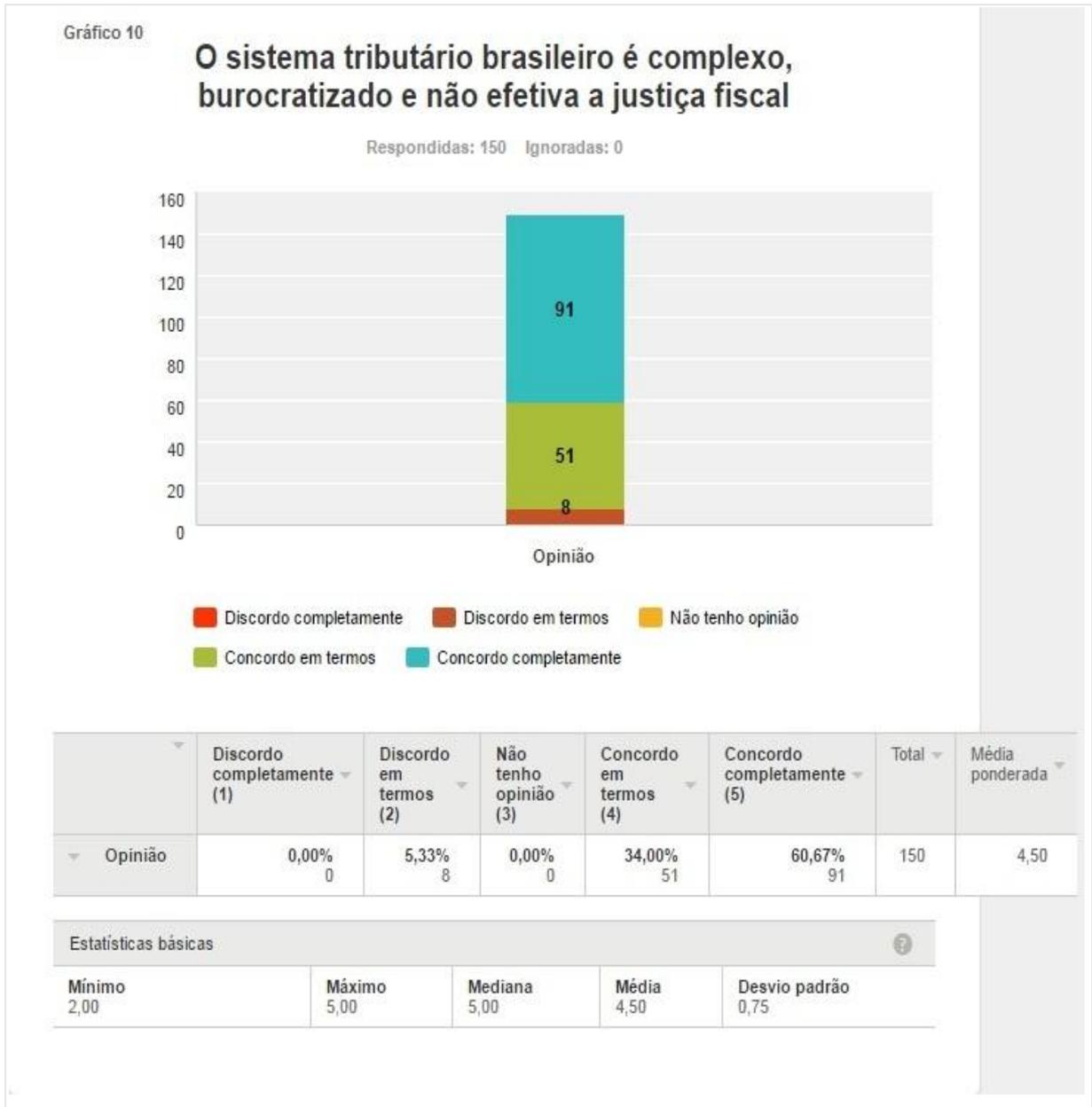
A soma das concordâncias convicta e em termos alcançou praticamente 95%, conforme se vê nos Gráficos 9 e 10 a seguir, confirmando que os entrevistados não tem uma postura corporativa de defesa a todo custo da má tributação feita pelo ente que os remunera e que compreendem os problemas do sistema tributário brasileiro.

Gráfico 9 – Opiniões sobre a complexidade



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 10- Sistema tributário brasileiro



Fonte: Elaborado pelo autor

A segunda opinião dos entrevistados é sobre o peso da carga tributária brasileira em relação aos benefícios recebidos pela sociedade. Este foi o enunciado: *A carga tributária brasileira é excessiva, em comparação com o retorno recebido pela sociedade.*

Interessante observar, aqui, que apenas um procurador deixou de opinar e mais um discordou completamente, marcando ambos a fração de 1%.

Ao todo, foram 89 respostas de concordância completa com o enunciado, representando 59,33%. Concordância em termos foi escolhida em 47 respostas, atingindo 31,33%.

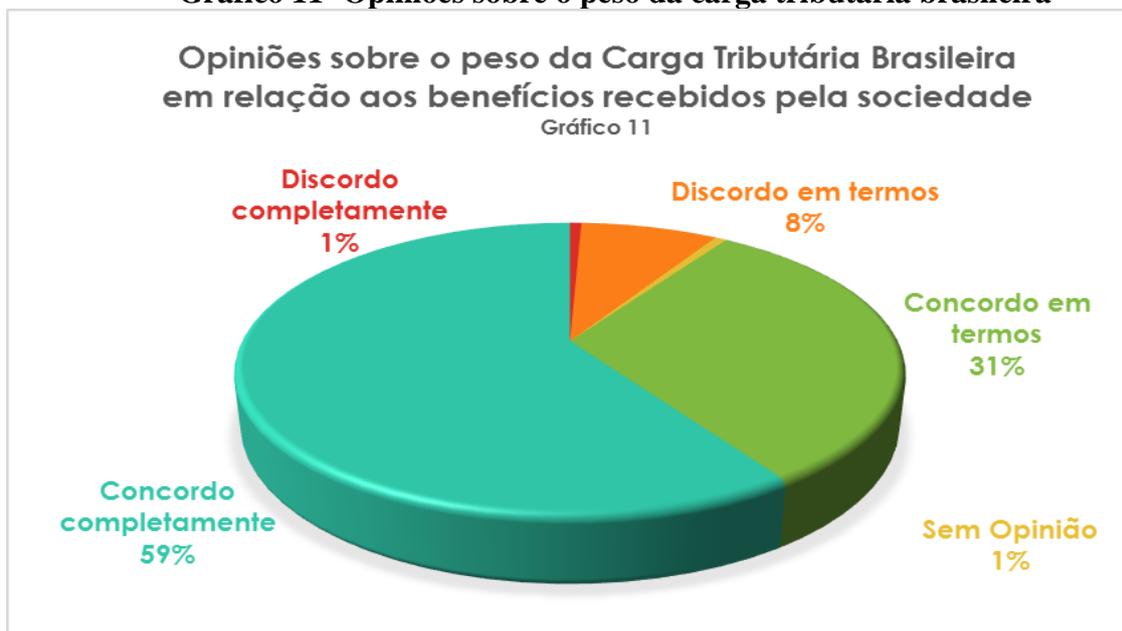
Apenas 12 procuradores discordaram em termos, ficando na marca de 8%.

A soma das concordâncias convicta e em termos alcançou 90%, conforme se vê nos Gráficos 11 e 12 a seguir, confirmando que os entrevistados compartilham o sentimento popular de que, no Brasil, se paga muito imposto para o nível de serviços públicos prestados à sociedade.

Já o índice de discordância total e em termos ficou no patamar de 9% da amostra total.

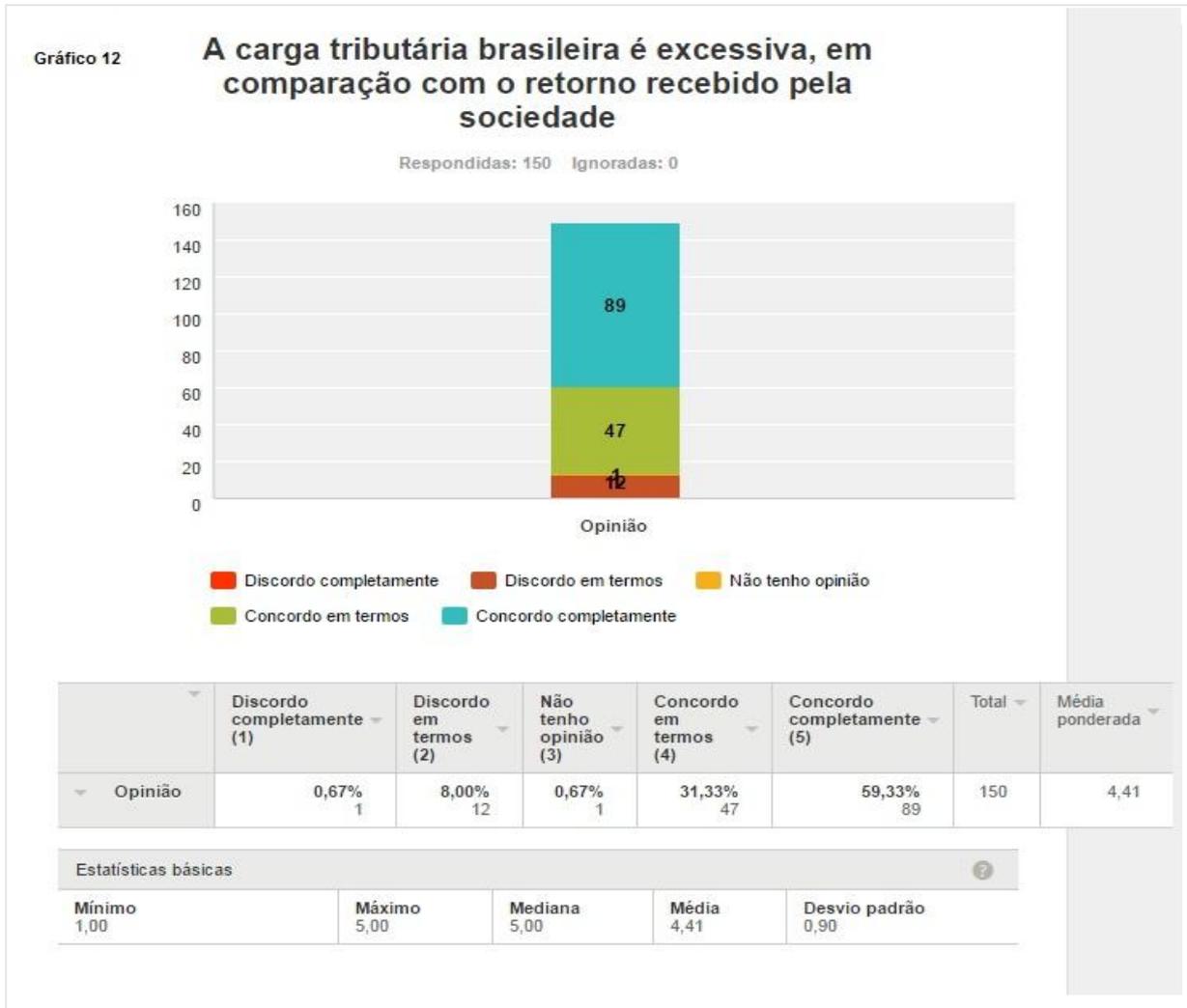
Como se trata de questão reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012), importante comparar que os procuradores ouvidos revelaram-se menos convictos em sua concordância do que empresários, que concordaram completamente em 68% e em termos 26%, totalizando 94%.

Gráfico 11- Opiniões sobre o peso da carga tributária brasileira



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 12 – Carga tributária brasileira é excessiva



Fonte:Elaborado pelo autor

A terceira opinião dos entrevistados é sobre a legitimidade da sonegação fiscal praticada no Brasil. Este foi o enunciado: *Dadas as condições brasileiras, a sonegação fiscal praticada por algumas empresas pode ser considerada legítima, mesmo não sendo legal.*

Interessante observar, aqui, que apenas três inquiridos não opinaram e mais três concordaram completamente, marcando ambos a fração de 2%.

A concordância em termos foi escolhida em 20 respostas, atingindo apenas 13%.

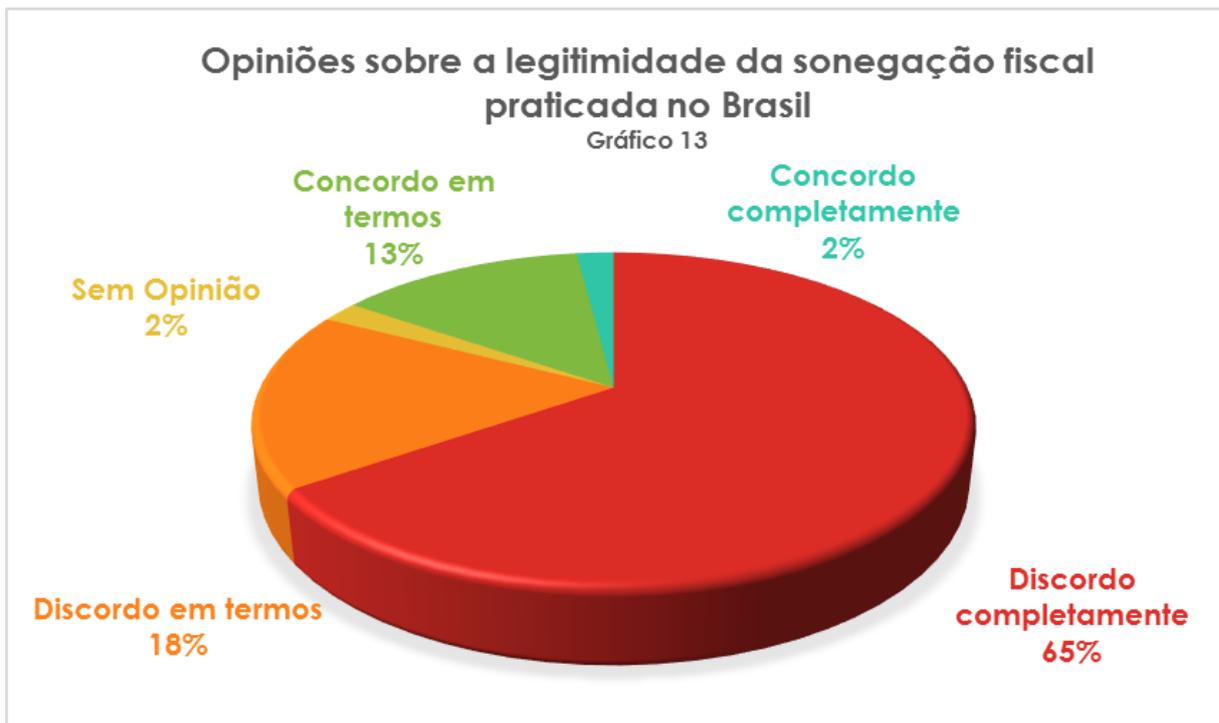
Por outro lado, foram 98 respostas de discordância completa com o enunciado, representando 65%. Discordância em termos foi escolhida em 26 respostas, atingindo 18%.

A soma das discordâncias completas e em termos alcançou 83%, conforme se vê nos Gráficos 13 e 14 a seguir, confirmando que os entrevistados não são tolerantes com a sonegação fiscal.

Como se trata de questão reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012), importante comparar que os procuradores ouvidos revelaram-se mais convictos em sua discordância do que empresários, que discordaram completamente em 28% e em termos 28%, totalizando 56%.

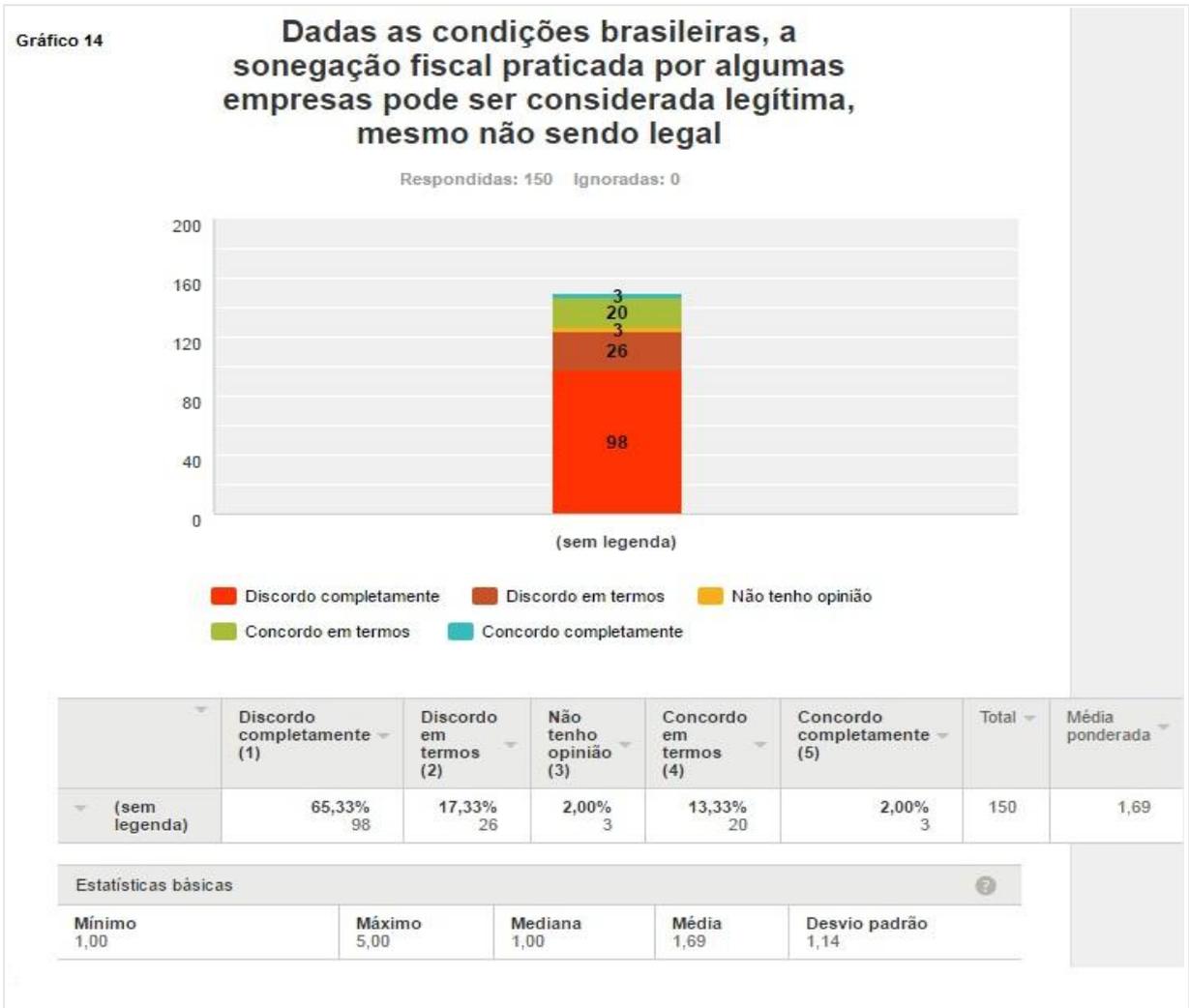
Chama atenção também que o índice global de concordâncias completas e em termos foi de 15%, enquanto a pesquisa aplicada por Pinto (2012) ao setor empresarial releva índice de 33%. Logo, não se revela provável que os procuradores tenham algum tipo de afrouxamento moral perante a sonegação fiscal e o acompanhamento dos grandes devedores.

Gráfico 13 – Legitimidade da sonegação fiscal



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 14 – Sonegação pode se considerar legítima mesmo não sendo legal



Fonte:Elaborado pelo autor

A quarta opinião dos entrevistados é sobre a indução do sistema tributário brasileiro à informalidade. Este foi o enunciado: *O sistema tributário brasileiro “empurra” as empresas para a informalidade.*

Somente dois inquiridos não opinaram, marcando 1%, e mais oito inquiridos discordaram completamente, representando 5%.

A discordância em termos foi escolhida por 30 inquiridos, atingindo 20%. Portanto, a soma do índice de discordância chegou em 25%.

A concordância em termos obteve 72 respostas, atingindo 48%.

Por último, foram 38 respostas de concordância completa, com representatividade de 26%, mas era de se esperar, nessa opção, a adesão do mesmo público que concordou totalmente (61%) que o sistema tributário brasileiro era burocrático, complexo e ineficiente.

Sinal de que muitos entendem que não é só o sistema tributário que força as empresas para a informalidade, podendo haver, por exemplo, a influência da variável ética analisada na questão anterior.

Ao todo, a soma das concordâncias completas e em termos alcançou 74%, conforme se vê nos Gráficos 15 e 16 a seguir, demonstrando que os pesquisados compreendem os problemas do sistema tributário brasileiro e que tem comportamento ético menos flexível com a informalidade.

Importante observar também que o índice global de discordâncias completas e em termos foi de 25%, enquanto a pesquisa aplicada por Pinto (2012) ao setor empresarial releva índice de 13%.

Ainda em comparativo com Pinto (2012), 44% dos empresários são totalmente convictos em afirmar que o sistema tributário incentiva a informalidade, enquanto apenas 26% dos procuradores têm o mesmo posicionamento.

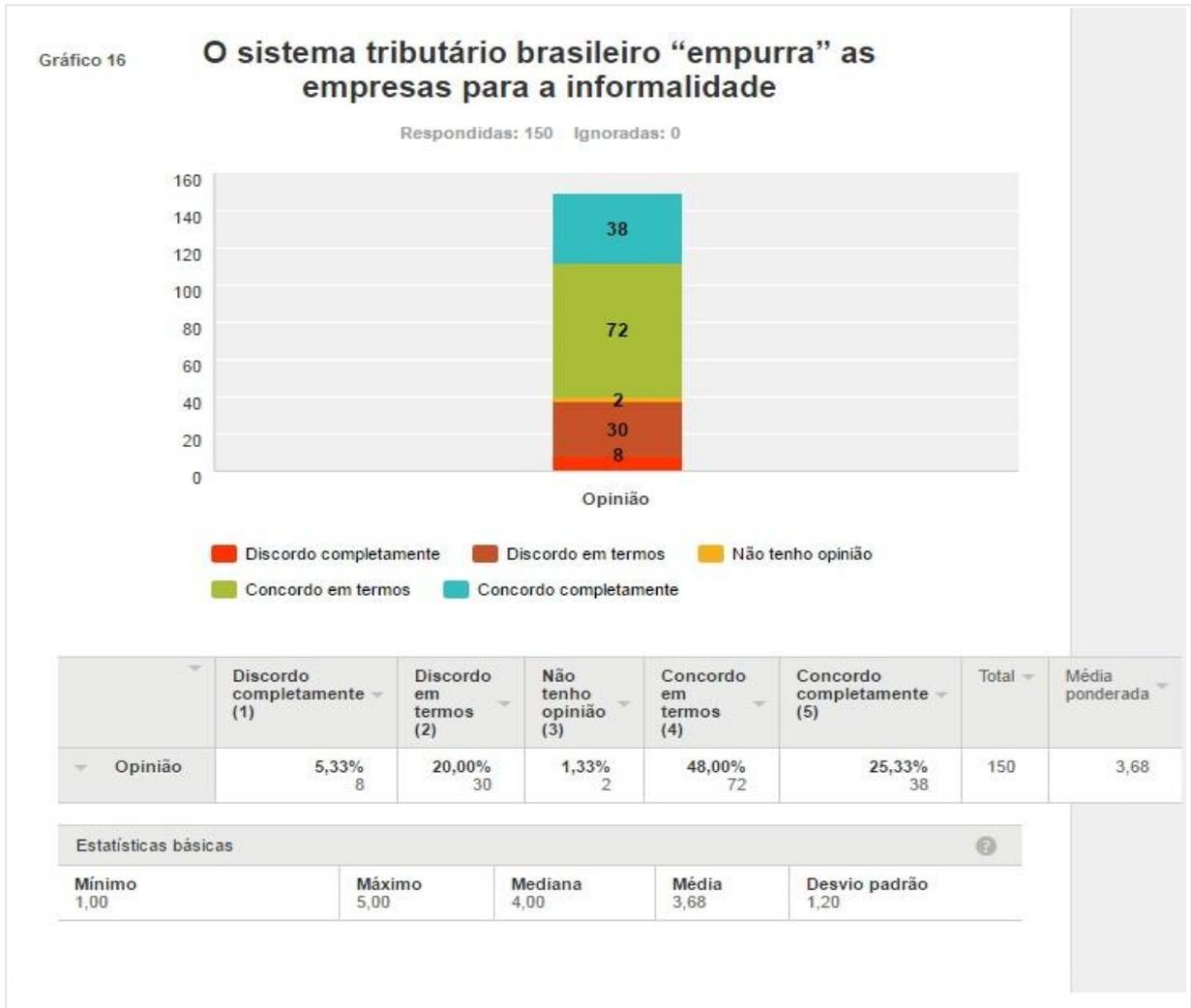
Há, portanto, esse ponto de divergência de percepção entre o setor público e o privado a respeito da informalidade e da sonegação fiscal no Brasil.

Gráfico 15 – Indução do sistema tributário brasileiro à informalidade



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 16 - Indução do sistema tributário brasileiro à informalidade



Fonte:Elaborado pelo autor

A quinta opinião dos entrevistados é sobre a indução do sistema tributário brasileiro à informalidade. Este foi o enunciado: *A sonegação fiscal significa, muitas vezes, uma decisão estratégica e faz a diferença entre a sobrevivência e o fechamento da empresa que a põe em prática.*

Dentre todos os procuradores entrevistados, apenas quatro não opinaram, representando 3%.

Os 14 inquiridos que concordaram completamente representam 9%. 53 inquiridos que concordaram em termos representam 35%.

A discordância em termos foi escolhida por 42 inquiridos, atingindo 28%. Por último, o quantitativo de 37 inquiridos que manifestaram discordância total chegou a 25%.

Assim, conforme se vê nos Gráficos 17 e 18 a seguir, a soma do índice de discordância completas e em termos atingiu 53%, enquanto o índice total de concordância completas e em termos foi de 44%.

Como se trata de questão reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012), importante a comparação de resultados. Nesse citado levantamento anterior, 29% dos empresários concordaram completamente que a sonegação fiscal é uma decisão estratégica e que influencia consideravelmente na atividade da empresa que a pratica. Já apenas 9% dos procuradores compartilham desse entendimento com convicção absoluta.

Por outro lado, enquanto 25% dos procuradores são totalmente convictos em discordar do enunciado da questão, apenas 9% dos empresários da pesquisa de Pinto (2012) tem o mesmo posicionamento.

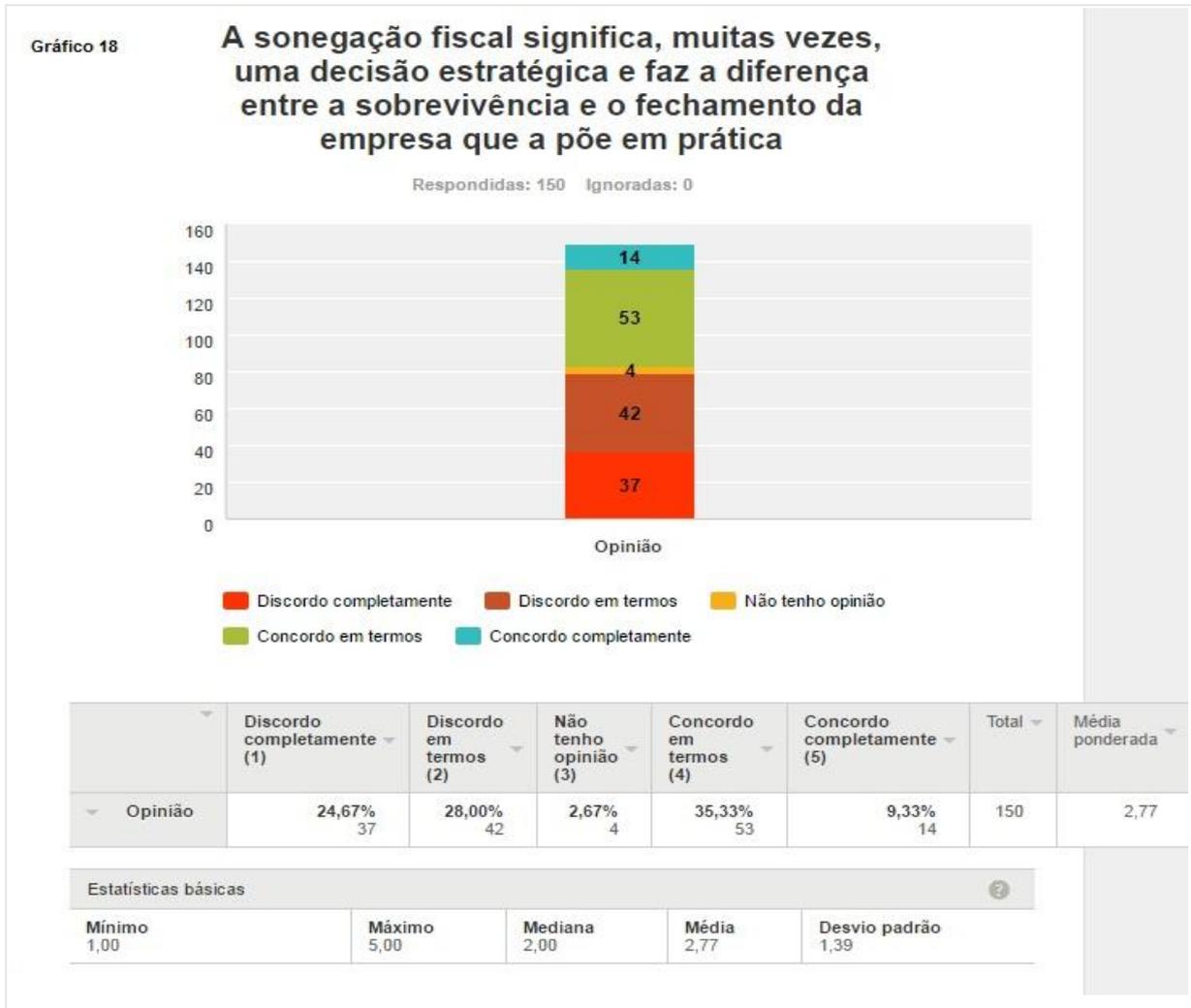
Isso indica uma boa polarização entre a percepção dos procuradores, que atuam no setor público, e a percepção empresarial, que está no campo do setor privado, o que é compatível com os posicionamentos morais refletidos nas questões anteriores.

Gráfico 17 – Sonegação fiscal como estratégia empresarial



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 18 - Sonegação fiscal como estratégia empresarial



Fonte:Elaborado pelo autor

A sexta opinião dos entrevistados é sobre a capacidade de a Administração tributária identificar e punir os casos de sonegação fiscal. Este foi o enunciado: *O sistema de auditoria fiscal não detém capacidade suficiente de identificar e coibir os casos de sonegação de tributos.*

Trata-se da última questão reproduzida a partir da pesquisa de Pinto (2012). Muito embora esse autor tenha buscado relacionar alhures a sensação de impunidade *versus* a prática de sonegação, a intenção aqui, além de comparativa entre o público-alvo privado e o estatal, era verificar a opinião dos procuradores acerca da adequação do sistema de auditoria fiscal.

Passando aos resultados, importante observar que oito inquiridos resolveram não opinar, representando 5%.

Apenas quatro inquiridos decidiram discordar completamente do enunciado em questão, ficando no patamar de 3%. A discordância em termos foi escolhida por 26 inquiridos, atingindo 17%.

Por outro lado, vê-s que 73 inquiridos responderam que concordam em termos, representando 49%. Por último, os 39 inquiridos que concordaram totalmente atingiram 26%.

Assim, conforme os Gráficos 19 e 20 a seguir, a soma das discordâncias total e em termos chegou no índice de 20%. Já a soma das concordâncias completas e em termos atingiu 75%, indicando que os procuradores pensam que o sistema de auditoria fiscal não está bem estruturado para combater a sonegação fiscal.

Fazendo-se o comparativo com a pesquisa de Pinto (2012), percebe-se ainda que os procuradores são mais convictos sobre a fragilidade do sistema de auditoria fiscal para combater a sonegação, já que apenas 20% dos empresários concordaram totalmente quanto a essa questão, chegando o índice total de concordância a 61%.

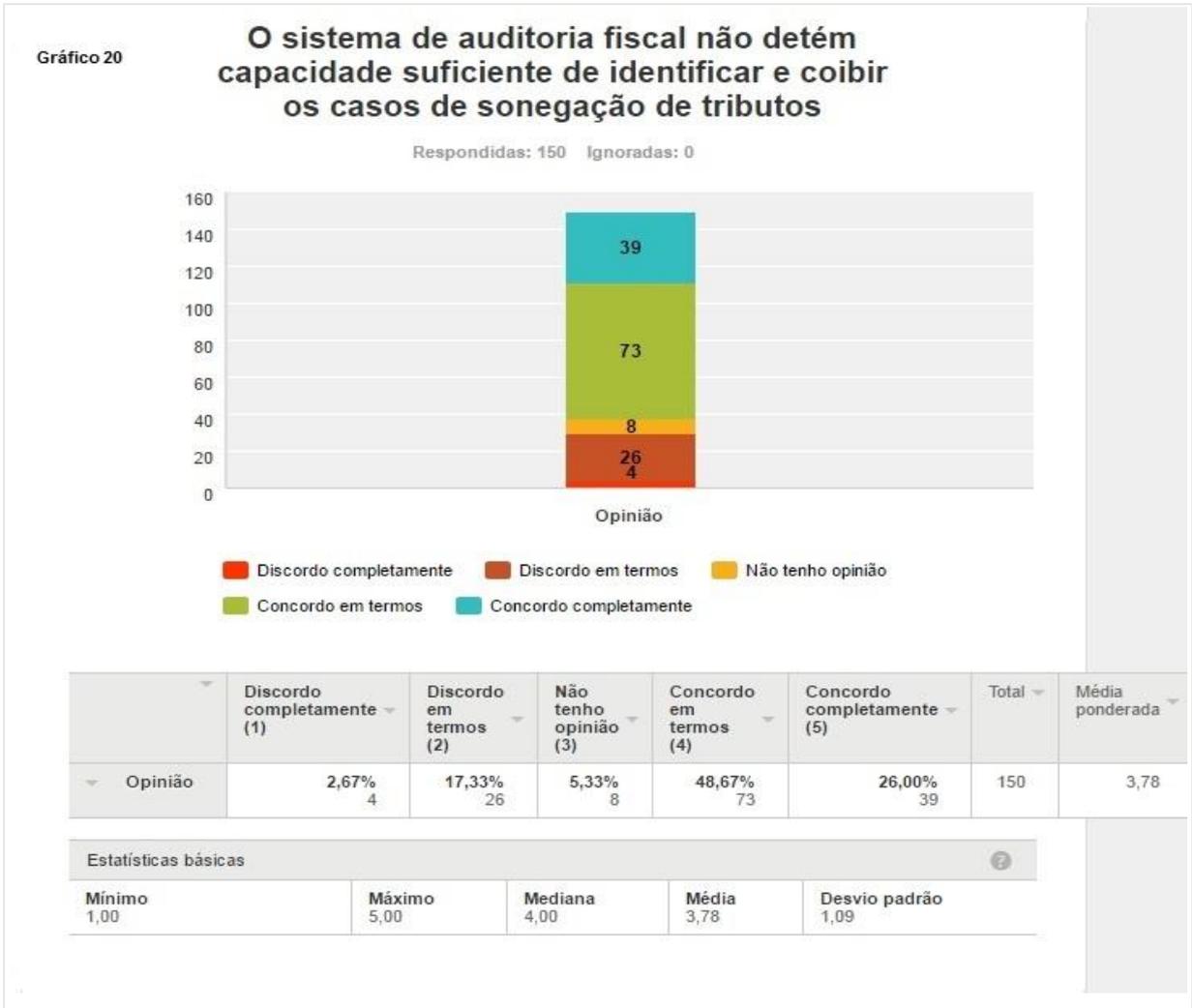
Por outro lado, enquanto apenas 3% dos procuradores são totalmente convictos em discordar do enunciado da questão, 9% dos empresários da pesquisa de Pinto (2012) tem o mesmo posicionamento. Portanto, enquanto o setor empresarial desconfia da capacidade do sistema de auditoria fiscal, os procuradores desconfiam muito mais de que ele realmente tenha condições de combater a sonegação fiscal.

Gráfico 19 – Capacidade da administração tributária identificar e punir sonegação



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 20 -Capacidade da administração tributária identificar e punir sonegação



Fonte:Elaborado pelo autor

A sétima opinião dos entrevistados é sobre o quantitativo de servidores de apoio ao trabalho dos procuradores na PGFN. Este foi o enunciado: *Há elevado déficit no quantitativo de servidores de apoio na PGFN.*

Colhidas as respostas, apenas três inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 2%.

Por outro lado, foram 122 respostas de concordância completa com o enunciado em análise, atingindo 81%. Concordância em termos foi escolhida em 20 respostas, marcando 14%.

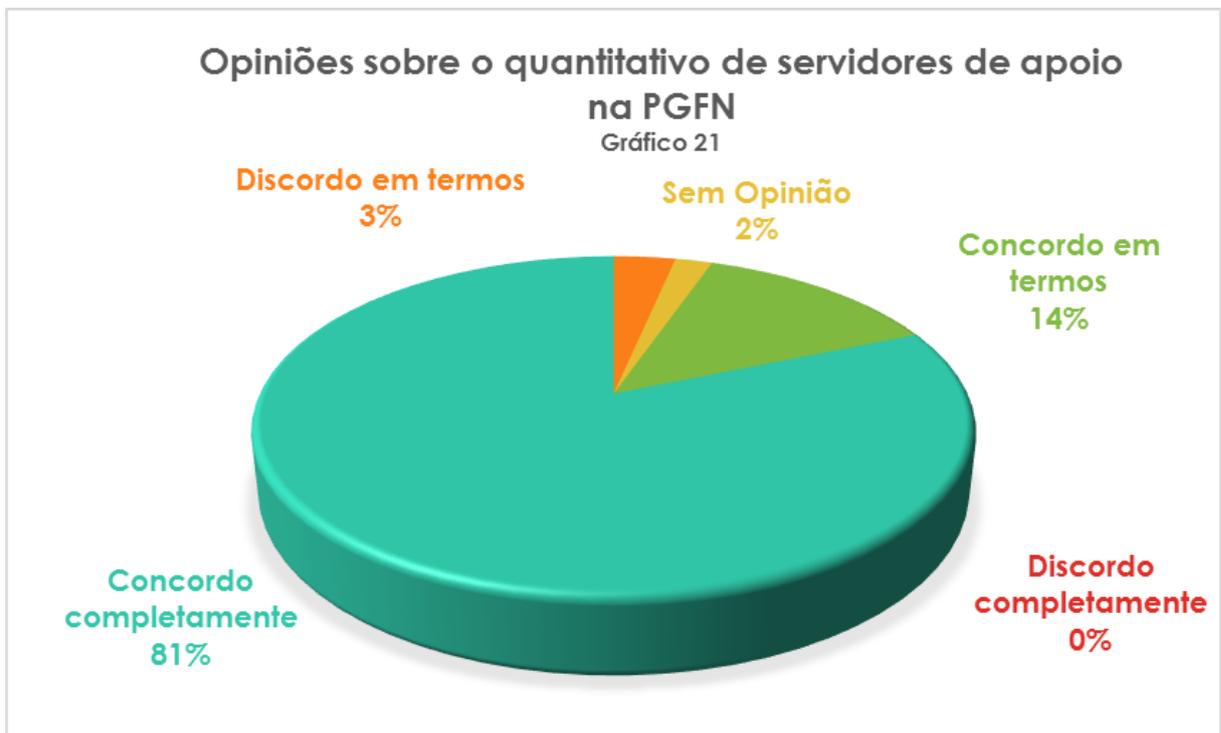
Apenas cinco inquiridos discordaram em termos, ficando no percentual de 3%. E nenhum inquirido manifestou total convicção de que não há elevado déficit no quantitativo de servidores de apoio na PGFN.

Desse modo, conforme se vê nos Gráficos 21 e 22 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de apenas 3%, a soma do índice de concordância total e em termos responde por expressivos 95% de opinião no sentido de que há profunda falta de servidores de apoio na PGFN.

Veja-se que se trata de questão construída para analisar o fator estrutural como influenciador do baixo desempenho do Progran, já que nenhuma política pública sobrevive sem a alocação dos recursos humanos adequados.

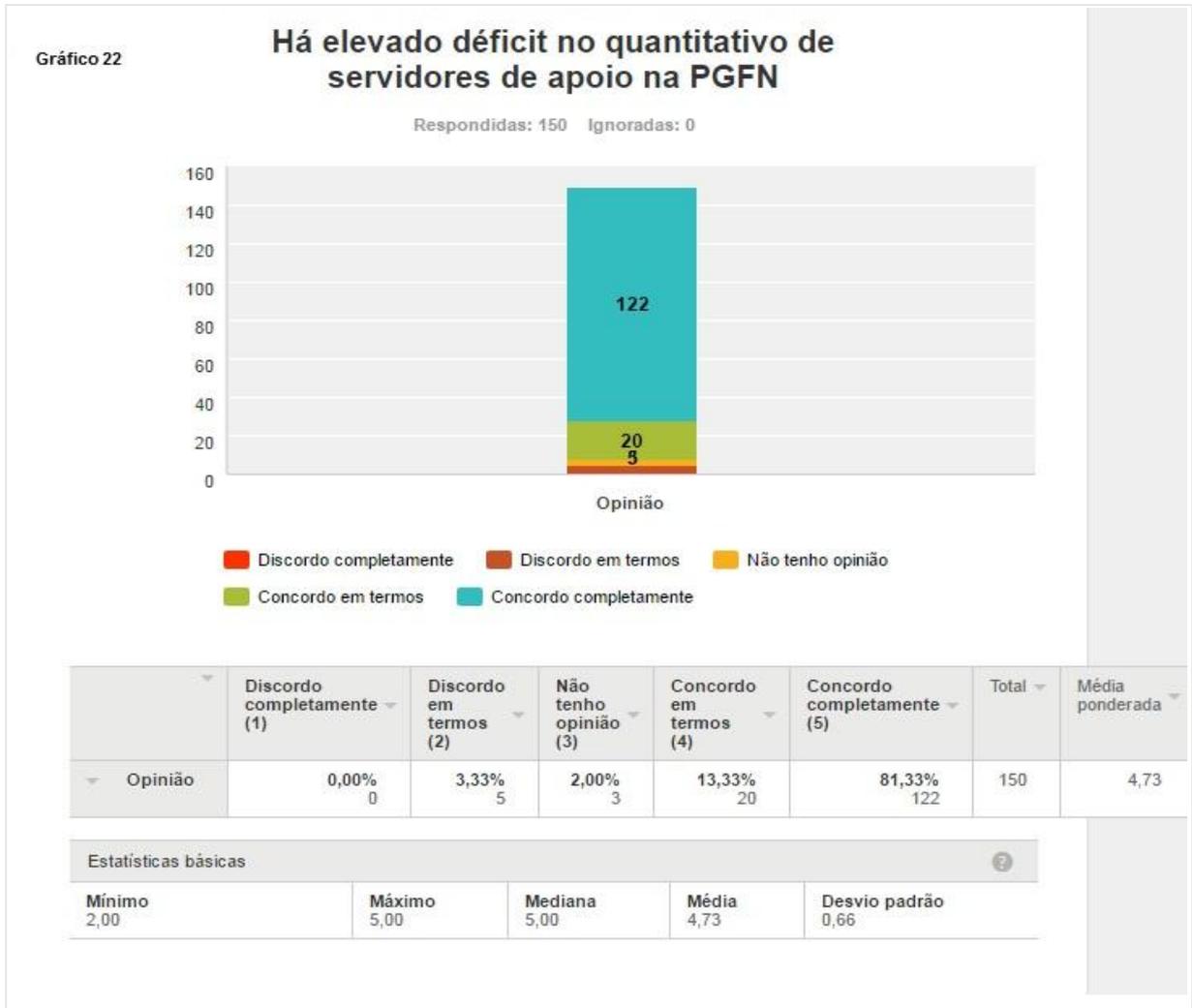
Assim, resta confirmada, por quase unanimidade, a percepção dos procuradores de que, no âmbito da PGFN, não há estrutura de pessoal de apoio adequada para o desempenho das atividades de cobrança contra os devedores comuns e nem contra os grandes devedores.

Gráfico 21 – Quantitativo de servidores de apoio na PGFN



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 22 – Quantitativo de servidores de apoio na PGFN



Fonte:Elaborado pelo autor

A oitava opinião dos entrevistados é sobre a falta de qualidade dos sistemas informatizados da PGFN. Este foi o enunciado: *Os sistemas de informática disponibilizados pela PGFN não são funcionais e acessíveis, prejudicando a identificação de fraudes.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que quatro inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 3%.

Já os inquiridos que expressaram concordância completa foram 71, atingindo 47%. Concordância em termos foi escolhida em 56 respostas, marcando 37%.

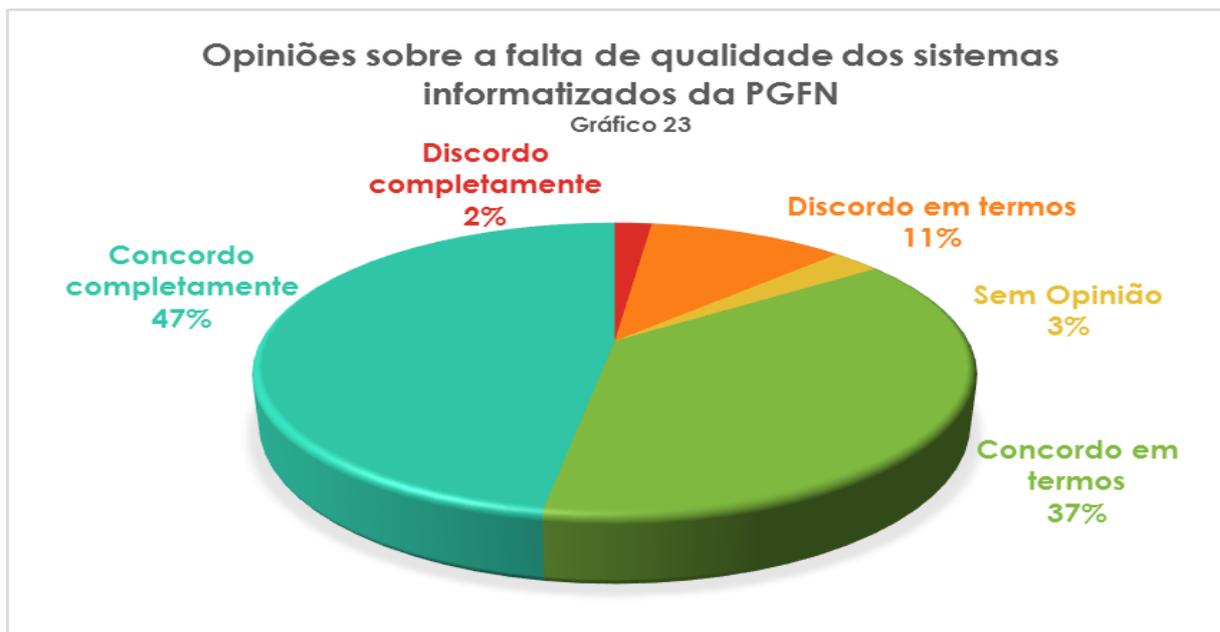
Os 16 inquiridos que discordaram em termos representam 11%. E apenas três inquiridos, na marca de 2%, manifestaram total convicção de que não se pode dizer que os sistemas informatizados da PGFN sejam inúteis ou inacessíveis a ponto de prejudicar a identificação de fraudes.

Assim, conforme se vê nos Gráficos 23 e 24 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 13%, uma fatia de 84% concorda total e em termos de que os sistemas informatizados da PGFN não são adequados para as atividades que os procuradores precisam fazer.

Veja-se que se trata de questão construída para analisar o fator estrutural como influenciador do baixo desempenho do Progran, já que nenhuma política pública sobrevive sem a alocação sem a alocação dos recursos tecnológicos, mormente quando se está diante da necessidade de identificação de fraudes praticadas por grandes devedores.

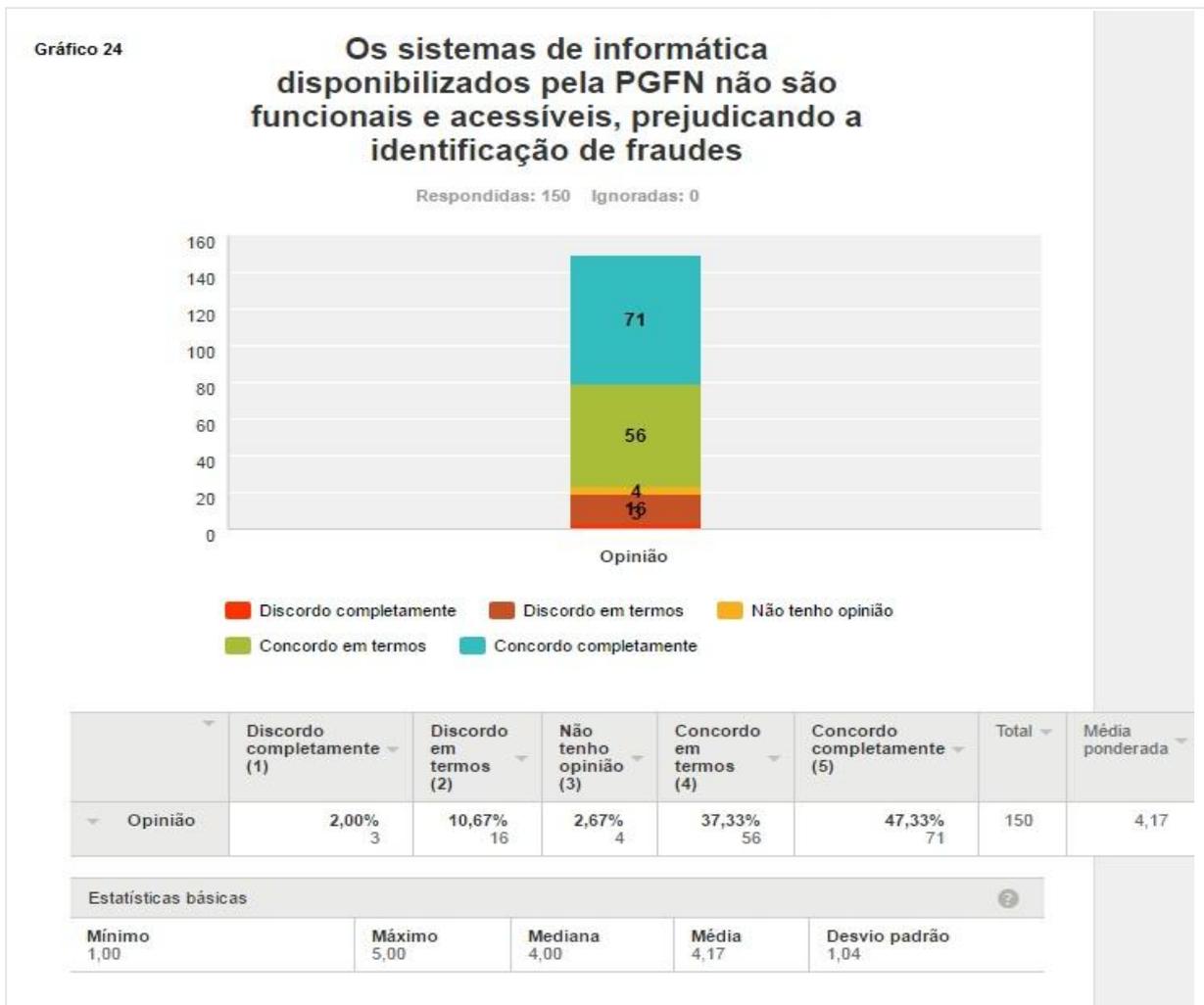
Assim, resta confirmada, com boa margem, a percepção dos procuradores de que, no âmbito da PGFN, não há estrutura tecnológica adequada para o desempenho das atividades de cobrança contra quaisquer tipos de devedores, sejam comuns ou grandes devedores.

Gráfico 23 – Falta de qualidade no sistema



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 24 – Falta de qualidade no sistema



Fonte:Elaborado pelo autor

A nona opinião dos entrevistados é sobre a capacidade estrutural do Progran para evitar a prescrição de dívidas fiscais dos grandes devedores. Este foi o enunciado: *A estrutura atual do Projeto Grandes Devedores tem conseguido evitar a prescrição de dívidas fiscais dos grandes devedores.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que o expressivo número de 54 inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 36%.

Já os inquiridos que expressaram concordância completa foram 22, atingindo 14%. Concordância em termos foi escolhida em 52 respostas, marcando 35%.

Os 15 inquiridos que discordaram em termos representam 10%. E sete inquiridos, na faixa de 5%, manifestaram total convicção de que não se pode dizer que a estrutura atual do Progran tem conseguido evitar a prescrição dos débitos fiscais dos grandes devedores.

Desse modo, conforme se vê nos Gráficos 25 e 26 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 15%, uma fatia de 49% concorda total e em termos.

Veja-se que se trata de questão construída para analisar o fator estrutural como influenciador do baixo desempenho do Progran, já que o reconhecimento da prescrição dos débitos dos grandes devedores significa zero de arrecadação.

Além disso, esse tipo de extinção do processo sem resultado satisfatório gera custos desnecessários, pois houve toda uma atuação dos procuradores, com dispêndio de força de trabalho, para se chegar a nenhum resultado ou o que é pior: pode acarretar ainda a condenação da União em honorários advocatícios no montante de até 20% do valor do débito prescrito, quando o juiz acolhe algum de tipo de exceção levantada pelos devedores.

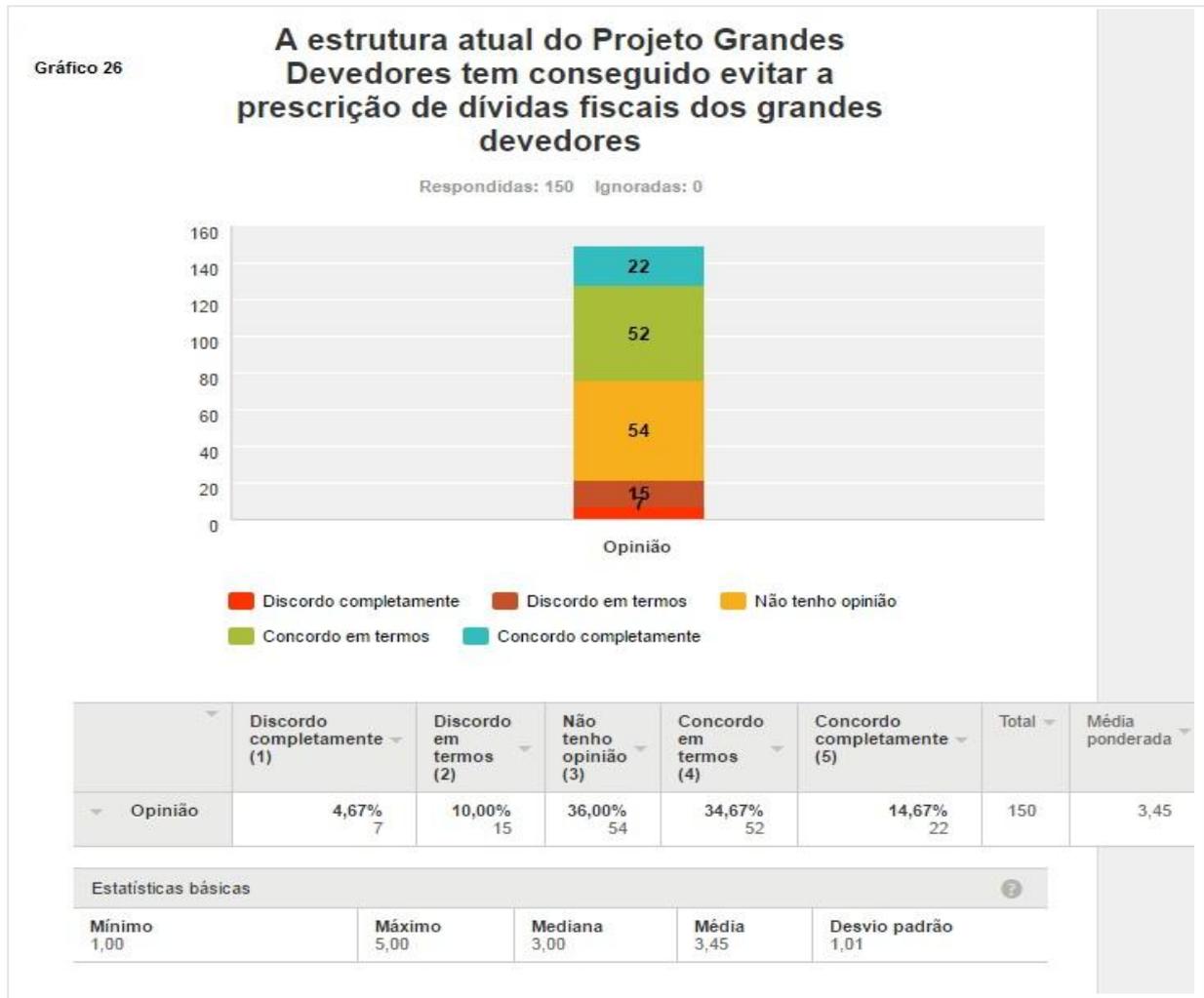
Embora a tendência seja de concordância com o enunciado em análise, o elevado índice de 36% sem opinião impossibilitou de extrair, com fidelidade, a percepção dos procuradores sobre a estrutura do Progran para evitar a prescrição dos débitos dos grandes devedores.

Gráfico 25 – Capacidade estrutural do Progran



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 26 - Capacidade estrutural do Progran



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima opinião dos entrevistados é sobre a adequação da alocação de força de trabalho para uma atuação exclusiva contra grandes devedores. Este foi o enunciado: *É adequado destacar procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que dois inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 1%.

Em relação às discordâncias totais, apenas um inquirido escolheu essa opinião, ficando também na faixa de 1%.

Também com baixa representatividade, os inquiridos que expressaram discordância em termos foram três, atingindo 2% do total.

Os 20 inquiridos que concordaram em termos representam 13%. E a expressiva quantidade de 124 inquiridos, representando 83%, optaram por concordar totalmente com o enunciado em análise.

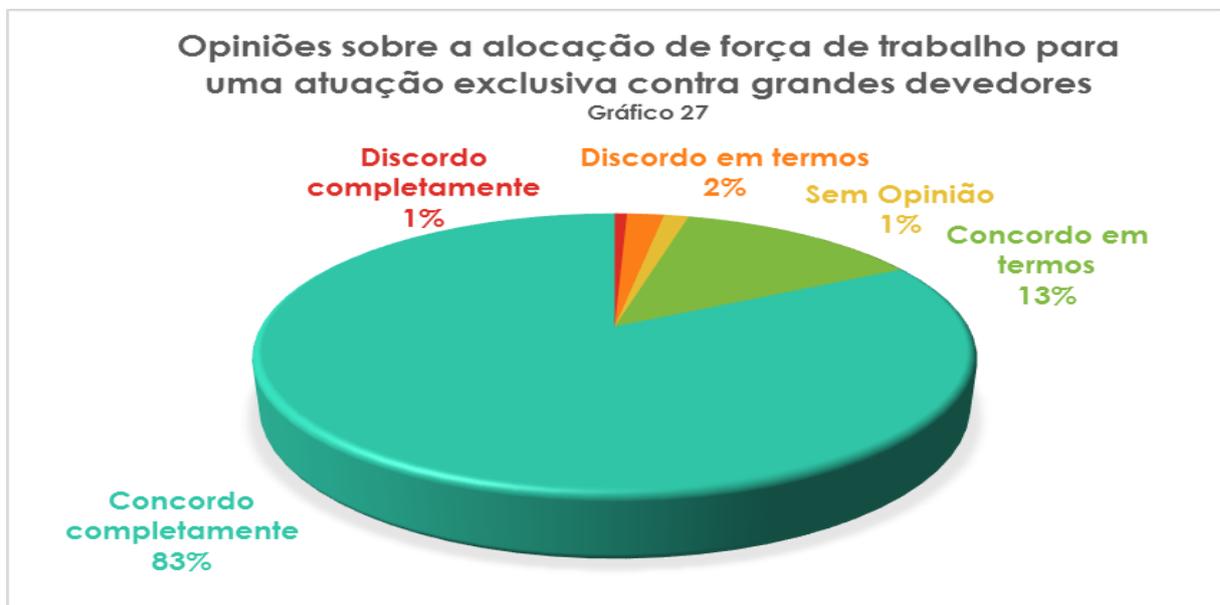
Desse modo, conforme se observa nos Gráficos 27 e 28 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 3%, uma grande fatia de 96% concorda total e em termos com a alocação de força de trabalho para atuar contra grandes devedores.

Importante pontuar que esse foi o maior índice apresentado nas opiniões lançadas pelos entrevistados em toda pesquisa de campo, surgindo exatamente numa questão crucial, já que o pressuposto básico para a implementação do Progran é a designação de procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores.

Assim, é possível extrair que expressiva parcela dos inquiridos, sejam os procuradores que atuam ou já atuaram no Progran (57%), sejam os que jamais atuaram nele (43%), concordam com a decisão estratégica tomada pela PGFN no sentido de fazer o acompanhamento diferenciado de grandes devedores.

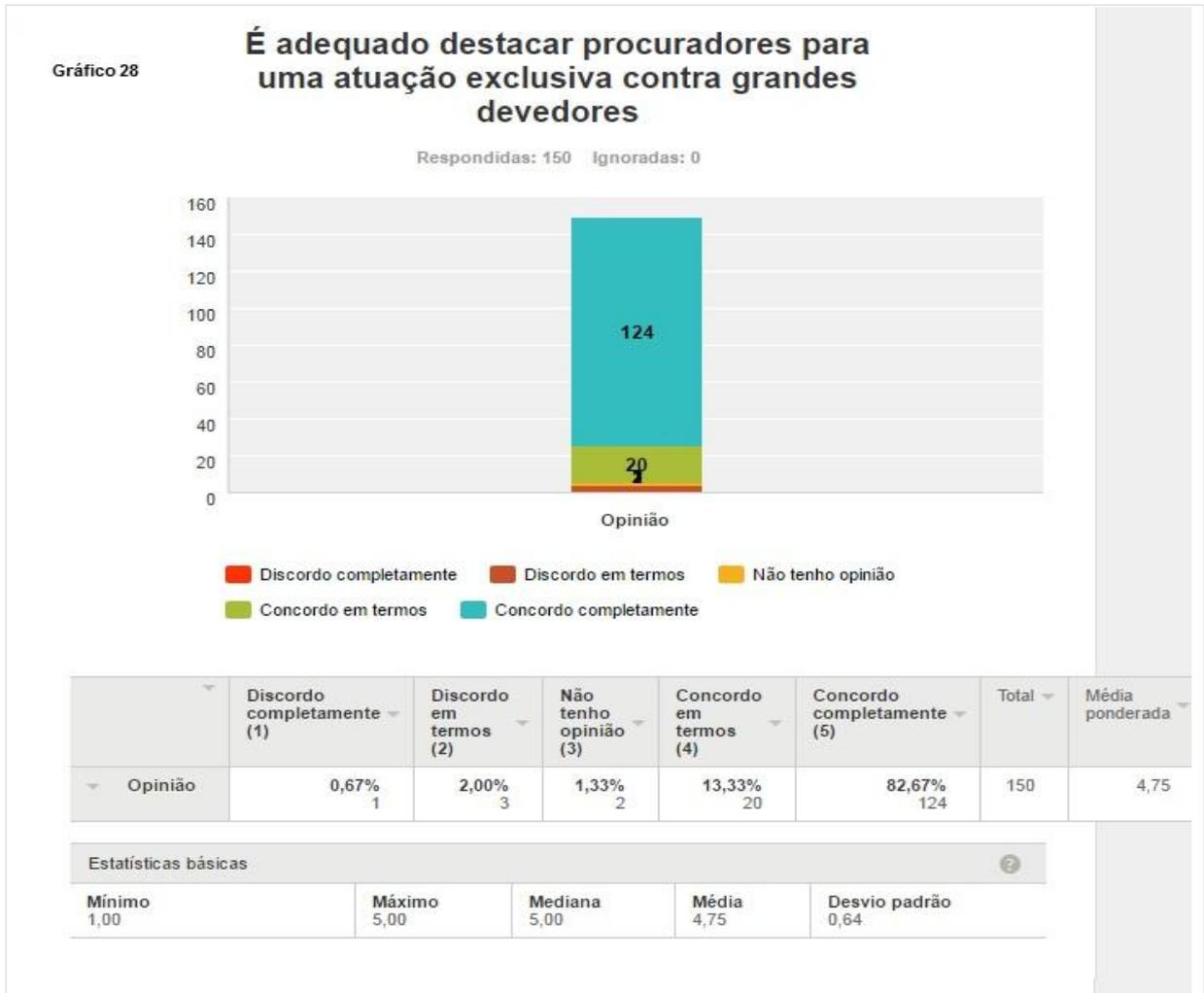
Tal posicionamento reflete também a confiança e a credibilidade em relação a esse tipo de cobrança fiscal, de modo que, sob outro ângulo, o indicativo é de que não se pode, segundo a percepção dos inquiridos, tratar grandes devedores como devedores comuns. Logo, os procuradores que atuam na PGFN estão convencidos da relevância do acompanhamento de grandes devedores como uma atuação focada em resultados.

Gráfico 27- Alocação da força de trabalho



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 28- Alocação da força de trabalho



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima primeira opinião dos entrevistados é sobre a necessidade de revisão do processo de seleção para atuação no Progran. Este foi o enunciado: *Atualmente, o processo de seleção para atuação no Projeto Grandes Devedores precisa ser revisto, pois não está focado na proatividade e na experiência dos procuradores.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que o expressivo número de 30 inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 20%.

Já os inquiridos que expressaram discordância completa foram apenas cinco, atingindo 3%. Concordância em termos foi escolhida em 25 respostas, marcando 17% da amostra.

Os 50 inquiridos que concordaram em termos representam 33%. E o restante dos 40 inquiridos, na faixa de 27%, manifestaram total convicção sobre a necessidade de revisão do processo seletivo para atuação contra grandes devedores, focando mais na proatividade e na experiência dos procuradores.

Desse modo, conforme se vê nos Gráficos 29 e 30 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 20%, uma fatia de 60% concorda total e em termos.

Veja-se que se trata de questão construída para analisar o fator estrutural como influenciador do baixo desempenho do Progran, já que o regime de dedicação exclusiva se justifica em face da importância e da complexidade da cobrança contra os grandes devedores, demandando proatividade e experiência dos procuradores.

Como visto, em 2010, a Portaria PGFN nº 565 estabeleceu que a escolha dos procuradores para atuar exclusivamente no acompanhamento dos grandes devedores se daria, preferencialmente, sobre aqueles que tivesse bom conhecimento das estratégias, convênios e sistemas informatizados contidos no Manual de Procedimentos de Atuação em face dos Grandes Devedores.

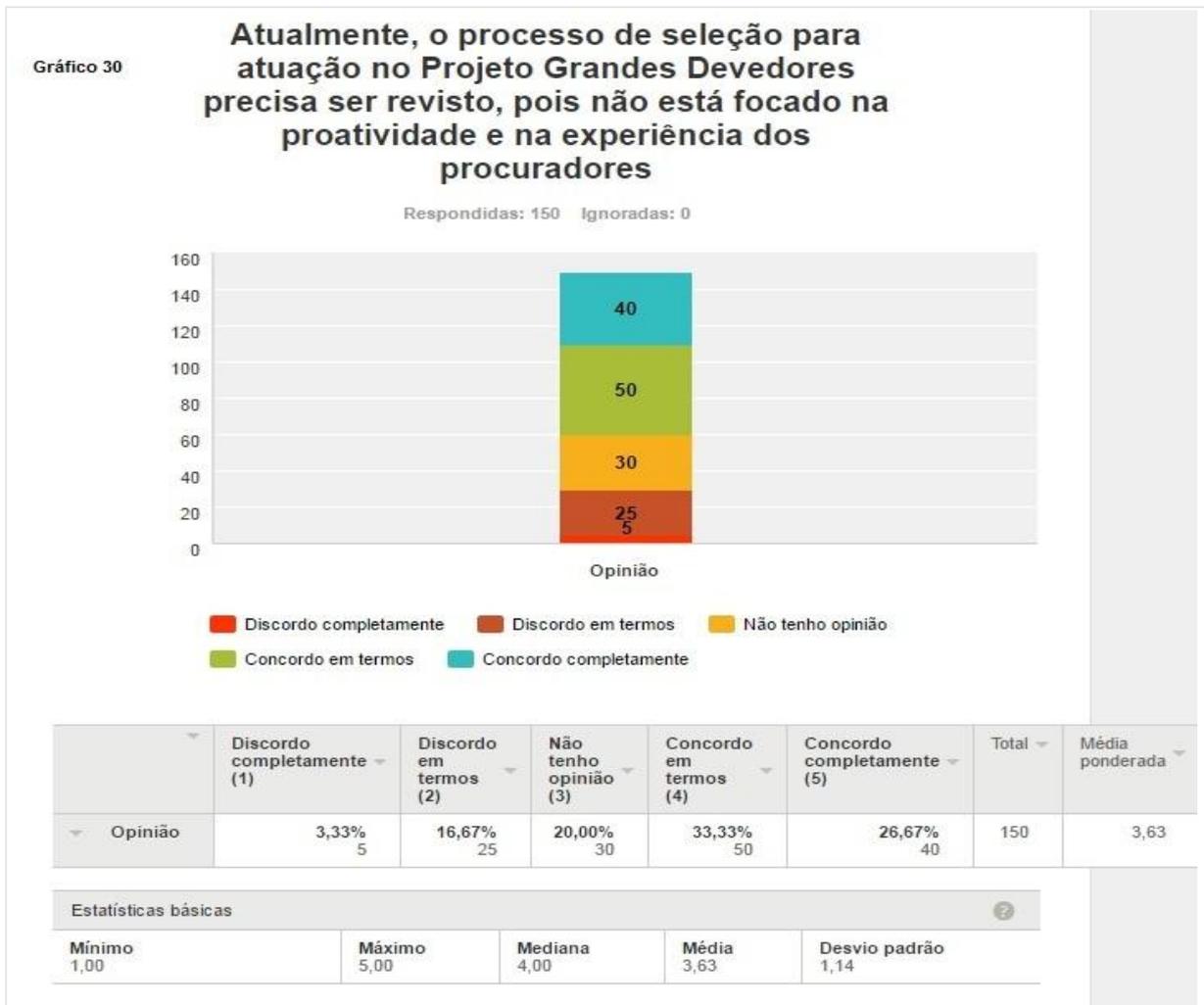
Até hoje, esse critério de seleção não foi revisto, porém, a se considerar que apenas 3% dos inquiridos estão convictos de que não há necessidade de mudanças, a tendência é de se valorizar a percepção da fatia de 60% que opinou pela reformulação da forma de indicação dos procuradores para o acompanhamento dos grandes devedores.

Gráfico 29 – Necessidade de revisão de processo



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 30 – Necessidade de revisão de processo



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima segunda opinião dos entrevistados é sobre a influência política, através de parcelamentos e renúncias fiscais, na baixa arrecadação da DAU. Este foi o enunciado: *A interferência política, através da criação de programas de parcelamentos e das renúncias fiscais, explica a baixa arrecadação do estoque da Dívida Ativa da União.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que apenas três inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 2%.

Em relação às discordâncias totais, 12 inquiridos escolheram essa opinião, ficando na faixa de 8%.

Os inquiridos que expressaram discordância em termos foram 33, atingindo 22% do total.

Os 77 inquiridos que concordaram em termos representam 51%. E a quantidade de 25 inquiridos, representando 17%, optaram por concordar totalmente com o enunciado em análise.

Desse modo, conforme se observa nos Gráficos 31 e 32 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 30%, a maior fatia de 68% concorda total e em termos que os parcelamentos e as renúncias fiscais prejudicam a arrecadação da DAU.

Essa percepção confirma os estudos citados anteriormente na fundamentação teórica, ou seja, de que tais medidas legislativas influenciam negativamente no comportamento da arrecadação fiscal, reduz a propensão do contribuinte para pagar tributos (*tax compliance*).

Também ratifica o posicionamento que a própria PGFN lançou nos seus Relatórios de Gestão, de que os parcelamentos tinham gerado o efeito de reduzir drasticamente a arrecadação total da DAU.

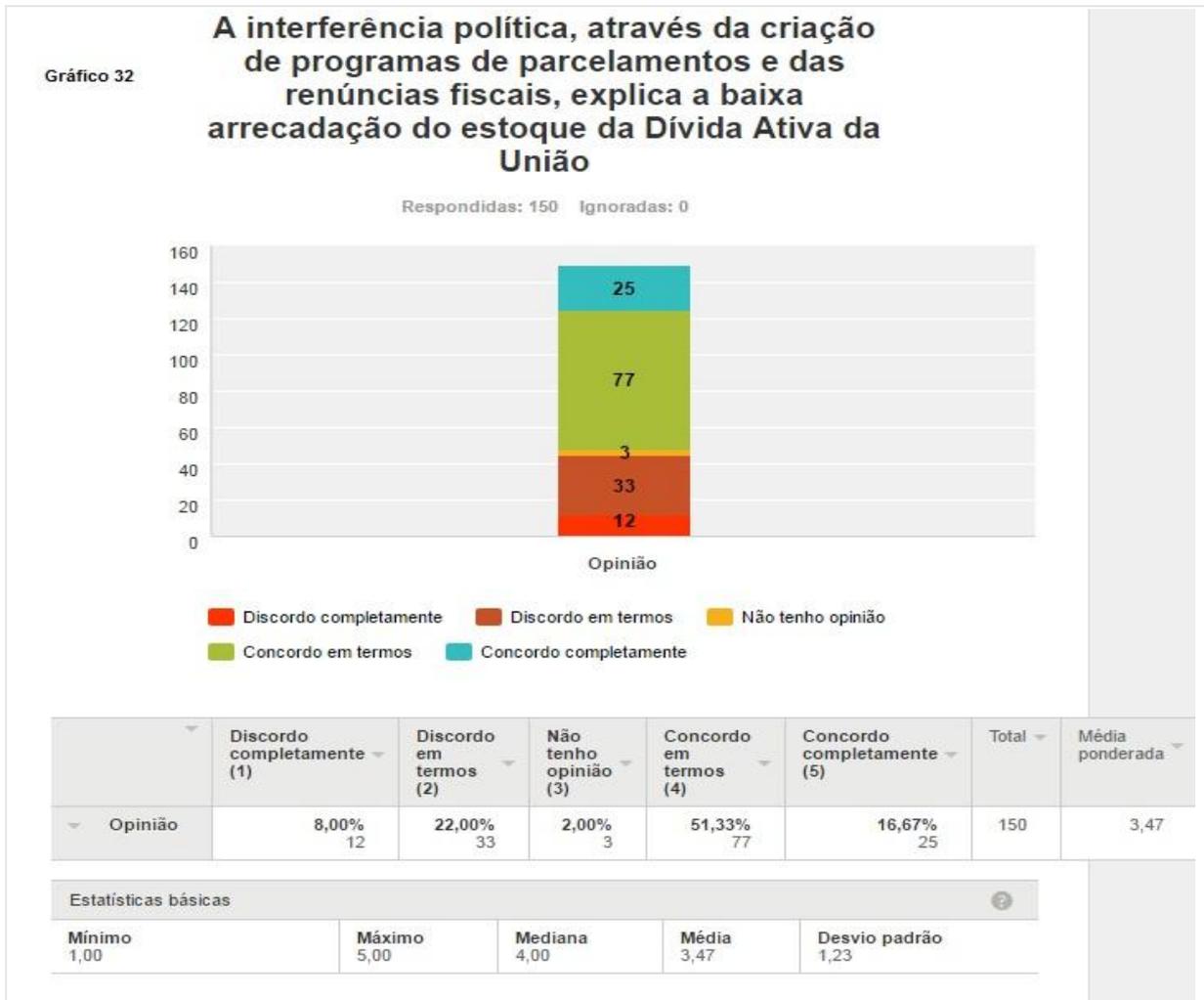
Assim, a percepção dos procuradores da PGFN é que esse fator político, através da concessão de parcelamentos e renúncias fiscais, fragiliza a arrecadação em geral, inclusive as dos grandes devedores, prejudicando, conseqüentemente, o desempenho do Progran.

Gráfico 31 – Influência política



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 32 – Influência política



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima terceira opinião dos entrevistados é sobre se planejamentos tributários abusivos e fraudes são grandes obstáculos para a atuação da PGFN. Este foi o enunciado: *As estratégias empresariais, através de planejamentos tributários abusivos e fraudes, representam um dos maiores obstáculos na atuação da PGFN contra a sonegação fiscal.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que dois inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 1%.

Em relação às discordâncias totais, apenas cinco inquiridos escolheram essa opinião, ficando na faixa de 4%.

Os inquiridos que expressaram discordância em termos foram 18, atingindo 12% do total.

Os 68 inquiridos que concordaram em termos representam 45%. E a quantidade de 57 inquiridos, representando 38%, optaram por concordar totalmente com o enunciado em análise.

Desse modo, conforme se observa nos Gráficos 33 e 34 a seguir, enquanto a soma do índice de discordância total e em termos é de 16%, a expressiva fatia de 83% concorda total e em termos que os planejamentos tributários abusivos e as fraudes são grandes obstáculos na atuação da PGFN contra a sonegação fiscal.

Esse percepção merece especial atenção, já que se trata de questão que surgiu da constatação de que a sonegação fiscal pressupõe a ocorrência de fraudes e em razão de alerta no sentido de que os parcelamentos também podem consistir formas de planejamentos tributários abusivos praticados pelos contribuintes, na medida em que deixam de pagar os tributos devidos para aplicar o dinheiro em outros investimentos ou para reduzir o custo de captação de capital perante as instituições bancárias (PLUTARCO, 2012).

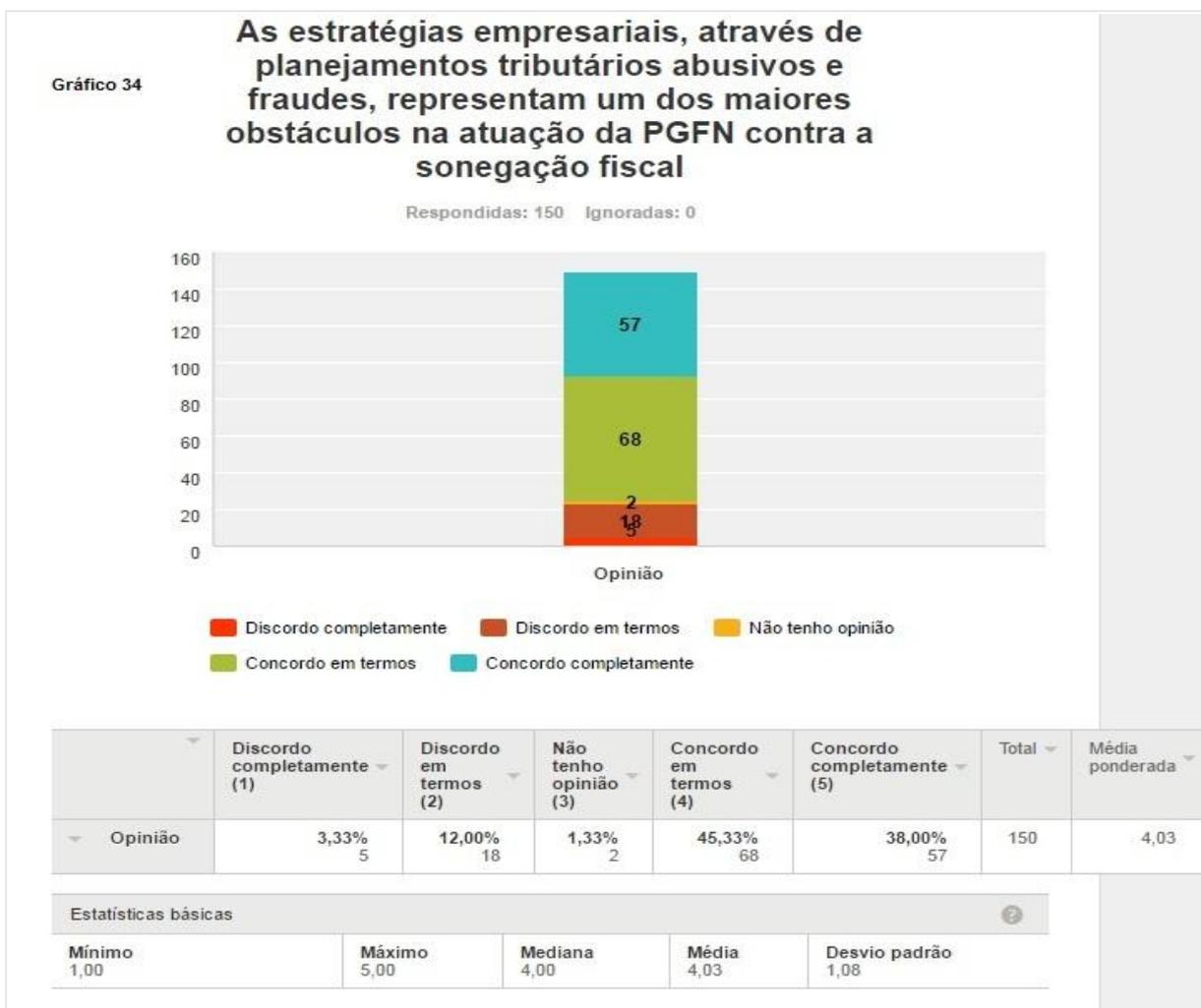
Tudo indica, portanto, que os procuradores da PGFN acreditam que a atuação da PGFN tem sido impactada não pela mera inadimplência dos contribuintes, mas por ações de contribuintes que praticam os mais variados tipos de fraude contra a arrecadação tributária, levando a crer que a sonegação fiscal e seus desdobramentos são grandes obstáculos para o desempenho da PGFN e do Progran.

Gráfico 33 – Planejamento tributário abusivo



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 34 – Planejamento tributário abusivo



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima quarta opinião dos entrevistados é sobre se o atual modelo de execução fiscal influencia negativamente na atuação arrecadatária contra grandes devedores. Este foi o enunciado: *Ainda que o PROGRAN contasse com uma estrutura ideal, ele não teria eficiência arrecadatária por causa do formato do processo de execução fiscal vigente no Brasil.*

Após a coleta das respostas, verificou-se que nove inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 6%.

Em relação às discordâncias totais, apenas 12 inquiridos escolheram essa opinião, ficando na faixa de 8%.

Os inquiridos que expressaram discordância em termos foram 40, atingindo 26% do total.

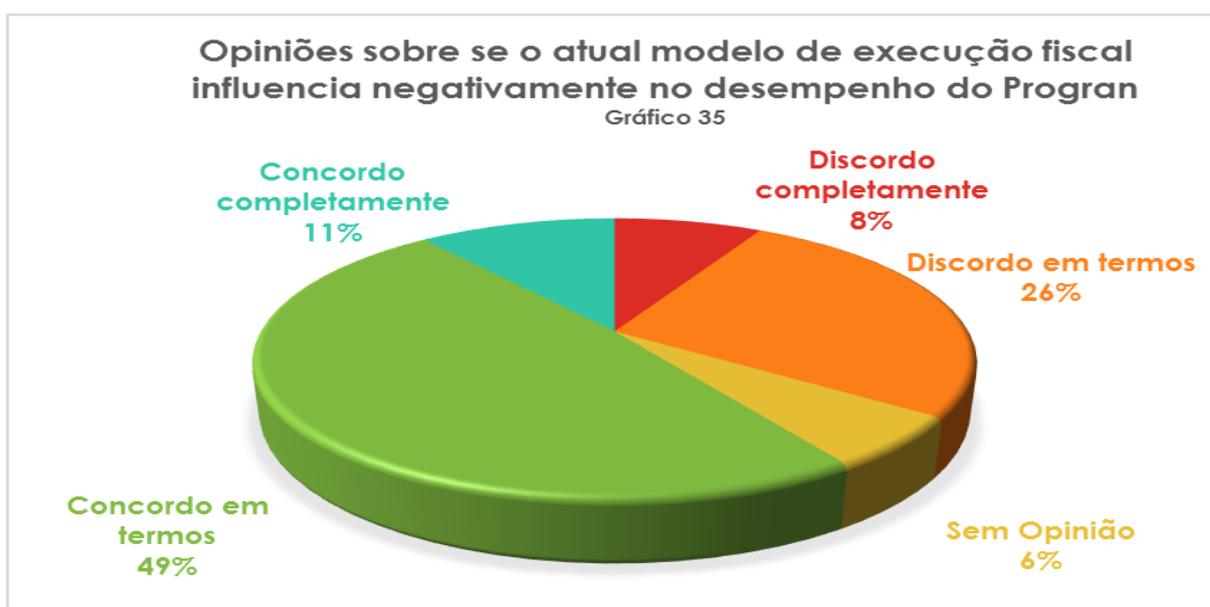
Os 73 inquiridos que concordaram em termos representam 49%. E a quantidade de 16 inquiridos, representando 11%, optaram por concordar totalmente com o enunciado em análise.

Assim, conforme se vê nos Gráficos 35 e 36 a seguir, a soma do índice de discordância total e em termos é de 34%, ao passo que a fatia de 60% concorda total e em termos de que o atual modelo de execução fiscal no Brasil é um entrave para a eficiência arrecadatória.

Veja-se que se trata de questão relativa ao fator jurídico-processual e que foi construída a partir de levantamento sobre a fragilidade, morosidade e ineficiência da execução fiscal no Brasil (QUEIROZ E SILVA, 2016), que impacta diretamente na arrecadação geral e também na dos grandes devedores, tendo sido confirmada essa percepção pelos procuradores entrevistados.

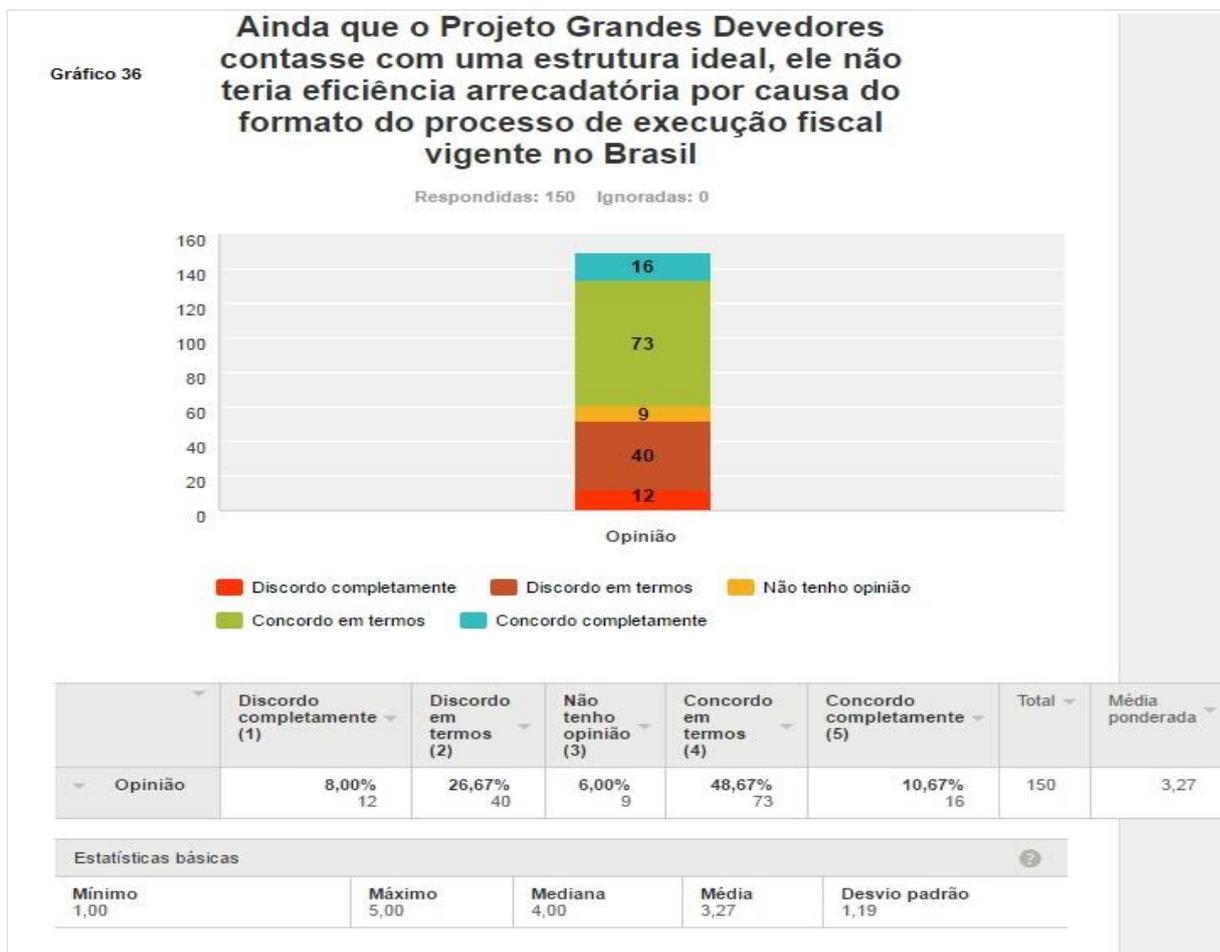
Interessante observar ainda que o enunciado em questão trouxe a segunda menor polarização da pesquisa de campo, com apenas 26 pontos de diferença entre os que concordam e os que discordam. Isso é indicativo de que uma expressiva quantidade de procuradores tem queixas contra a atual sistemática de cobrança judicial, mas também que a importância dela não é tão grande como se esperava, considerando-se o contexto dos demais fatores que influenciam no desempenho da arrecadação dos grandes devedores.

Gráfico 35 – Atual modelo de execução fiscal



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 36 – Atual modelo de execução fiscal



Fonte:Elaborado pelo autor

A décima quinta opinião dos entrevistados é sobre se o investimento no Progran é relevante para concretizar a missão da PGFN. Este foi o enunciado: *Investir no PROGRAN é a melhor forma de a PGFN conseguir cumprir a sua missão institucional (“Assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade”)*.

Após a coleta das respostas, verificou-se que seis inquiridos resolveram não manifestar opinião, representando 4%.

Em relação às discordâncias totais, apenas dois inquiridos escolheram essa opinião, ficando na faixa de 1%.

Os inquiridos que expressaram discordância em termos foram 11, atingindo 7% do total.

Os 86 inquiridos que concordaram em termos representam 58%. E a quantidade de 45 inquiridos, representando 30%, optaram por concordar totalmente com o enunciado em análise.

Assim, conforme se vê nos Gráficos 37 e 38 a seguir, a soma do índice de discordância total e em termos é de 8%, ao passo que expressiva fatia de 88% concorda total e em termos de que investir no acompanhamento de grandes devedores faz com que a PGFN consiga cumprir a sua missão institucional.

Essa é a última questão da pesquisa de campo e está relacionada com o fato de que os órgãos públicos, no atual regime democrático, devem buscar a plena efetividade, que está associada ao cumprimento dos objetivos institucionais. Pelo que indica a percepção dos inquiridos, o Progran é extremamente relevante para a PGFN, já que apenas dois procuradores tiveram convicção absoluta de que a concretização da missão institucional não tem a ver com a atuação do Progran.

Importante observar também que tais números guardam afinidade com as opiniões sobre a adequação da designação de procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes devedores, onde houve apenas uma única discordância total, ficando expressiva parcela dos inquiridos convicta da importância do Progran.

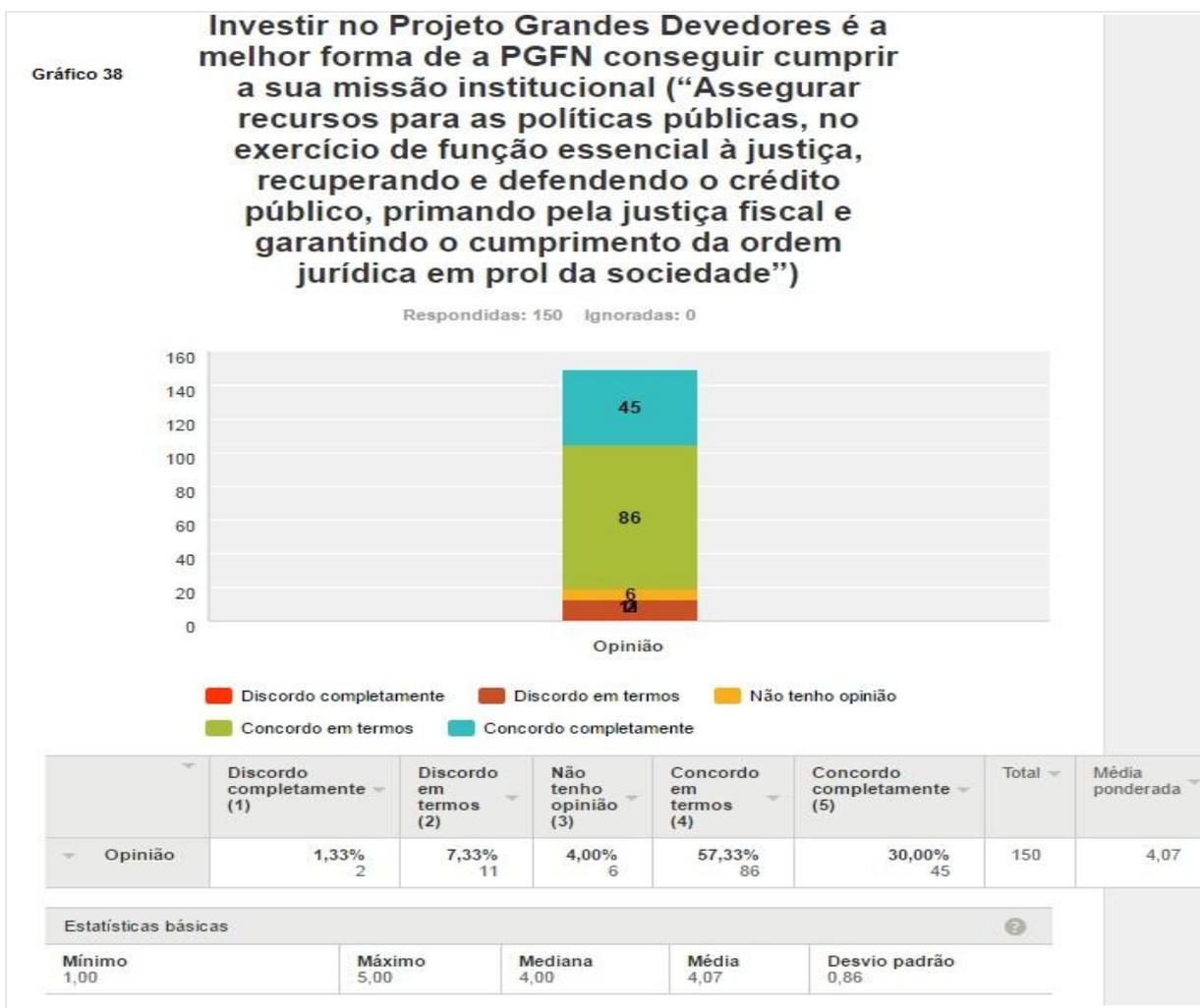
Aqui, da mesma forma, tanto os procuradores que atuam ou atuaram no Progran, como os que nunca atuaram nele, têm a percepção de que a PGFN precisa levar adiante, através de investimentos, esse acompanhamento fiscal diferenciado a grandes devedores, já que ele seria capaz de atingir a efetividade sob a perspectiva institucional.

Gráfico 37 – Investimento no Progran



Fonte:Elaborado pelo autor

Gráfico 38 – Investimento no Progran



Fonte:Elaborado pelo autor

6 CONCLUSÕES

Viu-se que a economia brasileira tem vários problemas, dentre eles uma carga tributária desproporcional ao retorno dos serviços públicos prestados à população e a sonegação fiscal, cujas estimativas representam uma boa fatia do PIB e que gera efeitos altamente nocivos para qualquer sistema tributário, inclusive em escala global.

Não sem razão, desde Allingham e Sandmo (1972), foram construídos vários modelos teóricos para explicar que a sonegação fiscal, a partir de decisões estratégicas tomadas pelos contribuintes, baseadas na eficiência econômica e em riscos morais, está a todo tempo influenciado negativamente na capacidade de arrecadar impostos.

Mas para que a sonegação fiscal possa ser tributada e passe a não gerar mais tanta injustiça entre os contribuintes vinculados ao dever fundamental de pagar tributos, precisa entrar em cena o Estado, que é o único detentor de poderes suficientes para combatê-la, e ele o faz através de seus órgãos, que recorrem a ações, programas ou projetos estratégicos, desenvolvendo políticas públicas (*public policies*).

A partir dessa associação entre a sonegação fiscal e as políticas públicas, verificou-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é responsável pela cobrança, amigável ou judicial, da Dívida Ativa da União (DAU), cujo estoque tem crescido exponencialmente nos últimos anos e onde se concentram devedores inadimplentes e grandes sonegadores de tributos.

Assim como os contribuintes, a análise econômica e a eficiência no pagamento de impostos são preocupações também dos órgãos de arrecadação, que precisam direcionar, sob a perspectiva do custo/benefício, os seus recursos limitados aos melhores resultados. Então, se se constata que muitos contribuintes devem poucos valores e que poucos contribuintes devem valores milionários, uma saída viável para gerar eficiência arrecadatória é a elaboração de um plano de ação direcionado a cobrar, de forma diferenciada e contundente, os que são grandes devedores.

É por isso que, no âmbito internacional, surgiram as chamadas *Large Taxpayer Unit* (LTU), que permitem a especialização da cobrança fiscal contra grandes contribuintes e, conseqüentemente, incrementam a eficiência arrecadatória. Viu-se também que as LTUs ajudam a administração tributária a concentrar toda a sua capacidade disponível naqueles que mais contribuem para as receitas tributárias, daí porque o país Gana, após criar uma LTU em 2004, conseguiu aumentar a arrecadação em cerca de 86%.

No Brasil, seguindo essa lógica econômica de alocar força de trabalho exclusiva para atuação contra grandes devedores, a PGFN resolveu desenvolver nacionalmente o Projeto Grandes Devedores (Progran), em 2005, dando um tratamento diferenciado àqueles contribuintes que possuíssem débitos fiscais da ordem de R\$ 10 milhões ou mais.

Nesse caso, porém, verificou-se que o Progran não foi capaz de alavancar a arrecadação e nem mesmo minimizar o crescente inchaço da Dívida Ativa da União (DAU), que saltou de R\$ 260 bilhões para R\$ 1,586 trilhão em pouco mais de dez anos. Logo, no contexto do combate à sonegação fiscal em larga escala, o acompanhamento especial contra grandes devedores realizado pela PGFN teve impacto insignificante.

De fato, após anos de atuação do Progran, a arrecadação do estoque da DAU caiu de 3% para menos de 1%. Sob a perspectiva da eficiência, viu-se que, em 2004, a cada um real colocado na PGFN, ela retornava R\$ 81,30 em arrecadação, enquanto, em 2015, esse índice chegou ao menor patamar de R\$ 12,76. Logo, restou provado que se estava gastando mais recursos com menos resultados, sendo que o acompanhamento especial contra grandes devedores não conseguiu inverter essa lógica.

A primeira constatação para que isso tenha ocorrido está relacionada com a própria criação do Progran, que não veio acompanhada da metodologia adequada para cumprir as fases do *policy cycle*, referido na literatura como essencial para a construção de políticas públicas.

Realmente a PGFN não apresentou, no ato de criação do Progran, estudos, recursos, metas e indicadores necessários à compreensão e resolução do problema da baixa arrecadação tributária e do aumento da DAU. Apenas o objetivo do Progran foi bem definido, mas isso acabou sendo insuficiente em termos de planejamento, daí porque se constata que o Progran nasceu como um mero plano de ação simbólico ou como uma pseudopolítica pública.

Ao longo do seu desenvolvimento, o Progran foi sendo aperfeiçoado mediante o aumento da força de trabalho exclusiva contra grandes devedores e através da criação de indicadores para medir o seu desempenho, como o indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, que posteriormente foi alterado para Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD.

Nesse ponto, detectou-se que muitos dados necessários para promover a apuração dos indicadores eram inexistentes ou insuficientes, de modo que sua quantificação só foi possível a partir de 2013. Com efeito, à luz do *policy cycle*, isso demonstra um erro de

planejamento, já que mais de cinco anos de resultados do Progran são representados por informações superficiais divulgadas pela PGFN em Relatórios de Gestão.

Por outro lado, a construção de tal indicador, assim como a centralização da organização das atividades de acompanhamento dos grandes devedores na Coordenação de Grandes Devedores (CGD), que elaborou diversos manuais de atuação, divulgou boas práticas para os procuradores e buscou parcerias técnicas, permitiu colocar o Progran num novo patamar de planejamento, aproximando-o da política pública do tipo constitutiva (*constituent policy*), buscando-se uma reorganização administrativa direcionada a gerar benefícios para a sociedade.

De todo modo, afora o erro metodológico na concepção inicial do Progran enquanto política pública séria e planejada, procurou-se identificar que outros fatores poderiam ter influenciado negativamente o seu desempenho. Construiu-se, então, a partir da literatura, a categorização dos fatores comportamental, estrutural, político-empresarial e jurídico-processual.

Sob o aspecto comportamental, a premissa de partida foi que o procurador atuante no Progran, antes de tudo, também é um contribuinte, de modo que a sua percepção sobre a sonegação fiscal pode ter impacto direto nas suas atividades de acompanhamento especial dos grandes devedores. Em outras palavras, se o procurador é propenso a ser mais tolerante com a sonegação, a tendência é que não seja tão proativo e rigoroso na cobrança contra aqueles que devem vultosas quantias.

Já o fator estrutural esteve ligado à perspectiva de que nenhuma política pública sobrevive sem a correta alocação de recursos. Esse critério estrutural, quando associado à eficiência da tributação, indica a necessidade de aparelhamento do órgão de arrecadação, sendo que a fragilidade dos recursos humanos, físicos e tecnológicos da PGFN é um problema crônico, de modo se buscou colher a percepção dos procuradores sobre tal questão.

Sobre o fator político-empresarial, foram vistas abordagens teóricas e práticas de como a arrecadação tributária vinha sendo influenciada por parcelamentos e renúncias fiscais e pelos planejamentos tributários abusivos, reduzindo a propensão do contribuinte para pagar tributos (*tax compliance*). Então, procurou-se a opinião dos procuradores da PGFN sobre o assunto, para saber se tal fator poderia ter fragilizado o desempenho do Progran.

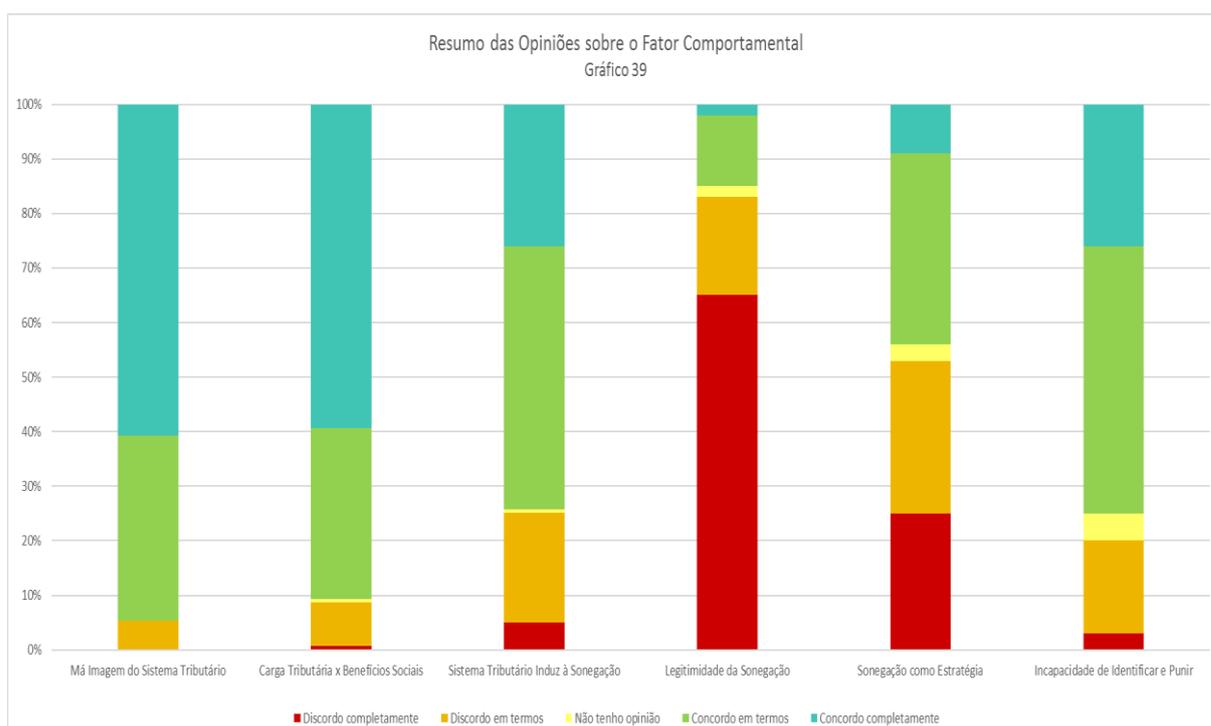
Por último, o fator jurídico-processual se associou à constatação de que o modelo brasileiro de cobrança fiscal, no âmbito judicial, tem sido lento, custoso e insatisfatório para a arrecadação de valores aos cofres públicos. Assim, suscitou-se o questionamento se adiantaria

dotar o Progran dos melhores recursos se o meio em que está inserido não é propício para fazer com que valores ingressem nos cofres públicos.

Com efeito, todos esses fatores foram submetidos à percepção dos procuradores da Fazenda Nacional, através da aplicação de Pesquisa de Campo consistente na resposta de quinze perguntas contidas em questionário, sendo a última delas associada à necessidade de verificar se a busca da efetividade institucional passava pelo investimento no acompanhamento diferenciado contra grandes devedores.

Após a coleta dos resultados, apurou-se que, em grande maioria, os procuradores demonstraram ter uma má imagem do sistema tributário brasileiro, porque é complexo e burocrático, não gera justiça fiscal e é incapaz de identificar e punir fraudes praticadas pelos contribuintes. Mesmo assim, não se posicionaram no sentido de justificar a sonegação fiscal como prática legítima. Resumidamente:

Gráfico 39 – Resumo do fator comportamental



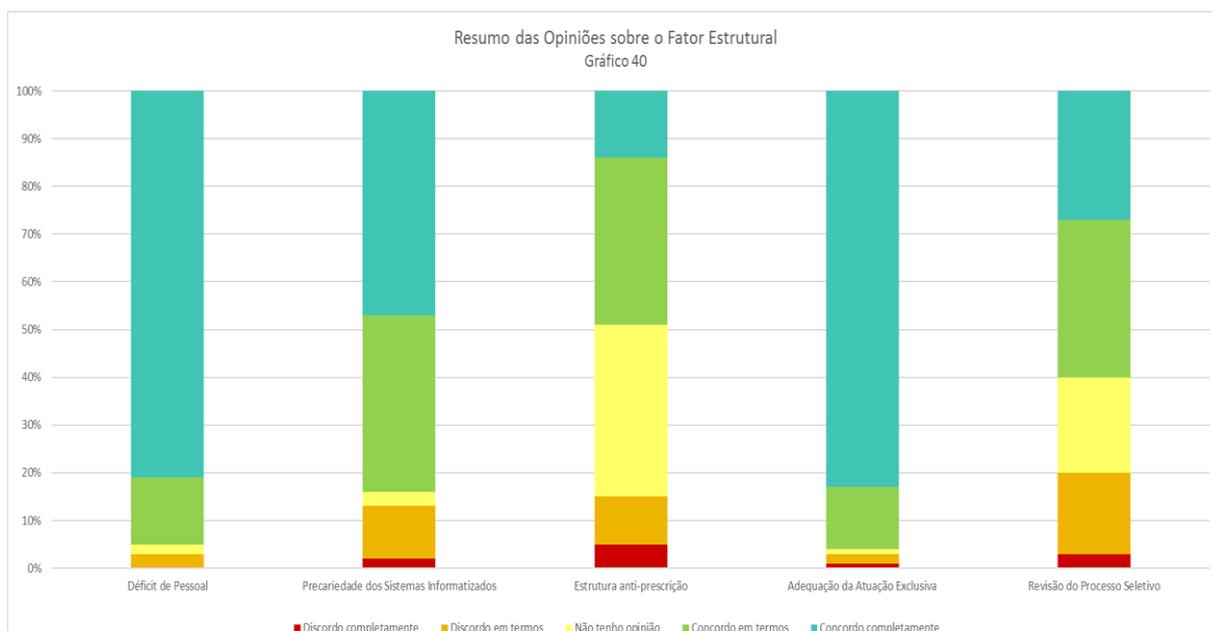
Fonte:Elaborado pelo autor

Desse modo, é possível apontar que o fator comportamental não foi nenhum obstáculo para o desempenho do Progran, já que os procuradores entrevistados não apresentaram nenhum desvio ético-moral capaz de influenciar na condução dos casos contra

grandes devedores. Inclusive, comparando-se com pesquisa anterior (Pinto, 2012), a força de trabalho da PGFN é menos tolerante com a sonegação fiscal do que o setor empresarial.

Já sobre o fator estrutural, a pesquisa de campo apontou que ele influenciou negativa e consideravelmente no desempenho do Progran, pois os procuradores apontaram convictamente: a) que há elevado déficit de servidores de apoio; b) que os sistemas informatizados da PGFN não são adequados para a identificação de fraudes e para o combate à sonegação fiscal; c) e que precisa ser reformulada a forma de escolha da força de trabalho para o acompanhamento exclusivo dos grandes devedores. Eis a representação:

Gráfico 40 – Resumo das opiniões sobre o fator estrutural



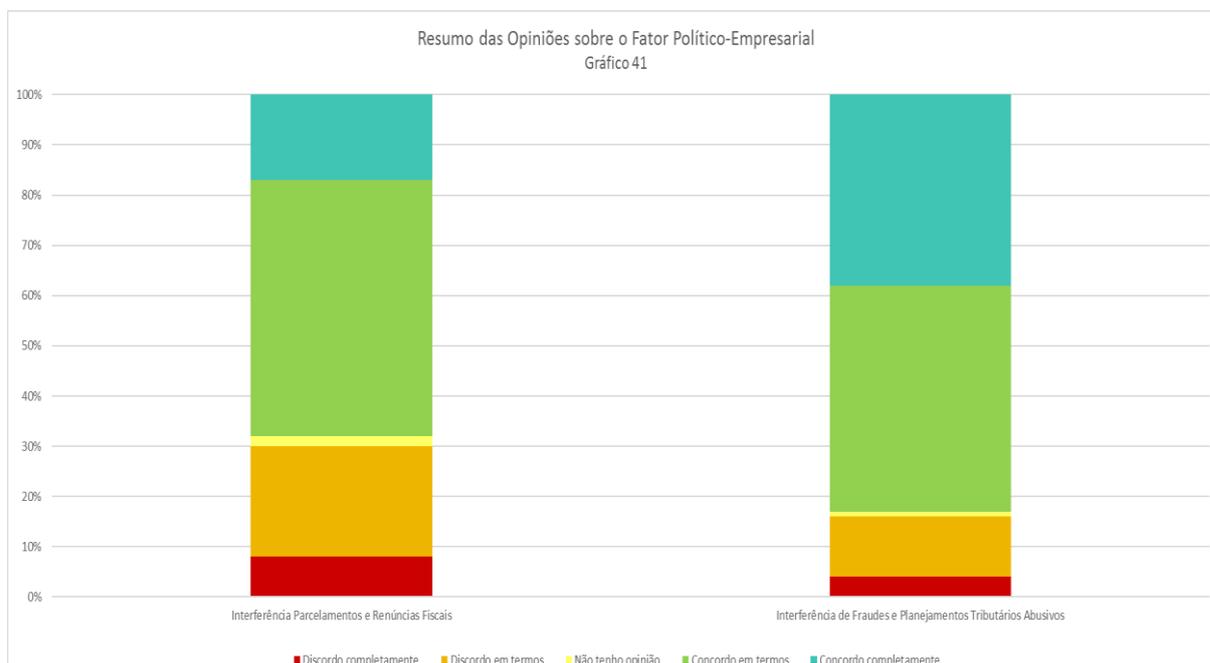
Fonte:Elaborado pelo autor

Por sua vez, segundo a opinião dos procuradores da PGFN, o fator político-empresarial também prejudicou o desempenho do Progran, confirmando os estudos teóricos no sentido de que os parcelamentos e as renúncias fiscais inviabilizam uma arrecadação tributária sustentável.

Além disso, há a percepção de que a atuação da PGFN tem sido impactada não pela mera inadimplência tributária, mas por ações de contribuintes que praticam os mais variados tipos de fraudes e planejamentos tributários abusivos, levando a crer que a sonegação fiscal e seus desdobramentos são grandes obstáculos para o desempenho da PGFN e do acompanhamento de grandes devedores como um todo.

Resumidamente, eis a seguir o Gráfico 41:

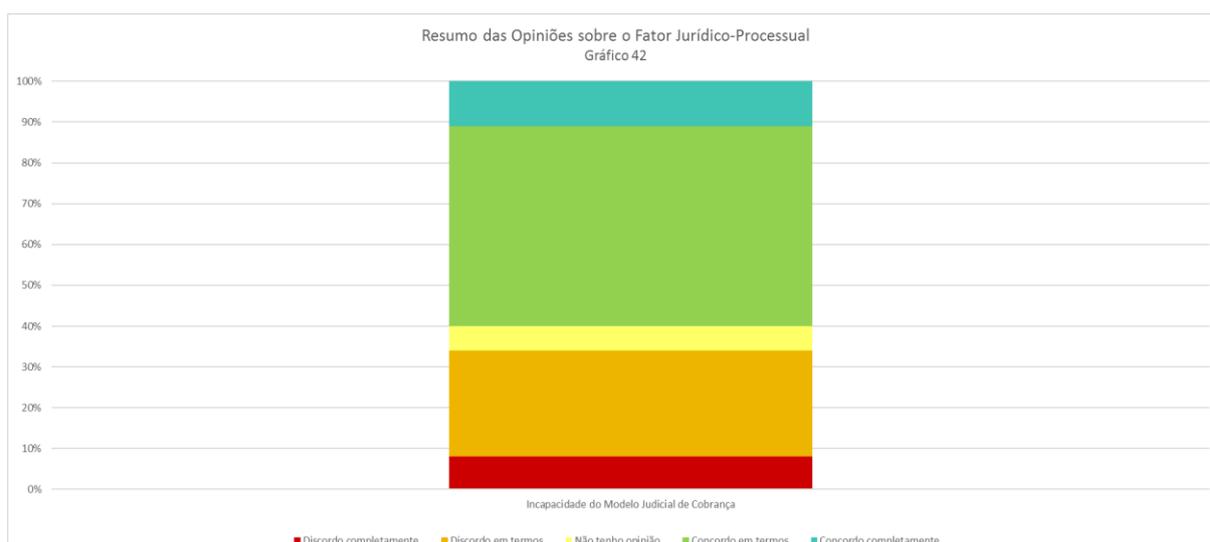
Gráfico 41 – Resumo das opiniões sobre o fator político - empresarial



Fonte:Elaborado pelo autor

Foi extraída ainda a percepção de que o fator jurídico-processual impacta na arrecadação específica da PGFN contra os grandes devedores, havendo um quantitativo relevante de opiniões contra a atual sistemática de cobrança judicial. Tal fator, porém, não teve a representatividade que se esperava em relação aos demais fatores, ainda mais porque a literatura e o senso comum tratam o Poder Judiciário como lento, custoso e ineficiente.

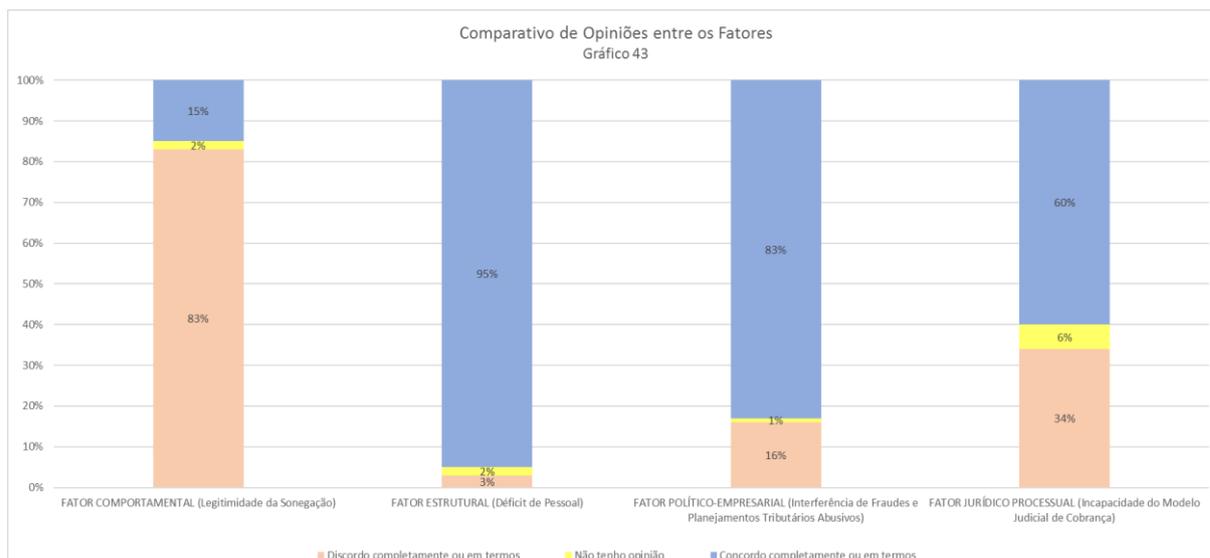
Gráfico 42 – Resumo das opiniões sobre o fator jurídico



Fonte:Elaborado pelo autor

Num comparativo entre todos os fatores, usando-se uma pergunta relativa a cada um deles, apurou-se também que as respostas dadas pelos inquiridos causaram certas polarizações de entendimento. Isso implica que os fatores puderam ter pesos diferentes no contexto de apuração do desempenho do Progran. O gráfico abaixo traz uma amostra de tal constatação:

Gráfico 43 – Comparativo opiniões entre fatores



Fonte:Elaborado pelo autor

Nesse contexto, à luz do objetivo geral da pesquisa, pode-se afirmar que os fatores estrutural e político-empresarial são os mais significativos para explicar a ineficácia e ineficiência do acompanhamento especial de grandes devedores realizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

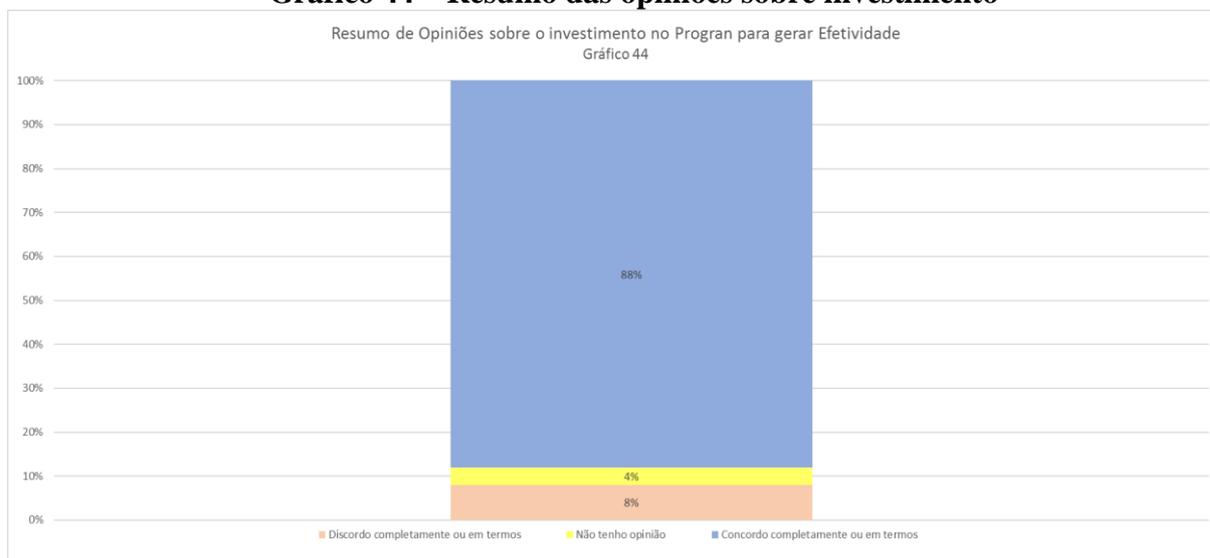
A título de *disclaimer*, porém, é necessário ressaltar a possibilidade de existência de algum viés corporativo no peso do fator estrutural, já que, no serviço público brasileiro, tem sido comum justificar o baixo desempenho dos órgãos estatais em razão da falta de investimento em recursos humanos, logísticos, tecnológicos, etc. Além disso, a própria condição do autor da pesquisa, que é membro da PGFN, pode ter impactado na imparcialidade necessária para extrair a melhor análise do Progran, influenciando nas conclusões ora expostas. Para minimizar tais efeitos, vale lembrar que, na construção do fator estrutural ao longo da dissertação, foi utilizado o posicionamento do Tribunal de Contas da União, órgão externo à PGFN, cuja auditoria detectou a fragilidade dos recursos humanos, físicos e tecnológicos da PGFN como um problema crônico. Isso demonstra que o fator estrutural não foi elaborado aleatoriamente ou para atender um viés corporativo. Pelo

contrário, chegou-se a ele a partir do referencial teórico e da jurisprudência do TCU, de modo que se impunha a sua análise pelos entrevistados, os quais podem ter resolvido ou não se comportar defensivamente na emissão das opiniões, sendo uma limitação da pesquisa.

Importante registrar também que a construção e o julgamento dos fatores comportamental, político-empresarial e jurídico-processual também serviram para ampliar o contexto de análise do desempenho do Progran, evitando que a pesquisa circulasse apenas em torno do fator estrutural, que é um problema recorrente para inúmeros órgãos públicos, como visto.

Por último, foi possível visualizar a percepção dos procuradores sobre o potencial que o acompanhamento de grandes devedores pode gerar para fins de implementação do objetivo institucional da PGFN. Aqui, observou-se que tanto os procuradores que atuam no Progran, como os que já atuaram em algum momento ou os que nunca atuaram nele, acreditam que a PGFN precisa levar adiante, através de investimentos, essa atuação especial contra grandes devedores, já que ela tem potencial para gerar efetividade em termos institucionais. Tal percepção ficou ainda em sintonia com o posicionamento de que quase todos os procuradores concordam com a alocação de força de trabalho para um acompanhamento especial contra grandes devedores. Resumidamente, colha-se o seguinte:

Gráfico 44 – Resumo das opiniões sobre investimento



Fonte:Elaborado pelo autor

Assim, percebe-se que o Progran conquistou a confiança da força de trabalho da PGFN, gerando uma cultura organizacional favorável à implementação de práticas inovadoras e incentivando que os procuradores fossem proativos, tudo com vistas a melhorar o

desempenho da arrecadação da DAU e especificamente da arrecadação contra os grandes devedores.

Infelizmente, as limitações orçamentárias a que todos os órgãos públicos estão sujeitos fizeram com que os resultados não viessem conforme o esperado. Pelo menos, em termos de custos, como o Progran contou exclusivamente com recursos humanos e tecnológicos já disponíveis na PGFN, não houve desperdício de dinheiro público, já que até mesmo a remuneração dos procuradores, caso não fossem designados para o acompanhamento especializado, seria paga pelo fato de estarem atuando ordinariamente contra quaisquer tipos de devedores.

É preciso também reconhecer que, mesmo diante de resultados arrecadatários insatisfatórios, a alta gestão da PGFN, em suas sucessivas trocas de comando, sempre priorizou o Progran, abrindo possibilidade para que, no longo prazo, o acompanhamento de grandes devedores pudesse ser eficaz, eficiente e efetivo.

Em que pese isso ainda não tenha se concretizado, é certo que um grande legado foi deixado pelo Progran dentro da instituição. Como exemplos, pode-se citar: a busca pela eficiência econômica e pela atuação focada em resultados; a implantação de uma cultura permanente de acompanhamento de grandes devedores; a luta pela otimização dos recursos tecnológicos, que surgiu desde o momento em que foi necessário mapear o perfil da DAU; os esforços empreendidos para a concretização de convênios de cooperação técnica com outros órgãos envolvidos no trabalho de arrecadação e de combate à sonegação fiscal; a estruturação da Coordenação de Grandes Devedores, permitindo que, dentro da PGFN, existisse um núcleo responsável pela coordenação das ações contra grandes devedores, pela divulgação de informações estratégicas e pelo desenvolvimento de técnicas de inteligência fiscal.

Não obstante, há muito o que evoluir o acompanhamento especial contra grandes devedores. Para tanto, recomenda-se: a) a reformulação do processo de seleção de procuradores para as DIGRAs, priorizando critérios objetivos; b); que o tempo de exercício no acompanhamento especial de grandes devedores seja pontuado para fins de promoção por merecimento, permitindo uma valorização profissional; c) que frequentemente sejam disponibilizados cursos sobre fraudes fiscais aos procuradores; d) que seja desenvolvido um sistema de inteligência fiscal acessível e intuitivo, acabando com a atual pulverização de sistemas; e) que seja construído um indicador para medir a performance dos procuradores que atuam contra grandes devedores e dos que atuam contra os demais devedores; f) que seja construído um indicador para medir a ocorrência da decadência e da prescrição nos processos

contra grandes devedores; g) e que seja designado, no mínimo, um servidor administrativo para auxiliar o trabalho de cada procurador que atua contra grandes devedores.

Por outro lado, inúmeros desafios ainda persistem, não só porque o acompanhamento especial de grandes devedores sofre com a falta de mecanismos adequados para estabelecer metas e aferir resultados, mas também porque, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, há risco potencial de ser iniciada uma cobrança milionária, mas, ao final do processo, a União, além de não ter arrecadado nenhum centavo, ainda se ver obrigada a pagar honorários astronômicos aos advogados do grande devedor.

Outros riscos iminentes estão na pauta dos debates legislativos sobre a transação tributária, sobre a “securitização” das dívidas fiscais e sobre a execução fiscal administrativa (*administrative tax foreclosure*). Especialmente quanto a esta última, a sua implementação demandaria uma estrutura maior ainda da PGFN, já que assumiria diversas atividades feitas atualmente pelo Poder Judiciário. Assim, o problema da arrecadação contra grandes devedores pode ficar pior ainda, se não forem alocados os recursos humanos e tecnológicos necessários à cobrança fiscal.

Por outro lado, tais riscos são relevantes para incentivar a pesquisa sobre o acompanhamento de grandes devedores, fazendo com o tema seja melhor explorado e permitindo uma comparação entre o modelo atual e um eventual novo modelo que possa ser implantado no âmbito da PGFN.

Ademais, ainda que permaneça inalterado o modelo processual de cobrança, há terreno fértil para novas investigações à medida que a PGFN for sendo dotada de melhores recursos humanos e tecnológicos, podendo-se analisar com mais profundidade a incidência do fator estrutural sobre a eficiência arrecadatória.

Também há espaço para pesquisas sobre o nível de comprometimento e envolvimento dos procuradores perante os problemas da PGFN, já que, como se viu, a pesquisa de campo foi direcionada para atingir em torno de dois mil procuradores, sendo que apenas 150 resolveram responder o questionário sobre o acompanhamento especial de grandes devedores.

Esse nível de não-resposta, ou seja, de falta de participação dos procuradores na pesquisa de campo é relevante para gerar reflexões sobre o que pode estar acontecendo positiva ou negativamente em termos de clima organizacional, merecendo uma investigação científica à parte.

Por fim, fica aqui a última conclusão de que uma política pública de acompanhamento especial de grandes devedores de débitos fiscais, se devidamente estruturada a partir do *policy cycle*, tem potencial para ser eficaz, eficiente e efetiva, gerando resultados arrecadatórios, combatendo a sonegação fiscal e permitindo que a justiça fiscal alcance toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

- ACKERMAN, Bruce. **La justicia Social en el estado liberal**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. **Carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características**. Campinas: EdUNICAMP, 2004. Disponível em: < <https://www.nepp.unicamp.br/images/cadernos-e-livros/cadernos-do-nepp/pdfs/caderno55.pdf> >. Acesso em: 03 jul. 2016.
- ALMEIDA, L. S.; TAVARES, J. (Org.) **Conhecer, aprender e avaliar**. Porto: Porto Editora, 1998.
- AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha: em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- APPIO, Eduardo. **Controle judicial das políticas públicas no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2005.
- ARISTÓTELES. **A Ética**. trad. de Cássio M. Fonseca. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1991.
- BADARÓ, Ramagem. **Delitos de Sonegação Tributária**. São Paulo: Juriscredi, 1978.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROS, Humberto Gomes de. **Execução fiscal administrativa**. Brasília:[s.n], 2007.
- BECKER, Howard S. **Outsiders: estudos de sociologia do desvio**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.
- BELLONI, Isaura; MAGALHÃES, Heitor; SOUSA, Luzia Costa de. **Metodologia para avaliação de políticas públicas: uma experiência em educação profissional**. São Paulo: Cortez, 2001.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2001.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Brasília: EdUnB, 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BUCCI, Maria P. D. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CASSINELI, C. W. O Interesse público na Ética Política. In: FRIEDRICH, Carl. (Org.) **O Interesse público**. São Paulo: O Cruzeiro, 1967.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração tributária e democracia participativa: proposta de cidadania fiscal**. Sobral: EdUVA, 2002.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei 8.137/90**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Claudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 13 ed. São Paulo: Atlas. 2001.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Livraria dos Advogados, 1971.

FAVEIRO, Vítor. **O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social do direito**. Coimbra: EdCoimbra, 2002.

FREY, Klaus. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, v.3,n. 21, p. 226, jun. 2000.

FRISCHEISEN, Luiza Cristina Fonseca. **Políticas públicas: a responsabilidade do administrador e do Ministério Público**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. São Paulo: Edunesp, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: EdFórum, 2009.

_____. **Direito Administrativo, análise econômica e políticas públicas: câmaras de conciliação e arbitragem no executivo federal**. Brasília:[s.n], 2009.

GOLDBERG, Daniel. O controle das políticas públicas pelo judiciário: welfarismo em um mundo imperfeito. In: SALGADO, Lucia Helena; DA MOTTA, Ronaldo Seroa. **Regulação e concorrência no Brasil: governança, incentivos e eficiência**. Rio de Janeiro: Ipea, 2007.

HADJI, Charles. **Avaliação desmistificada**. Porto Alegre: Artes Médicas, 2001.

HAGUETTE, T. **Metodologias qualitativas na sociologia**. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 1997.

JANNUZZI, Paulo de M. **Indicadores sociais no Brasil: conceitos, fontes de dados e aplicações.** 2. ed. Campinas: Editora Alínea, 2003.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas.** Belo Horizonte: EdUFMG, 1999.

LEAL, Rogério Gesta. **Estado, administração pública e sociedade: novos paradigmas.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Sonegação Fiscal: estratégia de controle e combate e recuperação de crédito tributário.** João Pessoa: Persona, 2003.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto Azevedo. **Regulação estatal e interesses públicos.** São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do patrimônio público.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade.** 25.ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estudos Econ.,** São Paulo, v. 44, n. 2, p. 323-350, jun. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 dez. 2016.

PINTO, Flávia Sousa Dantas. **Tributos, tribunos, tribunais e policies: uma análise sistêmica da participação estratégica dos tributos nas políticas públicas.** São Paulo:[s.n], 2010.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão fiscal como estratégia: percepções de empresários brasileiros.** Fortaleza: EdUECE, 2012.

PIRES, Valdemir. **Estado, mercado e tributação.** São Paulo: EdUnimep, 1996.

POSNER, Richard. **As fronteiras do direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2010.

PLUTARCO, Hugo Mendes. **Tributação, assimetria de informações e comportamento estratégico do contribuinte: uma abordagem juseconômica.** Brasília: EdUNB, 2012.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar.** São Paulo: Atlas, 2006.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O Contrato Social**. São Paulo: Martins Fontes, 1989.

SANTOS, Wanderley Guilherme dos. **Cidadania e justiça: a política social na ordem brasileira**. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SCHMIDT, João Pedro. Para entender as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In: REIS, Jorge Renato; LEAL, Rogério Gesta (Org.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2008.

SILVA, Christian Luiz da. **Políticas Públicas e indicadores para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Irivaldo A. O., SOUZA, Ailton. Quem usa execução fiscal no Brasil? Uma análise do perfil dos atores dos processos de execução fiscal na Justiça Federal. In: CUNHA, Alexandre dos Santos; SILVA, Paulo Eduardo Alves da (Org.). **Gestão e jurisdição: o caso da execução fiscal da União**. Brasília: IPEA, 2013.

SOUSA, Susana Aires. **Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador**. Coimbra: Coimbra, 2006.

STEIN, Ernildo. **Epistemologia e crítica da modernidade**. 3. ed. Ijuí: Unijuí, 2001.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Questionário da pesquisa de campo

Este questionário tem a finalidade de levantar informações para a elaboração de Dissertação de Mestrado em Planejamento e Políticas Públicas, na Universidade Estadual do Ceará, sem a identificação funcional dos entrevistados, para evitar qualquer tipo de constrangimento em razão das respostas apresentadas.

PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Idade	() anos
Sexo	() Feminino () Masculino
Tempo na carreira de PFN	() anos
Nível de Escolaridade	() Graduado () Especialista () Mestre () Doutor
Naturalidade (sigla da UF)	()
Local de trabalho (sigla da UF)	()
Tempo de exercício no PROGRAN (Projeto Grandes Devedores)	() nunca atuou () anos () mês/meses

FRASES

• **Substitua por “X” o número à direita** que corresponde ao grau de sua concordância/discordância em relação à assertiva em análise, de acordo com a seguinte escala de valores: **1 = Discordo completamente; 2 = Discordo em termos; 3 = Não tenho opinião; 4 = Concordo em termos; 5 = Concordo completamente.**

1. O sistema tributário brasileiro é complexo, burocratizado e não efetiva a justiça fiscal	1	2	3	4	5
2. A carga tributária brasileira é excessiva, em comparação com o retorno recebido pela sociedade	1	2	3	4	5
3. O sistema tributário brasileiro “empurra” as empresas para a informalidade	1	2	3	4	5
4. Dadas as condições brasileiras, a sonegação fiscal praticada por algumas empresas pode ser considerada legítima, mesmo não sendo legal	1	2	3	4	5
5. A sonegação fiscal significa, muitas vezes, uma decisão estratégica e faz a diferença entre a sobrevivência e o fechamento da empresa que a põe em prática	1	2	3	4	5
6. O sistema de auditoria fiscal não detém capacidade suficiente de identificar e coibir os casos de sonegação de tributos	1	2	3	4	5
7. A interferência política, através da criação de programas de parcelamentos e das renúncias fiscais, explica a baixa arrecadação do estoque da Dívida Ativa da União	1	2	3	4	5
8. As estratégias empresariais, através de planejamentos tributários abusivos e fraudes, prejudicam a atuação da PGFN contra os grandes sonegadores	1	2	3	4	5
9. É adequado destacar procuradores para uma atuação exclusiva contra grandes sonegadores, ainda que isso implique na redução da força de trabalho responsável pelos pequenos e médios devedores, que deverão ser tratados por outras formas de cobrança	1	2	3	4	5
10. Atualmente, ao invés de ampliar o PROGRAN, com a designação de mais procuradores para essa atribuição especial, é preciso antes reestruturar outros setores da PGFN	1	2	3	4	5
11. Há um elevado déficit no quantitativo de servidores de apoio ao trabalho dos procuradores	1	2	3	4	5
12. A estrutura da PGFN é atualmente suficiente para evitar a prescrição das dívidas fiscais	1	2	3	4	5
13. Os sistemas informatizados disponibilizados aos procuradores são funcionais e acessíveis, permitindo a identificação de fraudes fiscais	1	2	3	4	5
14. Ainda que o PROGRAN contasse com uma estrutura completamente ideal, outros fatores impediriam uma significativa recuperação de valores para os cofres públicos	1	2	3	4	5
15. Investir no PROGRAN é a melhor forma de a PGFN conseguir cumprir a sua missão institucional (“Assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade”)	1	2	3	4	5

ANEXOS

ANEXO A – Localização da pesquisa de campo



ANEXO B – Portaria PGFN nº 53/2005

Dispõe sobre o Projeto Grandes Devedores - PROGRAN no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos IX e XIII, do art. 49 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria nº 138, de 1º de julho de 1997, considerando o disposto no art. 68 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e na Portaria nº 29, de 17 de fevereiro de 1998, do Ministro de Estado da Fazenda, resolve:

Art. 1º O Projeto Grandes Devedores - PROGRAN, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, rege-se pelo disposto nesta Portaria.

Art. 2º Na Coordenação-Geral da Dívida Ativa será designado Procurador com o encargo especial de coordenar, em âmbito nacional, as demandas referentes a grandes devedores, com as seguintes atribuições:

- I - identificar os grandes devedores da Fazenda Nacional;
- II - coordenar em âmbito nacional as atividades de investigação e combate aos grandes devedores;
- III - promover pesquisas, estudos e análises quanto ao comportamento jurídico dos grandes devedores e dos segmentos econômicos, visando à adoção de estratégias jurídicas mais eficazes na respectiva cobrança;
- IV - promover pesquisas, estudos e análises quanto a medidas de cunho administrativo, legislativo e jurisdicional que aperfeiçoem a arrecadação referente aos grandes devedores;
- V - divulgar os meios e as experiências bem sucedidas no âmbito da coordenação;
- VI - organizar periodicamente reuniões de trabalho com os procuradores designados na forma do art. 3º;
- VII - examinar os relatórios de grandes devedores fornecidos periodicamente pelas unidades da PGFN;
- VIII - articular com os demais órgãos de governo e Ministério Público Federal meios necessários à satisfação dos créditos de grande repercussão econômica.

Art. 3º Observado o quantitativo do quadro constante do Anexo I, o Procurador-Chefe, nas capitais dos Estados da Bahia, Distrito Federal, Minas Gerais, Pernambuco, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, designará procuradores que atuarão exclusivamente em processos envolvendo os grandes devedores.

§ 1º São atribuições dos procuradores designados na forma deste artigo:

- I - acompanhar os processos administrativos e judiciais de cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional;

II - analisar os pedidos de emissão de Certidão quanto à Dívida Ativa da União e de parcelamento;

II - propor à CDA diretrizes para aperfeiçoamento da arrecadação;

IV - relatar à CDA casos concretos de êxito nas atividades relacionadas às suas atribuições;

V - enviar periodicamente relatórios descritivos das atividades desenvolvidas e de seu impacto quanto à arrecadação relacionada aos grandes devedores;

§ 2º Havendo mais de 3 procuradores designados para atuar na forma deste artigo, poderá ser designado pelo Procurador-Chefe um Coordenador-local.

§ 3º Cada procurador ficará responsável pelo acompanhamento de trinta devedores.

§ 4º Aos demais procuradores que atuam em ações de execução fiscal, não designados na forma prevista no caput, aplica-se o disposto no art. 4º.

Art. 4º As demais unidades estaduais da PGFN, assim como todas as unidades seccionais, deverão efetuar acompanhamento especial para seus respectivos grandes devedores, sem prejuízo das demais atribuições.

Parágrafo único. Cada procurador em exercício nas unidades encarregadas do acompanhamento especial ficará responsável por cinco devedores.

Art. 5º Sujeitam-se aos termos desta Portaria os débitos de natureza tributária ou não tributária:

I - unitária ou agrupadamente, em função de um mesmo devedor, com valor igual ou superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

II - em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária

Parágrafo único. Mediante ato específico, poderá o Procurador-Chefe atribuir aos procuradores designados na forma do art. 3º a representação da UNIÃO nas causas em que esta for ré.

Art. 6º Após identificados os grandes devedores, as unidades da PGFN encaminharão à CDA relatório discriminando-os, assim como o procurador por eles responsável.

Parágrafo único. Toda alteração no referido relatório será também objeto de comunicação à CDA.

Art. 7º As Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional designarão Procuradores encarregados de proceder ao acompanhamento especializado das medidas judiciais referentes aos grandes devedores, conferindo tratamento prioritário, mediante solicitação da unidade de origem.

Art. 8º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MANOEL FELIPE RÊGO BRANDÃO

PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ANEXO C – Operação “Olho na bomba”

Investigação da PSFN em Campinas desvenda fraude de grupo que atua no setor de combustíveis

10/06/2016 16:25 — 141622 visualizações



A GasForte possui inscrições em DAU que superam a cifra de R\$ 200 milhões

A operação *Olho na Bomba*, trabalho investigativo da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Campinas (PSFN/CAMPI), resultou em uma decisão judicial que determinou o redirecionamento da Dívida do grupo GasForte, que atua no setor de combustíveis. Como requisito para esse redirecionamento, o parecer também determinou que seja desconsiderada a personalidade jurídica do grupo, a fim de que se possa ter acesso a bens de terceiros envolvidos no caso.

A GasForte possui inscrições em Dívida Ativa da União (DAU) que ultrapassam o valor de R\$ 200.000.000,00, sendo que as empresas e pessoas físicas deste grupo movimentaram nos últimos cinco anos o montante de R\$ 798.000.000,00.



Fonte: brtfreepik.com/

O responsável pela operação, procurador Alessandro Del Col, comentou que na região de Campinas ocorre a distribuição da Petrobras e, por conta disso, existem muitas empresas no setor de combustíveis que atuam no município de Paulínia. Partindo disso, o procurador explicou que resolveu “alterar a lista dos Grandes Devedores e incluir algumas empresas do setor de distribuição de combustíveis mais novas com débitos expressivos, uma delas era a GasForte”. Ao analisar o caso, ele observou que em determinado momento havia a redução do faturamento e do ativo imobilizado da distribuidora, ao passo que, no ano seguinte, uma nova distribuidora já começava a operar com aumento expressivo da receita e ativos.

O esquema de fraude à cobrança de créditos públicos praticado pelo grupo funcionava da seguinte maneira: criava-se uma empresa distribuidora de combustível que atuaria por cinco anos sem declarar impostos e contribuições federais. Após esse período, as atividades eram encerradas e transferidas para outras empresas, mas sempre ligadas com transportadoras e postos de combustíveis com a finalidade de escoamento da mercadoria. Bem como, os bens imóveis eram transferidos à empresas ligadas ao grupo incluindo uma Offshore.

Exemplos disso foram as transferências de atividades econômicas de empresas em Paulínia (SP) para Campina Grande do Sul (PR) – onde foi criada a *Visual Distribuidora* – e para Curitiba (PR) e Araucária (PR) – onde foi criada a *Petrolino* –, num aparente encerramento das atividades.

Para o coordenador-geral dos Grandes Devedores, Daniel Saboia, a ação foi uma grande vitória no combate à sonegação, à lavagem de dinheiro e à fraude fiscal estruturada. “É uma vitória para o contribuinte que paga seus tributos em dia”, afirmou. Saboia também destacou que a operação “demonstra que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) está atenta a esses casos e tem atuado como defensora dos bons contribuintes”.