

## RELATÓRIO

TC 016.332/2017-2

Fiscalis 212/2017

### DA FISCALIZAÇÃO

**Instrumento:** Auditoria Operacional

**Ato originário:** Despacho de 13/6/2017 do Min. José Múcio (TC 012.720/2017-8, peça 3).

**Objetivo da fiscalização:** Avaliar a eficiência da recuperação de créditos tributários inscritos em Dívida Ativa da União.

**Atos de designação:** Portaria de Fiscalização 505/2017, de 166/2017, alterada pela Portaria 692, de 2/8/2017 (Planejamento), e Portaria 706, de 48/2017, alterada pela Portaria 929, de 12/9/2017 (Execução e Relatório).

**Supervisor:** Eduardo Favero (AUFC mat. 7637-6)

**Composição da equipe:**

Vinícius Barreto de Alencar (AUFC – mat. 10.697-6) – Coordenador

Luíza da Silva Jaques (AUFC – mat. 10.691-7)

### DO ÓRGÃO/ENTIDADE FISCALIZADO

**Órgão/entidade fiscalizado:** Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

**Vinculação:** Ministério da Fazenda

**Vinculação TCU:** SecexFazenda

**Responsável Entidade:**

**Nome:** Fabrício da Soller

**Cargo:** Procurador-Geral da Fazenda Nacional

**Período:** desde 23 de novembro de 2015

### PROCESSOS CONEXOS

TC 011.296/2009-4 – Auditoria de Conformidade das informações do Sistema do Cadastro Integrado da Dívida Ativa da União (SIDA).

TC 025.774/2016-6 – Auditoria Financeira nas demonstrações do Ministério da Fazenda referentes a 31/12/2016.

## RESUMO

A presente auditoria teve por objetivo avaliar a eficiência da recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Considerando a atual situação econômica de crise vivida pelo país e o alto potencial de impacto para os cofres públicos que um aumento da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa teria, pretendeu-se contribuir para o aperfeiçoamento da estrutura e da governança do órgão, bem como identificar possíveis fragilidades internas e externas que impactem a eficiência dessa cobrança.

As análises realizadas evidenciaram as seguintes constatações com o condão de prejudicar a recuperação dos créditos inscritos:

- a) Parcelamentos especiais instituídos em 2017 causam distorções no sistema tributário e impacto fiscal estimado de mais de R\$ 23 bilhões, entre 2017 e 2020;
- b) Inefetividade do uso do Cadin permite o direcionamento de recursos públicos a entidades empresariais inadimplentes com suas obrigações fiscais;
- c) Prazo de validade de 180 dias da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos desestimula a regularização fiscal;
- d) Liberação manual de certidões sem controles efetivos aumenta risco de erro e fraude em sua emissão;
- e) Acima de 86% dos créditos não previdenciários inscritos em Dívida Ativa da União no ano de 2016 possuem idade superior a dois anos;
- f) Ocorrência de elevado montante de alienações de bens de devedores inscritos em DAU ao longo do processo administrativo fiscal.

Além disso, foram identificadas fragilidades mais amplas relativas à estrutura de controle dos registros da DAU, à disponibilização de dados e ao mapeamento de processos, que podem afetar o fluxo de trabalho da Procuradoria e, por conseguinte, a recuperação do crédito gerido pelo órgão.

Não obstante as deficiências relatadas, observou-se que há projeto da Procuradoria para reestruturação do modelo de cobrança, com potencial de induzir mudança estrutural na gestão dos créditos inscritos em dívida e influenciar, ao cabo, a recuperação dos valores inscritos. Os elementos obtidos permitiram verificar que o novo modelo deverá trazer ganhos de racionalidade e efetividade, notadamente: melhoria do fluxo de trabalho de gestão da dívida ativa da União; potencial diminuição do congestionamento da justiça em virtude do arquivamento de processos de execução fiscal; aumento da recuperação de dívida ativa; maior transparência de informações contábeis referentes ao estoque de créditos inscritos; classificação de créditos inscritos, de acordo com a perspectiva de recuperação; e uso mais racional das estratégias de cobrança, principalmente extrajudiciais.

Com vistas a mitigar os problemas elencados, foram feitas propostas de encaminhamento com recomendações à Câmara dos Deputados, ao Senado Federal, à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Fazenda e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional voltadas à promoção de melhoria nos mecanismos de cobrança da dívida ativa.

Espera-se que a adoção dessas medidas possa contribuir para a melhoria da eficiência na recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa pela PGFN, constituindo elemento importante para fortalecimento dos cofres públicos e, em última instância, para implementação das políticas públicas.

## Lista de siglas

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas  
AGU – Advocacia Geral da União  
AI – Auto de infração  
Basa – Banco da Amazônia S/A  
BB – Banco do Brasil S/A  
BNB – Banco do Nordeste S/A  
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social  
Cadin – Cadastro Informativo de Créditos não Quitados com o Setor Público Federal  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
CEF – Caixa Econômica Federal  
CND – Certidão Negativa de Débitos  
CNJ – Conselho Nacional de Justiça  
CPEND – Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos  
CTN – Código Tributário Nacional  
CDA – Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União  
CGD – Coordenação-Geral de Grandes Devedores  
CGU – Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União  
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas  
COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*  
CPF – Cadastro de Pessoas Físicas  
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido  
DAU – Dívida Ativa da União  
Dataprev – Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social  
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais  
Dimob – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias  
DIRISC – Divisão de Integridade, Gerenciamento de Riscos e Controles Internos da Gestão  
DOI – Declaração sobre Operações Imobiliárias  
DVR – Diagrama de Verificação de Risco  
DW – *Data Warehouse* (depósito de dados digitais)  
FCO – Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste  
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço  
FNE – Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste  
FNO – Fundo Constitucional de Financiamento do Norte  
IPI – Imposto sobre produtos industrializados  
IR – Imposto de renda  
LAI – Lei de Acesso à Informação  
LEF – Lei de Execução Fiscal  
MF – Ministério da Fazenda  
MPV ou MP – Medida Provisória  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
PERT – Programa Especial de Regularização Tributária  
PF – Pessoa física  
PJ – Pessoa jurídica  
PRT – Programa de Regularização Tributária

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
 PLV – Projeto de Lei de Conversão  
 RDCC – Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos  
 RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
 Sefaz – Secretaria de Fazenda  
 Segecex – Secretaria-Geral de Controle Externo  
 Serpro – Serviço Federal de Processamento de Dados  
 Sida – Sistema Integrado de Dívida Ativa  
 STF – Supremo Tribunal Federal  
 STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
 SWOT – *Strengths, weaknesses, opportunities and threats* (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças)  
 TCU – Tribunal de Contas da União

### Lista de Tabelas

Tabela 1 – Créditos inscritos em Dívida Ativa Tributária.....	8
Tabela 2 – Estoque e arrecadação da dívida ativa tributária no exercício de 2016.....	9
Tabela 3 – Estimativa de renúncia de receitas dos programas de regularização editados em 2017 .....	23
Tabela 4 – Prazos de parcelamentos especiais .....	13
Tabela 5 – Devedores em relação ao total de contribuintes .....	15
Tabela 6 – Devedores que aderiram a pelo menos três parcelamentos e que tem dívida consolidada maior que R\$ 1 milhão .....	17
Tabela 7 – Adesões versus exclusões de parcelamentos especiais.....	18
Tabela 8 – Hipóteses mais comuns de exclusão de parcelamentos.....	18
Tabela 9 – Benefícios dos parcelamentos especiais .....	20
Tabela 10 – Operações de crédito com pessoas jurídicas inscritas no Cadin entre 2012 e 2016 envolvendo recursos públicos.....	26
Tabela 11 – Prazos de validade de certidões públicas.....	31
Tabela 12 – Quantidade de devedores.....	43
Tabela 13 – Montante da dívida .....	43

### Lista de Figuras

Figura 1 – Organograma funcional da PGFN.....	6
Figura 2 – Planejamento Estratégico da PGFN .....	7
Figura 3 – Mapa Estratégico da PGFN.....	8
Figura 4 – Linha do tempo de parcelamentos especiais .....	12
Figura 5 – Funcionalidade de confirmação de autenticidade das certidões .....	34
Figura 6 – Relatório de ocorrências do Sida .....	50
Figura 7 – Serviço de consulta da lista de devedores da PGFN .....	52
Figura 8 – Dados estatísticos da Dívida Ativa da União.....	53
Figura 9 – Painel de Gastos da Emenda Constitucional 95/2016.....	54

### Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Exclusões por ano.....	19
Gráfico 2 – Recuperação por estratégia de cobrança .....	22
Gráfico 3 – Idade dos créditos não previdenciários no momento da inscrição (2016) ..	36

Gráfico 4 – Idade por órgão de origem.....	36
Gráfico 5 – Idade por série principal .....	37
Gráfico 6 – Inscrições por ano e mês .....	38
Gráfico 7 – Recuperação por ano de inscrição .....	40
Gráficos 8 e 9 – Alienação DOI débitos constituídos por AI para PJ .....	44
Gráficos 10 e 11– Alienação DOI débitos constituídos por AI para PF.....	44
Gráficos 12 e 13 – Alienação DIMOB débitos constituídos por AI para PJ.....	45
Gráficos 14 e 15 – Alienações DOI débitos constituídos por DCTF para PJ.....	46
Gráfico 16 – Processos suspensos para diligenciamento e com controle de prescrição intercorrente incluído (art. 40 da LEF).....	57
Gráfico 17 – Variação do estoque da DAU versus taxa Selic acumulada.....	58
Gráfico 18 – Arrecadação semestral de créditos inscritos em dívida ativa da União de 2012 a 2017 (R\$ milhões) .....	58

## Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>1.1 Objeto</b> .....	1
<b>1.2 Antecedentes</b> .....	1
<b>1.3 Objetivos e escopo</b> .....	1
<b>1.4 Critérios</b> .....	2
<b>1.5 Metodologia</b> .....	2
<b>2. VISÃO GERAL</b> .....	4
<b>2.1 Finalidade e competências institucionais</b> .....	4
<b>2.2 Histórico</b> .....	5
<b>2.3 Legislação aplicável</b> .....	6
<b>2.4 Organograma funcional</b> .....	6
<b>2.5 Planejamento Organizacional</b> .....	7
<b>2.6 Relevância</b> .....	8
<b>2.7 Ambiente de Controle</b> .....	9
<b>3. PROBLEMAS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CORRELATA E SEUS EFEITOS NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO</b> .....	11
<b>3.1 Parcelamentos especiais de 2017 causam distorções no sistema tributário e impacto fiscal estimado de mais de R\$ 23 bilhões, entre 2017 e 2020</b> .....	11
<b>3.2 Inefetividade do Cadin permite o direcionamento de recursos públicos a entidades empresariais inadimplentes com suas obrigações fiscais</b> .....	24
<b>3.3 Deficiências do instituto de Certidão de Regularidade Fiscal estimulam a inadimplência e aumentam risco de erro e fraude</b> .....	29
<b>4. PROBLEMAS NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO</b> .....	35
<b>4.1 Acima de 86% dos créditos não previdenciários inscritos em Dívida Ativa da União no ano de 2016 possuem idade superior a dois anos</b> .....	35
<b>4.2 Ocorrência de elevado montante de alienações de bens de devedores inscritos em DAU ao longo do processo administrativo fiscal</b> .....	42
<b>5. OUTROS PROBLEMAS CONSTATADOS</b> .....	49
<b>5.1 Deficiências nos controles internos relacionados a registros da Dívida Ativa da União</b> .....	49
<b>5.2 Deficiências da disponibilização de dados abertos e de interesse coletivo</b> 51	
<b>5.3 Deficiências na política de gerenciamento de riscos pela ausência de mapeamento de processos</b> .....	54
<b>6. BOA PRÁTICA DO NOVO MODELO DE COBRANÇA</b> .....	55
<b>6.1 Novo modelo de cobrança como uma mudança estrutural</b> .....	56
<b>7. COMENTÁRIOS DOS GESTORES</b> .....	60

<b>8. CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>9. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO .....</b>	<b>69</b>
<b>Apêndices .....</b>	<b>73</b>
<i>Apêndice A – Detalhamento dos procedimentos utilizados .....</i>	<i>73</i>
<b>Referências .....</b>	<b>76</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1 Objeto**

1. Trata-se de auditoria operacional na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão vinculado à Advocacia Geral da União (AGU) e integrante da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda (MF) que teve por objeto o processo de recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (DAU).

### **1.2 Antecedentes**

2. Em auditoria financeira realizada nas demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2016 do MF (TC 025.774/2016-6), de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz, verificou-se significativo crescimento do estoque de DAU (aumento de 16,30%), frente a uma tímida elevação na recuperação dessa dívida, de apenas 1,32%.

3. Dessa forma, o TCU, vislumbrando a oportunidade de identificar as principais fragilidades que podem impactar a eficiência da recuperação dos créditos inscritos em DAU e de contribuir para a melhoria da gestão da PGFN, determinou a realização de auditoria operacional no referido órgão, por meio de despacho de 13/6/2017 do Ministro Relator José Múcio Monteiro (TC 012.720/2017-8).

4. A importância da realização dessa auditoria é intensificada em virtude da atual situação econômica de crise vivida pelo país e pelo alto potencial que uma elevação da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa a cargo da PGFN teria para os cofres públicos. Além disso, até o momento, o TCU não realizou nenhum trabalho dessa natureza na PGFN e nem com esse enfoque, o que demonstra o caráter singular dessa fiscalização.

### **1.3 Objetivos e escopo**

5. A auditoria teve por objetivo avaliar a eficiência da recuperação de créditos tributários inscritos em DAU. Partiu-se de uma avaliação da estrutura e da governança do órgão em nível institucional para uma avaliação das principais fragilidades que pudessem impactar a eficiência dos processos inseridos no macroprocesso de gestão da DAU, bem como as eventuais alterações promovidas pela PGFN, com vistas à melhoria da gestão.

6. O macroprocesso de gestão da dívida ativa, restrito à PGFN, integra um macroprocesso mais amplo de gestão dos créditos da fazenda pública, do qual também fazem parte Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), conforme observado na cadeia de valor no Ministério da Fazenda (peça 46, p.1). Esse amplo macroprocesso tem como objetivo incrementar a arrecadação federal. Nesse contexto, e considerando a materialidade e a relevância da gestão da DAU, fez-se necessária uma análise cuidadosa que possibilitasse a identificação das principais fragilidades com potencial de afetar a eficiência da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa.

7. As análises realizadas voltaram-se principalmente para o aperfeiçoamento da gestão do órgão, com foco nos aspectos do macroprocesso de gestão da dívida ativa que afetam a recuperação do crédito. De acordo com o Relatório de Gestão da PGFN do exercício 2016 (peça 59, p. 28-29), o macroprocesso contempla os processos de: assegurar a recuperação do crédito; inscrever o crédito público em dívida ativa; cobrar extrajudicialmente o crédito público; cobrar judicialmente o crédito público; gerir o crédito; implementar melhorias em relação à gestão da dívida ativa; prestar orientação e atendimento em questões da DAU; realizar e coordenar as estratégias de cobrança dos

grandes devedores.

8. Além disso, pretendeu-se avaliar quais os efeitos do ambiente externo na recuperação desse crédito inscrito em dívida, especialmente em relação à legislação tributária e correlata. Alterações legislativas com escopo tributário podem afetar as atividades de cobrança desenvolvidas pelo órgão no âmbito do macroprocesso de gestão da dívida ativa e, por conseguinte, influenciar a recuperação dos débitos inscritos.

9. Em razão das limitações inerentes a qualquer trabalho de auditoria, em especial quanto à escassez de tempo e de recursos, o escopo do trabalho não exauriu todos os aspectos, de modo que trabalhos futuros podem ser complementares a este. Dessa maneira, o presente trabalho focou os exames em pontos considerados de maior risco, identificados a partir de técnicas de diagnóstico empregadas ao longo do planejamento da auditoria.

#### 1.4 Critérios

10. Os principais critérios adotados para análise dos aspectos relacionados à eficiência da PGFN, principalmente no cumprimento dos objetivos do macroprocesso da dívida ativa, foram:

a) Normas Legais: Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN); a Lei 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais; o Decreto-Lei 147/1967 – Lei Orgânica da PGFN; Lei 12.527/2011 – Lei de acesso à informação (LAI); Lei 10.522/2002 – Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais; Lei 8.397/1992 – Institui medida cautelar fiscal; Lei 9.532/1997 – Altera a legislação tributária federal e dá outras providências;

b) Normal Infralegais: Portaria MF 36/2014, alterada pela Portaria MF 474/2016 – Aprova o Regimento Interno da PGFN; Portaria MF 75/2012 – Dispõe sobre a inscrição de débitos na dívida ativa da União; Portaria MF 358/2014 – Dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional; Portaria PGFN 429/2015 – Aprova o Plano Diretor de Tecnologia da Informação (PDTI) para o período de 2015 a 2016; Decreto 70.235/1972 – Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências; Portaria Conjunta RFB/PGFN 1751/2014 – Dispõe sobre a prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional;

c) Referenciais e estudos técnicos: Referencial Básico de Governança do TCU, 2014; Planejamento Estratégico da PGFN 2017-2020; Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais, elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); Relatório “Justiça em Números 2017”, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ); Estudo técnico “Execução Fiscal: eficiência e experiência comparada”, da Consultoria da Câmara dos Deputados; Estudo “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela PGFN”, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2012; Framework “Working Smarter in tax debt management” da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

#### 1.5 Metodologia

11. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU (Portaria 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria 168, de 30 de junho de 2011) e com o Manual de Auditoria Operacional do TCU (Portaria Segecex 4, de 26 de fevereiro de 2010).

12. A metodologia adotada nessa fiscalização compreendeu a realização de análise SWOT; a elaboração do DVR; a elaboração de matriz de riscos; o envio de

questionamentos a respeito dos controles em nível de entidade, formulados com base nos mecanismos e componentes relacionados no Manual de Governança do TCU; procedimentos de observação direta na Procuradoria Regional da 1ª Região (PRFN1); realização de testes de controle em nível de transação no Sistema Integrado de Dívida Ativa (Sida); e requisição de informações a respeito de aspectos identificados como de maior risco para as atividades do macroprocesso de gestão da dívida ativa.

13. Para análise das informações, foram aplicadas técnicas de análise documental, comparação e contraste entre informações provenientes de fontes diferentes, análise qualitativa com base em julgamento profissional da equipe de auditoria, exame dos dados extraídos de sistemas de informações, dentre outras.

14. Nesse contexto, a partir de informações obtidas em reuniões com os procuradores da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (CDA), além de artigos e notícias veiculadas na mídia, a equipe produziu uma análise SWOT preliminar, sem contar com a participação do jurisdicionado. Em momento posterior, realizou-se nova análise SWOT com a participação de um procurador da CDA e um procurador da Divisão de Integridade, Riscos e Controle Interno (DIRISC) da PGFN. Em seguida, realizou-se a confecção do DVR, que contou com a participação dos mesmos dois procuradores. Esses instrumentos foram construídos em observância aos preceitos da Portaria Segecex 31, de 9 de dezembro de 2010.

15. Quanto à matriz de riscos e controles, optou-se por solução conjunta entre a matriz de riscos apresentada pela CDA, que está em revisão, e a matriz construída pela equipe de auditoria após realização das técnicas de diagnóstico. A partir desses dois documentos, a equipe consolidou os riscos e controles em apenas um instrumento. Para levantamento de aspectos relativos aos controles em nível de entidade, foram encaminhadas à PGFN indagações desenvolvidas com base nos componentes contidos no Manual de Governança do TCU.

16. Após esses procedimentos, a equipe promoveu Painel de Referência, realizado no TCU, no dia 23/8/2017. O evento teve por objetivo colher críticas e sugestões de especialistas para subsidiar a matriz de planejamento da fiscalização. O debate contou com a participação de representantes da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, da Consultoria Legislativa do Senado Federal, da Controladoria Geral da União, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, da Universidade de Brasília, do Banco do Brasil, da securitizadora de créditos Ativos S.A, além de representantes de outras secretarias do TCU, como Semag, Secex Admin, Semec e Secex Previ.

17. Posteriormente, a equipe optou por realizar procedimento de observação direta em áreas específicas da PRFN1, onde as atividades fim do macroprocesso de gestão da dívida se desenrolam. As áreas de interesse foram selecionadas de acordo com as atividades desenvolvidas e a relevância para o macroprocesso. Assim, a observação ocorreu na Divisão de Assuntos Fiscais (DIAFI) e na Divisão de Dívida Ativa (DIDAT).

18. Além disso, foram empreendidos testes de controle em nível de transação, nos ambientes de homologação e produção do Sida. A partir desses testes selecionou-se aleatoriamente alguns processos para que a PGFN apresentasse a documentação comprobatória dos atos neles praticados, que foram providenciadas e encaminhadas à equipe. Por fim, durante todo o trabalho foram dirigidas requisições de informações à PGFN a respeito de pontos chave identificados pela equipe de auditoria como de maior relevância para as atividades inseridas no âmbito do macroprocesso de gestão da dívida.

19. De forma geral, não houve óbices quanto a acesso e disponibilização de dados

por parte da Procuradoria. Nesse tocante, a limitação enfrentada diz respeito à obtenção de forma ampla dos dados relativos às certidões de regularidade fiscal. De acordo com os órgãos gestores, a extração é prejudicada pela elevada quantidade de certidões emitidas mensalmente (cerca de três milhões de registros), a quantidade máxima de linhas dos relatórios gerados pelo sistema DW-Certidão (65 mil), a não finalização do contexto de certidões do DW-PGFN, além de questões orçamentárias do contrato com o Serpro. Em razão disso, a estratégia metodológica foi concebida de forma a restringir os testes realizados com base em listas de CNPJs previamente identificadas como grupo de risco pela equipe de fiscalização.

## **2. VISÃO GERAL**

### **2.1 Finalidade e competências institucionais**

20. De acordo com o artigo 131 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é a instituição responsável por representar a União na execução da dívida ativa de natureza tributária. É órgão vinculado à Advocacia Geral da União (AGU) e integrante da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda (MF). A PGFN foi criada pela Lei 2.642, de 9 de novembro de 1955, em substituição à Procuradoria-Geral da Fazenda Pública. Suas atribuições estão previstas nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar 73/1993.

21. Conforme sítio eletrônico da Procuradoria, a Dívida Ativa representa o conjunto de débitos de pessoas jurídicas e físicas com órgãos públicos federais não pagos espontaneamente nas datas aprazadas, sejam eles de natureza tributária ou não-tributária. No âmbito federal, os créditos inscritos em Dívida Ativa compõem o cadastro de Dívida Ativa da União (DAU).

22. A Lei 4.320/1964, em seu artigo 39, §2º, descreve que a Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. Ressalte-se que a lista descrita no referido artigo não pretende ser exaustiva, sendo que todos os créditos devidos à União devem ser inscritos em DAU, salvo exceções legais expressas.

23. A inscrição em Dívida Ativa é analisada levando-se em consideração o órgão competente para a inscrição e cobrança. As autarquias e fundações públicas federais devem manter cadastro e controle próprio dos créditos inerentes às suas atividades, cuja gestão administrativa e judicial é da Procuradoria-Geral Federal (PGF). A competência para a apuração da certeza e liquidez, da inscrição em Dívida Ativa, bem como a gestão administrativa e judicial dos créditos dos demais órgãos é da PGFN. Importa notar que não são todos os créditos inscritos em dívida ativa que estão registrados na PGFN, pois alguns são de responsabilidade da CVM e da SUSEP, por exemplo.

24. Antes da inscrição em DAU, o crédito deve ser constituído pela própria Administração Pública. Diversos órgãos do Poder Executivo, do Poder Legislativo e do Poder Judiciário encaminham créditos para inscrição em DAU. Tais órgãos são chamados de “órgãos de origem”. Assim, após o devido processo legal, a PGFN confere a estes

débitos certeza, liquidez e exigibilidade, o que lhe permite ingressar judicialmente contra o contribuinte, em processo de Execução Fiscal.

25. Conforme o Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF 36/2014, compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dentre outras atribuições:

*I - apurar a liquidez e certeza dos créditos tributários ou de qualquer outra natureza e inscrevê-los na dívida ativa, para fins de cobrança, amigável ou judicial;*

*II - exercer o controle de legalidade dos créditos tributários ou de qualquer outra natureza, encaminhados para inscrição em dívida ativa, ou que se achem em cobrança, podendo reconhecer de ofício a prescrição e a decadência, dentre outras causas de extinção do crédito;*

*III - representar privativamente, judicial ou extrajudicialmente, a União, na execução de sua dívida ativa;*

(...)

*VI - representar a União nas causas de natureza fiscal, assim entendidas as relativas a tributos de competência da União, inclusive infrações referentes à legislação tributária, empréstimos compulsórios, apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras, decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal, benefícios e isenções fiscais, créditos e estímulos fiscais à exportação, responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos, e incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal;*

(...)

## 2.2 Histórico

26. Com a Lei 2.642, de 9 de novembro de 1955, houve a criação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na forma atualmente conhecida, em substituição à Procuradoria-Geral da Fazenda Pública. Instituída como órgão de consultoria jurídica do Ministério da Fazenda, à PGFN era atribuída, principalmente, a tarefa de examinar e fiscalizar os contratos de interesse da União, apurar e inscrever a dívida ativa federal para fins de cobrança judicial e cooperar com o Ministério Público da União junto à justiça comum (art. 1º).

27. O Decreto-Lei 147, de 3 de fevereiro de 1967, estabeleceu a segunda Lei Orgânica da PGFN. Esse diploma legislativo fixou competências até hoje mantidas pelos demais atos normativos que o sucederam, na mesma direção do que previa a Lei 2.642/1955, estabelecendo vinculação administrativa da PGFN como órgão do Ministério da Fazenda responsável pela prestação de serviços jurídicos da Pasta, atribuição de apurar e inscrever, para fins de cobrança judicial, a dívida ativa da União, tributária ou de qualquer outra natureza e atuação nacional por força da descentralização do órgão.

28. Com a promulgação da CF/88, houve mudança significativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto a sua vinculação exclusiva ao Ministério da Fazenda. A PGFN passou a integrar a nascente Advocacia-Geral da União (AGU), órgão criado para defender, judicial ou extrajudicialmente, os interesses da União.

29. A Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993, que instituiu a Lei Orgânica da AGU, previu, expressamente, a subordinação técnica e jurídica da Procuradoria ao Advogado-Geral da União, confirmando a finalidade do legislador constituinte em vincular a Procuradoria como órgão da AGU responsável pela atuação na área fiscal.

30. Com isso, a PGFN tornou-se órgão de direção superior da AGU e suas atribuições residem, principalmente, na representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não-tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Fazenda.

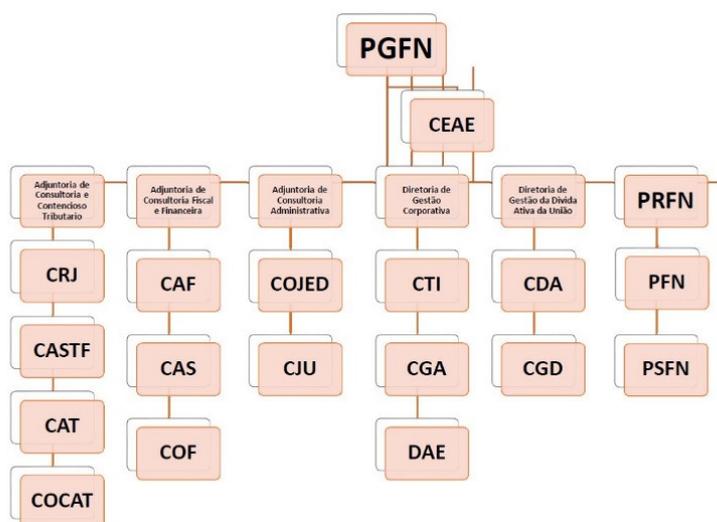
## 2.3 Legislação aplicável

- Constituição da República Federativa do Brasil, art. 131, § 3º, a;
- Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993;
- Decreto-Lei 147, de 3 de fevereiro de 1967;
- Lei 10.683, de 28 de maio de 2003 (art. 28, § 1º), publicado no DOU de 29 de maio de 2003;
- Lei 11.457, de 16 de março de 2007, publicado no DOU de 19 de março de 2007;
- Decreto 7.482, de 16 de maio de 2011, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e remaneja cargos em comissão, alterado pelo Decreto 8.029, de 20 de junho de 2013; e
- Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda 36, de janeiro de 2014.

## 2.4 Organograma funcional

31. O organograma funcional da PGFN é apresentado na figura a seguir:

**Figura 1 – Organograma funcional da PGFN**



Fonte: Relatório de Gestão PGFN 2016, p. 23.

32. Dentre as unidades da estrutura organizacional acima apresentada, o escopo do presente trabalho busca focar primordialmente as atividades desenvolvidas pelo Diretoria de Gestão da Dívida Ativa que possui atribuição de assessorar o Procurador-Geral da Fazenda, bem como dirigir, orientar, supervisionar, coordenar e fiscalizar as atividades das unidades subordinadas em relação à gestão e cobrança de DAU.

33. Abaixo dessa estrutura encontra-se a Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (CDA) e a Coordenação-Geral de Grandes Devedores (CGD). A CDA tem objetivo de planejar, orientar, supervisionar, gerenciar e avaliar as atividades relacionadas à administração da dívida ativa. Enquanto a CGD possui atribuição de planejar, orientar, supervisionar, gerenciar e avaliar as atividades relacionadas à administração da dívida

ativa dos grandes devedores.

34. Conforme a Cadeia de Valor da PGFN (peça 59, p.28), a função Gestão da Dívida Ativa é aquela que possui maior correlação com a temática de recuperação de DAU e tem como principais processos:

assegurar a recuperação do crédito, a inscrição em dívida ativa, a cobrança judicial e a extrajudicial, a realização e coordenação das estratégias de recuperação de créditos de grandes devedores, a gestão dos processos administrativos e judiciais, a gestão dos créditos, a realização do acompanhamento dos devedores, a realização e a coordenação das atividades de cobrança do FGTS, a implementação de melhorias em relação à gestão da dívida e a prestação de orientações e atendimento aos contribuintes.

## 2.5 Planejamento Organizacional

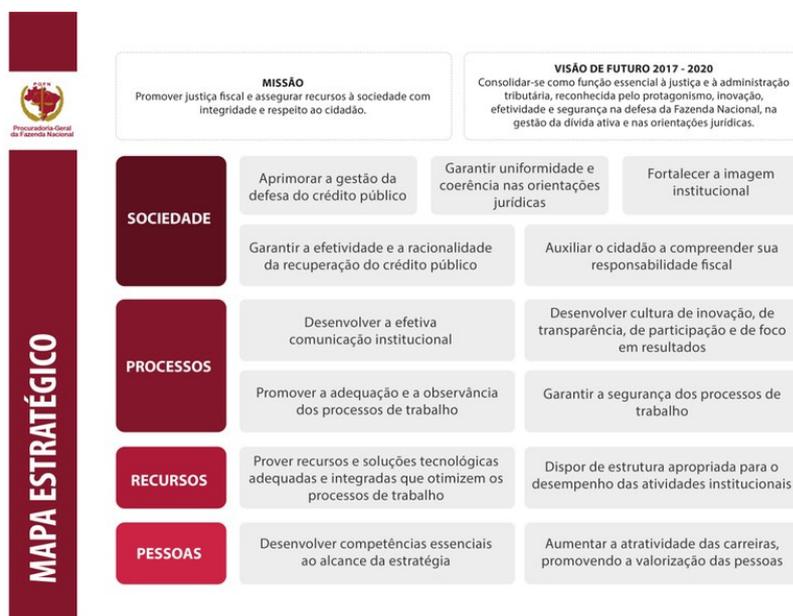
35. O planejamento estratégico da PGFN para o período de 2017 a 2020 relaciona-se com objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a organização como um todo, primando pela sinergia entre as áreas. Fazem parte das intenções estratégicas:

**Missão Institucional** – Promover justiça fiscal e assegurar recursos à sociedade com integridade e respeito ao cidadão.

**Visão de Futuro** – Consolidar-se como função essencial à justiça e à administração tributária, reconhecida pelo protagonismo, inovação, efetividade e segurança na defesa da Fazenda Nacional, na gestão da dívida ativa e nas orientações jurídicas.

**Valores** – comprometimento; respeito ao cidadão; efetividade; proatividade; gestão inovadora e participativa; fortalecimento da identidade institucional; trabalho em equipe e desenvolvimento das relações interpessoais; reconhecimento do mérito.

**Figura 2 – Planejamento Estratégico da PGFN**



Fonte: [www.pgfn.fazenda.gov.br](http://www.pgfn.fazenda.gov.br), acesso em 23/5/2017.

36. O Mapa Estratégico da PGFN possui doze macro-objetivos estratégicos (peça 59, p.37), conforme figura abaixo:

Figura 3 – Mapa Estratégico da PGFN



Fonte: Relatório de Gestão da PGFN 2016 (peça 59, p.38).

37. No presente trabalho os exames se concentraram, em maior medida, sob a perspectiva de resultados econômicos, a qual engloba os objetivos de aumento da efetividade da arrecadação, redução das perdas fiscais da União e aumento do retorno à sociedade dos recursos alocados.

## 2.6 Relevância

38. As contas contábeis referentes à Dívida Ativa Tributária encontram-se no Balanço Patrimonial do MF e seus valores em contas analíticas estão apresentados na tabela a seguir.

Tabela 1 – Créditos inscritos em Dívida Ativa Tributária

Rubrica (Ativo Não Circulante)	2015	2016	Variação
Dívida Ativa Tributária	1.586,75	1.844,94	16,3%
Créditos Não Previdenciários Inscritos	1.236,07	1.434,11	16%
Créditos Previdenciários Inscritos	350,68	410,83	17,2%
Ajuste de perdas da Dívida Ativa Tributária	1.359,89	1.494,91	9,9%
<b>Total</b>	<b>226,86</b>	<b>350,03</b>	<b>54,3%</b>

Fonte: Siafi.

39. Primeiramente, destaca-se que há impropriedade na nomenclatura da conta no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi). Em que pese o nome constar como Dívida Ativa Tributária, essa rubrica congrega todos os créditos inscritos em dívida ativa, tributários ou não. Feita essa consideração, nota-se, conforme tabela acima, que os créditos não previdenciários representavam em torno de 78% do estoque da dívida ativa, enquanto os créditos previdenciários eram responsáveis por 22% dessa dívida.

40. Convém ressaltar que os valores inscritos em dívida ativa, embora gozem de diversas prerrogativas jurídicas que ampliem significativamente as possibilidades de cobrança, apresentam, por certo, grande probabilidade de conterem em seu escopo

créditos que não se realizarão.

41. Em virtude disso, para que a contabilidade possa evidenciar com precisão e clareza o patrimônio do ente público faz-se necessário que os valores a receber que apresentem significativa probabilidade de não realização sejam ajustados a valor realizável. No caso em tela, a dívida ativa sofreu um ajuste para perdas de 81%, indicando que somente 19% desse estoque possui elevada probabilidade de recuperação.

42. A tabela a seguir detalha a arrecadação e o estoque dos débitos parcelados e não parcelados da dívida ativa, consolidada a partir de informações prestadas pela PGFN para composição da PCPR 2016.

**Tabela 2 – Estoque e arrecadação da dívida ativa tributária no exercício de 2016**

	Em R\$ bilhões			
	Estoque		Arrecadação	
<b>Não parcelados</b>	1.662,4	90,1%	2,24	16,7%
<b>Parcelados</b>	182,5	9,9%	11,15	83,3%
<b>Total</b>	1.844,9	100%	13,39	1,3%

Fonte: informações da PGFN (PCPR 2016)

43. Analisando-se a evolução anual, percebe-se significativo crescimento no estoque de dívida ativa (54%, considerando o valor ajustado da Tabela 1), frente a pequena variação na arrecadação (1,3%, Tabela 2). Ressalta-se que, do total da arrecadação do exercício de 2016, pelo menos R\$ 7,25 bilhões (54%) são de arrecadações referentes a parcelamentos especiais controlados por sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

44. Pelos dados acima, nota-se a baixa arrecadação dos créditos inscritos em DAU em relação ao estoque total dessa dívida. Porém, é preciso salientar algumas peculiaridades como o fato de o estoque ser corrigido anualmente pela taxa Selic, o que, por si só, já proporciona elevada variação anual da carteira.

## 2.7 Ambiente de Controle

45. Em 2016, a PGFN iniciou a implementação de projetos visando dar mais segurança aos processos internos, tais como Gestão por Processos, Gestão de Riscos, Projeto Inteligência Antifraude e Controle Documental. Ademais, no ano anterior, foi instituído Grupo de Trabalho do Estudo de Lotação, com intuito de definir critérios para aferir a lotação ideal de procuradores da Fazenda Nacional, em cada unidade, de acordo com índice de demanda de trabalho composto pelas variáveis consideradas relevantes.

46. Observa-se que PGFN submete-se basicamente a dois sistemas de correição. O primeiro diz respeito à fiscalização dos atos atribuídos a Procuradores da Fazenda Nacional, a cargo da Corregedoria-Geral da Advocacia da União, que é órgão integrante da estrutura da Advocacia-Geral da União, competência esta decorrente de decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede do Mandado de Segurança 10.908/DF. O segundo diz respeito à fiscalização dos atos atribuídos aos demais servidores da unidade jurisdicionada, e é executado pela Coordenação Jurídica de Ética e Disciplina (Cojed) da PGFN, conforme art. 31, da Portaria MF 36/2014, pelos Procuradores Regionais, pelos Procuradores-Chefes e pelos Procuradores Seccionais da Fazenda Nacional.

47. Em 2014, foi institucionalizada uma estrutura de gestão de riscos na PGFN, por meio da Portaria PGFN 627, de 12 de agosto de 2014. Em 2015, a Divisão de Assuntos Estratégicos (DAE), responsável pelo cumprimento da portaria, desenvolveu

metodologia para implantação do processo de gestão de riscos. Esta implantação começou a ser realizada de forma gradativa nos processos organizacionais, conforme a cadeia de valor. Em 2017, criou-se a Divisão de Integridade, Gerenciamento de Riscos e Controles Internos da Gestão, vinculada diretamente ao Gabinete do Procurador- Geral da Fazenda Nacional, cujas atribuições principais são: auxiliar na promoção da integridade e na operacionalização do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão, com vistas ao atingimento dos objetivos estratégicos institucionais da PGFN; e promover a integração dos diversos agentes responsáveis pelos temas no âmbito da PGFN, possibilitando o tratamento mais célere e uniforme das questões correlatas.

48. A entidade não conta com estrutura formal de Auditoria Interna, atividade realizada apenas pela Controladoria-Geral da União (CGU). Além disso, o órgão ainda não possui código de conduta específico para seus integrantes, sendo utilizadas para este fim legislação comum a toda Administração Federal, como o Decreto 1.171/94 (Código de Ética do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal), a Lei 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), dentre outros normativos. Sobre o tema, o Relatório de Gestão de 2016, p.69, menciona que a Cojed/PGFN elaborou minuta de Código de Ética específico para os servidores da PGFN.

49. Os sistemas estruturantes da PGFN são desenvolvidos, produzidos e mantidos por prestadores de serviços públicos (Serpro e Dataprev), que detêm parte importante do conhecimento negocial e técnico referente a tais sistemas. A prestação dos serviços de TI de forma terceirizada, ainda que por empresas públicas, acarreta dependência tecnológica, já que todos os processos e informações relevantes estão sob a custódia de prestadores externos.

### **3. PROBLEMAS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E CORRELATA E SEUS EFEITOS NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

50. O presente capítulo discorre sobre os efeitos da legislação tributária e correlata para a gestão dos créditos inscritos em DAU (tópico 8). A atividade de gestão da dívida ativa da União está intimamente correlacionada à legislação em vigor. Alterações legislativas, principalmente com escopo tributário, possuem o condão de influenciar as atividades desenvolvidas no âmbito da gestão da dívida ativa, e influenciar, ao cabo, a recuperação dos valores inscritos.

51. Conforme estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (AMARAL, 2016), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até 30/9/2016 foram editadas 5.471.980 normas, das quais 363.779 se referem à matéria tributária (6,65%). Dessas, 163.129 são normas federais, das quais 31.221 se referem à matéria tributária (19,15%), peça 49, p. 38.

52. Ante esse cenário, nos tópicos a seguir são apresentadas as principais constatações relacionadas à interferência da legislação e de alterações legislativas no macroprocesso de gestão da dívida ativa.

#### **3.1 Parcelamentos especiais de 2017 causam distorções no sistema tributário e impacto fiscal estimado de mais de R\$ 23 bilhões, entre 2017 e 2020**

53. O parcelamento tributário é um instituto previsto na Lei 5.172/66 (CTN), art. 151, que trata de suspensão do crédito tributário. Existem dois tipos de parcelamento, o parcelamento convencional ou ordinário, disciplinado pela Lei 10.522/02, e os chamados parcelamentos especiais, dispostos em legislações esparsas.

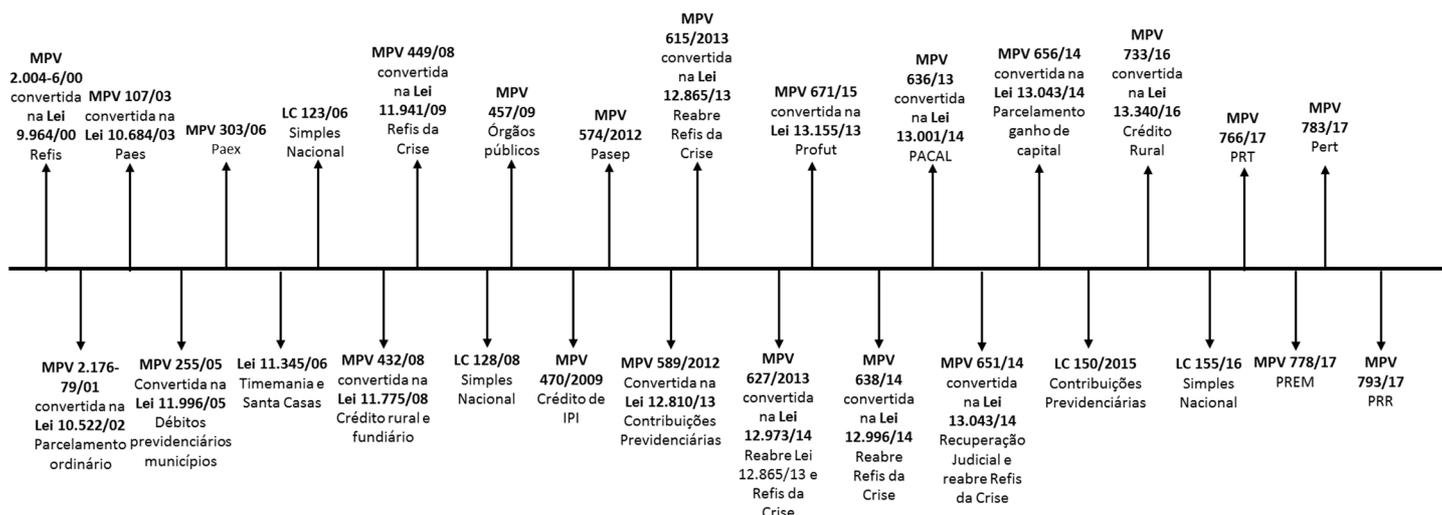
54. O parcelamento convencional não impõe limite de prazo para adesão e disponibiliza ao contribuinte a opção de parcelar débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional em até sessenta parcelas mensais (Lei 10.522/02, art. 10). Por outro lado, os parcelamentos especiais preveem regras diferenciadas, como limite de prazo para adesão, restrição de débitos que podem ser parcelados e, em geral, abatimento nos valores de multas, juros e encargos legais.

55. Ao longo dos últimos dezessete anos, foram instituídos cerca de 28 parcelamentos especiais (também chamados de “Refis”). Todos os programas criados até hoje contaram com previsão de significativas reduções nos valores de multas, de juros e de encargos legais. Além disso, possibilitavam ao contribuinte devedor equacionar suas dívidas em prazos de pagamento demasiadamente longos, migrar de um parcelamento para outro (mesmo que estivesse inadimplente em parcelamento anterior) e, até mesmo, quitar dívidas por meio da compensação com prejuízos fiscais e base negativa de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ressalta-se que os parcelamentos criados no ano de 2017 continuaram a possuir as mesmas características dos anteriores.

##### **3.1.1 Da perda do caráter extraordinário do parcelamento**

56. A linha do tempo abaixo retrata os principais programas de parcelamento editados, incluindo o parcelamento ordinário, instituído pela Lei 10.522/02 e que prevê o pagamento em até sessenta parcelas mensais, a critério da autoridade fazendária e sem redução de valores.

**Figura 4 – Linha do tempo de parcelamentos especiais**



Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017; Elaboração própria.

57. A figura acima denota que o instituto do parcelamento especial perdeu o caráter de excepcionalidade. Passou a ser medida usualmente adotada tanto pelo Poder Executivo, por meio de medidas provisórias, como pelo Poder Legislativo, via projetos de lei. Dos 28 parcelamentos especiais apurados, 22 (81%) foram editados via medida provisória, sem qualquer discussão prévia no Congresso Nacional e com vigência imediata.

58. A recorrência na utilização do instituto sugere descompasso com o conceito de justiça fiscal. Segundo CALIENDO (2005), justiça fiscal reflete-se como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Segundo GODOY (2013), justiça fiscal é justiça de algum modo comutativa, distributiva, repressiva, social, legal e equitativa. A partir desses conceitos, depreende-se que a rotineira instituição de parcelamentos especiais, com todas as benesses que englobam, conflita com o caráter isonômico, equitativo, distributivo e até mesmo repressivo no qual deve ser pautada a atuação estatal com fito de observar o dever de justiça fiscal.

### 3.1.2 Da afronta a princípios constitucionais

59. A doutrina ensina que o poder de tributar é um mecanismo para a realização positiva de políticas públicas em prol da afirmação da dignidade humana, da liberdade e da igualdade (GRECO, 2005). A tributação deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco, a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo, para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado (GRECO, 2005). Segundo SACCHETTO (2005), surgiu a reconstrução do dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado. Desse modo, o pagamento de tributos pode ser considerado um dever fundamental previsto implicitamente na Constituição Federal e que deve ser observado por todos os indivíduos.

60. Nesse sentido, conforme art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Dessa forma, ao se conceder descontos de 90% de juros, multas e encargos legais a contribuintes inadimplentes com o Fisco, retira-se praticamente toda a diferenciação que se faz entre

aquele contribuinte que cumpre com as obrigações em dia e aquele que é inadimplente. Essa situação pode induzir contribuintes antes comprometidos com o pagamento tempestivo de suas obrigações a não mais quitar em dia as avenças com a União, passando a se utilizar de parcelamentos especiais em virtude da recorrência desses programas e dos descontos significativos neles previstos.

61. Ademais, FILHO (2014), ao trazer à tona o princípio da supremacia do interesse público, destaca que não é o indivíduo em si o destinatário da atividade administrativa, mas sim o grupo social como um todo. Assevera que, em que pese as relações sociais ensejarem conflitos entre o interesse público e o interesse privado, há de prevalecer o interesse público. Nessa mesma linha, ao tratar do princípio da indisponibilidade do interesse público, o autor afirma que a Administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos. Dessa maneira, a instituição recorrente de parcelamentos especiais, especialmente por medida provisória, sem o devido debate prévio no Congresso Nacional, concedendo descontos vultuosos a devedores da União, parece ir de encontro aos princípios retro citados.

62. Para além, a utilização de medida provisória para instituir parcelamentos que trazem consigo redução nos valores de juros, multas e encargos legais de créditos a receber da União impossibilita o debate necessário que o tema merece, por se tratar de créditos públicos, ou seja, de toda a sociedade. Outrossim, o prazo constitucional de sessenta dias, prorrogáveis por igual período, estabelecido para o rito de conversão das medidas provisórias em lei é demasiadamente exíguo para um debate qualificado, tendo em vista a relevância e complexidade do tema.

### 3.1.3 Dos longos prazos para pagamento

63. Para mais, cabe mencionar estudo da RFB (peça 31, p. 33), que comparou a utilização do instituto em apreço em diversos países. Para a maioria dos 26 países analisados, o período máximo de parcelamento é de doze ou de 24 meses. Apenas em casos especiais o prazo é alongado, mas com exigência de garantias. Assim, percebe-se que o Brasil destoa da experiência internacional no que tange à negociação de dívidas para com o Estado. A tabela abaixo relaciona os prazos de parcelamentos instituídos no Brasil e os prazos desses programas em outros países:

**Tabela 3 – Prazos de parcelamentos especiais**

País	Parcelamentos Brasil	Prazos
Brasil	MP 2004-6/00 convertida na Lei 9.964/00 - Refis	Ilimitado
Brasil	MP 2176-79/01 convertida na Lei 10.522/02	60,72 e 96 prestações mensais
Brasil	MP 107/03 convertida na Lei 10.684/03	180 prestações mensais
Brasil	MP 255/05 convertida na Lei 11.996/05	60, 120 e 240 prestações mensais
Brasil	MP 303/06	6, 120 e 130 parcelas mensais
Brasil	Lei 11.345/06	180 e 240 prestações mensais
Brasil	LC 123/06	60 e 100 parcelas mensais
Brasil	MP 432/08 convertida na Lei 11.775/08	12 e 16 parcelas anuais, dentre outros
Brasil	MP 449/08 convertida na Lei 11.941/09	30, 60, 120, 180 parcelas mensais, dentre outros
Brasil	LC 128/08	100 parcelas mensais

Brasil	MP 457/09 convertida na Lei 11.960/09	60 e 120 a 240 parcelas mensais
Brasil	MP 470/09	12 parcelas mensais
Brasil	MP 574/12	Até 180 parcelas mensais
Brasil	MP 589/12 convertida na Lei 12.810/13	240 parcelas mensais
Brasil	MP 627/12 convertida na Lei 12.973/14	Até 180 parcelas mensais
Brasil	MP 671/15 convertida na Lei 13.155/13	60 a 180 parcelas mensais
Brasil	MP 636/13 convertida na Lei 13001/14	10 anos com parcelas semestrais ou anuais
Brasil	MP 651/14 convertida na Lei 13043/14	Até 60 e 84 parcelas mensais
Brasil	LC 150/2015	Até 120 prestações mensais
Brasil	MP 733/16 convertida na Lei 13340/16	10 anos com parcelas anuais
Brasil	LC 155/16	Até 120 parcelas mensais
Brasil	MP 766/17	24, 60, 84, 96, 120 parcelas mensais
Brasil	MP 778/17 convertida na lei 13.485/17	Até 194 parcelas mensais
Brasil	MP 783 convertida na Lei 13.496/17	Até 120 parcelas mensais
Brasil	MP 793/17	Até 176 parcelas mensais
Áustria	-	12 meses
Austrália	-	Em regra 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais
França	-	6 meses. 24 a 26 meses somente em casos específicos
Finlândia	-	24 meses
Itália	-	72 meses a 10 anos
Coréia do Sul	-	12 meses
Holanda	-	3 anos
Portugal	-	24 meses ou mais
Rússia	-	12 meses
Eslovênia	-	24 meses
Espanha	-	6 a 24 meses
Suécia	-	1 a 2 meses (PF) 3 meses (PJ)

Fonte: Leis de parcelamentos; Estudo RFB (peça 31, p.33).

64. Depreende-se das informações acima que no Brasil a vasta maioria dos parcelamentos especiais possui prazo superior a sessenta meses enquanto nos demais países os prazos desses programas raramente superam o período de 24 meses. Destaca-se que o Refis, instituído pela Lei 9.964/00, sequer possui prazo máximo estabelecido para quitação das dívidas. Desse modo, o Brasil se contrapõe à maioria dos países analisados no que tange aos prazos estipulados para programas de parcelamentos especiais.

### **3.1.4 Do favorecimento de pequena parcela de empresas e pessoas físicas.**

65. Via de regra, os parcelamentos especiais beneficiam entidades empresariais e pessoas físicas que possuem débitos para com a União, inscritos ou não em dívida ativa. A respeito das entidades empresariais e pessoas físicas que possuem débitos inscritos em

DAU, a Procuradoria da Fazenda emitiu a Nota PGFN/CDA 721/2017 que analisa o endividamento desses grupos junto à PGFN. Esse documento faz uma análise da quantidade de empresas ativas e de pessoas físicas que entregaram declaração de imposto de renda (DIRPF) em relação aos devedores inscritos em dívida ativa da União. A tabela abaixo resume essa análise:

**Tabela 4 – Devedores em relação ao total de contribuintes**

<b>Enquadramento</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>	<b>Valor R\$</b>
Entidades empresariais ativas	17.618.083	100%	-
Entidades empresariais ativas em DAU	2.608.131	14,8%	1.302.062.744.512
Entidades empresariais ativas em dívida com FGTS	105.120	0,6%	14.418.420.242
<b>Enquadramento</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>	<b>Valor R\$</b>
PFs que entregaram DIRPF	28.524.560	100%	-
PFs que entregaram DIRPF em DAU	1.772.393	6,2%	130.340.976.323
PFs que entregaram DIRPF em dívida com FGTS	1.743	0,01%	33.895.060

Fonte: Nota PGFN/CDA 721/2017 (peça 49, p. 58 a 62).

66. Os dados da tabela acima esclarecem que do total de empresas ativas, apenas 14,8% estão inscritas em dívida ativa, enquanto do total de pessoas físicas que entregaram DIRPF, apenas 6,2% possuem inscrição em DAU. Quanto ao FGTS, apenas 0,6% das entidades empresariais ativas estão em dívida, enquanto apenas 0,01% das pessoas físicas encontram-se nessa mesma situação. Por fim, a Nota chama atenção dos gestores para o fato de que benefícios fiscais como parcelamentos, remissões e anistias favorecem pequena parcela de empresas e pessoas físicas, visto que mais de 85% das entidades empresariais e mais de 93% das pessoas físicas não possuem qualquer débito inscrito em dívida ativa da União.

67. Dessa forma, cabe salientar o favorecimento, por meio de parcelamentos especiais, de uma minoria de contribuintes inscritos em DAU em prejuízo da maioria dos pagadores de impostos.

### **3.1.5 Da falta de integração com os sistemas da RFB**

68. Uma vez instituídos os parcelamentos, surge a necessidade de os órgãos da Administração Tributária, notadamente Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) estarem preparados para operacionalizar a adesão dos contribuintes a esses programas. Até o ano de 2014, via de regra, a grande maioria dos parcelamentos especiais de débitos tributários inscritos ou não em DAU eram controlados por soluções tecnológicas desenvolvidas pela RFB. O desenvolvimento ocorria por módulos, tais quais, adesão, consolidação, revisão, rescisão e controle.

69. A partir de 2014, entrou em operação na Procuradoria o Sistema de Parcelamentos (Sispar). O Sispar trouxe o controle dos parcelamentos dos débitos inscritos em DAU para dentro da PGFN, o que permitiu maior gestão e governança do órgão sobre a carteira parcelada. Ademais, o Sispar foi desenvolvido de forma a se adaptar a cada novo parcelamento especial, além de ser capaz de realizar todas as etapas (adesão, consolidação, revisão, rescisão, controle) em um mesmo momento. Desse modo, ao aderir ao parcelamento, esse sistema já consolida a dívida do contribuinte e permite posterior revisão, uma eventual rescisão, se for o caso e, por fim, realiza o controle dos pagamentos.

70. Apesar dessa evolução, os parcelamentos anteriores a 2014 continuam controlados por sistemas da RFB, o que limita uma gestão efetiva da carteira parcelada

por parte da PGFN. Conforme relatório extraído do sistema DW-PGFN em outubro de 2017 (peça 49, p. 66) há cerca de R\$ 84,4 bilhões em créditos parcelados da PGFN controlados por sistemas da RFB.

71. Como exemplo de limitação da gestão, os dados da arrecadação de DAU por ano de inscrição encaminhados pela PGFN em resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017 apresentam-se incompletos: o campo “ano de inscrição” continha o valor 9999 para algumas tabelas (peça 49, p. 68). Segundo a Procuradoria, para esse campo, os sistemas não vincularam a arrecadação a uma inscrição específica, o que ocorre com os parcelamentos controlados pelos sistemas da RFB. Explicitou que a arrecadação de créditos parcelados decorrentes de DAU é identificada, porém, somente após a liquidação do parcelamento é possível atrelar o valor recuperado a determinada inscrição.

72. Diante disso, necessário atentar para o fato de que a PGFN possui informações gerenciais limitadas quanto aos parcelamentos controlados ainda por sistemas da RFB, reduzindo a capacidade de realizar uma gestão efetiva dessa carteira de créditos, que responde por parte significativa da arrecadação do órgão.

### **3.1.6 Da migração entre parcelamentos e da adesão por contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores**

73. Aliada à deficiência na gestão da carteira parcelada, surge a permissividade da legislação dos parcelamentos especiais que não restringe a migração de contribuintes de um parcelamento para outro. A título exemplificativo, o art. 4º, da MP 303/06 (Paex), estabeleceu que os débitos incluídos no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, e nos parcelamentos de que tratam os arts. 10 a 15 da Lei 10.522/2002, o art. 2º da Medida Provisória 75, de 24 de outubro de 2002, e o art. 10 da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, poderão, a critério da pessoa jurídica, ser parcelados nas condições previstas no art. 1º, admitida a transferência dos débitos remanescentes dos impostos, contribuições e outras exações.

74. Na mesma linha, o art. 1º, da Lei 11.941/09 (Refis da Crise) dispõe que poderão ser pagos ou parcelados, em até cento e oitenta meses os débitos administrados pela RFB e os débitos para com a PGFN, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), de que trata a Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial (Paes), de que trata a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional (Paex), de que trata a Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos.

75. Para elucidar essa situação, solicitou-se à PGFN, por meio do Ofício de Requisição 05-212/2017, que encaminhasse a relação de contribuintes que migraram de parcelamento especial por, no mínimo, três vezes, e os valores de dívidas envolvidos. Por meio da Nota PGFN/CDA 918/2017, a PGFN esclareceu que não há um indicador específico para identificar o evento migração de parcelamentos especiais. Entretanto, informou que, para os parcelamentos específicos que contam com indicador de adesão no DW, foi possível relacionar os contribuintes que aderiram a três ou mais desses parcelamentos (peça 38).

76. Conforme o relatório encaminhado pela PGFN, há apenas oito parcelamentos com indicador de adesão no DW, quais sejam: Refis, ano 2000; Paes, ano 2003; Paex, ano 2006; Timemania, ano 2006; Parcelamento do Simples Nacional, ano 2007;

Parcelamento do Simples Nacional, ano 2008; Refis da crise, ano 2009; Parcelamento IES, ano 2012. Desses parcelamentos, foram identificados 20.436 contribuintes que aderiram a pelo menos três programas de regularização. Para aprofundar o exame dessa situação, considerando as limitações de dados, a equipe selecionou aqueles que possuíam dívida consolidada superior a um milhão de reais estratificando-os pelo porte da empresa, o que resultou nos 4.184 devedores apresentados na tabela abaixo:

**Tabela 5 – Devedores que aderiram a pelo menos três parcelamentos e que tem dívida consolidada maior que R\$ 1 milhão**

						Em R\$ bilhões
	Quantidade de empresas	%	Dívida consolidada	%	Dívida em cobrança	%
Microempresa	1.156	27,6%	7,54	10,4%	5,89	11,3%
Pequeno porte	1.030	24,6%	3,67	5,1%	2,89	5,5%
Médias e Grandes	1.998	47,8%	61,22	84,5%	43,56	83,2%
<b>Total</b>	<b>4.184</b>	<b>100%</b>	<b>72,43</b>	<b>100%</b>	<b>52,34</b>	<b>100%</b>

Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 05-212/2017. Elaboração própria.

77. De acordo com a tabela acima, essa amostra de 4.184 contribuintes que aderiram a pelo menos três dos oito parcelamentos com indicador de adesão no DW, possuem dívida consolidada de R\$ 72,43 bilhões, dos quais R\$ 52,34 bilhões estão na situação em cobrança, ou seja, não sujeita a nenhuma das causas de suspensão do crédito previstas no art. 151 do CTN (Lei 5.172/66). Do montante consolidado, microempresas e empresas de pequeno porte respondem por R\$ 11 bilhões (15,5%), enquanto do montante em cobrança são responsáveis por R\$ 8,78 bilhões (16,8%). Ao passo que as demais empresas, ou seja, empresas de médio e grande porte, possuem dívida consolidada de R\$ 61,22 bilhões (84,5%) e dívida em cobrança de R\$ 43,56 bilhões (83,2%).

78. A partir desses dados infere-se que médias e grandes entidades empresariais podem estar utilizando os parcelamentos especiais como mecanismo de rolagem de dívidas, devido às recorrentes leis de parcelamentos especiais. Essa situação sugere a ocorrência de exclusão de programas anteriores ou a migração entre eles, sem que haja imposição de punições ou, pelo menos, restrições para esse tipo de conduta. Apesar da percepção de que essas entidades empresariais seriam responsáveis por gerar a maior parte dos empregos no país, dados do Sebrae apontam que os pequenos negócios foram responsáveis por 54% dos empregos gerados com carteira assinada no ano de 2015 (SEBRAE, 2017).

79. Para mais, registra-se que não há restrição a que um contribuinte excluído de um parcelamento por não pagamento ingresse em outro programa. Na França, ao contrário, não há possibilidade de negociação caso o contribuinte seja um devedor habitual. Segundo o estudo da RFB, em virtude das regras oferecidas por esses programas, torna-se muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que no futuro poderá parcelar os débitos com elevados descontos, ou até mesmo liquidá-los integralmente com prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL.

### **3.1.7 Da falta de compromisso dos contribuintes que aderem aos parcelamentos**

80. A Procuradoria, por meio da Nota PGFN/CDA 918/2017, encaminhou dados de contribuintes que tiveram parcelamento rescindido para os seguintes parcelamentos especiais: Lei 11.941/09 art. 1º, Lei 11.941/09 art. 3º, MPV 303/06 (Paex) e Lei 9.964/00 (Refis). Rememora-se que um contribuinte pode ter várias inscrições em dívida ativa e que uma inscrição pode contar vários débitos. Dessa forma, a tabela abaixo ilustra o

cenário de adesões em comparação ao cenário de exclusões para esses parcelamentos:

**Tabela 6 – Adesões versus exclusões de parcelamentos especiais**

Quantidade	Refis	Paex	11.941/09 art.1º	11.941/09 art.3º
Adesões	129.181	85.828	225.275	110.998
Exclusões	112.808	57.753	174.014	70.748
<b>% Excluído</b>	<b>87%</b>	<b>67%</b>	<b>77%</b>	<b>64%</b>

Fonte: Resposta ao Ofício 05-212/2017 (peça 49, p. 69).

81. Pelos dados acima, percebe-se a falta de compromisso dos contribuintes que aderem aos parcelamentos em manter a regularidade do pagamento das parcelas até a quitação da obrigação. Nota-se que, para todos os programas acima, o índice de exclusão foi superior a 60%, o que indica que a intenção da maioria dos contribuintes ao aderir aos parcelamentos não é quitar a dívida, mesmo com os significativos descontos de multas, juros e encargos legais previstos por esses programas.

82. A tabela a seguir retrata os dispositivos de lei que preveem os casos mais comuns de exclusão dos contribuintes optantes por esses parcelamentos especiais:

**Tabela 7 – Hipóteses mais comuns de exclusão de parcelamentos**

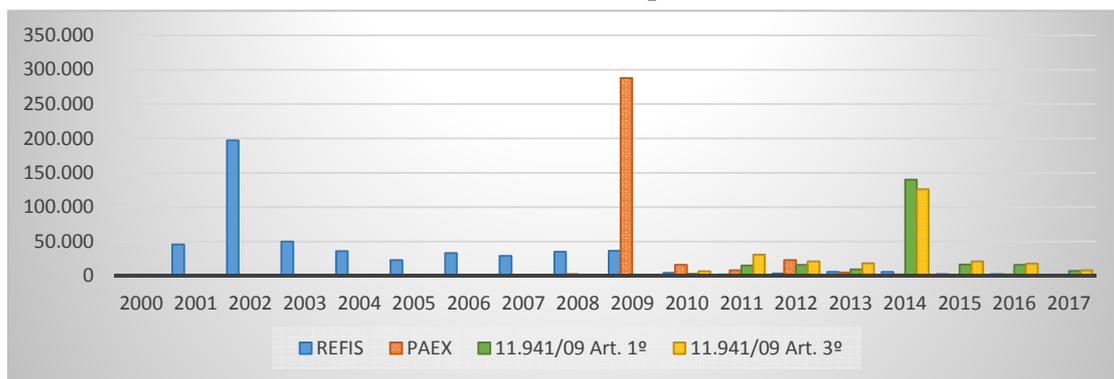
Parcelamento	Hipóteses mais comuns de exclusão
Lei 9.964/00 – Refis	Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor: ... II – inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000; ...
MP 303/06 – Paex	Art. 7º O parcelamento de que trata o art. 1º desta Medida Provisória será rescindido quando: I - verificada a inadimplência do sujeito passivo por 2 (dois) meses consecutivos ou alternados, relativamente às prestações mensais ou a quaisquer dos impostos, contribuições ou exações de competência dos órgãos referidos no caput do art. 3º, inclusive os com vencimento posterior a 28 de fevereiro de 2003; ...
Lei 11.941/09 – Refis da Crise	Art. 1º, § 9º - A manutenção em aberto de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não, ou de uma parcela, estando pagas todas as demais, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança.

Fonte: Lei 9.964/00, MP 303/06 e Lei 11.941/09.

83. Geralmente os programas de parcelamentos elencam diversas hipóteses que implicam em exclusão do contribuinte. A tabela acima elenca as hipóteses comuns aos três programas selecionados. Observa-se que para ser excluído do parcelamento por inadimplência, é necessário que o contribuinte deixe de pagar mais de duas ou três parcelas, a depender do programa.

84. Em complemento o gráfico abaixo retrata o comportamento das exclusões dos parcelamentos selecionados ao longo do tempo:

**Gráfico 1 – Exclusões por ano**



Fonte: Resposta ao Ofício 05-212/2017.

85. Observa-se que há períodos em que a quantidade de exclusões foi altamente concentrada. Para o Refis isso ocorreu no ano 2002, período que somou 38% do total das exclusões desse programa. Já para o Paex, a concentração de exclusões se deu no ano 2009, momento que acumulou 82% das exclusões desse parcelamento. Já para os parcelamentos da Lei 11.941/09 art. 1º e 11.941/09 art. 3º, a concentração de exclusões ocorreu em 2014, totalizando 62% e 50% do total de exclusões para cada programa, respectivamente.

86. Uma provável explicação para o elevado percentual de exclusões nesses anos está relacionada à expectativa de edição de novo parcelamento especial, mais vantajoso que o antecessor, para o contribuinte em débito. Poucos meses após findo o ano de 2002, aprovou-se, em 2003, o Paes. Em 2009 ocorreu a conversão da MPV 449/08 na Lei 11.941/09. E em 2014 foram instituídos diversos programas de regularização, como: três reaberturas do Refis da Crise, renegociação de dívidas do PACAL, parcelamento de recuperação judicial e parcelamento de ganho de capital.

87. Diante desse cenário, verifica-se que a larga maioria de exclusões ocorreu em anos em que outros parcelamentos especiais foram instituídos. Assim, é possível inferir que a recorrência na utilização do instituto, além de desestimular o cumprimento espontâneo e tempestivo das obrigações pelos contribuintes, ainda desestimula aqueles que parcelaram seus débitos a manter o regular pagamento das parcelas até a quitação da dívida.

### **3.1.8 Do elevado percentual de desconto oferecido nos parcelamentos.**

88. As normas que instituem os parcelamentos especiais preveem vultosos descontos de multas, juros de mora e encargos legais. A multa pode ser entendida como o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo, sua função é a de punir, assim como a correção monetária tem a função de garantir o poder de compra da moeda (COÊLHO, 1993). Já os juros moratórios, segundo PEREIRA (2005), são devidos como pena imposta ao devedor em atraso com o cumprimento da obrigação. Quanto ao encargo legal, há controvérsia doutrinária pelo enquadramento do instituto como honorário advocatício ou como tributo, com natureza jurídica de taxa. Fato é que as Leis 7.799/89 e 8.383/91 se referem ao encargo como obrigação exigível a ser calculada sobre o montante do débito, incluindo multas, atualizado monetariamente, e acrescido de juros e multa de mora.

89. Esses institutos possuem o fito de agravar a situação daquele contribuinte que não cumpre com suas obrigações tempestivamente. Funcionam como estímulo para que os contribuintes mantenham suas obrigações em dia, de forma a não serem alcançados

por eles. Ao prever descontos de multas, juros e encargos legais demasiadamente elevados, as leis de parcelamentos especiais vão de encontro ao espírito desses institutos. Para ilustrar o tema, a tabela abaixo colaciona alguns parcelamentos especiais e os respectivos descontos previstos por esses programas:

**Tabela 8 – Benefícios dos parcelamentos especiais**

<b>Programa</b>	<b>Norma instituidora</b>	<b>Benefícios</b>
Programa de Recuperação Fiscal (Refis)	Lei 9.964/2000	Parcela 0,3% a 1,5% da receita bruta mensal
Parcelamento Especial (Paes)	Lei 10.684/2003	Redução de 50% das multas
Parcelamento de débitos previdenciários dos municípios	Lei 11.196/2005	Redução de 100% das multas e 50% dos juros de mora
Parcelamento Excepcional (Paex)	MP 303/2006	Redução de 50% a 80% das multas e 30% dos juros de mora
Parcelamento Timemania e Santa Casas	Lei 11.345/2006	Redução de 50% das multas
Refis da Crise	MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009	Redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora.
Parcelamento de Contribuições previdenciárias para órgãos públicos	MP 457/2009, convertida na Lei 11.960/2009	Redução de 100% das multas e de 50% dos juros de mora
MP 470 - aproveitamento indevido de crédito de IPI	MP 470/2009	Redução de 90% a 100% das multas e de 90% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Parcelamento de Pasep	MP 574/2012	Redução de 60% das multas e de 25% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Parcelamento de Contribuições previdenciárias para entes públicos	MP 589/2012, convertida na Lei 12.810/2013	Redução de 60% das multas e de 50% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Parcelamento do PIS e da Cofins da Instituições Financeiras	Lei 12.865/2013, reaberto pela Lei nº 12.973/2014	Redução de 80% das multas e 40% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrente de tributação sobre bases universais (TBU)	Lei 12.865/2013, reaberto pela Lei nº 12.973/2014	Redução de 80% das multas e 50% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro	Lei 13.155/2013	Redução de 70% das multas e 40% dos juros de mora e 100% do encargo legal
Parcelamento de ganho de capital	Lei 13043/2014, reaberto pela Lei 13097/2015	Redução de 80% das multas e de 40% dos juros de mora
Programa de Regularização Tributária (PRT)	MP 766/2017	Parcela calculada em percentuais aplicados sobre a dívida consolidada
Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios	MP 778/2017	Redução de 40% das multas e do encargo legal, 80% dos juros de mora e 25% dos honorários advocatícios
Programa Especial de Regularização Tributária (Pert)	MP 783/2017	Redução de 50% a 80% dos juros de mora, 25% a 70% das multas de mora

Fonte: Legislação de parcelamentos, Estudo RFB (peça 31, p.33)

90. Observa-se que a vasta maioria dos parcelamentos especiais concede reduções nos valores de multas, juros de mora e encargos legais em patamares superiores a 50%, em diversos casos as reduções chegam a 100% do valor.

91. Sobre o assunto, vale mencionar notícia divulgada na mídia (peça 49, p. 71) sobre dissertação de mestrado do núcleo de estudos em controladoria e contabilidade tributária da FEA/USP, coordenado pelo professor Amaury José Rezende. Nesse trabalho, o parcelamento foi precificado dentro da equação para se medir o valor presente líquido do planejamento tributário ano a ano, no período analisado. O estudo indica que esses programas contribuem para um resultado favorável da equação para as empresas e representam uma opção de saída do litígio fiscal em condições ainda mais vantajosas porque oferecem abatimento de multas e juros.

92. Na mesma linha, artigo redigido pelos professores Amaury José Rezende e Flávia Zóboli Dalmácio (REZENDE, 2015) elenca os parcelamentos especiais como uma das razões pelas quais as empresas têm incentivos para utilizarem tributos como parte das estratégias de financiamento e investimentos. Segundo o trabalho, os programas possuem custos inferiores aos dos recursos obtidos no mercado privado, além de promoverem dilatação nos prazos de pagamentos com o perdão dos juros e multas.

93. Desse modo, infere-se que a recorrência na utilização do instituto do parcelamento especial aliada aos benefícios trazidos por esses programas pode estar induzindo contribuintes ao não cumprimento tempestivo das obrigações fiscais por questões de estratégia de mercado. Um exemplo seria o não pagamento dos tributos para aplicação no mercado financeiro a espera de um parcelamento especial.

### **3.1.9 Da inexistência de critérios de mensuração da probabilidade de recuperação das dívidas**

94. Não há critérios que mensurem, previamente à adesão ao parcelamento, a probabilidade de recuperação das dívidas a serem incluídas nesses programas. Ademais, não há qualquer avaliação da capacidade de pagamento do devedor em quitar o débito sem os descontos previstos nos parcelamentos especiais, em momento anterior à adesão aos programas.

95. O art. 1º da Medida Provisória 303/06, que instituiu o Parcelamento Extraordinário (Paex), dispõe que os débitos de pessoas jurídicas junto à RFB, à PGFN e ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), com vencimento até 28/2/2003, poderão ser, excepcionalmente, parcelados em até cento e trinta prestações mensais e sucessivas, na forma e condições previstas nesta Medida Provisória.

96. No mesmo rumo, o art. 1º da Lei 11.941/09 dispõe que poderão ser pagos ou parcelados, em até cento e oitenta meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela RFB e os débitos para com a PGFN, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), de que trata a Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial (Paes), de que trata a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional (Paex), de que trata a Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

97. Tomando os parcelamentos da MP 303/06 e da Lei 11.941/09 como exemplo, nota-se que não há qualquer critério que busque diferenciar as dívidas quanto à probabilidade de recuperação ou os devedores quanto à capacidade de pagamento. Os dispositivos simplesmente trazem a permissão para os contribuintes parcelarem os débitos pendentes de regularização. Dessa forma, dispensa-se tratamento igualitário para contribuintes que podem estar em situação extremamente distintas quando se trata de análise de recuperação de dívidas e capacidade de pagamento. De modo simplificado, um

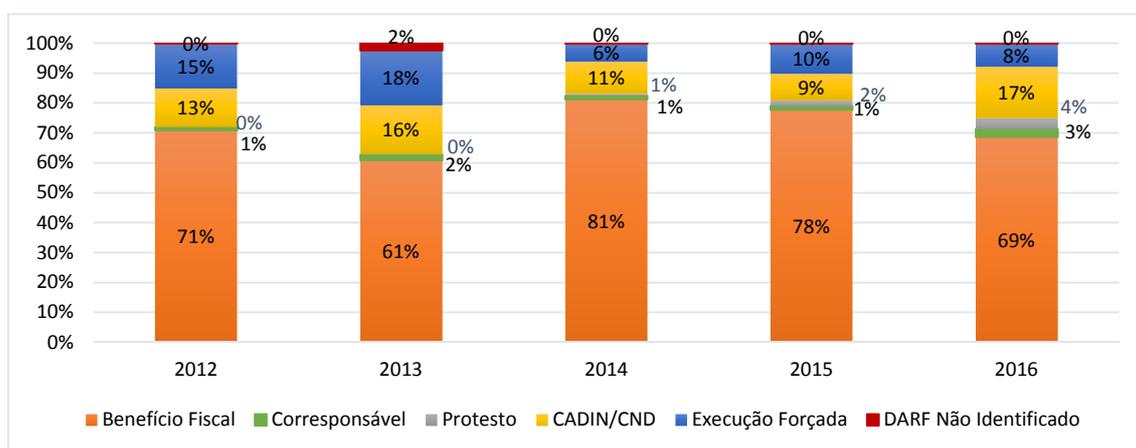
contribuinte que possui patrimônio robusto, portanto detém capacidade de pagamento, e está em dívida pode aderir ao parcelamento da mesma forma que aquele contribuinte que está à beira de uma recuperação judicial e não teria condições de arcar com os débitos que possui, por exemplo.

98. Nesse sentido, destaca-se a importância de uma análise prévia do perfil do contribuinte que está aderindo a esses programas tanto no que tange à capacidade de pagamento, probabilidade de recuperação da dívida, histórico de inadimplência e outras variáveis que permitam identificar a possibilidade de recuperação dos valores sem necessidade de concessão de todas as reduções previstas nas leis de parcelamentos especiais.

### 3.1.10 Do impacto na arrecadação da PGFN

99. A distorção causada pelo uso indiscriminado do instituto impacta, ao cabo, a arrecadação da PGFN. Ao se decompor os valores arrecadados pela Procuradoria por estratégia de cobrança para os últimos cinco anos, há uma prevalência do montante recuperado via parcelamentos, identificado como benefício fiscal no gráfico a seguir:

**Gráfico 2 – Recuperação por estratégia de cobrança**



Fonte: Resposta ao Ofício 03-212/2017. Elaboração própria.

100. Observa-se que, ao longo dos últimos cinco anos, a arrecadação via parcelamentos especiais esteve em patamar superior a 60% dos valores recuperados pela PGFN para todos os exercícios. Ao revés do que possa parecer, essa situação não denota efeito positivo do instituto. Todas as dívidas recuperadas via parcelamentos especiais não passaram em momento nenhum por análise crítica em relação à probabilidade de recuperação. Não houve qualquer avaliação da situação patrimonial dos devedores para examinar a capacidade de pagamento das dívidas, por exemplo.

101. Dessa forma, é possível concluir que há elevadas chances de devedores estarem optando por aderir aos parcelamentos para se esquivar de outras estratégias de cobranças à disposição da PGFN, tais como o protesto ou mesmo a execução fiscal. Ainda, é provável que devedores com patrimônio, ou seja, que detém capacidade de pagamento para quitar as dívidas que possuem, estejam parcelando débitos e fazendo jus a todas as benesses inerentes aos programas de parcelamentos especiais. Para além, o uso recorrente do instituto pode estar prejudicando a arrecadação espontânea e de longo prazo e também comprometendo a credibilidade do sistema tributário, afetando até mesmo a carga tributária imposta aos contribuintes.

102. Somente no ano corrente foram editadas quatro medidas provisórias instituindo parcelamentos especiais. A tabela abaixo apresenta estimativas de renúncia de

receitas (termo utilizado pela PGFN) para três desses programas. Optou-se por não incluir as estimativas do PRT (MP 776/2017) por se considerar que boa parte do impacto trazido pelo programa foi abarcado pelo parcelamento posterior, o PERT (PLV 23/2017).

**Tabela 9 – Estimativa de renúncia de receitas dos programas de regularização editados em 2017**

<b>Programa</b>	<b>Impacto 2017-2020 (R\$ bilhões)</b>
MP 778/2017 - Programa de Regularização de débitos previdenciários de Estados e Municípios (PREM)	2,99
PLV 23/2017 - Conversão da MPV 783/2017 - Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)	20,15
MP 793/17 - Programa de Regularização Tributária Rural (PRR)	0,66
<b>TOTAL</b>	<b>23,80</b>

Fonte: Notas PGFN/RFB (peça 49, p. 22 e 31).

103. Conforme as estimativas acima, o valor que deixará de ser arrecadado entre 2017 e 2020 com os programas instituídos somente no ano de 2017 (R\$ 23,80 bilhões) corresponderá a 178% do valor arrecadado pela PGFN em 2016 (R\$ 13,39 bilhões). A estimativa relativa ao PERT apresentada na Tabela 10 é baseada nas adesões realizadas até 29/9/2017 (peça 49, p. 34).

104. De acordo com estimativa mais recente da Procuradoria (peça 49, p. 65), até 24/11/2017, o montante de débitos inscritos em dívida ativa incluídos no PERT por cerca de 264.506 devedores havia sido de R\$ 109,02 bilhões. Com todos os descontos, amortizações e compensações possibilitadas pela Lei 13.496/2017, e considerando a estimativa de pagamento de valores de entrada de R\$ 9,39 bilhões ainda em 2017, a PGFN prevê que o valor parcelado restante corresponderia a R\$ 48,19 bilhões. Assim, o montante de renúncia fiscal estimado ao longo do PERT é de R\$ 51,43 bilhões de débitos inscritos em dívida ativa pela PGFN.

105. Esses dados demonstram a magnitude dos valores envolvidos nos programas de parcelamentos especiais e evidencia a importância de tratar o tema com cautela, levando-se em consideração as estimativas de impacto fiscal realizadas por PGFN e RFB.

### **3.1.11 Da necessidade de alteração legislativa**

106. Diante do cenário apresentado, observa-se que somente a edição de medida legislativa seria capaz de atacar a fonte dos problemas mencionados, intimamente relacionada à edição recorrente de leis esparsas sobre parcelamentos especiais. Segundo o artigo 146, III, *b*, da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

107. Nesse contexto, a fim de evitar ou minimizar os problemas descritos acima, parece imprescindível a edição de uma Lei Complementar que estabeleça regras gerais sobre parcelamentos de forma a estabelecer critérios para utilização mais racional do instituto, como por exemplo:

- i. obrigatoriedade de edição de Lei, em sentido estrito, para instituição de parcelamentos especiais;
- ii. realização, previamente à adesão aos parcelamentos, de análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes;
- iii. definição de prazos máximos de parcelamento, utilizando como referência padrões internacionais;

- iv. impossibilidade de contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores aderirem a novos programas;
- v. impossibilidade de contribuintes migrarem de um parcelamento para outro; e
- vi. definição de percentuais máximos de redução de juros, multas e encargos legais.

108. Dessa forma, todos os programas de parcelamentos especiais passariam a ser instituídos com observância de critérios mínimos previstos em Lei Complementar, o que promoveria a edição de parcelamentos com contornos mais homogêneos, facilitando a operacionalização pelos órgãos da administração tributária, além de evitar distorções que podem causar desequilíbrios concorrenciais e afetar o sentimento de justiça fiscal, conforme sugerem as evidências e os indícios apurados no presente trabalho.

109. Salienta-se que o presente apontamento se coaduna com o macroprocesso número um do TCU, “Auxílio ao Congresso Nacional”, que tem por objetivo, dentre outros, tornar disponíveis para o Congresso Nacional informações e pareceres produzidos pelo TCU visando subsidiar a avaliação da gestão fiscal e o aperfeiçoamento do arcabouço legal.

### **3.1.12 Do encaminhamento**

110. Diante do exposto propõe-se:

i. **Recomendar** à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal que estudem a edição de Lei Complementar que, em observância aos princípios da isonomia tributária, da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público, estabeleça normas gerais a respeito de parcelamentos especiais, a fim de eliminar ou mitigar as distorções deles decorrentes, exigindo como condição para a instituição de novos programas, por exemplo: a obrigatoriedade de edição de Lei, em sentido estrito, para a instituição de parcelamentos especiais; a realização, previamente à adesão aos parcelamentos, de análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes; a definição de prazos máximos de parcelamento, utilizando como referência padrões internacionais; a impossibilidade de contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores aderirem a novos programas; e a impossibilidade de contribuintes migrarem de um parcelamento para outro.

ii. **Recomendar** à Casa Civil da Presidência da República que, enquanto não sobrevier edição de Lei Complementar que estabeleça normas gerais sobre parcelamentos especiais, reveja a política de disciplinar os parcelamentos especiais por meio de Medida Provisória, de forma a aprimorar a credibilidade do sistema tributário e reduzir benefícios para contribuintes que não quitam suas obrigações no prazo legal.

iii. **Recomendar** o Ministério da Fazenda que avalie a viabilidade, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de migrar os parcelamentos especiais de créditos da PGFN, mas controlados por sistemas da RFB, para o Sispar (PGFN), visto que esse sistema é capaz de vincular a arrecadação às respectivas inscrições.

### **3.2 Inefetividade do Cadin permite o direcionamento de recursos públicos a entidades empresariais inadimplentes com suas obrigações fiscais**

111. Embora tratada como instrumento de cobrança administrativa pela PGFN, a inscrição do devedor no Cadin não impede que a Administração Pública contrate, pague

ou empreste recursos para empresas incluídas no cadastro. De acordo com os órgãos gestores, as informações presentes no Cadin objetivariam uniformizar procedimentos, de modo a favorecer a gestão seletiva dos recursos existentes (peça 49, p. 74). Verificou-se, no entanto, que fragilidades na legislação permitem a destinação de volumoso montante de recursos subsidiados pelos cofres públicos, por meio de operações de crédito de origem pública, a devedores inscritos em dívida.

112. Regulado pela Lei 10.522/02, o Cadastro Informativo de Créditos não Quitados com o Setor Público Federal (Cadin) contém a relação das pessoas físicas e jurídicas em débito com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, incluindo débitos inscritos em dívida ativa. Compete à Secretaria do Tesouro Nacional expedir orientações normativas a seu respeito, enquanto a responsabilidade por administrar e disponibilizar as informações é do Banco Central do Brasil.

113. Com relação ao cadastro, a Medida Provisória 1.442/96 assim estabeleceu:  
Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao CADIN, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para:  
I - realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;  
II - concessão de incentivos fiscais e financeiros;  
III - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos;  
(...)  
Art. 7º A existência de registro no CADIN há mais de trinta dias constitui fator impeditivo para a celebração de qualquer dos atos previstos no artigo anterior.  
§ 1º Não se aplica o disposto no caput deste artigo quando o devedor comprove que:  
a) ajuizada ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, tenha oferecido garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei;  
b) esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei;

114. Entretanto, em julgamento de 19/6/96, o STF apreciou a ADI 1454/DF, concedendo medida liminar suspendendo os efeitos do art. 7º, o qual impedia a celebração dos atos elencados com devedores inscritos no Cadin. Não houve, no entanto, resolução de mérito sobre o assunto, já que o próprio Poder Executivo, por meio da edição da MP 1863-52/99, depois convertida na Lei 10.522/02, excluiu o referido dispositivo da legislação vigente, mantendo, porém, o disposto no art. 6º.

115. Nesse contexto, há precedente deste Tribunal sobre a matéria, por meio do Acórdão 6246/2010-TCU-2ª Câmara, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, o qual dispôs que não haveria vedação legal para a contratação de empresas inscritas no Cadin, mas tão somente a exigência de consulta prévia ao cadastro.

116. Contudo, em seu voto, o ministro relator deixa assente que se trata de medida de pouca efetividade prática, uma vez que a inscrição ou não no Cadin não trará qualquer consequência em relação às contratações a serem realizadas. Ressalta-se, porém, que tal entendimento foi construído, em análise de recurso, a partir da mudança legislativa que retirou o dispositivo que previa a existência de registro no Cadin há mais de trinta dias como fator impeditivo.

117. Da mesma forma, depreende-se que também se sujeitaria à mera consulta prévia ao Cadin a realização de operações de crédito, não havendo restrições legais para que os bancos emprestem recursos de origem pública, muitas vezes subsidiados pelos cofres públicos, a pessoas físicas e jurídicas em débito com a Administração. Destaca-se que, segundo estimativa realizada pela STN na Nota Técnica STN/COAFI/GEFIG

04/2010, cerca de 82% dos débitos do Cadin são, em sua maioria, provenientes de dívidas tributárias, originários de anotações da RFB e da PGFN (peça 40, p. 5).

118. Por meio do cruzamento de bases de dados do Sistema de Informações de Crédito do Bacen (SCR) e do Cadin, e de posterior refinamento realizado pela equipe de auditoria, conforme descrito no Apêndice A, foi possível apurar os montantes envolvidos nessas operações, agrupados por origem do recurso e por operador financeiro. Destaca-se que foram considerados apenas os contratos operados por instituições financeiras públicas (BB, CEF, BNB, Basa e BNDES), entre 2012 e 2016, com pessoas jurídicas, excluídos os entes federativos, com recursos de origem pública (BNDES, FCO, FNE, FNO e FGTS). Ressalte-se que o cruzamento efetuado não encontrou ocorrências do BNDES como instituição financeira operadora, mas como fonte dos recursos públicos.

**Tabela 10 – Operações de crédito com pessoas jurídicas inscritas no Cadin entre 2012 e 2016 envolvendo recursos públicos**

Valores em R\$ milhões

Origem	2012	2013	2014	2015	2016	Total
<b>BNDES</b>	11.872,57	2.277,96	1.019,71	527,31	84,86	<b>15.782,43</b>
CEF	8.050,10	265,67	155,74	121,60	79,27	8.672,38
BB	3.852,19	2.001,67	843,95	405,13	4,18	7.074,81
BASA		3,99	13,50			17,49
BNB	2,28	6,93	6,53	0,59	1,41	17,74
<b>FGTS</b>	128,24	747,86	1.063,99	1.237,93	959,14	<b>4.137,17</b>
CEF		375,09	708,76	817,83	959,14	2.860,82
BB	128,24	372,77	355,23	420,10		1.276,35
<b>FCO</b>	910,57	505,98	366,59	155,93	45,83	<b>1.984,88</b>
BB	910,57	505,98	366,59	155,93	45,83	1.984,88
<b>Total</b>	<b>12.911,38</b>	<b>3.531,80</b>	<b>2.450,29</b>	<b>1.921,17</b>	<b>1.089,83</b>	<b>21.904,48</b>

Fonte: Elaboração própria; Resposta ao Ofício de Requisição 04-212/2017 (peça 28).

119. Como resultado, foram identificados 31.684 contratos, de 10.450 pessoas jurídicas com inscrição ativa no Cadin, totalizando nominalmente R\$ 21,90 bilhões em operações de crédito no período de cinco anos. Observa-se que, desse montante, 72% são recursos provenientes do BNDES, 19% do FGTS e 9% do FCO. Tipicamente, as operações de crédito que utilizam essas origens são reconhecidas por serem, em geral, subsidiadas, ocasionando taxas remuneratórias menores que as praticadas pelo mercado.

120. Segundo dados do Boletim de Subsídios do Tesouro Nacional ao BNDES e à Finep, disponível no portal da STN, foram desembolsados mais de R\$ 37 bilhões entre 2012 e 2016 com subsídios financeiros ao BNDES, representados pela equalização entre a taxa de juros recebida pelo financiador dos empréstimos, o próprio BNDES, e a taxa de juros paga pelo mutuário (BRASIL, 2017a). Desta forma, implica observar que parcela desses subsídios, cobertos pelo orçamento federal, está sendo direcionada para entidades empresariais que não estão contribuindo com suas obrigações fiscais e ainda estão sendo beneficiadas com dinheiro público, pertencente a toda sociedade.

121. Em essência, ainda que não constituam atos ilegais de acordo com o nosso ordenamento legal e com o precedente supramencionado (Acórdão 6.246/2010-TCU-2ª

Câmara, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro), percebe-se a destinação de volumoso montante subsidiado pelos cofres públicos, e conseqüentemente por todos os cidadãos pagadores de impostos, a empresas inadimplentes com a Administração Pública inscritas no Cadin.

122. Ademais, cumpre destacar que o atual entendimento não considera o seguinte enunciado da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios (grifos nossos)

123. Importa ressaltar que a CF/88 criou orçamento próprio para financiamento da Seguridade Social, com fontes diversificadas de recursos, englobando essencialmente contribuições sociais que incidem sobre diferentes bases fiscais (folha de salário, faturamento, lucro e concursos de prognósticos). No entanto, conforme se depreende do caput do artigo 195, as fontes de financiamento da seguridade não se restringem às contribuições sociais nele enumeradas, podendo alcançar recursos dos orçamentos da União e dos demais entes da federação.

124. No mesmo sentido, a Lei 8.212/91, em seu artigo 47, prevê a exigência de apresentação de Certidão Negativa de Débitos (CND) para percepção de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios. Ainda, pelo artigo 48 dessa mesma lei, há a previsão de que a prática de ato com inobservância do artigo anterior acarretará responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento, sendo ato nulo para todos os efeitos.

125. De forma complementar, o artigo 10 da Lei 8.870/94 determina a obrigatoriedade de apresentação de CND para contratação de operações de crédito junto a instituições financeiras que envolvam recursos públicos, inclusive provenientes de fundos constitucionais e de incentivo ao desenvolvimento regional (FNO, FNE, FCO, Finam e Finor). Ademais, o mesmo artigo assevera em seu § 1º que a exigência se aplica, igualmente, à liberação de eventuais parcelas previstas em contrato.

126. A fim de avaliar esta questão, realizou-se novo cruzamento de dados, desta vez entre as empresas beneficiárias das operações de crédito constantes da Tabela 10 e as certidões de regularidade fiscal emitidas pela Fazenda Nacional (RFB e PGFN), conforme metodologia descrita no Apêndice A. Desde 3/11/14, a prova de regularidade fiscal das pessoas jurídicas relativa às contribuições para o sistema de seguridade social é feita por certidão conjunta de débitos relativos aos créditos tributários e à dívida ativa da União, que abrange os tributos administrados pela RFB e as inscrições cobradas pela PGFN.

127. Como resultado, foram identificadas 671 operações de crédito, para 407 empresas, sem a respectiva certidão de regularidade fiscal na data de assinatura do contrato. Estas operações totalizam um montante de R\$ 115 milhões, sendo R\$ 23,9 milhões com recursos do BNDES (20,8%), R\$ 18,9 milhões do FCO (16,4%) e R\$ 72,2 milhões do FGTS (62,8%).

128. Conforme apurado junto aos órgãos gestores, 282 destas entidades empresariais têm débitos com a Fazenda Nacional, sendo R\$ 124,2 milhões em créditos

tributários e R\$ 141,5 milhões inscritos em dívida ativa, totalizando R\$ 265,7 milhões em dívidas. Tomando-se apenas os débitos previdenciários, 154 dessas empresas, somadas, devem R\$ 26,7 milhões em dívida ativa.

129. Assim, observam-se indícios de que agentes financeiros e fundos públicos estariam liberando recursos para entidades em débito com o sistema de seguridade social em desacordo com o disposto no artigo 195 da CF/88 e nas Leis 8.212/91, art. 47, e 8.870/94, art. 10.

130. Além do equilíbrio do sistema de seguridade social, a concessão de benefícios creditícios deveria considerar os impactos no mercado sob o ponto de vista da concorrência, visto que uma empresa devedora que não encontra restrições para obter empréstimos subsidiados ficaria em situação competitiva privilegiada em relação às demais empresas. Além de não compelir a empresa inadimplente a regularizar sua situação fiscal, o sistema vigente ainda permite que esta seja favorecida por meio de liberações de empréstimos a taxas muito abaixo do mercado, beneficiando-a duas vezes.

131. Essa situação pode gerar severas distorções em setores da economia, posto que a empresa favorecida teria margens de lucro mais elevadas e poderia concorrer em condições muito agressivas, o que poderia prejudicar até mesmo a continuidade das demais empresas. Importa destacar ainda que o cenário posto pode impactar o sentimento de justiça fiscal do restante da sociedade e a arrecadação potencial do Governo, já que as demais empresas podem vir a adotar a mesma estratégia, visando aumento de lucros e a manutenção das condições competitivas de mercado.

132. Nesse contexto, registra-se estudo realizado pela PGFN, por meio da Nota PGFN/CDA 721/2017 (peça 49, p. 58 a 62), que conclui que de todas as entidades empresariais ativas no País, somente 14,8% possuem débito inscrito em dívida ativa da União. Esse dado é relevante por contrapor o senso comum de que é elevado o percentual das empresas brasileiras com dívidas fiscais e de que possível cadastro de inadimplência restritivo afetaria de forma generalizada a indústria nacional.

133. Com relação aos valores dispendidos para manutenção do cadastro, o Bacen informou não ser possível apurar o custo de processamento do *mainframe* que hospeda o Cadin, mas estima o custo humano como o de 25% do tempo de um analista por ano (peça 49, p. 75). Ressalta-se que, além dos custos diretos do Bacen, há os custos dos demais órgãos para apuração, envio, suspensão e baixa dos registros nesse sistema.

134. Considerando-se os meios escassos de que dispõe a Administração, entende-se que há prejuízo ao princípio constitucional da eficiência pública a manutenção de cadastro de inadimplência apenas para fins de consulta prévia, uma vez que a inscrição ou não no Cadin não trará qualquer consequência.

135. Mister relatar que estão em andamento iniciativas para melhorar o sistema de informações do Cadin, em atendimento a diversas deliberações veiculadas por este Tribunal. Em resposta ao Ofício de Requisição 05-212/2017 (peça 29), a PGFN informou que foi elaborada minuta de Projeto de Lei (PL), com vistas a garantir maior eficiência e transparência no Cadin, de forma a cumprir o Acórdão 482/2012-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro.

136. Dentre as medidas contidas na minuta de PL, há proposta de alteração dos órgãos gestores, atribuindo a responsabilidade à RFB e à PGFN, além da restrição da realização de operações de crédito com recursos públicos, convênios, acordos e contratos com beneficiários incluídos no cadastro. Até a finalização do relatório por esta equipe de auditoria, a referida minuta para aprimoramento do Cadin (Processo Comprot

01123009.000467.2017.000.000) ainda se encontrava pendente de análise pela Casa Civil.

137. Diante de todo o exposto, de modo a que Administração Pública Federal promova a efetividade do uso do Cadin face ao objetivo de gerir seletivamente os recursos públicos, entende-se pertinente o encaminhamento de **recomendar** à Casa Civil da Presidência da República que, em homenagem ao princípio constitucional da eficiência, dê celeridade no encaminhamento ao Congresso Nacional do Projeto de Lei de alteração do Cadin elaborado pelo Ministério da Fazenda (Processo Comprot 01123009.000467.2017.000.000) e objeto do Parecer PGFN/CDA 229/2017, cuja minuta prevê a restrição de realização de operações de crédito com recursos públicos, convênios, acordos e contratos com beneficiários incluídos no referido cadastro de inadimplentes, noticiando ao TCU sobre o andamento do aludido Projeto de Lei.

### **3.3 Deficiências do instituto de Certidão de Regularidade Fiscal estimulam a inadimplência e aumentam risco de erro e fraude**

138. A prova da regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional é efetuada mediante apresentação de certidão negativa expedida conjuntamente por RFB e PGFN, concernente aos créditos tributários federais e à dívida ativa da União administrados por estes órgãos. Desde 3/11/2014, as certidões conjuntas abrangem também as contribuições para financiamento da seguridade social previstas no artigo 11 da Lei 8.212/91, que anteriormente eram objeto de certidão específica.

139. É requisito para emissão da Certidão Negativa de Débitos (CND) a inexistência de pendências relativas a débitos perante a RFB e a PGFN. Por outro lado, a Certidão Positiva de Débitos (CPD), ao contrário da CND, indica a existência de pendências. A legislação prevê ainda a figura da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos (CPEND), que é emitida quando há débitos, porém, estes estão com garantia averbada ou com a exigibilidade suspensa pelas hipóteses do artigo 151 da Lei 5.172/66 (CTN), notadamente o caso de débitos incluídos em programas de parcelamento especial (“Refis”).

140. A emissão da certidão é efetuada, em regra, por meio da internet, nos portais da RFB e da PGFN. Neste caso, o sistema de Certidão Conjunta é o responsável por verificar a situação do contribuinte relativa a créditos e inscrições exigíveis nos demais sistemas de controle dos órgãos gestores (RFB e PGFN) e liberar a certidão. Em alguns casos, no entanto, pode ser necessário que o cidadão compareça a uma unidade de atendimento para verificação dos motivos de impedimento da liberação automática e eventual regularização.

141. O ateste de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional, por meio de apresentação da certidão, pode ser exigido por lei específica, como se verifica para contratação com o Poder Público (Lei 8.666/93, art. 29) e para obtenção de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios (Lei 8.212/91, art. 47). Essa exigência faz com que um número considerável de contribuintes se sinta compelido a regularizar suas pendências, o que não significa necessariamente a quitação dos tributos. Nesses casos, são aceitas como comprovação, do mesmo modo, a CND e a CPEND, visto que a existência de débitos suspensos, parcelados ou em discussão judicial, por exemplo, não podem constituir impeditivo para a realização de atos inerentes à atividade profissional do contribuinte.

142. A certidão possui um caráter estático, isto é, funciona como uma fotografia da situação do contribuinte em um determinado momento, contendo prazo de validade

pelo período estipulado na legislação. Assim, a definição do prazo mais adequado para esse instituto, bem como os controles adotados em sua liberação podem impactar diretamente na arrecadação espontânea por parte de empresas que tenham interesse em contratar com o Poder Público ou obter empréstimos com recursos públicos, como detalhado a seguir. Esses temas são essenciais para a asseguuração da isonomia entre os contribuintes e da justiça do sistema tributário, visto que, sem os devidos controles, empresas inadimplentes poderiam concorrer no mercado em condição favorecida.

### **3.3.1 Prazo de validade de 180 dias da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos desestimula a regularização fiscal**

143. A adesão a parcelamentos especiais permite a emissão de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos (CPEND), válida por 180 dias, independente da continuidade da adimplência do devedor nesse período. Nota-se que, mesmo com o alto índice de rescisão por não pagamento dos parcelamentos especiais (item 3.1), a legislação prevê prazo extenso para vigência das certidões de regularidade fiscal, desestimulando a regularização fiscal dos contribuintes.

144. O prazo de validade da Certidão Conjunta tem previsão na Lei 8.212/91 (art. 47, § 5º), que trata do sistema de seguridade social e prevê um prazo de validade de sessenta dias para CND, podendo ser ampliado por regulamento para até cento e oitenta dias. Nesse sentido, dispositivos infralegais, como a Portaria MF 358/2014 e a Portaria Conjunta RFB/PGFN 1.751/2014, regulamentam que as certidões emitidas terão prazo de validade de cento e oitenta dias.

145. Assim, ao tratar da questão, os normativos do órgão adotaram o maior prazo permitido pela Lei, de cento e oitenta dias, para as duas certidões, CND e CPEND, sem considerar particularidades do nosso sistema tributário, como a edição frequente de programas de parcelamento especial e o baixo índice de regularização apresentado pelos contribuintes que aderem a esse instituto, sendo muito comum a hipótese de exclusão de parcelamento por não pagamento das parcelas (item 3.1, Tabela 7).

146. Tomando um exemplo fictício, em 5/1/17, seria possível um contribuinte incluir seus débitos no Programa de Regularização Tributária (PRT, MP 766/17) e, ao realizar o pagamento da primeira parcela, ter sua adesão ao parcelamento deferida. Nesse cenário, esse contribuinte poderia emitir uma CPEND, com validade até 4/7/17, e cessar os pagamentos das parcelas seguintes. Em 4/7/17, o contribuinte, ainda que inadimplente, poderia migrar seus débitos para o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT, MP 783/17). Ao pagar a primeira parcela e ter sua adesão deferida, seria possível a emissão de uma nova CPEND, com validade até 31/12/17 e parar novamente de saldar as parcelas da dívida.

147. Na situação exemplificativa, praticamente durante todo o exercício de 2017, foi facultada ao devedor a obtenção de prova de regularidade perante a Fazenda Nacional, ainda que este tenha pago apenas duas parcelas da sua dívida com o Fisco. Nesse ínterim, a certidão emitida possibilitaria a contratação com o Poder Público e a obtenção de empréstimos subsidiados, por exemplo. Esse devedor poderia, então, competir de forma bastante agressiva com seus concorrentes no mercado, podendo até mesmo prejudicar a continuidade de outras empresas que pagam seus tributos regularmente.

148. O princípio da isonomia (CF/88, art. 5º, *caput*) estipula que seja dispensado tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. No mesmo sentido, o princípio da isonomia ou igualdade tributária (CF/88, art. 150, II) veda o tratamento desigual entre contribuintes na mesma situação. Portanto, é permitido

à Lei fazer distinção de contribuintes em condições desiguais de adimplência de impostos, de forma a prevenir distorções na ordem econômica e na livre concorrência.

149. Entretanto, a validade estipulada para a CPEND é a mesma concedida à Certidão Negativa de Débitos (CND), emitida quando verificada a situação adimplente do contribuinte. Assim, verifica-se que o tratamento dispensado aos contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e aos devedores contumazes é o mesmo, em prejuízo aos princípios da isonomia e da igualdade tributária.

150. Ao tratar do assunto, o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) não versa sobre a questão de validade das certidões, estabelecendo apenas que:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa (grifo nosso).

151. Observa-se, pelos trechos grifados, que o CTN apenas estabelece que a CPEND tem os mesmos efeitos da CND, ou seja, deve ser também acatada como prova de regularidade quanto a determinado tributo, não vinculando os prazos de validade das duas modalidades de certidão.

152. Avançando na questão, a tabela a seguir apresenta a validade de outras certidões no âmbito da Administração Pública fazendária.

**Tabela 11 – Prazos de validade de certidões públicas**

Certidão	Negativa	Positiva com efeitos de negativa
De débitos tributários e de dívida ativa da Sefaz-PR	120 dias	<b>60 dias</b>
De débitos tributários e de dívida ativa da Sefaz-DF	90 dias	90 dias
De débitos tributários e de dívida ativa da Sefaz-AP	60 dias	60 dias
De débitos tributários da Sefaz-MT	90 dias	<b>30 dias</b>
De débitos tributários da Sefaz-RJ	90 dias	90 dias
De débitos tributários da Sefaz-AL	60 dias	60 dias
De débitos tributários da Sefaz-ES	90 dias	90 dias
De débitos inscritos em dívida ativa da Sefaz-GO	60 dias	60 dias
De débitos inscritos em dívida ativa da PGE-RJ	180 dias	180 dias
De débitos inscritos em dívida ativa da Sefaz-SP	6 meses	6 meses

Fonte: Elaboração própria, com dados dos sítios dos órgãos estaduais.

153. Tomando como parâmetro a validade das dez certidões públicas estaduais apresentadas, excetuando-se os casos da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, verifica-se que o prazo de cento e oitenta dias não é o mais usual, sendo mais comum a adoção de prazo entre sessenta e

noventa dias. Cabe destacar que as Secretarias da Fazenda do Paraná e de Mato Grosso adotam prazo reduzido para a certidão positiva com efeitos de negativa com relação ao prazo dado à certidão negativa.

154. A questão da validade das certidões já foi tratada anteriormente por este Tribunal na Auditoria de Conformidade no Sistema de Cadastro Integrado da Dívida Ativa da União (SIDA) (TC 011.296/2009-4), que verificou o montante de R\$ 1,72 bilhões em ordens bancárias para empresas fornecedoras da Administração Pública, com inscrições em DAU em situação irregular, entre 1/1/2008 e 1/10/2009, mas com certidão de regularidade fiscal válida no período.

155. Em consequência de tal fiscalização, este Tribunal prolatou, por meio do Acórdão 3.382/2010-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Walton Alencar, recomendação à PGFN de que fossem realizados estudos para se promover a alteração da sistemática de comprovação de regularidade fiscal, mediante redução do prazo de validade da certidão e, até mesmo, de sua eliminação por meio da instituição de mecanismos de verificação automática e instantânea de regularidade fiscal.

156. Apesar de extremamente benéfica à sociedade e com previsão no Decreto 8.789/16, sabe-se que a conferência automática entre sistemas governamentais está longe de ser uma realidade. A falta de integração e interoperabilidade entre sistemas como Certidão Conjunta, Siasg, Sicafe e Siafi obriga a alimentação manual da situação de regularidade fiscal por contribuinte e a conferência individualizada em cada caso.

157. Além disso, não obstante os sistemas da RFB e PGFN permitirem a emissão de certidão conjunta de forma instantânea pela internet, em diversos casos é necessário que o contribuinte compareça a um Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC) para liberação da certidão, como, por exemplo, em atendimento a decisões judiciais, por falhas na apropriação de pagamentos ou por adesão a parcelamentos especiais recém editados.

158. Assim, a despeito das dificuldades verificadas junto aos órgãos, como custos associados a pessoal e à TI, entende-se que há de se sopesar os malefícios ao interesse público do ateste de regularidade fiscal por um período tão longo e sem diferenciação dos bons e maus pagadores. A adoção de um prazo reduzido para a CPEND, como sessenta ou noventa dias, permitiria uma avaliação mais frequente da situação do contribuinte com débitos fiscais, cessando a percepção de benefícios em casos de inadimplência contumaz e privilegiando aquele contribuinte que preza pelo pagamento regular de suas obrigações.

### **3.3.2 Liberação manual de certidões sem controles efetivos aumenta risco de erro e fraude em sua emissão**

159. A emissão da certidão é efetuada, em regra, por meio da internet, nos portais da RFB e da PGFN. Neste caso, o sistema de Certidão Conjunta é o responsável por verificar a situação do contribuinte relativa a créditos e inscrições exigíveis nos demais sistemas de controle dos órgãos gestores (RFB e PGFN) e liberar a certidão. Em alguns casos, no entanto, pode ser necessário que o cidadão compareça a uma unidade de atendimento para verificação dos motivos de impedimento da liberação automática e eventual regularização.

160. De início, ressalta-se que o planejamento era obter toda a base de certidões de Pessoas Jurídicas, para os últimos dois anos (2015 e 2016), para aplicação de procedimentos de análise de dados, mas por questões técnicas apresentadas pelos órgãos gestores (RFB e PGFN) não foi possível a extração dos dados. Dentre as questões apresentadas, encontram-se a elevada quantidade de certidões emitidas mensalmente (cerca de 3 milhões), a quantidade máxima de linhas dos relatórios do DW-Certidão (65

mil), a não finalização do contexto de certidão do DW-PGFN, além de questões orçamentárias do contrato com o Serpro.

161. Desta forma, restringiu-se o procedimento de auditoria, sendo solicitado à PGFN extrato de certidões de regularidade fiscal com base em uma lista de CNPJs definida pela equipe, quais sejam, os fornecedores com contratos com a Administração Pública em 2016 e dívida ativa em situação de cobrança nesse exercício. A lista de empresas foi elaborada por se tratar de um dos grupos de maior risco para a emissão de certidões, por meio de cruzamento entre a base do Siasg e extração de devedores do DW-PGFN.

162. Assim, por meio da análise da amostra encaminhada pela PGFN contendo dados referentes a 7.108 certidões (peça 45), verificou-se que 5.454 certidões, ou seja, 77% do total, tiveram liberação manual por servidores da RFB ou da PGFN. Isso significa que, das certidões encaminhadas, somente uma em cada quatro pôde ser aferida automaticamente pelo sistema de Certidão Conjunta, sendo que o restante passou por verificações manuais para sua liberação.

163. Dentre as dificuldades apuradas pela equipe de auditoria para a liberação totalmente automatizada da certidão de regularidade, pode-se citar: as falhas na apropriação de pagamentos de documentos de arrecadação (Darf/GPS); o atendimento a decisões judiciais; e a adesão a parcelamentos especiais que não contam com todos os módulos de sistema de controle.

164. Entretanto, a intervenção humana deveria ocorrer somente em casos excepcionais, em que não fosse possível resolver os problemas que impedem a liberação automática ou que houvesse uma urgência na liberação, como uma decisão judicial, por exemplo. Mesmo nesses casos, seria imperativo a adoção de controles posteriores que mitigassem o risco de erros e fraudes. Apesar do elevado índice apresentado no grupo de risco em comento, não foram observados controles efetivos dessas liberações.

165. De forma exemplificativa, vislumbra-se que seria possível a emissão de certidão, com a justificativa de atendimento a uma decisão judicial, não ocorrendo revisão ou conferência posterior por outros servidores ou áreas de controle interno se de fato tal decisão foi prolatada nos autos do processo. Desta forma, seria adequado que o indicador de liberação manual de certidão tivesse acompanhamento específico, com produção de relatórios que possibilitassem a auditabilidade e a *accountability*, de maneira similar ao que foi implementado para operações sensíveis no SIDA (item 5.1).

166. De acordo com o art. 208 do CTN (Lei 5.172/66), a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário, não excluindo a responsabilidade criminal ou funcional que no caso couber.

167. Por seu turno, apesar do caráter público das certidões, nos portais da RFB e PGFN só é possível a consulta individualizada da autenticidade das certidões emitidas, com informações específicas de data, hora e identificador de controle, conforme apresentado na figura a seguir.

**Figura 5 – Funcionalidade de confirmação de autenticidade das certidões**



### Confirmação de Autenticidade das Certidões

Certidão RFB e PGFN

CNPJ:	<input type="text"/>
Data da Emissão:	<input type="text"/>
Hora da Emissão:	<input type="text"/>
Código de Controle da Certidão:	<input type="text"/>
Tipo de Certidão:	Selecione ▼

**Incluir todos os dígitos; não colocar separadores**

CNPJ	-> 99999999999999 (14 dígitos)
Data da Emissão	-> DDMMAAAA (8 dígitos)
Hora da Emissão	-> HHMMSS (6 dígitos)
Código de Controle da Certidão	-> XXXXXXXXXXXXXXXX (16 caracteres)

Fonte: Portal da RFB e da PGFN

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSP0/Certidao/certaut/CndConjunta/ConfirmaAutenticCndSolicitacao.asp?ORIGEM=PJ>>, acesso em 13/10/2017.

168. Tal formato restringe iniciativas de controle da regularidade fiscal de contratantes com o Poder Público ou beneficiários de empréstimos públicos, por exemplo. Um cidadão que queira saber se o processo de licitação de uma obra ou serviço do Poder Público cumpriu a exigência de regularidade fiscal para habilitação dos licitantes (Lei 8.666/93, art. 27) precisaria ter acesso às informações completas das certidões apresentadas pelas empresas participantes, como data, hora e identificador de controle. Além disso, teria que fazer a conferência manual das informações junto ao portal da Fazenda, para cada certidão.

169. Caso os dados de certidões fossem disponibilizados pela Fazenda em formato eletrônico processável por máquina, seria possível o desenvolvimento de aplicativo que avaliasse a questão da regularidade fiscal não só para um processo de licitação específico, mas para todas as licitações e contratos realizados em determinado período. Para isso, bastaria apurar se na data da realização do procedimento havia alguma certidão de regularidade fiscal válida para aquele contribuinte.

170. Neste sentido, as dificuldades para extração da base do sistema de Certidão Conjunta apresentadas (tópico 160) prejudicam também a auditabilidade, pois dificultam uma fiscalização ampla e automatizada por parte dos órgãos de controle.

171. Pelo seu caráter público, as certidões emitidas não estão sujeitas a sigilo fiscal e a disponibilização das informações em formato aberto, estruturado e legível por máquina poderia servir de subsídio a maior participação e controle sociais, em consonância com o princípio constitucional de publicidade (CF/88, art. 37) e pelo bem da transparência de dados de interesse público (Lei 12.827/11, art. 8º).

### 3.3.3 Encaminhamento

172. Pelo exposto, propõe-se **recomendar** ao Ministério da Fazenda que:

i. altere o mecanismo de comprovação de regularidade fiscal, reduzindo o prazo de validade da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEND), ainda que de forma gradual, para sessenta dias, em observância ao princípio de isonomia tributária e de forma a prevenir distorções na ordem econômica e na livre concorrência;

ii. aprimore os sistemas de informação responsáveis pela liberação de certidão de regularidade fiscal, com o intuito de reduzir a necessidade da emissão manual de certidões, bem como os controles associados à liberação manual, a fim de mitigar possíveis riscos de ocorrência de erros e fraudes nessa modalidade de emissão; e

iii. disponibilize em seu portal, em conjunto com a RFB e a PGFN, o conjunto de certidões de regularidade fiscal emitidas mensalmente, em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988, a fim de propiciar maior participação e controle sociais.

## 4. PROBLEMAS NA GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

173. O presente capítulo analisa os aspectos no nível do macroprocesso de gestão da dívida ativa que afetam a recuperação de créditos inscritos (tópico 7). Juntamente com a avaliação da questão afeta à legislação tributária, examinada no capítulo anterior, o macroprocesso da gestão da DAU integra o escopo da auditoria por afetar a eficiência da recuperação dos créditos.

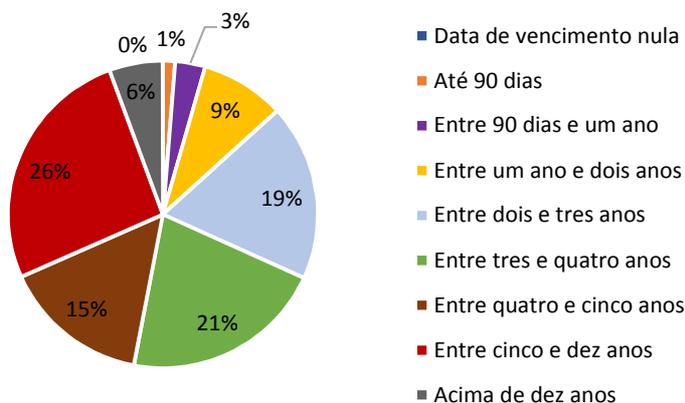
174. Conforme Relatório de Gestão de 2016 da PGFN, peça 59, p. 28, o macroprocesso denominado gestão da dívida ativa engloba diversos subprocessos, quais sejam: assegurar a recuperação do crédito; inscrever o crédito público em dívida ativa; cobrar extrajudicialmente o crédito público; cobrar judicialmente o crédito público; gerir o crédito; implementar melhorias em relação à gestão da dívida ativa; prestar orientação e atendimento em questões da DAU; realizar e coordenar as estratégias de cobrança dos grandes devedores.

175. As principais deficiências encontradas ao longo do trabalho, no âmbito do macroprocesso de gestão da dívida ativa, serão detalhadas a seguir. Destaca-se que essas deficiências não estão restritas à PGFN, devido ao caráter interdependente das atividades desenvolvidas por esse órgão. Nesse sentido, dispõe o Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL, 2014), que o setor público precisa ser capaz de coordenar múltiplos atores políticos, administrativos, econômicos e sociais para atender a finalidade de garantir o bem comum.

### 4.1 Acima de 86% dos créditos não previdenciários inscritos em Dívida Ativa da União no ano de 2016 possuem idade superior a dois anos

176. Identificou-se que as repartições públicas competentes não têm cumprido os prazos estabelecidos pela legislação em vigor para envio dos créditos, tributários ou não, a serem inscritos em dívida ativa da União. No ano de 2016, mais de 86% dos créditos não previdenciários que foram inscritos em dívida ativa da União (DAU) possuíam prazo superior a dois anos entre o momento do vencimento e o momento da inscrição em dívida ativa, conforme o gráfico abaixo:

**Gráfico 3 – Idade dos créditos não previdenciários no momento da inscrição (2016)**



Fonte: Ofício de Requisição 03-212/2017; Elaboração própria.

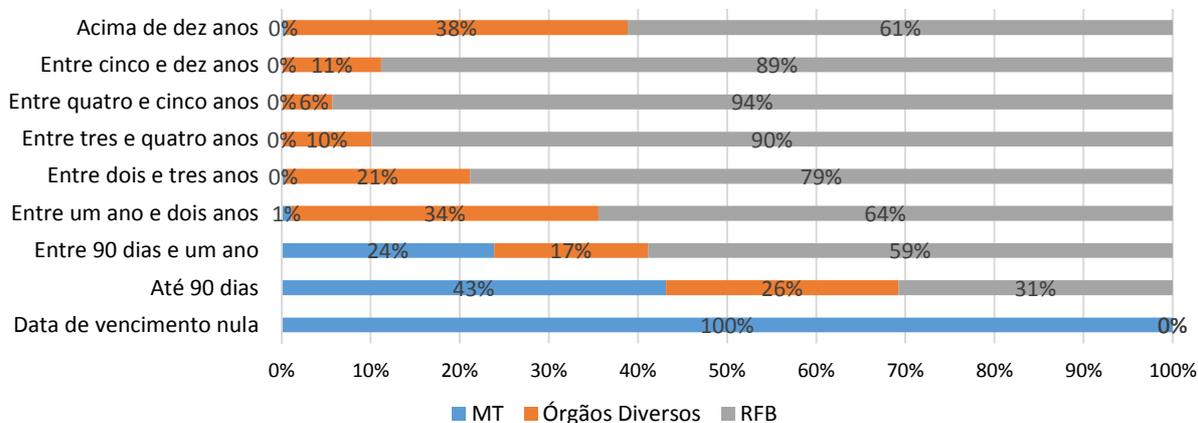
177. O Gráfico 3 está baseado em amostra dos créditos encaminhados para inscrição em 2016 com os respectivos prazos para ocorrência da prescrição, órgão de origem e tipo de lote, encaminhada pela PGFN em resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017, por meio da Nota PGFN/CDA 756/2017 e anexos (peça 22, p.3). Foram encaminhados dados de inscrições não previdenciárias realizadas em 2016 segregadas pelo tempo decorrido entre a data do vencimento e a data da inscrição, chamada de “idade do crédito”.

178. Nota-se que menos de 14% dos créditos encaminhados para DAU possuem prazo inferior a dois anos entre a data do vencimento e o momento de inscrição em dívida. Esse cenário impacta o potencial de arrecadação desses haveres, visto que a variável tempo está estritamente relacionada à possibilidade de recuperação de dívidas, conforme será exposto ao longo do presente trabalho.

#### 4.1.1 Da idade dos créditos por órgão de origem e por série principal

179. Outra informação possível de se extrair da resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017 (peça 22, p.1), é a identificação do órgão de origem. O gráfico abaixo reproduz a idade dos créditos encaminhados por órgão de origem:

**Gráfico 4 – Idade por órgão de origem**

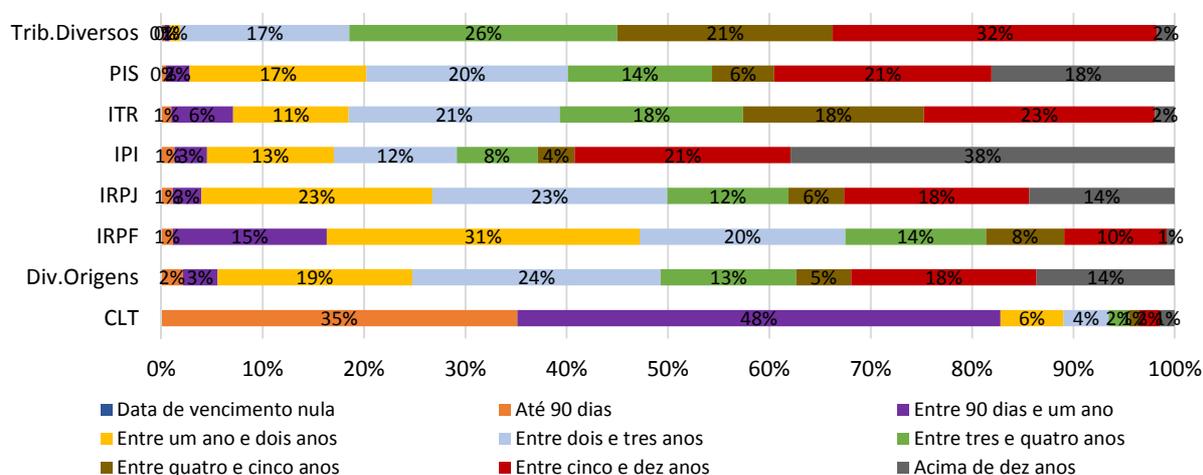


Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017; Elaboração própria.

180. Inicialmente, destaca-se que, dos créditos não previdenciários inscritos em 2016, 2% são oriundos do Ministério do Trabalho, 16% são oriundos de órgãos diversos e 83% dos créditos possuem a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) como órgão de origem. Identifica-se que os créditos originados do Ministério do Trabalho concentram-se nas duas primeiras faixas, com idade até um ano. Os créditos provenientes de órgãos diversos possuem ampla variação ao longo das faixas, representando 38% dos créditos com idade acima de dez anos e 34% dos créditos com idade entre um e dois anos. Por fim, os créditos originários da RFB possuem representatividade crescente à medida em que a as faixas de idade se elevam. Isso denota que esse órgão encaminha créditos para inscrição em dívida ativa com a maior dilação de prazo possível.

181. Para mais, foi possível extrapolar a análise dos dados a partir do item “série principal”, o qual identifica, por exemplo, a quais tributos se referem as dívidas encaminhadas para inscrição. O gráfico abaixo colaciona essa análise:

**Gráfico 5 – Idade por série principal**



Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017; Elaboração própria.

182. A partir desse gráfico, pode-se identificar o perfil da idade do crédito por tributo. A título exemplificativo, 39% dos créditos de PIS inscritos em 2016 possuíam prazo superior a cinco anos entre a data do vencimento da obrigação e a inscrição em dívida ativa. Para essa mesma faixa, o montante de créditos de IPI é de 59% e de tributos diversos 53%. Ressalta-se que tributos como IPI e IR estão sujeitos à repartição constitucional, conforme art. 159 da CF/88, e que quanto mais demorada a inclusão em DAU de obrigações relativas a esses impostos, menor a probabilidade de recuperação dos valores e, portanto, menor o valor repassado aos entes federativos.

#### 4.1.2 Do fluxo irregular de inscrições encaminhadas à PGFN

183. Há duas maneiras de os créditos chegarem à PGFN para serem inscritos em dívida ativa: por meio eletrônico ou por processo administrativo. A forma eletrônica, que representa mais de 90% do volume inscrito, caracteriza-se pela transmissão de dados necessários para inscrever determinado crédito, sem intervenção manual, entre sistemas automatizados. Já as inscrições por processo administrativo, via de regra, decorrem de dívidas constituídas por auto de infração. Há processo digital que demanda intervenção manual do usuário para prosseguimento.

184. Após a inscrição, inicia-se o trabalho manual dos procuradores para proceder ao ajuizamento desses créditos, que saem da situação de “ativo encaminhado para ajuizamento” para a situação “ativo ajuizado”. Via de regra, os processos no âmbito da

justiça federal são protocolados eletronicamente, havendo a necessidade de protocolo físico apenas na 1ª e 3ª regiões. Neste último caso, é necessário o deslocamento até o referido tribunal para realizar a juntada de petições e documentos. Na justiça do trabalho utiliza-se o processo judicial eletrônico (PJE), não sendo necessário o protocolo físico ou deslocamento até o referido tribunal para realizar juntada de documentos. Porém, é necessário comando manual em sistema informatizado para que se proceda ao ajuizamento.

185. Tendo constatado que as inscrições encaminhadas à PGFN pela RFB em 2016 representaram mais de 80% do volume total de inscrições recebidas, a equipe de auditoria solicitou, por meio do Ofício de Requisição 03-212/2017, dados a respeito do fluxo de créditos enviados pela RFB para inscrição por ano e mês para os últimos cinco anos. Por meio da Nota PGFN/CDA 756/2017 e anexos, a Procuradoria encaminhou as respostas (peça 22, p. 193 a 198), da qual se retirou o gráfico abaixo:

**Gráfico 6 – Inscrições por ano e mês**



Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017 (peça 22, p. 197).

186. Do Gráfico 6, notam-se diversos picos no envio de lotes eletrônicos de créditos para inscrição pela RFB à PGFN. A elevada variação na quantidade de créditos que chegam para inscrição ao longo dos períodos demonstra a dificuldade de se organizar a força de trabalho da PGFN para atuar de forma otimizada no desenrolar do ajuizamento das ações judiciais e posteriores manifestações cabíveis ao longo dos processos. Essa situação sugere haver falta de integração e comunicação entre a RFB e a PGFN no que se refere a esse processo de trabalho, o que possui o condão de provocar impactos diretos nas atividades fim da Procuradoria, notadamente nas unidades de menor porte, que geralmente congrega menor número de servidores e possui estrutura mais precária.

187. Conforme o Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL, 2014), para atender à finalidade de garantir o bem comum, o setor público precisa ser capaz de coordenar múltiplos atores políticos, administrativos, econômicos e sociais. Daí a importância em manter a coerência e o alinhamento de estratégias e objetivos entre as organizações envolvidas, institucionalizar mecanismos de comunicação, colaboração e articulação entre os atores envolvidos, e regular as operações. O documento destaca ainda que a obtenção de resultados para a nação exige, cada vez mais, que as organizações públicas trabalhem em conjunto, melhorando e sustentando abordagens colaborativas para atingir as metas nacionais, os objetivos ou os propósitos coletivos.

188. A partir do quadro exposto, percebe-se a necessidade de maior coordenação entre RFB e PGFN no que tange à atividade de envio de lotes de créditos para inscrição

em DAU. Vislumbra-se que a criação de rotina de remessa traria condições para a atuação sinérgica e alinhada entre os órgãos, trazendo melhores resultados, principalmente no que se refere à alocação de mão de obra no processo de ajuizamento das ações judiciais.

#### **4.1.3 Do não cumprimento do prazo de encaminhamento para inscrição em dívida ativa**

189. O Decreto-Lei 147/1967 – Lei orgânica da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – apresenta comando normativo relativo a prazo de encaminhamento para inscrição em dívida ativa, o qual estabelece, no art. 22, que dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

190. Ademais, o Decreto 70.235/1972 – o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências – estatui, no art. 21, que não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. Em complemento, o parágrafo terceiro do mesmo artigo estabelece que, esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva, ou seja, à PGFN.

191. Além disso, o art. 43 desse mesmo decreto determina que a decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. Findo o prazo de trinta dias da cobrança amigável sem que o contribuinte regularize a situação, o órgão preparador deve encaminhar o processo à PGFN. Ademais, a morosidade em promover o ajuizamento pode ensejar a prescrição: conforme o art. 174, do Código Tributário Nacional (CTN), a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva.

192. No mesmo sentido, segundo a Lei 9.532/1997, os processos em que estiverem presentes as circunstâncias previstas no art. 27 do Decreto 70.235/1972, isto é, de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, 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. Conforme regulamentado pela Portaria MF 29/1998, alterada pela Portaria MF 253/2014, são considerados de elevado valor os débitos de natureza tributária ou não tributária superiores a R\$ 15 milhões.

193. Segundo preconiza a Constituição Federal de 1988 (CF/88), art. 131, § 3º, na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei. Já o Decreto-Lei 147/1967, recepcionado pela CF/88 com força de lei, assevera, em seu art. 1º, que a PGFN tem por finalidade privativa apurar e inscrever, para fins de cobrança judicial, a dívida ativa da União, tributária ou de qualquer natureza. Em nível infralegal, a Portaria MF 36/2014, alterada pela Portaria 294/2016, aprova o Regimento Interno da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e estabelece, no art. 1º, que compete à PGFN apurar a liquidez e certeza dos créditos tributários ou de qualquer natureza e inscrevê-los na dívida ativa,

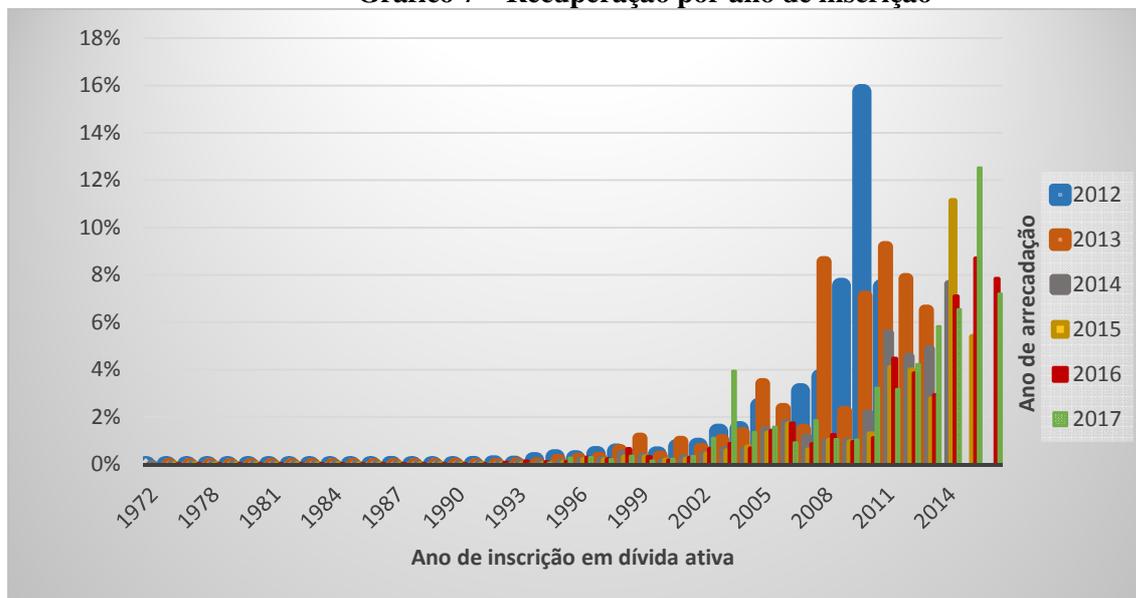
para fins de cobrança, amigável ou judicial.

194. A partir desse contexto, notam-se dois aspectos principais. O primeiro aponta que o legislador, em mais de um diploma legal em matéria tributária, externou preocupação com o prazo de encaminhamento dos haveres em que a União figura no polo credor ao órgão responsável pela cobrança executiva. O segundo demonstra que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é o órgão responsável por exercer o controle de legalidade, apurar a certeza e liquidez e inscrever em dívida ativa os créditos tributários, ou de qualquer natureza, da União, para posterior cobrança, amigável ou judicial.

195. Em relação ao cumprimento dos prazos legais pelos órgãos de origem, os próprios procuradores da fazenda nacional que atuam na dívida ativa reconhecem a dificuldade que seria, em determinados casos, para os órgãos encaminhar, após noventa dias do inadimplemento da obrigação, créditos para inscrição. Observa-se que, em 2016, foram mais de um milhão e setecentas mil inscrições que contaram com mais de onze milhões de créditos a elas vinculados, o que explicita o volume de trabalho que essa atividade representa.

196. Verificado que a larga maioria dos créditos inscritos em dívida ativa possui elevado lapso temporal entre o vencimento da obrigação e a inscrição em dívida ativa, faz-se necessário demonstrar a influência disso para a recuperação de dívidas. O gráfico abaixo indica a recuperação da PGFN por ano de inscrição para os últimos seis anos. No eixo horizontal está a data em que ocorreu a inscrição em dívida ativa, e no eixo vertical o percentual de dívida arrecadado no ano para os anos selecionados:

**Gráfico 7 – Recuperação por ano de inscrição**



Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 03-212/2017; Elaboração própria.

197. Nota-se que há uma tendência de elevação da recuperação de dívidas a medida em que se reduz o intervalo temporal entre o ano de inscrição e o ano de arrecadação. Exemplificativamente, analisando o ano de arrecadação 2013, representado pelas barras laranjas, verifica-se uma tendência crescente de arrecadação quanto mais próximo a esse ano, o que explicita que se arrecadou mais em 2013 de inscrições realizadas no ano de 2011 comparativamente a inscrições realizadas no ano de 2001, por exemplo.

198. Os apontamentos anteriores são corroborados quando do exame da Resolução do Banco Central 2.682/99, a qual dispõe sobre critérios de classificação das operações

de crédito e regras para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, que, no art. 1º, determinou que as instituições autorizadas a funcionar pelo Bacen classificassem as operações de crédito em nove níveis, em ordem decrescente de risco. O nono nível dessa classificação corresponde ao nível de risco H, no qual devem ser classificadas todas as operações de crédito com atraso superior a cento e oitenta dias, conforme art. 4º, inciso I. O art. 6º da norma, por sua vez, impõe que a provisão para fazer face aos créditos de liquidação duvidosa seja cem por cento sobre o valor das operações classificadas como de risco nível H. Ao considerar provisão de cem por cento sobre operações com atraso superior a cento e oitenta dias, o normativo demonstra o grau de importância que o fator tempo possui para efeitos de possibilidade de recuperação de dívidas.

199. Assim, os dados acima demonstram que há um lapso temporal demasiadamente longo entre o vencimento da avença e o momento em que a PGFN recebe o crédito para inscrição em dívida. A situação é agravada ao se constatar que o fator tempo possui elevada correlação com a possibilidade de recuperação de dívidas, sendo variável fundamental para, a exemplo da Resolução 2.862/99 do Bacen, classificar operações em diferentes níveis de risco e determinar percentuais de ajuste para perdas.

200. Cogente relatar ainda que, em 2015, foi editado dispositivo infralegal pela RFB adicionando prazo para realização de procedimentos de cobrança administrativa especial pelo órgão, antes do envio dos créditos para inscrição em dívida ativa. A Portaria RFB 1.265/2015 prevê que:

Art. 3º Os procedimentos da Cobrança Administrativa Especial deverão ser realizados no prazo máximo de 6 (seis) meses, contado da inclusão do CT em Cobrança Administrativa Especial.

Parágrafo único. Concluídos os procedimentos de que trata esta Portaria, os CT não regularizados deverão ser encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para fins de inscrição em DAU, no prazo de que trata o art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

201. Pelo disposto, observa-se que a RFB adota processo próprio de cobrança além do prazo de noventa dias atualmente previsto pela legislação (art. 22 do Decreto-Lei 147/1967).

202. Nesse contexto, importa destacar que, segundo art. 185 do CTN, a alienação de patrimônio por devedor somente caracteriza fraude fiscal após a inscrição em dívida ativa. Conforme apresentado no item 4.2, verificou-se o montante de mais de R\$ 258 bilhões em alienações patrimoniais empreendidas em momento anterior à inscrição em dívida ativa, para uma amostra de devedores selecionada em um período de aproximadamente doze anos.

203. Para impedir que devedores dilapidem o patrimônio, a Fazenda Pública pode requerer medida cautelar fiscal, instituída pela Lei 8.397/92. Segundo o art. 4º dessa Lei, a decretação da medida cautelar produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. A Lei 8.397/92 prevê ainda que:

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irreccorível na esfera administrativa.

(...)

Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

I - se a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo fixado no art. 11 desta lei;

(...)

204. Assim, ainda que haja a possibilidade de a Procuradoria requerer medida cautelar fiscal antes da inscrição em dívida, caso a execução fiscal não seja interposta no prazo de sessenta dias, a medida cautelar perde a eficácia, acarretando em provável não satisfação do débito após a inscrição em dívida ativa.

#### 4.1.4 Do encaminhamento

i. Diante do exposto, propõe-se, com fulcro no art. 43, inciso I da Lei Orgânica do TCU, no art. 250, inciso II, do Regimento Interno desse Tribunal de Contas e em observância à Resolução TCU 265/2014, **determinar** à Secretaria da Receita Federal do Brasil que se abstenha de aplicar o prazo disposto no artigo 3º da Portaria RFB 1.265/2015, o qual prevê um período adicional de até seis meses para realização de procedimentos de cobrança administrativa especial, e observe o prazo de noventa dias para encaminhamento de créditos a serem inscritos em dívida ativa, conforme previsto no artigo 22 do Decreto-Lei 147/1967.

205. Além disso, propõe-se **recomendar** ao MF que:

i. como órgão superior, acompanhe o atendimento da proposta de determinação exarada no item 4.1.4, i.

ii. estude, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), proposta de ato normativo para regulamentar o parágrafo único do art. 9º da Lei 10.522/2002, levando-se em conta a legislação aplicável a cada tributo, e observando o prazo estipulado no art. 22 do Decreto-Lei 147/67.

iii. defina, em conjunto com RFB e PGFN, rotina para que o envio de lotes para inscrição em DAU seja realizado com periodicidade definida e com maior homogeneidade no que tange ao número de inscrições enviadas a cada lote, de forma que o fluxo de trabalho da PGFN possa ser otimizado.

## 4.2 Ocorrência de elevado montante de alienações de bens de devedores inscritos em DAU ao longo do processo administrativo fiscal

206. Grandes devedores utilizam o artifício de alienar patrimônio, preponderantemente em momento anterior à inscrição em dívida ativa, como estratégia para evitar o pagamento de tributos. Verificou-se, para uma amostra de devedores selecionada, que o montante de alienações patrimoniais empreendidas, em um período de aproximadamente doze anos, chega a mais de R\$ 258 bilhões, o que importa em mais 4% do Produto Interno Bruto (PIB) de 2016, em termos nominais.

207. A Nota Técnica PGFN/CGR 486/2017 (peça 24) traz a análise do perfil das operações de alienação imobiliária de grandes devedores da Fazenda Nacional à luz do momento da inscrição em Dívida Ativa da União, de inscrições constituídas por auto de infração (AI) e por Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). O documento exclui da análise devedores integrantes da Administração Pública, e restringe o exame a inscrições com valor consolidado superior ou igual a R\$ 1 milhão, com receita principal de natureza tributária e realizadas no ano de 2012 ou em momento posterior. Para avaliar o montante das operações imobiliárias de alienação praticadas pelos devedores, foram utilizados dados constantes da Declaração sobre Operações Imobiliárias

(DOI) e Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob).

208. As tabelas abaixo ilustram a quantidade de contribuintes e o montante da dívida analisada em relação ao universo correspondente:

**Tabela 12 – Quantidade de devedores**

<b>Categoria</b>	<b>Quantidade</b>	<b>%</b>
Auto de infração CNPJ	4.271	36,6%
DCTF CNPJ	221	
Auto de infração CPF	347	6,1%
<b>Grandes devedores CPF Total</b>	5.660	-
<b>Grandes devedores CNPJ Total</b>	12.277	-

Fonte: PGFN (peça 24, p.14).

**Tabela 13 – Montante da dívida**

<b>Categoria</b>	<b>Valor R\$</b>	<b>%</b>
Estoque SIDA AI PJ	295.555.208.117,95	21,2%
Estoque SIDA DCTF PJ	3.200.752.797,83	
Estoque SIDA AI PF	10.189.977.661,15	7,7%
<b>Estoque SIDA PJ Total</b>	1.410.582.732.054,48	-
<b>Estoque SIDA PF Total</b>	131.722.392.943,21	-

Fonte: PGFN (peça 24, p.14).

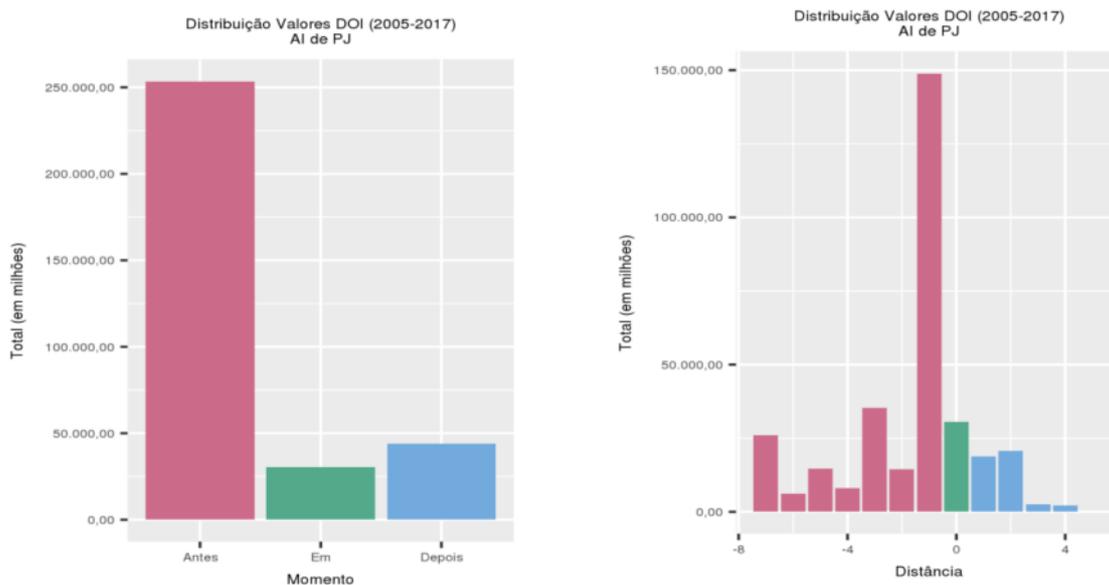
209. Conforme a tabela acima, observa-se que o grupo de pessoas jurídicas analisadas representa 36,6% do total de pessoas jurídicas enquadradas como grandes devedores, enquanto os devedores pessoas físicas analisados representam 6,1% do total de pessoas físicas assim enquadradas. Em relação ao montante consolidado da dívida, nota-se que para pessoas jurídicas o montante submetido à exame é de 21,2% em relação ao total do estoque de dívidas de pessoa jurídicas. Já para pessoas físicas esse montante é de 7,7% do total de dívidas de pessoas físicas.

210. Destaca-se que o contribuinte que passa a dever a União não está impedido de se desfazer de patrimônio em momento anterior à inscrição em dívida ativa (DAU). Por outro lado, após a inscrição, conforme a legislação em vigor, presume-se fraudulenta a alienação patrimonial, a menos que o devedor tenha reservado bens e rendas para satisfação integral do débito inscrito.

#### **4.2.1 Dos débitos constituídos por auto de infração**

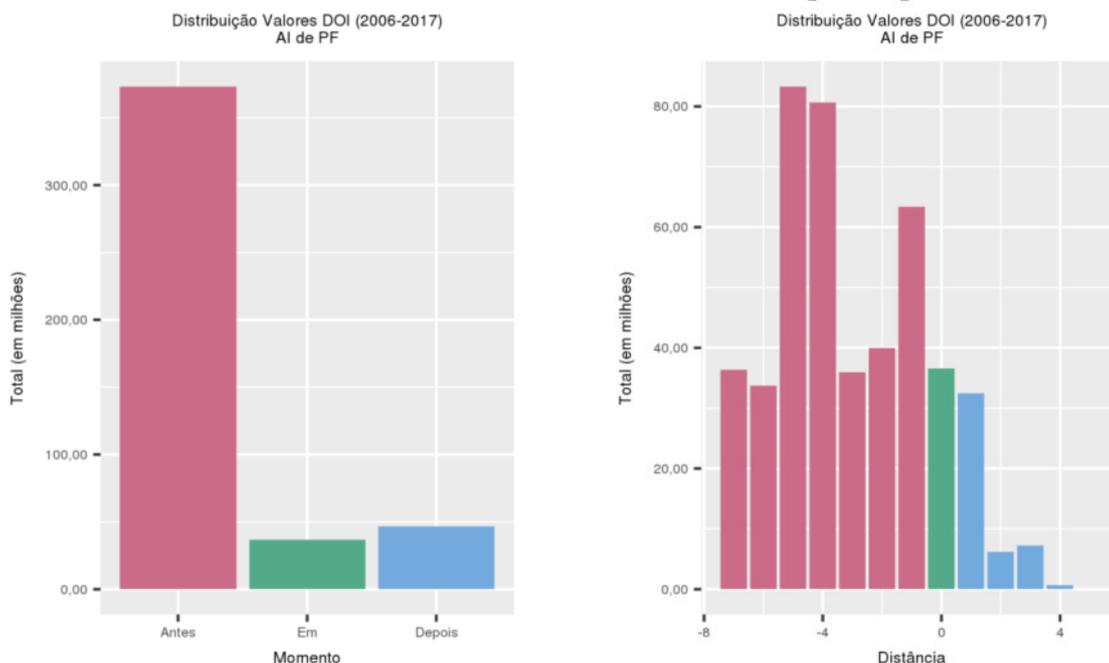
211. Os gráficos abaixo descrevem a distribuição do valor das operações de alienação imobiliária refletidas na DOI de pessoas jurídicas e pessoas físicas com débitos constituídos por auto de infração:

## Gráficos 8 e 9 – Alienação DOI débitos constituídos por AI para PJ



Fonte: Nota técnica PGFN/CGR 486/2017 (peça 24, p.2).

## Gráficos 10 e 11– Alienação DOI débitos constituídos por AI para PF



Fonte: Nota técnica PGFN/CGR 486/2017 (peça 24, p.5).

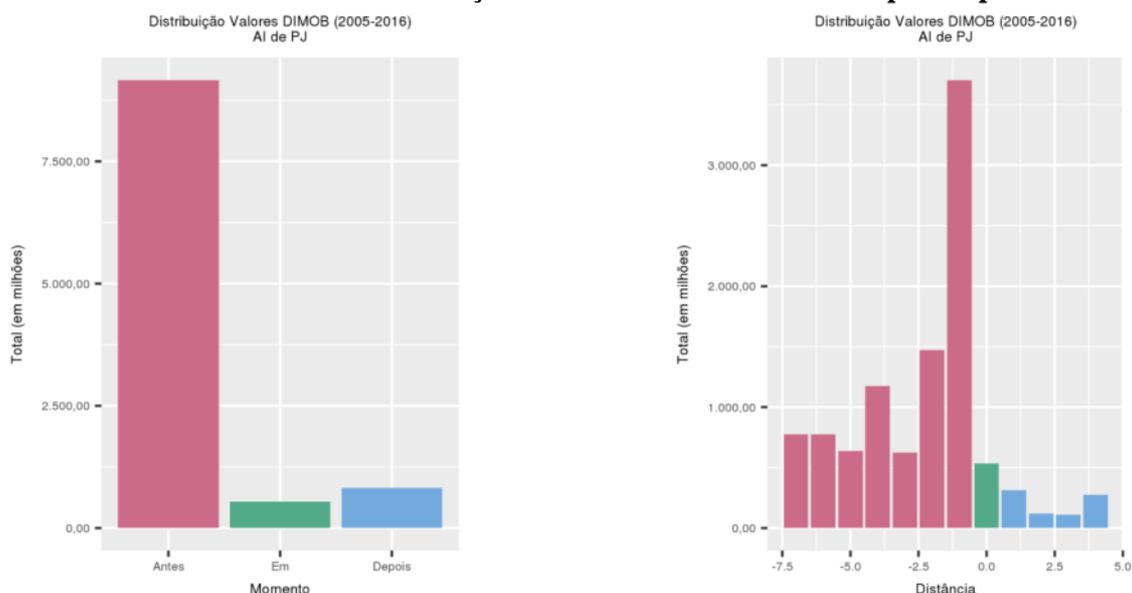
212. Os Gráfico 8 e 10 demonstram a distribuição do valor das alienações em função do ano-calendário da DOI ser anterior, coincidente ou posterior ao ano da inscrição mais antiga de cada devedor, considerando as inscrições que atendem aos critérios adotados conforme a Nota. Já os Gráficos 9 e 11 retratam a distribuição dos valores em função da distância de cada ano-calendário da extração DOI para o ano de inscrição mais remota do devedor respectivo.

213. Percebe-se que, ao compilar dados de 2005 a 2017, as alienações patrimoniais praticadas por pessoas jurídicas em momento anterior ao da inscrição alcançaram montante em torno de R\$ 250 bilhões (Gráfico 8). Para mais, o momento dessas

alienações se concentrou no ano imediatamente anterior à inscrição em DAU, como se observa no Gráfico 9. Nessa mesma linha, ao colacionar dados de 2006 a 2017, nota-se que as alienações patrimoniais praticadas por pessoas físicas em momento anterior ao da inscrição alcançaram monta de cerca de R\$ 300 milhões (Gráfico 10). O momento dessas alienações se concentrou principalmente no quinto, no quarto e no ano imediatamente anterior à inscrição em DAU, como de depreende do Gráfico 11.

214. Além da perspectiva da DOI, a Nota Técnica traz à tona eventos de alienação imobiliária na perspectiva da Dimob (intermediação de vendas de imóveis), para devedores com débitos constituídos por AI, situação que é representada pelos gráficos a seguir:

### Gráficos 12 e 13 – Alienação DIMOB débitos constituídos por AI para PJ



Fonte: Nota técnica PGFN/CGR 486/2017 (peça 24, p.8).

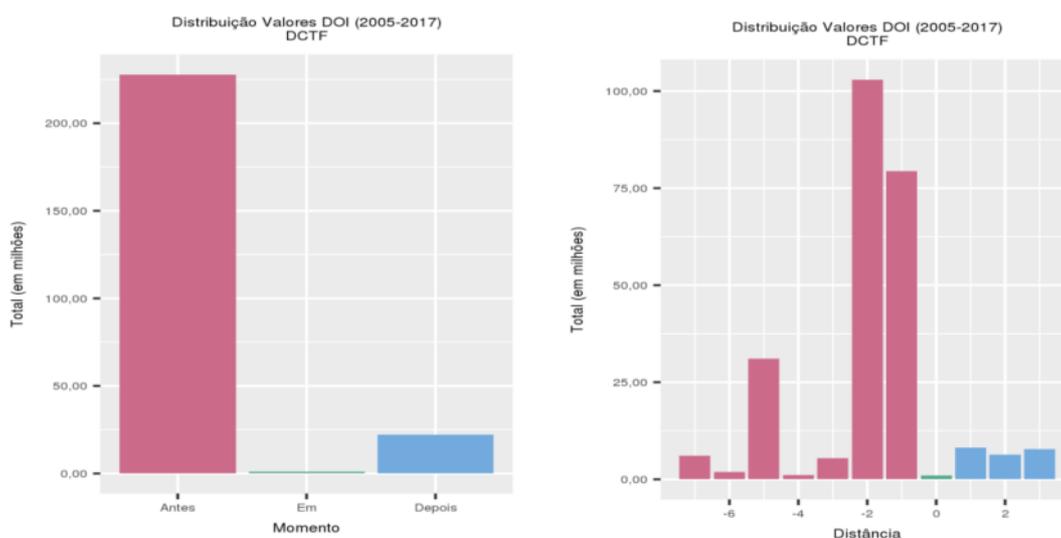
215. O Gráfico 12 segue a mesma lógica do Gráfico 8 apresentado anteriormente. Já o Gráfico 13 se coaduna com o raciocínio do já mencionado Gráfico 9. Vislumbra-se que, ao compilar dados de 2005 a 2016, as alienações patrimoniais praticadas por pessoas jurídicas em momento anterior ao da inscrição alcançaram montante em torno de R\$ 7,5 bilhões (Gráfico 12). Para mais, o momento dessas alienações se concentrou preponderantemente no ano imediatamente anterior ao ano da inscrição em DAU, como se observa no Gráfico 13.

216. Essas informações apontam que, ao vislumbrar iminente inscrição em dívida ativa, os devedores passam a dilapidar patrimônio. A situação é considerada crítica, visto que, em futura execução fiscal promovida pela PGFN podem não ser localizados ativos capazes de satisfazer os débitos pendentes desses contribuintes.

#### 4.2.2 Dos débitos constituídos por Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

217. Há contribuintes inscritos em dívida ativa em virtude de débitos constituídos por DCTF. Segundo o art. 147 do CTN, a constituição do crédito nessa modalidade é efetuada com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, na ocasião de prestação de informações à autoridade administrativa. Os gráficos abaixo explicitam as operações imobiliárias de alienação realizadas por essas pessoas jurídicas, para valores inscritos em DAU em 2012 ou momento posterior:

## Gráficos 14 e 15 – Alienações DOI débitos constituídos por DCTF para PJ



Fonte: Nota técnica PGFN/CGR 486/2017 (peça 24, p.10).

218. Seguindo o padrão dos gráficos anteriores, o Gráfico 14 retrata que, ao se compilar dados de 2005 a 2017, as alienações patrimoniais praticadas em momento anterior ao da inscrição alcançaram montante superior a R\$ 200 milhões. Para mais, o momento dessas alienações se concentrou preponderantemente nos dois anos anteriores ao ano da inscrição em DAU, como se observa no Gráfico 15.

219. A Nota Técnica conclui que as informações oferecem evidência de que, em se tratando de grandes devedores e de inscrições com débitos constituídos por auto de infração ou DCTF, o valor associado a operações de alienação imobiliária tende a se concentrar em momentos anteriores à inscrição em DAU, não raramente em ano-calendário próximo a este evento.

220. Portanto, observa-se que grandes devedores se utilizam da mesma estratégia para evitar o pagamento de tributos à União, qual seja o esvaziamento patrimonial preponderantemente em momento anterior à inscrição em dívida ativa. Ademais, o devedor se socorre de recursos administrativos previstos na legislação enquanto for possível. Ao cabo, prevendo não lograr êxito em reverter o débito, e antecipando o momento da inscrição em dívida ativa, passa a promover alienação do patrimônio. Assim, quando a PGFN, no momento da cobrança da DAU, realiza diligências para verificar se há algum bem ou renda passível de penhora, é muito provável que não encontre ativos para satisfação dos respectivos débitos.

### 4.2.3 Da necessidade de aplicação da medida cautelar fiscal

221. A explicação para as alienações patrimoniais se concentrarem predominantemente em momento anterior à inscrição, pode estar relacionada ao comando do art. 185 do Código Tributário Nacional (CTN) o qual dispõe que se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, a menos que tenham sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

222. Conforme a legislação, o instrumento de que dispõe o Poder Público para impedir que devedores dilapidem patrimônio em momento anterior à execução fiscal é denominado medida cautelar fiscal, instituída pela Lei 8.397/92. O art. 4º dessa Lei

estabelece que a decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

223. Conforme o art. 2º dessa norma, a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando, dentre outros, o devedor:

- a) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;
- b) possui débitos, inscritos ou não em dívida ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
- c) aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

224. Destaca-se que o parágrafo único do art. 1º da Lei dispõe que o requerimento de medida cautelar independe da prévia constituição do crédito tributário na hipótese que o contribuinte põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros, após notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, ou quando aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

225. Vale trazer à tona que, no âmbito de levantamento realizado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) realizado por essa unidade técnica (TC 015.918/2016-5), de relatoria do Ministro Aroldo Cedraz, o órgão afirmou realizar procedimento de arrolamento de bens de determinados contribuintes com dívidas no âmbito daquela Secretaria. A Lei 9.532/97, art. 64, assevera que a autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

226. Nesse sentido, o parágrafo 3º do mesmo artigo prevê que o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo. Já o parágrafo 4º, também desse artigo, dispõe que alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

227. Diante das previsões normativas, observa-se que a medida cautelar fiscal é o instrumento hábil para que a Fazenda Pública garanta, de imediato, a indisponibilidade dos bens do devedor, até o limite da satisfação da obrigação. Ademais, nota-se que o arrolamento de bens não tem condão de impedir alienação ou transferência de patrimônio, apenas estabelece obrigação que o contribuinte informe o fato ao órgão fazendário. Apesar da legislação prever que a alienação realizada após o arrolamento autoriza o requerimento de cautelar, a solicitação dessa medida só ocorrerá se a Procuradoria tomar conhecimento que as circunstâncias a exigem.

#### **4.2.4 Da necessidade do monitoramento de devedores**

228. Tendo em vista a situação encontrada e os mecanismos à disposição dos órgãos tributários, é forçoso que esses atuem de forma eficiente e com fito de proteger o interesse público. Nessa senda, dispõe a Constituição Federal de 1988 (CF/88) ao estabelecer, em seu art. 37, o princípio da eficiência. Ademais, conforme o princípio da indisponibilidade do interesse público, a Administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome da coletividade, esta sim a verdadeira

titular dos direitos e interesses públicos (FILHO, 2013).

229. Para mais, o art. 145, § 1º, da CF/88, insculpe o princípio da capacidade contributiva, ao definir que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Tal regra é impositiva para o legislador, de forma que a carga de impostos derogada aos contribuintes observa esse mandamento. Logo, o contribuinte possui, em tese, capacidade para cumprir com a exação tributária imposta pelo Estado, tendo em vista que os contornos dos impostos trazem consigo o corolário da capacidade contributiva.

230. Ao dispor sobre o processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235/72 estabeleceu que o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal compete em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, e, em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, ao qual compete julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais..

231. Conforme o normativo, os contribuintes possuem duas instâncias recursais na esfera administrativa, a primeira no âmbito da própria RFB e a segunda no plano do CARF. Tendo em vista que a duração média do processo administrativo fiscal é de oito anos e que a duração média das execuções fiscais promovidas pela PGFN encontra-se em torno de oito anos (SILVA, 2016), pode-se considerar que entre o lançamento e a satisfação da execução fiscal pode haver um lapso temporal de dezesseis anos. Desse modo, é razoável que o monitoramento patrimonial dos contribuintes tenha início já no momento em que recorrem à DRJ. Atualmente, de forma geral, esse monitoramento é feito pela PGFN apenas após o recebimento dos créditos para inscrição em dívida ativa.

232. Cabe destacar ainda que, de acordo com a Lei 9.532/1997, os processos em que estiverem presentes as circunstâncias previstas no art. 27 do Decreto 70.235/1972, isto é, de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, 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.

233. Haja vista a constatação de alienação patrimonial por parte de devedores, principalmente em momento anterior à inscrição em DAU, e levando em conta a previsão legislativa de medida cautelar fiscal, instrumento hábil a produzir a indisponibilidade dos bens do devedor com vistas a garantir a integral satisfação da obrigação perante o erário público, infere-se haver falhas por parte da RFB e da PGFN na aplicação dessas medidas. Uma das prováveis causas para isso é a deficiência de integração e comunicação entre esses órgãos e a falta de objetivos e metas comuns para determinadas atividades extremamente interdependentes por eles desenvolvidas (peça 23, p. 18).

234. Nesse diapasão, a alienação de patrimônio, por parte de grandes devedores, em momento anterior à inscrição em DAU, é indicativo de que pode haver contribuintes que possuem capacidade de pagamento, porém se desfazem dos bens de forma premeditada para elidir o cumprimento de obrigações que teriam condições de saldar. Essa falta de monitoramento dos devedores ao longo do processo administrativo fiscal reduz a arrecadação potencial e acarreta provável perda concreta de arrecadação para a União.

#### 4.2.5 Do encaminhamento

235. Diante do exposto, propõe-se **recomendar** ao MF que, em conjunto com RFB, CARF e PGFN, coordene implementação do monitoramento patrimonial de todos os processos considerados prioritários, conforme regulado pelo artigo 27 do Decreto 70.235/72, preferencialmente de forma automatizada, a partir de recursos às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), de forma que as alienações de bens praticadas por eles cheguem a conhecimento da PGFN ainda nessa fase do processo administrativo fiscal, a fim de que este órgão possa tomar providências tempestivas para evitar a alienação de bens dos devedores.

### 5. OUTROS PROBLEMAS CONSTATADOS

236. O presente capítulo detalha outras constatações verificadas pela equipe de fiscalização, não diretamente relacionadas às questões descritas no objetivo do trabalho, mas que têm o condão de afetar a gestão da DAU e o fluxo de trabalho da PGFN.

237. As seções seguintes (5.1, 5.2 e 5.3) tratam de aspectos negativos observados no controle dos registros dos sistemas que controlam a dívida ativa, na disponibilização de dados abertos para a sociedade e no mapeamento de processos para a implantação da política de gerenciamento de riscos.

#### 5.1 Deficiências nos controles internos relacionados a registros da Dívida Ativa da União

238. A equipe de auditoria constatou que há risco de alteração indevida de registros da DAU, sem que as ferramentas disponíveis possibilitem controle automatizado ou a devida *accountability* das modificações. Para se chegar a tal conclusão, realizou-se procedimento de avaliação de controles, no qual pretendia-se aferir o grau de gerenciamento das transações sensíveis de registros relacionados à DAU pela PGFN, de forma a prevenir e detectar possíveis casos de erros e fraudes.

239. De acordo com o Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL, 2014), para que os processos sejam executados, existem riscos, os quais devem ser avaliados e tratados. Para isso, é conveniente o estabelecimento de controles e sua avaliação, transparência e *accountability*, que envolve, entre outras coisas, a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos praticados.

240. Nesse sentido, apurou-se que há controle *a posteriori* das alterações no Sida pelos procuradores responsáveis pelas unidades de dívida ativa da PGFN por meio de relatório gerencial denominado “Relatório de Ocorrências”, cuja tela é apresentada na figura a seguir:

**Figura 6 – Relatório de ocorrências do Sida**

RELATÓRIO DE OCORRÊNCIAS: PFN 1000 - PRIMEIRA REGIAO								
Ocorrência: ALT VALOR COMP SIEF M DEBITO (356)						Período de Extração: 01/12/2016 a 30/12/2016		
NI	Nome	Nrº Inscrição	Valor Consolidado	Nrº Processo Adm.	Data Ocorrência	CPF Servidor	IP	Grande Devedor
		10.1.14.010105-04	R\$27.938,13	10166.609826/2014-11	22/12/2016		10.72.236.55	-
		10.1.14.010105-04	R\$27.938,13	10166.609826/2014-11	22/12/2016		10.72.236.55	-
Ocorrência: ALTERACAO DATA VENC DEBITO (29)						Período de Extração: 01/12/2016 a 30/12/2016		
NI	Nome	Nrº Inscrição	Valor Consolidado	Nrº Processo Adm.	Data Ocorrência	CPF Servidor	IP	Grande Devedor
		10.1.16.016764-17	R\$264.110,32	10166.720185/2010-13	01/12/2016		10.72.235.165	-
Ocorrência: ALTERACAO DE CRED - PAG MANUAL (320)						Período de Extração: 01/12/2016 a 30/12/2016		
NI	Nome	Nrº Inscrição	Valor Consolidado	Nrº Processo Adm.	Data Ocorrência	CPF Servidor	IP	Grande Devedor
		10.1.11.003149-54	R\$0,00	10166.602489/2011-81	07/12/2016		10.72.235.161	-
		10.1.14.010105-04	R\$27.938,13	10166.609826/2014-11	22/12/2016		10.72.236.55	-
Ocorrência: ALTERACAO DE SITUACAO PARA (6)						Período de Extração: 01/12/2016 a 30/12/2016		
NI	Nome	Nrº Inscrição	Valor Consolidado	Nrº Processo Adm.	Data Ocorrência	CPF Servidor	IP	Grande Devedor
		10.6.14.011398-99	R\$3.444,67	04952.606125/2013-72	07/12/2016		10.72.235.165	-
Ocorrência: ALTERACAO VALOR PRINC DEBITO (28)						Período de Extração: 01/12/2016 a 30/12/2016		
NI	Nome	Nrº Inscrição	Valor Consolidado	Nrº Processo Adm.	Data Ocorrência	CPF Servidor	IP	Grande Devedor
		10.1.11.000764-09	R\$2.510,66	10166.600104/2011-41	05/12/2016		10.72.235.165	-

Fonte: Sida. Dados que pudessem expor o devedor ou o servidor responsável foram omitidos.

241. Neste relatório, são registradas transações sensíveis realizadas no sistema, como: extinção de inscrição, alteração de débitos (como valor ou data de vencimento), emissão de novo DARF, suspensão de exigibilidade, atualização de corresponsável, alterações relacionadas a parcelamentos, dentre outras. A ferramenta armazena o CPF do servidor da PGFN responsável pela alteração, a data da ocorrência, o IP do computador que realizou a alteração e dados da inscrição.

242. Destaca-se que o servidor apenas deve realizar a operação mediante despacho do procurador responsável pela inscrição no sistema, havendo posteriormente a conferência do relatório com as ocorrências pelo procurador chefe da dívida ativa na unidade. Desta forma, o controle foi desenhado para contar com pelo menos três níveis: o procurador que atua no processo e inclui seu despacho no sistema; o servidor que realiza a operação de alteração do registro no sistema, segundo o despacho do procurador; e o procurador chefe da dívida na unidade, que avalia as ocorrências sensíveis.

243. Algumas ocorrências, entretanto, necessitam de um aprofundamento na documentação do processo e, eventualmente, consulta aos autos judiciais para validação da operação realizada. Exemplificando, ao avaliar o encerramento de uma inscrição com a justificativa de extinção por prescrição intercorrente, em última instância, pode ser necessária a reanálise técnica da sentença proferida no processo judicial para identificação do encaminhamento prolatado pelo juízo. Essa análise é realizada muitas vezes caso a caso, de forma manual, não tendo sido identificadas ferramentas que possibilitem um controle automatizado do conteúdo das sentenças.

244. Desta forma, verificam-se algumas oportunidades de melhoria no controle implementado pelo Relatório de Ocorrências do Sida. Dada a complexidade de levantamento e análise das transações identificadas como sensíveis, entende-se que seria pertinente o relatório registrar quais ocorrências já foram verificadas, o procurador responsável e o resultado ou ateste dessa verificação. A inclusão destes dados constituiria

insumo para as áreas internas de controle e correição, além de melhorar a governança da gestão da DAU.

245. Em tempo, mister destacar que há relatório de monitoramento efetuado pela Coordenação Jurídica de Ética e Disciplina (Cojed) da PGFN com dezessete tipologias mapeadas pelo órgão, que incluem ocorrências manuais de extinção, alteração da dívida, apropriação de pagamentos, dentre outras. Este relatório é fruto de uma estratégia de controle de transações sensíveis e contém descrições de hipóteses de erro e fraude, além de exemplos visuais apresentando a forma adequada de verificação pelas áreas de controle e correição.

246. Além disso, interessante notar que o próprio relatório traz proposições de melhorias no monitoramento, indicando outras hipóteses de erro e fraude a serem tratadas. Nesse sentido, entende-se que seria salutar o avanço na identificação e controle das outras tipologias de risco. A título de exemplo, cita-se o risco de extinção por decisão administrativa ou judicial utilizando uma sentença ou despacho fictícios, visto a complexidade de avaliação supracitada.

247. Pelo exposto, propõe-se **recomendar** à PGFN que implemente melhorias:

i. nos registros do Relatório de Ocorrências do Sida, de forma a incluir quais ocorrências já foram verificadas, o procurador responsável e o resultado ou ateste dessa verificação, em observância aos princípios de transparência e accountability.

ii. na identificação e nos controles das tipologias de risco sobre alterações nos registros da dívida ativa, considerando as proposições dispostas no relatório de Monitoramento de Transações Sensíveis da Cojed, de forma a aprimorar a governança sobre os créditos inscritos em dívida, previdenciária e não previdenciária.

## 5.2 Deficiências da disponibilização de dados abertos e de interesse coletivo

248. No curso desta auditoria, diversas vezes percebeu-se a necessidade do acesso a dados acerca das inscrições em dívida ativa, em nível detalhado e também de forma consolidada, bem como sobre a atuação da PGFN. Não houve óbices ao acesso a sistemas ou à disponibilização de dados por parte do órgão a esta equipe de fiscalização. Porém, em consultas ao portal da PGFN, várias informações de interesse coletivo relacionadas às inscrições em DAU não estavam acessíveis ao público em geral.

249. De acordo com a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011):

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

(...)

§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;

III - possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;

250. A figura a seguir apresenta a tela do serviço de consulta da lista de devedores da dívida ativa extraída do portal da PGFN e o respectivo resultado da consulta.

**Figura 7 – Serviço de consulta da lista de devedores da PGFN**

**Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**  
e-CAC - Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte

**LISTA DE DEVEDORES QUE POSSUEM DÉBITOS COM A FAZENDA NACIONAL E O FGTS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA**

Atenção: Este é um serviço de caráter informativo, não produzindo efeitos legais.  
A Lista de Devedores, regulamentada pelas Portarias PGFN nº 721, de 11 de outubro de 2012 e nº 430, de 04 de junho de 2014, apresenta a relação das pessoas físicas ou jurídicas de devedor principal, corresponsável ou solidário. Não estão relacionados aqui devedores que tenham débito com exigibilidade suspensa ou que tenham ação ajuizada com o objeto suficiente ao Juízo, na forma da lei.

**Filtro:**

**Devedor**

CPF/CNPJ:

Nome/Razão Social:  Partes do nome  iniciado por:

UF:

CNAE Seção:

**Débitos do devedor**

Natureza da Dívida:

Faixas de Valores:

Digite os caracteres abaixo:

PGFN - Todos os direitos reservados  
Esplanada dos Ministérios - Bloco "P" - 8º andar - CEP: 70.048-900 Brasília/DF

Foram encontrados 4.642.623 registro(s)

CPF/CNPJ	Nome/Razão Social	Dívida Tributária Não Previdenciária (R\$)	Valor Total Devido (R\$)	Inscrições
44.764.595/0001-27	CARITAL BRASIL LTDA	27.481.107.787,36	27.481.107.787,36	
89.940.878/0001-10	PADMA INDUSTRIA DE ALIMENTOS S/A	26.210.448.265,54	26.347.593.888,09	
010.335.908-78	LAODSE DENIS DE ABREU DUARTE	7.233.510.556,25	7.233.510.556,25	
50.469.303/0001-26	DIAGRO SA ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES	7.218.193.498,49	7.219.125.627,18	
010.171.878-00	LUIZ LIAM DE ABREU DUARTE	6.991.811.687,47	6.991.811.687,47	
021.311.371-68	ERNESTO ANGEL LAZZARO	6.988.346.352,56	6.988.346.352,56	
565.989.398-87	LUCE CLEO DE ABREU DUARTE	6.988.346.352,56	6.988.346.352,56	
03.300.070/0001-53	PPL PARTICIPACOES LTDA.	6.981.313.985,31	6.981.313.985,31	
92.772.821/0001-64	S.A. (VIACAO AEREA RIO-GRANDENSE) - FALIDA	4.947.906.546,24	5.692.723.272,12	
60.703.923/0001-31	VIACAO AEREA SAO PAULO S A	4.797.523.792,82	6.717.788.120,99	
02.161.598/0001-26	CONDOR - FACTORING - FOMENTO COMERCIAL LTDA	4.455.670.254,65	4.455.670.254,65	
012.194.277-56	FABIO CUNHA SIMOES DE CARVALHO	4.455.670.254,65	4.455.670.254,65	
037.034.797-87	ALBERTO ISRAEL LIFSITCH	4.455.670.254,65	4.455.670.254,65	
464.732.548-20	BERNARDINO JUSTINO VARGAS	4.455.670.254,65	4.455.670.254,65	
86.826.179/0001-56	ENGEFIN ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	4.312.278.651,59	4.312.278.651,59	
27.893.064/0001-15	BETAFAZ ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	3.997.992.709,33	3.998.048.542,90	
168.161.104-04	FLAVIO AUGUSTO VIEIRA DE LACERDA	3.848.990.019,50	3.848.990.019,50	
043.063.187-10	MARCEL LEVY	3.847.444.212,07	3.847.444.212,07	
03.244.185/0001-78	DELTAFAZ ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	3.785.565.196,57	3.785.565.196,57	
07.895.862/0001-79	TOP LUX FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	3.784.160.419,61	3.784.160.419,61	

Fonte: Portal da PGFN <[www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf](http://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf)>, acesso em 13/10/2017.

251. Pela figura acima, é possível perceber que somente é permitida a consulta dos devedores da dívida ativa de acordo com a seleção de algum argumento em filtros pré-estabelecidos, o que impede uma visão de todo o estoque constituído, e com o preenchimento de *captcha*, que constitui uma ferramenta utilizada para certificar que o usuário é uma pessoa e não é uma máquina e, de forma geral, inviabiliza consultas automatizadas. Além disso, o resultado é apresentado de forma paginada e não é disponibilizada ferramenta de exportação em lote dos dados em formato processável por máquina (planilha eletrônica ou similar).

252. Do mesmo modo, dados macro referentes a estoque e arrecadação da dívida

não são encontrados facilmente no portal ou estão desatualizados, conforme mostrado na figura a seguir:

**Figura 8 – Dados estatísticos da Dívida Ativa da União**

The screenshot shows the official website of the Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). At the top, there is a navigation bar with links for 'Página Inicial', 'Expresso', 'Outlook', 'Outlook 2007', 'Intranet', 'Mapa do sítio', and 'Administração do Sítio'. Below this is the PGFN logo and mission statement: 'Missão: Promover justiça fiscal e assegurar recursos à sociedade com integridade e respeito ao cidadão.' A search bar is located on the right. The main navigation area has three tabs: 'CIDADÃO' (Pessoa Física: Informações e Serviços), 'EMPRESA' (Pessoa Jurídica: Informações e Serviços), and 'FGTS' (Atuação da PGFN em defesa do FGTS). On the left, there is a sidebar menu with options like 'Acesso à Informação', 'Institucional', 'Dívida Ativa da União', 'Cartilha aos Órgãos de Origem', 'Dados Estatísticos', 'Educação Fiscal', 'Ementário da DAU', 'Órgãos de Origem', 'Perguntas e Respostas', 'Principais Atividades', 'Consultoria Administrativa', and 'Legislação e Normas'. The main content area is titled 'Dados Estatísticos da Dívida Ativa da União' and contains three links: 'Balanco Geral da União - 2011', 'Balanco Geral da União - 2010', and 'Balanco Geral da União - 2009'.

Fonte: Portal da PGFN <[www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos)>, acesso em 13/10/2017

253. Tais informações estão excepcionadas de sigilo fiscal pelo CTN (Lei 5.172/66, art. 198, § 3º) e poderiam servir de subsídio a maior participação e controle sociais, em consonância com o princípio constitucional de publicidade e pelo bem da transparência de dados de interesse público.

254. Nesse sentido, existem várias iniciativas na Administração Pública Federal que primam pela disponibilização de dados à sociedade, podendo-se citar como boa prática o portal do Tesouro Transparente, da STN/MF, que disponibiliza dados tanto em formato de planilha eletrônica, para que o próprio usuário possa fazer suas análises, quanto dados em formato gráfico, já processados de maneira a apresentar informações relevantes, como apresentado na figura a seguir.

**Figura 9 – Painel de Gastos da Emenda Constitucional 95/2016**



Fonte: Portal do Tesouro Transparente, painel do teto de gastos

<[www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/painel-do-teto-de-gastos](http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/painel-do-teto-de-gastos)>, acesso em 17/11/2017.

255. Destaca-se que a Procuradoria já conta com um sistema de DW para uso interno com dados gerenciais estruturados, inclusive com painéis de dados modelados de forma a prover informações relevantes para acompanhamento estratégico e tomada de decisões pela alta administração do órgão. Nesse sentido, vislumbra-se que a disponibilização de informações públicas permitiria também um acompanhamento e controle por parte da sociedade. Naturalmente, tal procedimento deve ser precedido de avaliação pelo órgão da relevância dos dados e ser conduzido de forma a não comprometer estratégias de cobrança das dívidas.

256. Diante do exposto, propõe-se recomendar à PGFN que aprimore a disponibilização das informações referentes à dívida ativa da União em seu portal, de forma a possibilitar a exportação de relatórios detalhados em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, bem como prover dados analíticos, notas e pareceres de interesse coletivo em local de fácil acesso, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da Publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988.

### **5.3 Deficiências na política de gerenciamento de riscos pela ausência de mapeamento de processos**

257. A partir de 2015, a PGFN passou a desenvolver metodologia para implantação de gestão de riscos e controles internos, sem, no entanto, mapear os processos de trabalho aos quais esses riscos estariam associados. A implantação de uma política de gerenciamento de riscos sem a conexão com os respectivos processos de trabalho aos quais tais riscos estariam relacionados possui o condão de prejudicar a

aplicação de um gerenciamento de riscos efetivo por parte do órgão.

258. Conforme o Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos do TCU (BRASIL, 2017c), para produzir uma lista de riscos, deve-se trabalhar com um processo sistemático e de modo estruturado (mapa de processos, fluxogramas, estrutura analítica de projeto). Ademais, o documento chama atenção que envolver a equipe diretamente responsável pela execução do processo, do projeto ou da atividade que está tendo os riscos identificados também ajuda a criar a responsabilidade em relação ao processo de gestão de riscos e o comprometimento em relação ao tratamento dos riscos.

259. Já a Norma Brasileira ABNT NBR ISO 31000, Gestão de Riscos – Princípios e diretrizes, estabelece que, no processo de gestão de riscos, é necessário compreender o contexto interno, o que pode incluir sistemas de informação, fluxos de informação e processos de tomada de decisão. Segundo a norma, convém que sejam estabelecidos os objetivos, as estratégias, o escopo e os parâmetros das atividades da organização, ou daquelas partes da organização em que o processo de gestão de riscos está sendo aplicado.

260. Em resposta à solicitação da equipe de auditoria a respeito de estudos relacionados à avaliação do funcionamento do órgão e do macroprocesso de gestão da dívida ativa, a PGFN afirmou que esse macroprocesso foi mapeado, os riscos foram identificados e sua eficiência é aferida anualmente mediante indicadores constantes do planejamento estratégico da PGFN (peça 5, anexo IV). Para além, em 2017 a PGFN criou a Divisão de Integridade, Gerenciamento de Riscos e Controles Internos da Gestão – DIRISC, que possui dentre seus objetivos integrar os agentes responsáveis pela integridade, gerenciamento de riscos e controles e desempenhar as funções de segunda linha de defesa.

261. Conforme resposta fornecida pela DIRISC (peça 23, p. 19), até o momento os processos organizacionais da Dívida Ativa da União e Representação da União no Contencioso Tributário e Não Tributário receberam as etapas de identificação e classificação dos riscos, estando as etapas de avaliação, mitigação e controle das ações ainda em andamento.

262. Observa-se, em que pese as louváveis iniciativas empreendidas pela PGFN para implementação de uma política de gerenciamento de riscos estruturada, a carência de mapeamento dos processos inseridos no quadro do macroprocesso de gestão de dívida ativa da União, de modo a se obter um fluxo estruturado das atividades desenvolvidas nesse âmbito, como se observa em resposta a e-mail em 11/7/2017 (peça 49, p. 78).

263. Desse modo, vislumbra-se que o órgão pode ter dificuldades em aplicar uma política de gerenciamento de riscos efetiva, em virtude e da não realização prévia do mapeamento dos processos de trabalho circunscritos à gestão da dívida ativa da União.

264. Diante do exposto, propõe-se **recomendar** à PGFN que estude realizar o mapeamento dos processos de trabalho no âmbito da gestão da dívida ativa da União com vistas ao alcance dos objetivos estratégicos do órgão, previstos no planejamento estratégico 2017-2020.

## 6. BOA PRÁTICA DO NOVO MODELO DE COBRANÇA

265. A seção a seguir descreve uma boa prática observada durante a fiscalização. O projeto de novo modelo de cobrança da dívida, em desenvolvimento pela PGFN e incluído como Projeto Estratégico Corporativo do MF (peça 46, p. 3), deverá gerar ganhos

de racionalidade e efetividade, sendo de suma importância para a melhoria do processo de gestão e recuperação da DAU.

## 6.1 Novo modelo de cobrança como uma mudança estrutural

266. Considerando a relevância do processo de recuperação de créditos inscritos em dívida, encontra-se em andamento na PGFN projeto denominado “Novo modelo de cobrança” (peça 46, p. 144 a 214), que objetiva a racionalização e o aprimoramento das atividades de gestão da DAU, pautando o trabalho naqueles créditos com maior perspectiva de recuperação. Naturalmente, observa-se que os objetivos deste projeto da Procuradoria estão em boa medida relacionados ao objeto desta fiscalização. Assim, a equipe de auditoria entendeu imperativo avaliar o modelo delineado e os resultados verificáveis.

267. Nesse contexto, verificou-se que a implantação do novo modelo permitirá a criação ou a melhoria de procedimentos dentro do fluxo de trabalho da PGFN, os quais deverão trazer maior eficiência na gestão e na recuperação dos créditos inscritos. Ressalta-se que, pela própria atividade de cobrança de dívida ativa envolver créditos de difícil recuperação, e por se tratar de uma mudança estrutural com ações de curto, médio e longo prazo, determinadas iniciativas só serão capazes de produzir resultados em longo prazo.

268. O “Novo Modelo de Cobrança” foi delineado em 2015, com o apoio da Alta Administração da PGFN, e encontra-se atualmente em estágio de implementação de diversas ações. No Relatório de Auditoria Anual de Contas referente ao exercício de 2015, a CGU fez uma avaliação do projeto, assinalando que as novas estratégias da Procuradoria, considerando a percepção qualitativa do devedor, estão em consonância com as boas práticas apresentadas pela OCDE no documento intitulado “*Working Smarter in Tax Debt Management*”.

269. No escopo do modelo encontra-se o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), regulado pela Portaria - PGFN 396/16, e que define quatro ações que visam aperfeiçoar a cobrança:

- a) o procedimento especial de diligenciamento patrimonial, cuja ideia é automatizar o trabalho de coleta de informações sobre bens dos devedores em um único sistema;
- b) o procedimento de protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa, que prevê uma utilização mais racional desse meio extrajudicial de cobrança;
- c) o procedimento especial de acompanhamento de parcelamentos, que consiste em uma rotina sistemática e periódica de verificação da regularidade das condições para manutenção do benefício fiscal; e
- d) o procedimento de acompanhamento de execuções garantidas ou suspensas por decisão judicial, que consiste no acompanhamento prioritário desses processos na justiça.

270. Nesse contexto, dentro do procedimento especial de diligenciamento patrimonial, destaca-se a flexibilização do emprego de dispositivo legal que prevê a suspensão e posterior arquivamento de execuções fiscais em que não foi possível a localização do devedor ou de seus bens. Assim preceitua a Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais):

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspensão o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

271. Desta forma, desde maio de 2016, foram suspensos quase um milhão de processos judiciais para análise da viabilidade da execução forçada. Como mencionado, com a implementação do novo modelo, essa análise será efetuada por meio de ferramenta automatizada de dados, que realizará diversos procedimentos de busca patrimonial a fim de melhor subsidiar a cobrança. O procedimento adotado é baseado na previsão de que, nos casos em que o devedor não indique bens à penhora, é dever do credor diligenciar. O gráfico a seguir demonstra a quantidade de processos suspensos para diligenciamento no período analisado:

**Gráfico 16 – Processos suspensos para diligenciamento e com controle de prescrição intercorrente incluído (art. 40 da LEF)**



Fonte: Resposta ao Ofício de Requisição 05-212/2017 (peça 32).

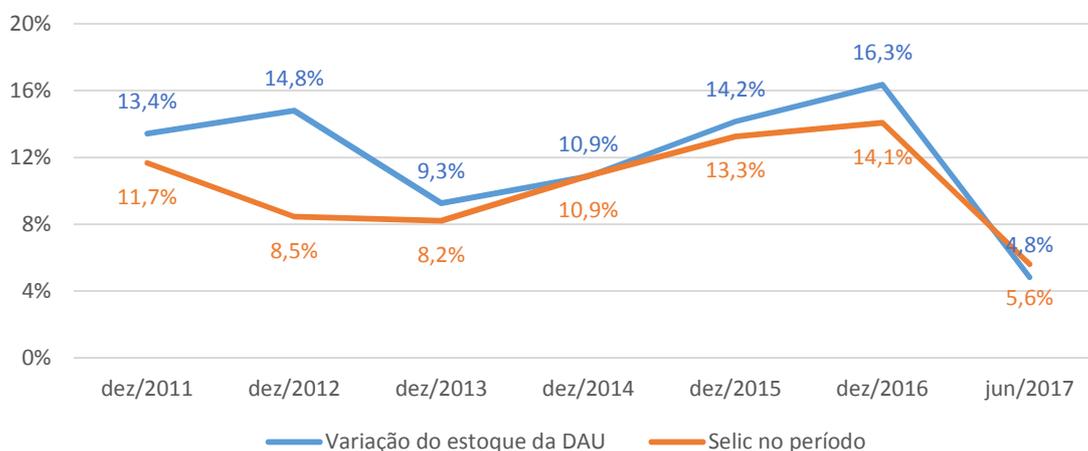
272. Tal medida de suspensão em massa é essencial para diminuir a sobrecarga de trabalho dos membros da PGFN e dos órgãos do Poder Judiciário com créditos de baixa probabilidade de recuperação via execução judicial. Segundo dados do relatório Justiça em Números de 2017, ano-base 2016 (BRASIL, 2017b), os processos de execução fiscal representavam 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes. Além disso, apresentavam 91% de taxa de congestionamento: para cada cem processos de execução fiscal tramitando, apenas nove foram baixados no período.

273. Contudo, não obstante o cenário apresentado, espera-se uma melhoria destas taxas nos próximos exercícios, tendo em vista que, se no prazo prescricional de cinco anos não forem encontrados bens penhoráveis do devedor, o juiz poderá reconhecer a prescrição intercorrente da dívida e encerrar o processo. Por seu turno, além do impacto no Poder Judiciário e no fluxo de trabalho das Procuradorias da Fazenda, essa mudança de procedimento pode ser benéfica também para o controle mais fidedigno do estoque da dívida ativa, pois o reconhecimento de prescrição intercorrente pelo juízo possibilitará a baixa dos créditos irrecuperáveis do ativo da União.

274. De forma geral, analisando a série histórica, percebe-se um forte impacto dos

juros relativos à taxa Selic na variação do estoque da dívida ativa da União. No acumulado de dezembro de 2010 a junho de 2017, observa-se um incremento de 120% no estoque da dívida, enquanto a Selic acumulada foi de 98%. O gráfico a seguir apresenta a variação anual desse estoque face à Selic acumulada no período:

**Gráfico 17 – Variação do estoque da DAU versus taxa Selic acumulada**

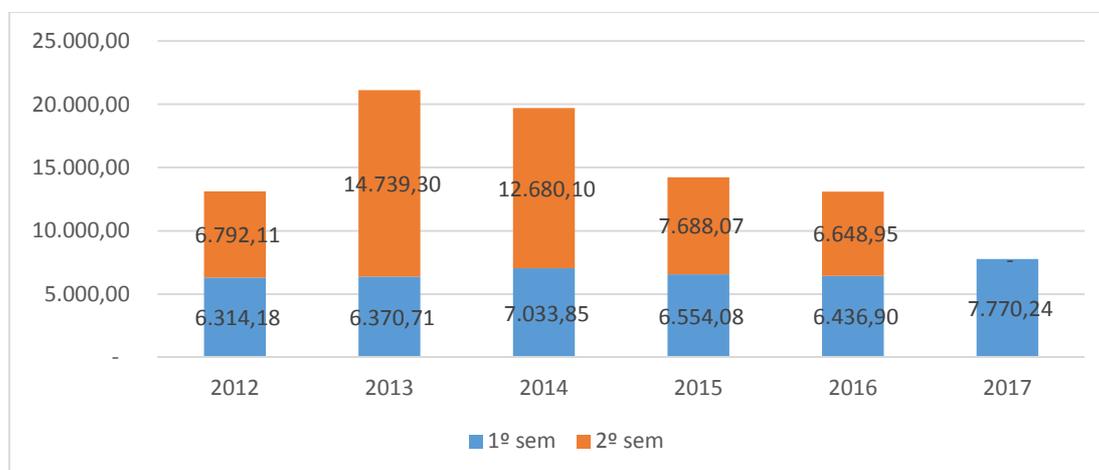


Fonte: Elaboração própria, com dados do Siafi e da calculadora do cidadão (Bacen).

275. No gráfico acima pode-se observar que, no primeiro semestre de 2017, pela primeira vez dentro da série analisada, houve um aumento no estoque menor que a Selic acumulada (4,8% versus 5,6%). A variação do estoque de créditos inscritos é decorrente do acumulado de novas inscrições em dívida, menos os débitos baixados (por pagamento, prescrição, revisão ou outro motivo), acrescido de juros e correções incidentes sobre o montante total. O fato do estoque ter crescido menos que a Selic acumulada indica que houve mais inscrições baixadas que novas inscrições no período, fruto de uma maior arrecadação ou de um melhor controle de prescrição, por exemplo.

276. Desta forma, passou-se à análise da recuperação dos créditos inscritos, a fim de se avaliar se o novo modelo trouxe também impacto para a arrecadação. O gráfico a seguir apresenta os dados detalhados por semestre, desde 2012:

**Gráfico 18 – Arrecadação semestral de créditos inscritos em dívida ativa da União de 2012 a 2017 (R\$ milhões)**



Fonte: Elaboração própria, com dados do DW-PGFN.

277. Ressalta-se que a avaliação da série histórica de arrecadação não é trivial, posto que as estratégias de recuperação podem ser muito afetadas pela edição de normativos que instituíam novas modalidades de pagamento, como os parcelamentos especiais, por exemplo (item 3.1). Não obstante tal consideração, é possível verificar que a arrecadação relativa ao primeiro semestre de 2017 foi a maior da série histórica para o primeiro semestre e 18,8% maior que a arrecadação média dos últimos cinco exercícios, que foi de R\$ 6.541,94 milhões, apontando para uma possível tendência de aumento na recuperação dos créditos inscritos.

278. Além do RDCC, outras medidas foram apresentadas com foco em solucionar problemas que dificultem a recuperação dos créditos. Dentre estas, encontra-se a instituição de Grupo de Trabalho (GT) pela Portaria SE/MF 956/16, com objetivo de elaborar projeto para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa de acordo com seu potencial de recuperação. O modelo de classificação proposto pelo GT e normatizado pela Portaria - MF 293/17 utiliza métodos estatísticos para avaliar a correlação de variáveis relacionadas ao devedor e à dívida com o grau de recuperação do crédito inscrito, atribuindo a este crédito um *rating* de “A” a “D”.

279. Mister observar que esses avanços na área de *credit scoring* pela PGFN são essenciais para que o órgão possa identificar as melhores estratégias de cobrança, além de permitir maior transparência acerca do montante de créditos passíveis de recuperação a serem contabilizados nos balanços da União. Destarte, a Portaria - MF 293/17 trouxe a previsão de que:

Art. 12. O ajuste para perdas da dívida ativa da União será calculado mediante aplicação dos seguintes percentuais aos créditos classificados com rating A e B:

I - rating "A": 30%;

II - rating "B": 50%.

Art. 13. Os créditos classificados com rating C e D sofrerão desconhecimento do Balanço Geral da União e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação.

280. Assim, com a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa, será possível apurar a probabilidade de realização ou não de cada crédito, possibilitando uma metodologia contábil de ajuste para perdas mais adequada e até o desconhecimento de créditos em razão da perda de sua capacidade de gerar benefícios futuros. Com efeito, a implementação do modelo de *rating* pela PGFN vai ao encontro das boas práticas de cobrança adotadas por instituições financeiras, que utilizam classificação de operações de crédito em níveis, de acordo com o risco, conforme Resolução 2.682 do Bacen. Consoante informado em resposta ao Ofício de Requisição 01-212/2017 (peça 5, anexo XII), o cronograma de desenvolvimento da solução de tecnologia responsável pelo *rating* do crédito prevê finalização em 31/12/17.

281. Por todo o exposto, verifica-se que o projeto de novo modelo de cobrança instituído pela PGFN deverá trazer ganhos de racionalidade e efetividade, notadamente: melhoria do fluxo de trabalho de gestão da dívida ativa da União; potencial diminuição do congestionamento da justiça em virtude do arquivamento de processos de execução fiscal; aumento da recuperação de dívida ativa; maior transparência de informações contábeis referentes ao estoque de créditos inscritos; classificação de créditos inscritos, de acordo com a perspectiva de recuperação; e uso mais racional das estratégias de cobrança, principalmente extrajudiciais.

282. Cabe destacar que as mudanças são apoiadas pela alta administração da

PGFN, como preceituado por diversas normas de governança, como o Coso, e contam com a participação de servidores com alto grau de conhecimento técnico e comprometimento com o processo. A proposta de um novo modelo de cobrança foi apresentada pelo Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União (DGDAU), a pedido do Procurador-Geral da Fazenda Nacional à época (peça 5, anexo IX). Ainda, observou-se durante a fiscalização que há participação direta dos coordenadores da CDA e CGD na implementação e controle das ações.

283. Entretanto, como em todo projeto, é necessário que se identifiquem os riscos que possam comprometer o pleno atendimento dos seus objetivos. De acordo com o Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL, 2014), para que os processos sejam executados, existem riscos, os quais devem ser avaliados e tratados. Para isso, é conveniente o estabelecimento de controles e sua avaliação, transparência e *accountability*, que envolve, entre outras coisas, a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos praticados.

284. Nesse sentido, foram apontados riscos no relatório do GT de classificação dos créditos inscritos (peça 5, p. 13 a 47), como: dificuldades orçamentárias; restrições de acesso a dados; alta dependência de ferramentas tecnológicas; e ausência de pessoal especializado. Por oportuno, entende-se imprescindível o tratamento dos riscos elencados, de forma a não comprometer os resultados esperados do projeto de classificação dos créditos e do novo modelo de cobrança como um todo.

285. Deste modo, propõe-se **recomendar** ao MF que avalie os riscos ao projeto do Novo Modelo de Cobrança, já identificados pelo GT instituído pela Portaria SE/MF 956/2016, e elabore medidas de gerenciamento desses riscos, de modo a obter os resultados esperados para melhoria dos processos de gestão e cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa.

## 7. COMENTÁRIOS DOS GESTORES

286. Em 15/12/2017 a equipe de auditoria encaminhou relatório preliminar à PGFN, à RFB e ao MF para que se manifestassem sobre as constatações no âmbito do presente trabalho. Abaixo, passa-se à análise das respostas encaminhadas pelos gestores desses órgãos e que, na avaliação da equipe de auditoria, influenciaram para alterar alguns dos encaminhamentos anteriormente propostos.

287. Em relação à recomendação de migrar para o Sispar os parcelamentos especiais de créditos da PGFN controlados por sistemas da RFB, contida no parágrafo 110, iii, a PGFN aludiu que o estoque de débitos inscritos controlados por sistemas da RFB tende a se esvaír em breve, com a extinção dos parcelamentos neles cadastrados, seja mediante a liquidação do débito ou a rescisão do benefício. Ademais, ponderou que, para os novos parcelamentos de débitos inscritos em dívida ativa, o controle está a cargo do Sistema de Parcelamentos da PGFN (Sispar), o qual realiza a vinculação de arrecadação às respectivas inscrições (peça 54, p.4).

288. A RFB, por sua vez, afirmou que, com a implantação do Parcelamento Parametrizado, que ocorrerá no primeiro semestre de 2018, a integração entre o sistema de parcelamento e o sistema que controla o débito passará a ser *online*, e assim, à medida que os pagamentos forem sendo efetuados, as apropriações já serão realizadas (peça 57, p.3). Por fim, a RFB informou que, caso haja necessidade de apropriação de pagamentos diretamente nas inscrições dos parcelamentos concedidos na sistemática antiga, a PGFN poderá analisar a viabilidade de transferência dos parcelamentos consolidados nos

sistemas da RFB para o sistema Sispar, da PGFN (peça 57, p.3).

289. Frente às manifestações proferidas por RFB, PGFN e MF, essa equipe de auditoria optou por alterar a redação da recomendação em tela para que esses órgãos avaliem a viabilidade de migrar os parcelamentos especiais de créditos da PGFN, mas controlados por sistemas da RFB, para o Sispar (PGFN), visto que esse sistema é capaz de vincular a arrecadação às respectivas inscrições.

290. Quanto à recomendação para redução do prazo de validade da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEND), exarada no parágrafo 172, i, a RFB afirmou que a alteração de regra de sistema para estabelecer prazo diferenciado conforme o tipo de certidão é procedimento possível do ponto de vista técnico (peça 57, p.5). Destacou que, além de garantir maior arrecadação, com a verificação da regularidade dos pagamentos de parcelamentos, haveria incentivo para que o contribuinte recolhesse em prazo menor os débitos lançados e ainda não vencidos.

291. O órgão ressaltou que a redução do prazo afetará um universo percentualmente pequeno de contribuintes (8,24%), mas que em números absolutos representam quase um milhão de contribuintes. Além disso, ponderou que os casos que demandam liberação manual de CPEND são geralmente os mais complexos, exigindo grande mobilização das áreas de atendimento e das delegacias.

292. Assim, considerando as evoluções esperadas com a implantação dos sistemas eSocial, DCTFWeb e Parcelamento Parametrizado em 2018 e 2019, a RFB manifestou-se pela redução do prazo de forma gradual, sugerindo que a partir de janeiro de 2019 a CPEND passasse a ter validade de 120 dias e que esse prazo fosse reduzido à medida em que os módulos dos sistemas DCTFWeb e Parcelamento Parametrizado forem implantados.

293. Face às ressalvas apresentadas, a equipe de auditoria alterou a redação do encaminhamento para considerar possível redução gradual do prazo de validade, haja vista os esforços necessários e os benefícios esperados pela medida.

294. Em relação à recomendação para aprimorar os sistemas responsáveis pela liberação de certidão de regularidade fiscal, com intuito de reduzir a necessidade de emissão manual, expressa no parágrafo 172, ii, a RFB alegou que apenas 0,71% das certidões emitidas em 2017 foram liberadas de forma manual pela RFB e/ou pela PGFN (peça 57, p.4). Desse universo, apenas 130.413 (7,2%) das CPEND emitidas foram com liberação manual. Todavia, compulsando apenas os contribuintes diferenciados, que têm acompanhamento específico das unidades da RFB, o índice de liberação manual passa para 21,5%.

295. Além disso, o órgão informou que a disponibilização do sistema de Parcelamento Parametrizado, previsto para ocorrer em 2018 e 2019, diminuirá a necessidade de liberação manual de CPEND. Ainda nesse tocante, destaca que há controles associados à liberação manual de certidões, como a previsão de constituição de dossiê eletrônico e a possibilidade de auditorias posteriores para avaliação da documentação juntada à emissão.

296. Em análise às manifestações proferidas, a equipe de auditoria optou por manter a recomendação, tendo em vista que os testes de auditoria empregados evidenciaram situação específica de risco para a União. Na amostra de certidões emitidas para contribuintes contratantes com a Administração Pública em 2016, 77% tiveram liberação manual de RFB e/ou PGFN. Entende-se que os controles mencionados podem não ser suficientes para eliminar o risco de erros ou fraudes em situações de alto risco,

como a evidenciada.

297. Em relação à recomendação para disponibilização em formato eletrônico do conjunto de certidões de regularidade fiscal emitidas mensalmente, externada no parágrafo 172, iii, primeiramente a PGFN afirmou que não vislumbra óbice jurídico ao cumprimento (peça 54, p.5). Reforçou que tal medida estaria alinhada com a Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal instituída pelo Decreto 8.777/2017, que preceitua a publicação de dados contidos em bases de dados de órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional sob a forma de dados abertos.

298. Pontuou, entretanto, que em virtude do elevado número de certidões emitidas, será necessário desenvolver junto ao prestador de serviços de informática nova ferramenta tecnológica apta a processar e publicar esses dados, o que pode esbarrar em questões de ordem técnica ou orçamentária, as quais serão objeto de análise oportuna.

299. Quanto ao assunto, a RFB alegou somente ser possível a publicação de dados genéricos, pois, devido ao grande volume de certidões emitidas, em torno de vinte e dois milhões de documentos/ano, e as limitações dos sistemas DW/CND (relatórios com no máximo 65 mil linhas), não seria possível um relatório detalhado, considerando, por exemplo, a identificação dos contribuintes que tiveram certidão/liberação no mês. Complementou ser necessário estudo mais aprofundado sobre como disponibilizar os dados sem impactar o processamento do órgão e a transferência de informações.

300. Frente às manifestações dos órgãos, e em observância ao princípio constitucional da publicidade, à transparência de dados de interesse público (Lei 12.827/11) e à política de dados abertos do Poder Executivo Federal (Decreto 8.777/2017), a equipe de auditoria optou por manter a recomendação de dar publicidade ampla aos dados relativos às certidões.

301. Em relação à recomendação para estudo de proposta de alteração legislativa referente ao prazo estipulado no art. 22 do Decreto-Lei 147/67, contida no parágrafo 206, i, a PGFN manifestou entendimento (peça 54, p.11) no sentido de ser desnecessária alteração no plano legal, em virtude do comando contido no parágrafo único do art. 9º da Lei 10.522/2002, que autorizaria regulamentação do encaminhamento para inscrição mediante portaria do Ministro da Fazenda, conforme abaixo:

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda estabelecerá cronograma, prioridades e condições para a remessa, às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos débitos passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial.

302. Já a RFB aludiu que, para os débitos lançados de ofício, o prazo de noventa dias é contado após o prazo de cobrança amigável previsto no art. 21 do Decreto 70.235/72, ou seja, após o final da lide (peça 57, p.7). Afirmou que, de modo geral, vê adequação dos envios de débitos à PGFN em prazos compatíveis com o Decreto 147/1967. Todavia considerou pertinente a recomendação, pois possibilita aos órgãos envolvidos promover estudos para estabelecer estratégias e prazos mais condizentes com o perfil de cada classe de devedor e da natureza da constituição do débito.

303. Sabe-se que a legislação tributária estabelece hipóteses de diferimento do pagamento, a exemplo da Lei 9.250/95, art. 14, que autoriza o pagamento de IRPF em cotas. Dessa maneira, é razoável que a RFB encaminhe esses créditos para inscrição em dívida após o vencimento da última cota, ainda que inadimplente o contribuinte em relação à primeira, conforme mencionado pela PGFN (peça 54, p.12). Nesse caso, não há

ilegalidade no encaminhamento após o prazo de noventa dias previsto no art. 22 do Decreto-Lei 147/1967, visto que norma de igual estatura outorga opção de pagamento diferido da exigência tributária.

304. Portanto, nota-se a necessidade de elaboração normativa capaz de reger o encaminhamento para inscrição em dívida ativa, levando-se em conta a peculiaridade de cada tributo, conforme a legislação vigente aplicável. Ante o exposto, a equipe de auditoria optou por alterar a redação da recomendação, para a edição de ato normativo que inclua a necessidade de se considerar a legislação aplicável a cada tributo.

305. No que tange à recomendação expressa no parágrafo 236, que trata da implementação do monitoramento patrimonial dos processos prioritários, a RFB esclareceu que desenvolveu o sistema Conprovi – Controle de Procedimentos Vinculados –, acessado tanto pela RFB como pela PGFN, que possui, desde o ano de 2011, a funcionalidade de alertar quem esteja acompanhando o sujeito passivo, sobre toda a movimentação de seu patrimônio, através dos registros na Declaração de Operações Imobiliárias (DOI)(peça 57, p. 16). Informou que esse sistema permite que cada Procurador que estiver cadastrado como interessado em determinado devedor receba mensagens de alerta quando ocorrerem eventos de alienação e de aquisição advindos da DOI, podendo adotar quaisquer providências tendentes a evitar o esvaziamento patrimonial.

306. Ademais, citou também a edição, desde 2011, de Norma de Execução Conjunta da RFB e PGFN, para estabelecer procedimentos comuns de arrolamento de bens e de proposição de medidas cautelares fiscais com o objetivo de realizar o acompanhamento patrimonial. Destacou como ponto crítico no âmbito desses procedimentos a dificuldade de obter dos Procuradores da Fazenda Nacional a resposta quanto às proposições de medida cautelar enviadas à PGFN (peça 57, p. 17).

307. Por fim, a RFB declara entender que, tanto do ponto de vista operacional como normativo, o monitoramento patrimonial estaria implantado nos dois órgãos. Acrescentou que, caso a PGFN tenha interesse específico em introduzir o acompanhamento patrimonial em outros tipos de contribuintes que não estejam sujeitos ao arrolamento de bens, poderá fazê-lo dispondo do sistema Conprovi, que já tem as integrações com as diversas bases de declarações de movimentação patrimonial (peça 57, p. 17).

308. Em que pese a alegação de haver sistema em produção capaz de alertar o usuário sobre toda a movimentação patrimonial do sujeito passivo e também a existência de normativo conjunto entre RFB e PGFN, com objetivo de realizar o acompanhamento patrimonial, as evidências colhidas no presente trabalho demonstram que, entre os anos de 2005 e 2017, as operações de alienação imobiliária refletidas na DOI remontaram valores da ordem de R\$ 250 bilhões (parágrafo 214). Além disso, as operações de alienação patrimonial refletidas na Declaração Sobre Atividade Imobiliárias (Dimob), de 2005 a 2016, alcançaram montante da ordem de R\$ 7,5 bilhões (parágrafo 216).

309. Ante o exposto, forçoso concluir pela ineficácia do monitoramento patrimonial considerado, pela RFB, como implantado tanto do ponto de vista operacional como normativo. Ademais, tanto RFB quanto PGFN alegaram dificuldade de comunicação e baixa integração no que tange à realização de um monitoramento patrimonial efetivo (peça 57, p. 17 e peça 54, p. 13).

310. Ressalta-se que a recomendação em tela, dirigida intencionalmente ao MF, tem por objetivos: definir os processos prioritários à União, e não à RFB ou à PGFN, para

efeito de monitoramento patrimonial, conforme art. 27 do Decreto 70.235/1972; e fazer chegar a conhecimento da PGFN as alienações patrimoniais praticadas ainda em fase de recurso às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), para que esse órgão tome as providências jurídicas capazes de evitar a alienação de bens dos devedores da União.

311. Por fim, analisa-se a proposta de determinação dirigida à RFB, no sentido de que o órgão se abstinhasse de aplicar o disposto no artigo 3º da Portaria RFB 1.265/2015, que prevê prazo adicional de até seis meses para realização de procedimentos de cobrança administrativa especial, além da observância do prazo de noventa dias previsto no artigo 22 do Decreto-Lei 147/1967.

312. Inicialmente, a RFB afirmou que a proposta de determinação iria de encontro ao art. 2º da Lei 11.457/07 e aos interesses da União, visto que cabe à RFB planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dentre outras (peça 57, p. 6).

313. A proposta de determinação sob análise se referia à Portaria RFB 1.265/2015 (peça 58, p. 59), que instituiu rito denominado cobrança administrativa especial no âmbito daquele órgão. Primeiramente, conforme o bom direito administrativo, as competências atribuídas à administração pública devem ser exercidas nos limites estabelecidos pela legislação vigente, sob pena de se incorrer em abuso de poder. Nesse rumo, ao examinar o normativo, nota-se que não há indicação do dispositivo legal que fundamenta sua instituição, limitando-se a fazer referência às atribuições conferidas ao Secretário da Receita Federal pelo Regimento Interno do órgão.

314. Para além, o órgão alegou que o processo de cobrança adotado se encontra dentro dos limites da legalidade, inclusive quanto ao prazo de noventa dias, previsto no art. 22 do Decreto-Lei 147/1967 reproduzido abaixo:

Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza.

315. Pela leitura do comando legal, nota-se que o período de noventa dias é contado após exaurido o prazo para que se finalizem os expedientes administrativos para recolhimento do débito junto à União, mas não quaisquer expedientes administrativos. De outro modo, a partir da data em que transcorrido o prazo para realização dos devidos procedimentos administrativos necessários ao recolhimento do débito, os órgãos de origem possuem noventa dias para encaminhá-los à PGFN, sob pena de responsabilidade funcional.

316. A interpretação defendida pela RFB é que o art. 22 do Decreto-Lei 147/1967 admitiria a fixação de prazo diverso para a realização de expedientes administrativos de cobrança, desde que editados por lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação. Assim, alega que a cobrança especial, instituída por portaria baixada pelo Secretário daquele órgão (Portaria RFB 1.265/2015) estaria dentro dos limites previstos pela legislação. Tal interpretação carece de fundamento lógico, visto que, se assim fosse, a RFB e outros órgãos poderiam estabelecer por portaria própria, de forma conveniente, quaisquer prazos que considerassem necessários para realizar expedientes administrativos de cobrança, sem que isso infringisse a exigência de noventa dias de prazo para

encaminhamento à PGFN, tornando inócuo o prazo definido no referido Decreto-Lei.

317. Adicionalmente, no item 4.3.18.1 da Nota Codac 6/2018 (peça 57, p. 14), a RFB assevera que, para os débitos lançados de ofício (não declarados pelo contribuinte), o prazo de noventa dias é contado após o prazo de cobrança amigável previsto no art. 21 do Decreto 70.235/72, ou seja, após o final da lide. É justamente a partir daí que se deve iniciar a contagem dos noventa dias, conforme art. 22, do DL 147/67, não sendo passível alteração desse prazo por ato infra legal.

318. Sobre o tema, imperioso mencionar o Parecer PGFN/CDA 1.258/2015 o qual examina a questão do termo inicial do prazo de noventa dias para encaminhamento dos créditos públicos à inscrição em dívida ativa da União (DAU), aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (peça 58). Dentre as conclusões do Parecer, destaca-se:

A instauração de novo expediente administrativo, após a coisa julgada administrativa, de modo a contar o prazo de 90 dias para remessa do crédito à inscrição a partir do encerramento daquele segundo procedimento, retarda a cobrança judicial dos créditos públicos, gerando dificuldade para que a PGFN localize em juízo o devedor e seus bens.

319. Depreende-se, conforme demonstrado reiteradamente no bojo desse trabalho, a relevância da questão temporal para uma cobrança de dívidas exitosa. Quanto maior o período entre o inadimplemento da obrigação pelo contribuinte e a execução fiscal promovida pela União, menor a probabilidade de os recursos serem recuperados e ingressarem nos cofres públicos.

320. No mesmo sentido, relevante trazer a exame recomendação do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (MTCGU) no Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo 21 – Apuração, inscrição e execução da dívida Ativa da União, publicado em 2013, a qual dispõe “Fazer gestão junto a RFB no sentido de se ter um controle rígido do envio dos débitos a serem inscritos em DAU dentro dos prazos legais, evitando-se com isso maiores prejuízos aos trabalhos de recuperação de créditos pela PGFN”. Tal recomendação decorre de resposta conclusiva pelo MTCGU pela ineficiência do processo de inscrição da DAU, devido à grande intempestividade no envio dos créditos fiscais pela RFB a serem inscritos na DAU (peça 58, p. 21).

321. Recentemente, esse Tribunal de Contas apontou em Relatório de Levantamento (TC 001.040/2017-0, p. 69), de relatoria do Ministro José Múcio Monteiro, que “muitas vezes a morosidade da inscrição em dívida para execução judicial dos créditos compromete a efetividade da cobrança”. Nesse rumo, observa-se que somente a PGFN possui instrumentos para cobrança forçada, a exemplo da execução fiscal e da medida cautelar fiscal.

322. Outrossim, um aspecto que chamou atenção da equipe de auditoria nos comentários enviados pela RFB é o de que muitos contribuintes possuem maior interesse que seus débitos sejam remetidos para inscrição em DAU o mais rápido possível. Conforme a peça 57, p. 19, esses contribuintes:

Alegam pretender retomar o contencioso judicial, por meio de embargos à execução ou alegação de pré-executividade, após o esgotamento do contencioso na via administrativa e a definitividade da exigência do crédito tributário. Claramente, o envio à PGFN para inscrição em DAU traduz-se em brecha para permitir a continuidade da litigância e a suspensão da exigência, permitindo que seja emitida CPDEN, e respaldando a continuidade das operações normais do devedor, inclusive podendo contratar com o poder público, obter benefícios fiscais, concessões e empréstimos subsidiados com recursos públicos. Nada disso é possível para o

devedor durante o período de cobrança administrativa especial disciplinada pela Portaria RFB nº 1.265, de 2015.

323. Da manifestação exarada pela RFB extrai-se que a instituição do prazo de seis meses para aplicação dos procedimentos de cobrança especial após a constituição definitiva da exigência do crédito tributário parece ter por condão impedir que o contribuinte ingresse em juízo, instaurando o contencioso judicial. Aduz-se do texto em tela que o prazo instaurado pela Portaria RFB 1.265/2015, § 3º, possui o efeito de obstar que o contribuinte: suspenda a exigência do crédito tributário; consiga emitir certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (CPDEN); contrate com o poder público ou obtenha benefícios fiscais enquanto discute judicialmente a exigência do crédito público.

324. Frisa-se que a instauração do contencioso judicial, com todos os efeitos legais que possui, é direito fundamental de qualquer contribuinte, previsto constitucionalmente. Conforme Lenza (2015), o princípio da inafastabilidade da jurisdição, insculpido no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, não se trata apenas de possibilitar o acesso à Justiça enquanto instituição estatal, e sim de viabilizar o acesso à ordem jurídica justa. Declara o autor que o referido princípio garante livre acesso ao judiciário para postular tanto a tutela jurisdicional preventiva como a repressiva. Por fim, sustenta que apesar de ter por destinatário principal o legislador, que ao elaborar a lei não poderá criar mecanismos que impeçam ou dificultem o acesso ao judiciário, também se direciona a todos, de modo geral.

325. Nesse contexto, insere-se o princípio do devido processo legal, insculpido no art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88. Conforme Moraes (2003), esse princípio configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa. Corolário a esse princípio, asseguram-se aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

326. Para além, cumpre rememorar o princípio da legalidade, consagrado após séculos de evolução política, tem por origem mais próxima a criação do Estado de Direito, ou seja, do Estado que deve respeitar as próprias leis que edita, Filho (2014). Conforme o mesmo autor, na teoria do Estado moderno, há duas funções estatais básicas: a de criar a lei (legislação) e a de executar a lei (administração e jurisdição). Esta última pressupõe o exercício da primeira, de modo que só se pode conceber a atividade administrativa diante dos parâmetros já instituídos pela atividade legiferante. Por isso é que administrar é função subjacente à de legislar. O princípio da legalidade denota exatamente essa relação: só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto na lei.

327. Verifica-se que justamente para garantir o cumprimento a todos esses princípios que o prazo para inscrição em dívida ativa estabelecido pelo art. 22 do Decreto-Lei 147/1967 deve ser cumprido. Ademais, alerta-se para a possibilidade de contribuintes com débitos represados em virtude da extensão de prazo para realização dos procedimentos de cobrança especial, ou quaisquer outros, se socorrerem ao judiciário alegando cerceamento ao direito de proceder com os recursos judiciais que lhe são de direito, podendo gerar custos de honorários para a União. Desse modo, em que pese as diversas brechas existentes na legislação tributária em vigor, que muitas vezes privilegiam contribuintes contumazes, o administrador público deve sujeitar-se aos parâmetros legais, atuando em conformidade com o disposto na legislação vigente.

328. Ante o exposto, e em observância aos princípios da inafastabilidade de

jurisdição, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, essa equipe de auditoria entende que as alegações encaminhadas pela RFB somente atestam que a instituição de prazo adicional, para realização de demais procedimentos administrativos de cobrança, por ato infra legal, a exemplo do prazo de até seis meses contido no § 3º, da Portaria RFB 1.265/2015, contraria o disposto no art. 22 do Decreto-Lei 147/1967, sendo, portanto, ilegal.

329. Desse modo, em consonância com o art. 43, inciso I, da Lei Orgânica do TCU, com o art. 250, inciso II, do Regimento Interno desse Tribunal de Contas e com à Resolução TCU 265/2014, a equipe de auditoria optou por alterar a redação da determinação, a fim de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil se abstenha de aplicar o prazo disposto no artigo 3º da Portaria RFB 1.265/2015 e observe o prazo de noventa dias previsto no artigo 22 do Decreto-Lei 147/1967.

## 8. CONCLUSÃO

330. O desempenho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no que tange à gestão da dívida ativa da União (DAU), necessita evoluir para alcançar maior recuperação dos valores inscritos em dívida. A cobrança a cargo da PGFN possui significativa influência do ambiente externo, principalmente por conta de fragilidades presentes na legislação tributária e correlata, como a sucessiva edição de parcelamentos especiais por meio de legislação esparsa, bem como a tolerância das leis em conceder empréstimos e recursos públicos a devedores da Fazenda Nacional.

331. Além disso, há deficiências no âmbito do macroprocesso de gestão da dívida ativa da União relacionadas à integração com outras entidades que desenvolvem atividades interdependentes capazes de afetar o efetivo andamento dos trabalhos afetos à gestão da DAU. A qualidade e a tempestividade do crédito enviado para inscrição em dívida influenciam, de forma considerável, a atividade de cobrança. Desta forma, falhas de integração e comunicação entre os órgãos fazendários, notadamente RFB, CARF e PGFN, afetam o potencial de recuperação desses créditos. Nesse contexto, observou-se como resultantes dessa deficiência de integração o tempo maior que dois anos para inscrição e a falta de estratégia conjunta para monitoramento de alienações patrimoniais.

332. Em relação ao ambiente legislativo, ao longo dos últimos dezessete anos foram instituídos cerca de vinte e oito parcelamentos especiais, a grande maioria via medidas provisórias e sem levar em conta a necessidade dos órgãos da Administração Tributária estarem preparados para operacionalizá-los. Além de favorecerem pequena parcela de empresas e pessoas físicas, visto que mais de 85% das entidades empresariais e mais de 93% das pessoas físicas não possuem qualquer débito inscrito em dívida ativa, os parcelamentos brasileiros concedem prazos para pagamento superiores ao dobro dos concedidos em diversos países pesquisados.

333. Como consequência desse cenário, entidades empresariais podem estar utilizando os parcelamentos especiais como mecanismo de rolagem de dívidas além de estar aplicando os recursos devidos ao Estado no mercado financeiro a espera de parcelamentos tributários futuros. Por conseguinte, é imprescindível uma análise prévia do perfil do contribuinte que está aderindo a esses programas, tanto no que tange à capacidade de pagamento, probabilidade de recuperação da dívida e histórico de inadimplência, como em relação a outras variáveis que permitam identificar a possibilidade de recuperação dos valores sem necessidade de concessão de todas as reduções de encargos previstas nas leis de parcelamentos especiais. O recorrente uso do

instituto pode estar prejudicando a arrecadação espontânea e de longo prazo e também comprometendo a credibilidade do sistema tributário.

334. Outra fragilidade que se aduziu dos exames está relacionada ao Cadastro Informativo de Créditos não Quitados com o Setor Público Federal (Cadin). Embora tratada como instrumento de cobrança administrativa pela PGFN, a inscrição do devedor no Cadin não impede que a Administração Pública contrate, pague ou empreste recursos para empresas incluídas no cadastro. Fragilidades na legislação estão permitindo a destinação de volumoso montante de recursos subsidiados pelos cofres públicos, por meio de operações de crédito de origem pública, a devedores inscritos em dívida. Nesse prisma, a concessão de benefícios creditícios deveria considerar os impactos no mercado sob o ponto de vista da concorrência, visto que uma empresa devedora deveria encontrar restrições para obter empréstimos subsidiados, pois caso contrário, ficaria em situação competitiva privilegiada em relação às demais empresas.

335. A adesão a parcelamentos especiais permite a emissão de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos (CPEND), válida por 180 dias, apesar de o prazo mais comum para outras certidões públicas estar entre sessenta e noventa dias, independente da continuidade da adimplência do devedor nesse período.

336. Há manifestação anterior do TCU sobre o tema, por meio do Acórdão 3.382/2010-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Walton Alencar, no sentido de que a PGFN realizasse estudos para se promover a alteração da sistemática de comprovação de regularidade fiscal, mediante redução do prazo de validade da certidão e, até mesmo, de sua eliminação via instituição de mecanismos de verificação automática e instantânea de regularidade fiscal. Desse modo, assentou-se que a definição de prazo mais adequado para esse instituto, bem como os controles adotados em sua liberação podem impactar diretamente no cumprimento tempestivo das obrigações fiscais por parte de empresas que tenham interesse em contratar com o Poder Público ou obter empréstimos oriundos de recursos públicos.

337. No âmbito do macroprocesso de gestão da DAU, no ano de 2016, mais de 86% dos créditos não previdenciários que foram inscritos em dívida ativa da União (DAU) possuíam prazo superior a dois anos entre o momento do vencimento e o momento da inscrição em dívida ativa, sendo 83% desses créditos oriundos da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tal situação afronta disposição expressa do art. 22, do Decreto-Lei 147/1967, que estabelece prazo de noventa dias para o recolhimento do débito junto à União, da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, sob pena de responsabilidade.

338. Ficou evidente a ocorrência de lapso temporal demasiadamente longo entre o vencimento da avença e o momento em que a PGFN recebe o crédito para inscrição em dívida, o que é grave visto que fator tempo possui elevada correlação com a possibilidade de recuperação de dívidas. Ainda, há elevada variação na quantidade de créditos que chegam para inscrição anualmente à PGFN, o que dificulta a organização otimizada da força de trabalho do órgão no desenrolar do ajuizamento das ações.

339. Grandes devedores utilizam o artifício de alienar patrimônio, preponderantemente em momento anterior à inscrição em dívida ativa, como estratégia para evitar o pagamento de tributos. Para uma amostra de devedores selecionada, o montante de alienações patrimoniais empreendidas, em um período de aproximadamente doze anos, chegou a mais de R\$ 258 bilhões, o que corresponde a mais de 4% do PIB de 2016, em valores nominais. Ficou demonstrado que o devedor se socorre de recursos administrativos previstos na legislação enquanto for possível. Ao cabo, prevendo não

lograr êxito em reverter o débito, e antecipando o momento da inscrição em dívida ativa, passa a promover alienação do patrimônio. Assim, quando a PGFN, no momento da cobrança da DAU, realiza diligências para verificar se há algum bem ou renda passível de penhora, não encontra ativos para satisfação dos respectivos débitos.

340. A política de gerenciamento de riscos do órgão está sendo estruturada sem mapeamento prévio dos processos de trabalho, o que pode acarretar em baixa efetividade desse instrumento. O relatório utilizado para controle posterior dos atos de registro da dívida ativa não apresenta anotação de quais ocorrências foram verificadas, o procurador responsável e o resultado da verificação realizada, o que acarretaria melhora na governança da gestão da DAU.

341. No que se refere à transparência, diversas informações de interesse coletivo relacionadas às inscrições em DAU não estavam acessíveis ao público em geral, reduzindo o controle social e indo de encontro ao princípio de publicidade. Por fim, pode-se considerar a implementação do novo modelo de cobrança elaborado pela Procuradoria como boa prática, com potencial de induzir mudança estrutural na cobrança dos créditos inscritos.

342. Por fim, ressalta-se que as propostas de encaminhamento contidas no capítulo seguinte buscam instigar uma administração tributária mais eficiente e justa e estão em convergência com os objetivos estratégicos da PGFN, da RFB e do próprio MF. Possuem o condão, inclusive, de contribuir para que esses órgãos elevem a capacidade de alcançar suas metas e de cumprir suas missões, de modo a salvaguardar, em última instância, os interesses da União e da sociedade.

## 9. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

343. Diante do exposto, submete-se este relatório à consideração superior, para posterior encaminhamento dos autos ao Ministro-Relator José Múcio Monteiro, propondo, com base na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I c/c. art. 250, incisos II e III do Regimento Interno do TCU:

- a. **Determinar** à Secretaria da Receita Federal do Brasil que se abstenha de aplicar o prazo disposto no artigo 3º da Portaria RFB 1.265/2015, o qual prevê um período adicional de até seis meses para realização de procedimentos de cobrança administrativa especial, e observe o prazo de 90 dias para encaminhamento de créditos a serem inscritos em dívida ativa, conforme previsto no artigo 22 do Decreto-Lei 147/1967 (item 4.1).
- b. **Recomendar** à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal que estudem a edição de Lei complementar que, em observância aos princípios da isonomia tributária, da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público, estabeleça normas gerais a respeito de parcelamentos especiais, a fim de eliminar ou mitigar as distorções deles decorrentes, exigindo como condição para a instituição de novos programas, por exemplo: a obrigatoriedade de edição de Lei, em sentido estrito, para a instituição de parcelamentos especiais; a realização, previamente à adesão aos parcelamentos, de análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes; a definição de prazos máximos de parcelamento, utilizando como referência padrões internacionais; a impossibilidade de contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores aderirem a novos programas; e a impossibilidade de contribuintes migrarem de

um parcelamento para outro (item 3.1).

c. **Recomendar** à Casa Civil da Presidência da República que:

c.1. reveja a política de disciplinar os parcelamentos especiais por meio de Medida Provisória, enquanto não sobrevier edição de Lei Complementar que estabeleça normas gerais sobre parcelamentos especiais, de forma a aprimorar a credibilidade do sistema tributário e reduzir benefícios para contribuintes que não quitam suas obrigações no prazo legal (item 3.1);

c.2. dê celeridade no encaminhamento ao Congresso Nacional, em homenagem ao princípio constitucional da eficiência, do Projeto de Lei de alteração do Cadin elaborado pelo Ministério da Fazenda (Processo Compro 01123009.000467.2017.000.000) e objeto do Parecer PGFN/CDA 229/2017, cuja minuta prevê a restrição de realização de operações de crédito com recursos públicos, convênios, acordos e contratos com beneficiários incluídos no referido cadastro de inadimplentes, noticiando ao TCU sobre o andamento do aludido Projeto de Lei, de modo a que Administração Pública Federal promova a efetividade do uso do Cadin face ao objetivo de gerir seletivamente os recursos públicos (item 3.2).

d. **Recomendar** ao Ministério da Fazenda que:

d.1. avalie a viabilidade, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de migrar os parcelamentos especiais de créditos da PGFN, mas controlados por sistemas da RFB, para o Sispar (PGFN), visto que esse sistema é capaz de vincular a arrecadação às respectivas inscrições (item 3.1);

d.2. altere o mecanismo de comprovação de regularidade fiscal, reduzindo o prazo de validade da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEND), ainda que de forma gradual, para sessenta dias, em observância ao princípio de isonomia tributária e de forma a prevenir distorções na ordem econômica e na livre concorrência (item 3.3);

d.3. aprimore os sistemas de informação responsáveis pela liberação de certidão de regularidade fiscal, com o intuito de reduzir a necessidade da emissão manual de certidões, bem como os controles associados à liberação manual, a fim de mitigar possíveis riscos de ocorrência de erros e fraudes nessa modalidade de emissão (item 3.3);

d.4. disponibilize em seu portal, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o conjunto de certidões de regularidade fiscal emitidas mensalmente, em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da Publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988, a fim de propiciar uma maior participação e controle sociais (item 3.3);

d.5. como órgão superior, acompanhe o atendimento da proposta de determinação exarada na letra “a” deste capítulo.

d.6. estude, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), proposta de ato normativo para regulamentar o parágrafo único do art. 9º da Lei 10.522/2002, levando-se em conta a legislação

- aplicável a cada tributo, e observando o prazo estipulado no art. 22 do Decreto-Lei 147/67 (item 4.1);
- d.7. defina, em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), rotina para que o envio de lotes para inscrição em Dívida Ativa da União seja realizado com periodicidade definida e com maior homogeneidade no que tange ao número de inscrições enviadas a cada lote, de forma que o fluxo de trabalho da PGFN possa ser otimizado (item 4.1);
- d.8. coordene implementação do monitoramento patrimonial de todos os processos considerados prioritários, conforme regulado pelo artigo 27 do Decreto 70.235/72, preferencialmente de forma automatizada, a partir de recursos às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), de forma que as alienações de bens praticadas por eles cheguem a conhecimento da PGFN ainda nessa fase do processo administrativo fiscal, a fim de que este órgão possa tomar providências tempestivas para evitar a alienação de bens dos devedores (item 4.2);
- d.9. avalie os riscos ao projeto do Novo Modelo de Cobrança, já identificados pelo GT instituído pela Portaria SE/MF 956/2016, e elabore medidas de gerenciamento desses riscos, de modo a obter os resultados esperados para melhoria dos processos de gestão e cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa (item 6.1).
- e. **Recomendar** à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que:
- e.1. implemente melhorias nos registros do Relatório de Ocorrências do Sida, de forma a incluir quais ocorrências já foram verificadas, o procurador responsável e o resultado ou ateste dessa verificação, em observância aos princípios de transparência e *accountability* (item 5.1);
- e.2. implemente melhorias na identificação e nos controles das tipologias de risco sobre alterações nos registros da dívida ativa, considerando as proposições dispostas no relatório de Monitoramento de Transações Sensíveis da Cojed, de forma a aprimorar a governança sobre os créditos inscritos em dívida, previdenciária e não previdenciária (item 5.1);
- e.3. aprimore a disponibilização das informações referentes à dívida ativa da União em seu portal, de forma a possibilitar a exportação de relatórios detalhados em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, bem como prover dados analíticos, notas e pareceres de interesse coletivo em local de fácil acesso, em observância ao art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao princípio da Publicidade contido no art. 37 da Constituição Federal de 1988 (item 5.2);
- e.4. estude realizar o mapeamento dos processos de trabalho no âmbito da gestão da dívida ativa da União com vistas ao alcance dos objetivos estratégicos do órgão, previstos no planejamento estratégico 2017-2020 (item 5.3);
- f. **Encaminhar** cópia do acórdão que vier a ser adotado à Câmara dos Deputados, ao Senado Federal, à Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Fazenda, dando conhecimento que o inteiro teor dos acórdãos, incluindo relatórios e votos poderão ser consultados no endereço [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos).
- g. **Arquivar** os autos.

Brasília, \_\_\_\_\_ de 2017.

*(Assinado eletronicamente)*  
Vinícius Barreto de Alencar  
AUFC - Mat. 10.697-6  
Coordenador

*(Assinado eletronicamente)*  
Luíza da Silva Jaques  
AUFC - Mat. 10.691-7  
Membro

## Apêndices

### *Apêndice A – Detalhamento dos procedimentos utilizados*

1. Com o objetivo de aprofundar os procedimentos de análise de dados realizados no curso desta fiscalização, foram efetuados os cruzamentos entre bases descritos a seguir, utilizando ferramentas disponibilizadas no ambiente *LabContas* do TCU. Dentre estas ferramentas, o desenvolvimento de *scripts* em linguagem SQL foi o principal método empregado pela equipe de auditoria para obtenção dos resultados apresentados.

#### **Identificação de devedores inscritos no Cadin beneficiários de operações de crédito de linhas públicas (item 3.2)**

2. Durante o planejamento da fiscalização, vislumbrou-se a apuração da existência de devedores inscritos no Cadin com contratos de operações de crédito com recursos públicos e qual a materialidade envolvida nesses contratos. Assim, com base em experiência prévia desta Secretaria, identificou-se os seguintes sistemas de informação como fonte de dados:

- i. Sistema de Informações de Crédito (SCR)
- ii. Cadastro Informativo de Créditos não Quitados com o Setor Público Federal (Cadin)

3. Devido ao elevado volume de dados registrados pelo SCR – que compreende operações de crédito com recursos livres e direcionados, de pessoas físicas e jurídicas, com bancos públicos e privados – e como os dois sistemas em comento são geridos pelo Banco Central (Bacen), definiu-se a estratégia de que o cruzamento fosse realizado pelo próprio órgão gestor, com alguns parâmetros definidos pela equipe de auditoria.

4. Deste modo, em atendimento ao Ofício de Requisição 04-212/2017 (peça 16), o Bacen encaminhou a extração solicitada e os parâmetros empregados (peça 28). Ressalte-se que o levantamento realizado foi inclusive mais abrangente do que o requerido, contemplando contratos de 1999 a 2016, de recursos direcionados e não direcionados, de devedores com inscrições ativas no Cadin à época da contratação.

5. A partir desta extração, a equipe de auditoria realizou um refinamento dos dados encaminhados para considerar apenas os contratos operados por instituições financeiras públicas (BB, CEF, BNB, BASA e BNDES), entre 2012 e 2016, com pessoas jurídicas, excluídos os entes federativos, com recursos de origem pública (BNDES, FCO, FNE, FNO e FGTS).

6. Esses critérios foram elaborados de maneira bastante conservadora, de forma a reduzir as possibilidades de falsos positivos. Destaca-se que os valores envolvidos poderiam ser ainda maiores, no entanto, como informado pelo Bacen, haja vista que para os contratos de natureza rotativa não é obrigatório o reporte do valor pelos bancos, casos em que a extração do SCR não identificou o montante contratado.

7. O *script* SQL gerado para o refinamento realizado pela equipe, denominado *V\_Cruzamento\_SCR\_CADIN* (peça 49, p. 80), foi executado no banco de dados corporativo da Secex Fazenda e os valores resultantes da operação são apresentados na Tabela 10 deste Relatório, de forma consolidada. Destaca-se que não foram encontradas ocorrências do BNDES como instituição financeira operadora, apenas como fonte dos recursos.

### **Identificação de beneficiários de operações de crédito de linhas públicas, inscritos no Cadin, sem certidão de regularidade fiscal (item 3.2)**

8. Esse procedimento foi realizado de forma complementar ao anterior, para identificar se os bancos públicos cumpriam a exigência de apresentação de certidão de regularidade fiscal para liberação de operações de crédito de linhas públicas, prevista no artigo 47 da Lei 8.212/91 e no artigo 10 da Lei 8.870/94.

9. Desde 2014 a sistemática de emissão de certidões da Fazenda Nacional foi alterada, passando a contemplar todos os débitos relativos a créditos tributários e à dívida ativa da União, que abrange os tributos administrados pela RFB e as inscrições cobradas pela PGFN. Por este motivo, a análise realizada contemplou apenas as certidões emitidas a partir daquele ano. Além disso, o escopo do procedimento foi limitado às empresas apuradas no tópico anterior devido a não disponibilização de todos os registros de certidões por parte dos órgãos gestores, conforme relatado no item 1.5 (metodologia).

10. Desta forma, em atendimento ao Ofício de Requisição 07-212/2017, foram encaminhados todos os registros de certidões de regularidade fiscal emitidas desde 2014, para a lista de empresas identificadas no tópico anterior, isto é, devedores inscritos no Cadin beneficiários de operações de crédito de linhas públicas (peça 48). Os campos apurados foram: CNPJ da empresa, número da certidão, tipo de certidão (CND, CPD, CPEND), dia da emissão, dia da validade e origem da emissão (internet, intranet ou webservice).

11. Assim, realizou-se o cruzamento do CNPJ contratante da operação de crédito e da data de assinatura do contrato com o CNPJ da certidão e as datas de emissão e validade das certidões. Como resultado, foram identificadas 671 operações de crédito, para 407 empresas, sem a respectiva certidão de regularidade fiscal na data de assinatura do contrato. Estas operações totalizam um montante de R\$ 115 milhões, sendo R\$ 23,9 milhões com recursos do BNDES (20,8%), R\$ 18,9 milhões do FCO (16,4%) e R\$ 72,2 milhões do FGTS (62,8%).

12. O script SQL gerado para o cruzamento realizado pela equipe, denominado V\_Cruzamento\_SCR\_CADIN\_Certidoes (peça 49, p. 81), foi executado no banco de dados corporativo da Secex Fazenda.

### **Identificação de fornecedores da Administração Pública Federal com débitos inscritos em dívida ativa da União (item 3.3.2)**

13. Para identificação do grupo de risco em comento, foram utilizados os seguintes sistemas de informação como fonte de dados:

- i. Sistema integrado de Administração de Serviços Gerais (Siasg)
- ii. Sistema de DataWarehouse da PGFN (DW-PGFN)

14. Regulado pela Instrução Normativa 2/2011, do Ministério do Planejamento (MPOG), o Siasg é o sistema responsável pelo registro das compras e contratos governamentais. Há previsão no artigo 17 da Lei 13.408/16 (LDO) para que os órgãos e as entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento disponibilizem no Siasg, no que couber, as informações referentes aos contratos e aos convênios ou instrumentos congêneres firmados.

15. Por meio de acordo de cooperação assinado com o MPOG, os dados do Siasg são disponibilizados mensalmente a este Tribunal, sendo armazenados em banco de dados corporativo no ambiente *LabContas* do TCU, para uso das diversas unidades de

fiscalização desta Corte. Assim, para a apuração em tela, foram empregadas as seguintes tabelas do sistema, que registram dados do contrato (como identificador, objeto, valor e data de assinatura), do fornecedor (CNPJ) e da unidade responsável (identificador, nome e órgão superior): F\_Contrato, D\_Cntr\_Contrato, D\_Undd\_Unidade, D\_Undd\_Orgao e D\_Undd\_Orgao\_Sup.

16. Além disso, esta equipe de auditoria obteve acesso ao DataWarehouse da PGFN, de onde foi possível extrair, em formato de planilha eletrônica, os CNPJs dos devedores da DAU, a data de extração e os valores consolidados das dívidas, por situação: em cobrança, em benefício fiscal, com garantia, suspenso por decisão judicial e em negociação.

17. Desta forma, procedeu-se a apuração dos contratos com o Setor Público assinados no ano de 2016, com o valor acima de R\$ 8.000,00 (limite mínimo para dispensa de licitação), com empresas que tinham débitos inscritos em DAU em 2016, na situação em cobrança. O script SQL gerado para o cruzamento realizado pela equipe, denominado V\_Cruzamento\_Devedores\_SIASG (peça 49, p. 82), foi executado no banco de dados corporativo da Secex Fazenda.

18. A lista de empresas resultante da operação foi insumo para a verificação da liberação manual de certidões de regularidade fiscal, por se tratar de grupo de risco na avaliação da equipe de fiscalização (item 3.3.2).

## Referências

- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição federal de 1988**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Subsídios do Tesouro Nacional ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES e à Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP, 3º bimestre de 2017**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2017a.
- BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2017**. Brasília: CNJ, 2017b.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2017c, p. 39.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2, Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014, pp. 37 e 55.
- CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Interesse Público, Ano VI, 2005, n. 29, pp. 159 – 196.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 67.
- FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 84.
- FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 70.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Embargos culturais: O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. Revista Consultor Jurídico, 19 mai. 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>>. Acesso em 7 nov. 2017.
- GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 284.
- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1700.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 95.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações**. 2. v. 20. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 123
- REZENDE, Amaury José; DALMACIO, Flavia Zóboli. **Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimentos e financiamento das empresas**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2015.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In:* GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 21.

SEBRAE. **Boletim estudos e pesquisas nº 59**, ago. 2017. Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/7718.pdf>>. Acesso em 29 nov. 2017.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução Fiscal: eficiência e experiência comparada**. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2016.