

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO**

ELZA RAFAELA RIBEIRO DA SILVA SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA ATIVIDADE INVESTIGATÓRIA DO PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL PARA A SATISFAÇÃO DOS CRÉDITOS PÚBLICOS**

Aracaju

2015

ELZA RAFAELA RIBEIRO DA SILVA SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA ATIVIDADE INVESTIGATÓRIA DO PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL PARA A SATISFAÇÃO DOS CRÉDITOS PÚBLICOS**

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe como um
dos pré-requisitos para obtenção de grau de
bacharel em Direito

Orientador:
Prof. Esp. Thiago Moreira da Silva

Aracaju

2015

ELZA RAFAELA RIBEIRO DA SILVA SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DA ATIVIDADE INVESTIGATÓRIA DO PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL PARA A SATISFAÇÃO DOS CRÉDITOS PÚBLICOS**

Monografia apresentada como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Aprovada em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Thiago Moreira da Silva
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Me. Laércio Batista
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

A minha irmã Maria Santos, a quem me espelho como exemplo de mulher, mãe e filha. Pelo apoio incondicional, cuidado e carinho, por estar ao meu lado em todos os momentos e contribuir para que esse sonho se tornasse realidade.

AGRADECIMENTO

A Deus Pai todo poderoso, por abençoar grandiosamente a minha vida, me concedendo força e saúde para enfrentar os obstáculos encontrados ao logo dessa trajetória, me ensinando ser melhor a cada dia.

A minha irmã Maria Santos e seu esposo Cristiano Bastos, meus grandes incentivadores, por se fazerem presentes e me apoiarem durante todo o curso, ainda que de longe.

A família FANESE, por proporcionar toda a estrutura institucional, tanto física como profissional, para que meu conhecimento fosse desenvolvido.

Em especial aos queridos amigos por me receber de braços abertos e aos poucos se tornarem a minha família de coração, levarei vocês por toda a vida. As minhas queridas amigas Ana Paula, Gil, Sarah e Ellen, por caminharem lado a lado comigo, nos momentos de felicidade e de dor. A Samir, Jânio, Beto, Vanessa, por dividirem comigo o aprendizado e os bons momentos tornando agradáveis os dias mais tensos.

As minhas grandes amigas Marina Ribeiro e Priscila Lima, pelo apoio em todos os momentos, sempre me incentivando a nunca desistir dos meus sonhos e a toda sua família, por me acolher em seu seio e cuidar de mim como parte dela.

Aos queridos amigos Jivaldo dos Santos Filho e Vinicius Souza pelo tempo despendido a me ajudar e orientar na construção desse trabalho.

A meu orientador e amigo, Prof. Thiago Moreira da Silva, pela paciência, excelente acompanhamento ao desenvolvimento de meu trabalho acadêmico, por compreender minhas limitações sem desacreditar de meu potencial e por sua sábia orientação, sem a qual esse trabalho não teria sido possível.

Ao meu Co-orientador, Prof. Matheus Brito, pela disponibilidade e simpatia sempre que precisei de sua orientação.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram para minha formação, desde os cafés servidos, tão revigorantes no momento do cansaço, até os conselhos acadêmicos, imprescindíveis em minha caminhada até aqui.

“A mulher sábia edifica a sua casa, mas a insensata, com as próprias mãos a derruba.”

Provérbios 14.1

RESUMO

O presente trabalho foi desenvolvido com o intuito de demonstrar a importância da investigação promovida pelos Procuradores da Fazenda Nacional para a satisfação dos créditos tributários. No curso da Execução Fiscal, empreender investigações com o objetivo de localizar corresponsáveis e bens se faz de extrema importância para a garantia de sucesso ao final deste. Dessa forma, por intermédio do método teórico-descritivo, foi apresentado todo o arcabouço histórico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde a sua criação até os dias atuais. Na sequência, realizou-se a exposição das principais atribuições conferidas aos Procuradores da Fazenda Nacional, e em continuidade ao trabalho, apresentou-se o Processo de Execução Fiscal e as hipóteses mais comuns de redirecionamento em desfavor dos corresponsáveis. Por meio do estudo desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, demonstrou-se a baixa efetividade na recuperação dos créditos tributários com o processo de Execução Fiscal nas ações da Justiça Federal. Por fim, realizou-se a exposição da importância das investigações promovidas pelos Procuradores da Fazenda Nacional como forma de viabilizar a reversão dos baixos índices de recuperação.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Atividade Investigativa. Corresponsáveis.

ABSTRACT

This study was conducted in order to demonstrate the importance of research promoted by the Attorneys of the National Treasury to the satisfaction of the tax credits. In the course of Tax Enforcement undertake investigations in order to find co-responsible and property becomes extremely important for the guarantee of success at the end of this. Thus, through the theoretical and descriptive method was presented all the historical framework of the Attorney General of the National Treasury, since its inception to the present day. As a result there was the exposure of the main duties assigned to Prosecutors of the National Treasury, and continue the work, presented the process of Tax Enforcement and the most common assumptions redirection to the detriment of co-responsible. Through the study developed by the Institute of Applied Economic Research - IPEA demonstrated the low effectiveness in the recovery of tax credits with the process of Tax Enforcement actions in the Federal Court. Finally there was the exposure of the importance of the research promoted by the Attorneys of the National Treasury in order to make possible the reversal of the low recovery rates.

Keywords: Fiscal execution. Investigative activity. Co-responsible.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA	11
3. ATUAIS ATRIBUIÇÕES DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL.....	16
4. EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL E OS DESAFIOS PARA SUA EFETIVIDADE.....	20
5. A NECESSIDADE DE INVESTIGAR A FIM DE LOCALIZAR CORRESPONSÁVEIS E BENS.....	36
6. CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS.....	42
ANEXO.....	46

1. INTRODUÇÃO

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é uma instituição quadricentenária e desde a sua inicial formação ocupa-se tradicionalmente com a defesa dos interesses do Tesouro e da Nação. Atualmente figura como parte integrante da Advocacia Geral da União e possui o dever de buscar todos os elementos possíveis para atuar na defesa dos interesses da União (SZKLAROWXKY, 2010).

Dentre uma série de atribuições conferidas aos Procuradores da Fazenda Nacional, duas se destacam das demais, são elas: a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em juízo e o dever de promover a cobrança dos créditos públicos por intermédio da Execução Fiscal.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a importância de se empreender investigações no curso da Execução Fiscal com o objetivo de localizar corresponsáveis e bens que garantam o sucesso da Execução Fiscal, no sentido de fazer com que esse crédito devido a União, legítimo e imprescindível ao custeio do Estado, seja recebido em sua totalidade.

Pretende-se com a produção dessa obra em um primeiro momento, por intermédio do método teórico-descritivo apresentar todo o arcabouço histórico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde a sua criação até os dias atuais, além de evidenciar as principais atribuições confiadas aos Procuradores da Fazenda Nacional.

Em seguida serão analisados o Processo de Execução Fiscal e as hipóteses mais comuns de redirecionamento em desfavor dos corresponsáveis, inclusive demonstrando a atual situação da baixa efetividade da recuperação desses créditos.

Busca-se ao final desta obra justificar a importância das investigações promovidas pelos Procuradores da Fazenda Nacional como forma de viabilizar a reversão dos baixos índices de recuperação.

2. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é o órgão responsável pela cobrança na esfera judicial dos créditos devidos à União de natureza tributária ou não tributária. Compõe a Advocacia Geral da União, e dentro do seu campo de atuação tem como missão “*Assegurar recursos para as políticas públicas, no exercício de função essencial à justiça, recuperando e defendendo o crédito público, primando pela justiça fiscal e garantindo o cumprimento da ordem jurídica em prol da sociedade*” (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2015).

A história da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem seu relato mais remoto na época do Brasil-Colônia, durante o reinado do então rei de Portugal e da Espanha, Dom Felipe, apresentou-se na figura do Procurador dos Feitos da Coroa, da Fazenda e do Fisco (SZKLAROWSKY, 2010).

Um outro Procurador da Fazenda Nacional, André Emmanuel Batista Campello, nos fala sobre as atribuições desses Procuradores, os quais acumulavam as funções de advogados dos interesses gerais e de promotores de justiça, promovendo a *persecutio criminis* (CAMPELLO, 2009).

Em seu artigo, o autor traz à baila fragmento da regulamentação do título de Procurador dos Feitos da Corôa, Fazenda e Fisco, e Promotor da Justiça, pelo rei de Portugal e dos Algarves, Dom Felipe, em regimento de 07 de março de 1609:

O Procurador dos Feitos da Corôa e Fazenda deve ser muito diligente, e saber particularmente de todas as causas, que tocarem à Coroa e Fazenda, para Requerer nellas tudo o que fizer a bem de minha justiça; para o que será presente a todas as audiências, que fizer o Juiz dos Feitos da Corôa e Fazenda, e bem assim nos mais Juizos, que tocarem a minha Fazenda; e em tudo o mais cumprirá o Regimento que tenho dado ao Procurados de meus feitos da Corôa e Fazenda, por minhas Ordenações.

Servirá outrossim o dito Procurador da Coroa e Fazenda, de procurador do fisco, e de Promotor da Justiça; e usará em tudo do regimento, que por minhas Ordenações é dado ao promotor de Justiça da casa da Supplicação; e ao Procurador dos Fisco; e Procurará (quanto lhe for possível) saber se se usurpa a minha jurisdição por alguma pessoa eclesiástica, ou secular, daquelle Estado, e procederá contra os que a usurparem, na fórmula, em que por minhas Ordenações o podem fazer.

Em concordância com as lições do Procurador da Fazenda Nacional, advogado e também escritor Leon Frejda Szklarowxky, em seu artigo “Os Procuradores da Fazenda Nacional”, a figura do Procurador dos Feitos da Coroa, gozava de grande prestígio na sociedade e exercia as funções de defensor da Coroa, da Fazenda, do Fisco, além da função de Promotor de Justiça (SZKLAROWXKY, 2010).

Deve-se também entender com clareza, como bem ministrou Szklarowxky como a competência para promover a execução dos créditos da Fazenda se originou ainda no Império, por meio do Decreto de 18 de agosto de 1831, que disciplinava a cobrança da ação executiva contra os devedores da Fazenda Nacional (SZKLAROWXKY, 2010).

Ainda de acordo com as lições de Szklarowxky, no Tribunal do Tesouro Público, o Imperador nomeou o Procurador com o título de Conselheiro, qual detinha as competências de fiscalizar a execução das Leis da Fazenda e promover o contencioso da Fazenda Pública. Este mesmo tribunal criou a figura do Procurador Fiscal, com a finalidade de atuar nas províncias. Estes eram escolhidos dentre pessoas de notória inteligência em matéria de legislação fiscal e probidade, tendo a faculdade de conceder parcelamento aos devedores do Fisco (SZKLAROWXKY, 2010).

Durante o império de Dom Pedro II as causas que tinham como parte a Fazenda Nacional tiveram restaurado o seu privilégio de foro pela Lei 242, de 29 de novembro de 1841. Já em 1850, foi criada a Diretoria Geral do Contencioso por intermédio do Decreto 736, órgão este, que tinha a finalidade de organizar os quadros da dívida ativa, promover e dirigir sua cobrança (SZKLAROWXKY, 2010).

Mais adiante, em 1859, foi publicado o Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional, que reunia os apontamentos, leis, praxes, julgados de Tribunais e decisões de Tribunais Administrativos com a finalidade de possibilitar o melhor desempenho da função (SZKLAROWXKY, 2010).

Já em 1898, houve uma reestruturação das repartições fazendárias com a publicação do Decreto 2807, o qual atribuiu a Diretoria-Geral o dever de pronunciar-se sobre a organização das companhias anônimas, que dependessem de autorização governamental, e também sobre os negócios referentes à Câmara Sindical (SZKLAROWXKY, 2010).

Essa diretoria mais adiante transformar-se-ia na Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, por meio do Decreto 7751, de 1909, e estaria diretamente ligada ao Ministério da Fazenda. Esta procuradoria era chefiada pelo Procurador-Geral da Fazenda Pública, que necessariamente deveria ser doutor ou bacharel em ciências jurídicas e sociais, suas mudanças também criaram novas e significativas atribuições, das quais podemos citar: a obrigatoriedade de um parecer emitido pelo procurador nas questões de caráter contencioso, versando sobre direitos decorrentes de fatos da administração, nos recursos que tivessem por objeto o lançamento e a arrecadação de impostos, concessões de obras públicas, estradas e linhas de navegação, contratos de qualquer natureza, além de funções ordenativas, deliberativas e consultivas, de suma relevância (SZKLAROWXKY, 2010).

Ao longo dos anos, outros Decretos modificaram a estrutura e as atribuições da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, como o Decreto 24036 que substituiu a figura do Consultor da Fazenda Pública pelo Procurador-Geral da Fazenda Pública, também o Decreto-lei 426 de 1938, reorganizou o Tribunal de Contas da União e atribuiu aos Procuradores Fiscais o encargo de Ministério Público, perante as Delegacias do Tribunal nos Estados, deixando-a cada vez mais parecida com sua estruturação contemporânea (SZKLAROWXKY, 2010).

Em 1955, foi criada a Lei nº 2.642, de 9 de novembro de 1955, que alterou o nome da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, para sua atual denominação Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, *in verbis*:

Art. 1º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, denominação que passa a ter a Procuradoria Geral da Fazenda Pública, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, é o órgão de consulta jurídica do Ministério da Fazenda, de exame e fiscalização dos contratos que interessem à receita da União, de apuração da dívida ativa federal e sua inscrição para fins de cobrança judicial, e de cooperação com o Ministério Público da União junto à justiça comum, além das demais atribuições definidas nesta lei. (BRASIL, 1955)

Subordinada ao Ministro da Fazenda, teve seu regimento baixado no ano seguinte por intermédio do Decreto 39087, que descrevia a competência, finalidade e organização desse Órgão.

Segundo os ensinamentos de Campello, até o advento da Lei nº 2.642, de 09.11.1955, encontramos o que pode ser chamado de alicerce da advocacia fiscal no Brasil, período que antecedeu o advento do:

[...] primeiro diploma legal que veio a dar origem à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cristalizando suas atribuições, inovando de fato, e criando uma instituição ultra especializada para a administração da dívida ativa da União (CAMPELO, 2009).

Em sequência, foi formulada uma segunda Lei Orgânica para o órgão, o Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, que trazia a exigência do concurso público de provas e de títulos para o ingresso na carreira e fixava competências que até hoje foram mantidas pelos demais atos normativos que o sucederam (SZKLAROWXKY. 2010), conforme previsto em seu art. 25:

Art. 25. Fica criada, na Parte Permanente do Quadro de Pessoal do Ministério da Fazenda, a carreira de Procurador da Fazenda Nacional, integrante do Serviço Jurídico da União, com a seguinte composição:

CARREIRA	NÚMERO DE CARGOS
1ª Categoria.....	20
2ª Categoria.....	25
3ª Categoria.....	30
Total de Cargos.....	75

§ 1º Ficam extintos os cargos solados de provimento efetivo de Procurador da Fazenda Nacional de 1ª, 2ª e 3ª Categorias e os de Auditor da Fazenda Nacional.

[...]

§ 4º Os cargos vagos ou que vagarem de 1ª e 2ª Categorias serão providos por promoção, alternadamente, pelos critérios de merecimento e antigüidade, dos ocupantes dos cargos de 2ª e 3ª Categorias, respectivamente. **Os de 3ª Categoria serão providos, exclusivamente, por concurso público de provas e de títulos, entre Bacharéis em Direito, de comprovada idoneidade moral (BRASIL, 1967).**

Outro marco importante na história da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional trazido por Szklarowxky foi o Decreto-lei 2192, de 26.12.1984, o qual restabelecia a carreira de Procurador da Fazenda Nacional, com a seguinte estruturação:

[...] disposta em cargos de Subprocurador-geral da Fazenda Nacional, de Procurador da Fazenda Nacional de 1ª categoria e de

2ª categoria, com os encargos de Advocacia Fiscal da União previstos na legislação específica, mediante a transformação da categoria funcional de idêntica denominação, mantidas as gratificações e demais vantagens a que seus titulares fazem jus, disposta em 15 cargos de Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional (categoria final), 80 cargos de Procurador da Fazenda Nacional de 1ª Categoria (intermediária) e 189 cargos de Procurador da Fazenda Nacional de 2ª Categoria (inicial), com os vencimentos básicos de Cr\$1.029.989, Cr\$877.692 e Cr\$721.941, respectivamente. O provimento da carreira inicial dá-se, mediante concurso de provas e títulos (artigo 1º, § 2º) (SZKLAROWXKY, 2010).

Após a publicação do Decreto-lei 2192, de 26.12.1984, outros diplomas legais trouxeram alterações à carreira dos Procuradores da Fazenda Nacional, concedendo-lhes vantagens e gratificações, dentre eles a lei 7.711/1988 em seus artigos 3º e 4º, como destacado por Szklarowxky, instituiu:

[...] o programa de trabalho de "Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União", constituído de projetos destinados ao incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implementação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, pró-labore de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos a penhora de bens e a remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional (SZKLAROWXKY, 2010).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi criada para atuar como órgão de consultoria jurídica do Ministério da Fazenda, e possui como uma de suas principais atribuições o dever de examinar e fiscalizar os contratos de interesse da União, apurar e inscrever a dívida ativa federal para fins de cobrança judicial.

Na próxima seção deste trabalho nos ocuparemos em explanar minuciosamente as atuais prerrogativas conferidas aos Procuradores da Fazenda Nacional, no uso de suas atribuições.

3. ATUAIS ATRIBUIÇÕES DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

De acordo com informação extraída do sítio eletrônico oficial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2015), com a promulgação da Constituição da República de 1988, houve uma mudança significativa do órgão quanto a sua vinculação exclusiva ao Ministério da Fazenda.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional passou a integrar a nascente Advocacia-Geral da União, órgão criado para defender, judicial ou extrajudicialmente, os interesses da União, auxiliando o Estado nas questões relativas a consultoria e assessoramento jurídico do poder executivo, conforme previsão no artigo 131 da Constituição Federal de 1988, vide abaixo:

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo (BRASIL, 1988).

Conforme dispõe o art. 2º da Lei Complementar Nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é parte integrante da Advocacia Geral da União. A este órgão foram atribuídas a responsabilidade pelas questões inerentes a apuração dos ilícitos praticados na seara tributária e sua respectiva inscrição da Dívida Ativa.

Consoante mencionado acima, a Lei Complementar nº 73/93 foi criada para regulamentar a atividade exercida pela Advocacia Geral da União. A referida lei dedicou exclusivamente o capítulo VII para tratar da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e suas atribuições, *in verbis*:

Capítulo VII

Da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Art. 12 – À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

- I – apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;
- II – representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

III – (VETADO)

IV – examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;

V – representar a União nas causas de natureza fiscal.
Parágrafo único – São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I – tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

II – empréstimos compulsórios;

III – apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;

IV – decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;

V – benefícios e isenções fiscais;

VI – créditos e estímulos fiscais à exportação;

VII – responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;

VIII – incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

Art. 13 – A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados.

Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar.

Art. 14 – (VETADO) (BRASIL, 1993).

Em consequência disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tornou-se órgão de direção superior da Advocacia-Geral da União, tendo como principais atribuições a representação da União em causas fiscais, a cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não tributários e o assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Fazenda (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2015).

A Lei Orgânica da Advocacia Geral da União estabeleceu, no caput do seu artigo 12, a subordinação administrativa direta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao titular do Ministério da Fazenda e, no artigo seguinte, designou aos Procuradores da Fazenda Nacional o dever de desempenhar as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. Dessa forma, os membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possuem como prerrogativa o dever de desenvolver atividades atinentes à Administração Tributária.

Outrossim, nos incisos do art. 12 da Lei Complementar 73/93 encontramos as competências da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que possui como principal capacidade a de empenhar suas atividades na apuração líquida e certa da

dívida ativa da União de natureza tributária e não tributária, seguido da sua inscrição para fins de cobrança amigável ou judicial.

Deve também representar privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário e nas causas de natureza fiscal. A eles igualmente foi designado o exame prévio dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, apurando sua respectiva legalidade e promovendo quando necessário a rescisão destes, por via administrativa ou judicial.

Em virtude do dever que os Procuradores da Fazenda Nacional têm de utilizar todos os meios possíveis na persecução do crédito tributário, a eles são conferidas outras prerrogativas com a finalidade de viabilizar de forma plena a execução do seu trabalho.

A própria Carta Magna de 1988, em seu artigo 145, §1º, faculta à Administração Tributária e, por conseguinte, aos Procuradores da Fazenda Nacional, desde que respeitados os direitos individuais dos contribuintes nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos mesmos, a fim de conferir efetividade a seus objetivos, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, 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.[...] (BRASIL, 1988)

A partir da análise do supracitado artigo, podemos concluir pelo poder investigativo conferido aos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no que tange à persecução e constituição do crédito tributário, poder este que é o objeto principal de estudo do nosso trabalho e que melhor será explanado em momento oportuno, inclusive com a exposição de demais atribuições reservadas aos Procuradores da Fazenda Nacional, bem como os demais poderes complementares

direcionados a atividade inquisitorial exercida pelos membros da Advocacia Geral da União.

Em se tratando de cobrança dos créditos oriundos de dívida tributária tem previsão de tal atribuição no art. 131 §3º da Constituição Federal de 88, *in verbis*:

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 (BRASIL, 1988).

Aos Procuradores da Fazenda Nacional foi conferida a competência exclusiva para apurar e inscrever os créditos da Dívida Ativa, conforme previsto no §4º do artigo 2º da lei 6.830 de 22 de setembro de 1980, mais conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF), *in verbis*:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...] (BRASIL, 1980).

Diante do exposto, podemos concluir que nas atribuições reservadas aos Procuradores da Fazenda Nacional, duas se destacam: de um lado, a defesa judicial da União e sua representação em Juízo, e do outro, merecendo destaque, é o dever de proceder com a cobrança dos créditos públicos por meio da Execução Fiscal.

Com o intuito de alcançar o objetivo do presente trabalho, passaremos a analisar minuciosamente, no capítulo seguinte, o instituto da Execução Fiscal e suas particularidades.

4. EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL E OS DESAFIOS PARA SUA EFETIVIDADE

A princípio, para melhor compreensão do que abrange a Execução Fiscal, selecionamos alguns conceitos da doutrina atual sobre esse instituto. De acordo com os ensinamentos do jurista Alexandre Câmara temos o seguinte conceito:

Chama-se execução fiscal, o processo de execução da 'dívida ativa da Fazenda Pública', ou seja, da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias. (CÂMARA, 2013, p. 319).

Sobre o mesmo tema, leciona o doutrinador Luiz Emygdio Rosa Junior:

A execução fiscal, no sistema do CPC, inclui-se na modalidade de execução por quantia certa (arts. 646 e segs.), pois seu fundamento é um título executivo que 'materializa dívida ativa da Fazenda Pública e, correlativamente, a obrigação do devedor de pagar a quantia líquida e certa nele configuradas (ROSA JUNIOR, 2003, p. 795).

Em decorrência dos conceitos acima expostos, podemos constatar que dentro das atribuições conferidas aos Procuradores da Fazenda Nacional, a de proceder com a Execução Fiscal é uma das mais importantes, por tratar-se do meio pelo qual a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional utiliza-se para cobrar do contribuinte o crédito tributário e também o de natureza não tributária, que é devido aos cofres públicos; créditos esses que são imprescindíveis para o custeio da atividade estatal como um todo.

É na Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, que encontramos todo o trâmite legal para exigência judicial dos créditos estatais definidos como dívida ativa da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. Conforme disposto no art. 1º da Lei 6.830/90, *in verbis*:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (BRASIL, 1980)

No mesmo diploma legal encontramos a indicação de onde se encontra a definição do que são os créditos Tributários e não tributários, cujo trecho segue transcrito abaixo:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1980).

A lei 4.320/64 por sua vez, define no seu artigo 39, §2º os créditos tributários como aqueles oriundos de obrigação legal inerentes à tributos e seus adicionais e multas. Já os créditos não tributários são reputados como:

[...] 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 subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais (BRASIL, 1964).

Alexandre Mazza nos ensina que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o documento que dá início ao procedimento de Execução Fiscal, mediante processo administrativo, quando é constituído definitivamente o crédito tributário por intermédio do seu lançamento, e não tendo o devedor realizado o pagamento, a inscrição do débito na dívida ativa é o passo seguinte no devido processo legal para cobrança do tributo e tem a finalidade de auferir certeza e liquidez a mesma (MAZZA, 2015, p. 738-740).

Encontramos no Código Tributário Brasileiro, no artigo 201, o conceito de Dívida Ativa Tributária:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (BRASIL, 1966).

E no art. 2º, §5º da Lei nº 6.830, de 1980, temos a previsão dos elementos que devem constar do termo de inscrição em dívida ativa. O preceito em questão estabelece:

“§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

- I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
- II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
- III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
- IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
- V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
- VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida (BRASIL, 1980).

Ainda sob as lições de Mazza, figuram no polo ativo “como regra, a pessoa federativa competente para instituição do tributo exigido, a saber, União, Estado, Distrito Federal ou Município”, e as pessoas jurídicas encarregadas de arrecadar os tributos: autarquias, entidades sindicais, conselhos de classe ou pessoa equivalente (MAZZA, 2015, p. 778).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional figura no pólo ativo na Execução Fiscal sempre que o crédito devido for de competência da União, nesse passo, vide julgado:

EMEN: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. OCORRÊNCIA. CRÉDITO DERIVADO DE INADIMPLÊNCIA CONTRATUAL RESULTANTE DE OPERAÇÕES VINCULADAS AO FISET. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE ATIVA. 1. Em sede de embargos de declaração contra acórdão que negou provimento à apelação, a Fazenda Nacional apontou a existência de omissão, argumentando que o Tribunal de origem absteve-se de se manifestar quanto à competência da Procuradoria da Fazenda Nacional que lhe foi atribuída pelos arts. 131, § 3º, da Constituição Federal, 12 da Lei Complementar n. 73/93, 39, § 5º, da Lei n. 4.320/64 e 2º, § 4º, da Lei 6.830/80, além de dispositivos insertos na Medida Provisória n. 303, de 2006 e na Lei n. 11.457/2007. A despeito da relevância da questão, os embargos foram rejeitados, levando a parte sucumbente a interpor recurso especial fundado na suposta ofensa ao art. 535, II, do CPC. 2. É oportuno registrar que a questão acerca da legitimidade ativa para cobrança dos créditos em discussão foi tratada pelo Tribunal a quo de forma superficial, apenas consignando que a

execução se destina a cobrança de débito oriundo de "inadimplência contratual", sem, contudo, pronunciar-se acerca das alegações da ora recorrente quanto à natureza da dívida relacionada a recursos de fundo de investimento da União, formado inclusive por receitas tributárias de IRPJ, motivo pelo qual a inscrição em dívida ativa e a cobrança administrativa e judicial desses recursos somente poderia ser realizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. 3. Em virtude da subsistência da omissão apontada, mesmo após a oposição de embargos de declaração, fica caracterizada a alegada afronta ao art. 535 do CPC. 4. Recurso especial provido. (RESP 201101724625, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:08/03/2013) (BRASIL, 2013).

Já o polo passivo tem seu rol elencado no art. 4º da Lei de Execução Fiscal:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:
 I - o devedor;
 II - o fiador;
 III - o espólio;
 IV - a massa;
 V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e
 VI - os sucessores a qualquer título (BRASIL, 1980).

Das figuras que compõem o pólo passivo na Execução Fiscal, em primeiro lugar encontramos no inciso I do art. 4º da Lei 6.830/80 o próprio devedor, geralmente o contribuinte responsável principal pelo cumprimento da obrigação, e nos incisos seguintes, as pessoas que são corresponsáveis pelo adimplemento da mesma.

Moura et al. (2014, p. 28-29) lecionam que a princípio deve-se constar como devedor na CDA a pessoa física ou jurídica que participou do processo administrativo de apuração do crédito devido a Fazenda Pública.

Nestes casos, a regra é que sendo pessoa jurídica a responsável pelo crédito devido, somente o nome da empresa constaria no título executivo como devedora; os sócios por sua vez, não sendo os contribuintes do tributo objeto do auto de infração, inicialmente não teriam seus nomes vinculados a este (MOURA, et al, 2014, p.28-29).

Nos casos em que não é se possível exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte principal surge a figura do responsável solidário, conforme leciona Mazza, este deve ser um terceiro que tenha participado diretamente da situação concreta que configura o fato gerador do tributo, assistindo o contribuinte ou em seu

nome atuando, ou então, tinha o dever jurídico de assistir o contribuinte, mas deixou de fazê-lo (MAZZA, 2015, p. 648-649).

O artigo 134 do Código Tributário Nacional (CTN), prevê as hipóteses de Responsabilidade Solidária:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. (BRASIL 1966).

Nesse sentido, vide julgado que dispõe sobre a aplicação deste instituto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - SÓCIO ADMINISTRADOR - FATOS GERADORES CONTEMPORÂNEOS À PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE - LEGITIMIDADE PASSIVA - SÓCIO CORRESPONSÁVEL: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (CTN, ART. 134, III) - AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. O art. 135 do CTN cuida da responsabilidade "pessoal", subjetiva, em que "contribuinte" é o gerente que agiu com excesso de poderes por infração à lei, não a empresa, que sequer é executada. 2. **Na hipótese de dívidas das pessoas jurídicas geradas no giro comercial regular, a citação dos seus gestores, gerentes, administradores (eventualmente até os demais sócios [inciso VII]) nas EF's tem justa causa e comando normativo obrigatório outro ("ex vi" do parágrafo único do art. 121 do CTN [conceito de sujeito passivo da obrigação, ora "contribuinte", ora "responsável"]): o art. 134 do CTN (que trata da "Responsabilidade de Terceiro"). A tributação, pois, dos atos societários usuais e legítimos induz a "responsabilidade solidária", objetiva, do art. 134, III, do CTN, subsidiária, quando não localizada a devedora principal (empresa) ou não localizados bens dela suficientes.** 3. Agravo de instrumento não provido. 4. Peças liberadas pelo Relator, Brasília, 28 de outubro de 2014., para publicação do acórdão. (AG 00793201720124010000, JUIZ FEDERAL ÁVIO MOZAR JOSÉ

FERRAZ DE NOVAES (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1
DATA:14/11/2014 PAGINA:1150.) (BRASIL, 2014).

Porém, há situações em que mesmo não tendo seu nome inscrito na Certidão de Dívida Ativa que deu início a execução fiscal, esta pode ser redirecionada em desfavor deste que agiu com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos (MOURA, et al, 2014, p. 29), conforme dispõe o art. 135, III do mesmo diploma legal:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL 1966).

Como exemplo trazido pelos autores, temos a prática de retenção das contribuições previdenciárias descontadas dos salários pagos aos funcionários e que não são repassadas ao Fisco (MOURA et al, 2014, p. 29). Nesse sentido, trazemos julgado que melhor traduz essa hipótese:

[...] 4 - Em relação às CDAs nºs 35.411.525-1, 35.411.518-9 e 35.102.532-4, o Juízo monocrático corretamente ressaltou a **responsabilidade dos sócios que constam das CDAs, porquanto os títulos se referem à cobrança de contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, mas não repassadas ao Fisco. Hipótese que se subsume ao art. 135, III do CTN.** [...] (AG 201002010136448, Desembargadora Federal GERALDINE PINTO VITAL DE CASTRO, TRF2 - TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, E-DJF2R -Data:13/09/2013.) (grifou-se).

Outro exemplo, que ocorre frequentemente, é o fato de uma empresa deixar de funcionar em seu domicílio fiscal - tendo em vista que o contribuinte tem a obrigação de manter atualizados os seus dados cadastrais perante à Junta Comercial e a Secretaria da Receita Federal. Nesses casos ocorre a dissolução irregular da empresa (espécie de infração à lei prevista no art. 135 III do CTN), sendo possível, nesses casos, à Procuradoria requerer o redirecionamento para os sócios-gerentes. Nesse sentido, vide julgados abaixo:

..EMEN: PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO. NOME NA CDA. POSSIBILIDADE. SELIC. LEGALIDADE. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. 1. [...] 3. **O acórdão concluiu pela possibilidade de redirecionar a execução para o sócio embasado nos fundamentos de que o redirecionamento da execução é possível nos casos em que a empresa executada não foi encontrada no endereço do domicílio fiscal - aplicação da Súmula 435/STJ - e o nome do sócio constar da CDA, pressupostos preenchidos, na espécie em análise.** 4. A CDA goza da presunção de legitimidade, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária; mesma orientação adotada pelo aresto recorrido. [...] 6. **Não encontrada a empresa no domicílio fiscal, gera presunção iuris tantum de dissolução irregular e a possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, nos termos da Súmula 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".** [...] (AGARESP 201201222086, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:11/09/2012 ..DTPB:.) (BRASIL, 2012).

..EMEN: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435 DO STJ. [...] 3. **O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração da lei ou do estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.** 4. **Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Incidência da Súmula 435 do STJ.** Agravo regimental improvido. (AGARESP 201102281487, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:21/03/2012 ..DTPB:.) (BRASIL, 2012).

Para esses casos, temos o entendimento pacífico na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2010):

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos

competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

(Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010) (BRASIL, 2010).

A doutrina majoritária entende que na hipótese do redirecionamento por infração à lei basta que haja a infração conforme demonstrado no exemplo acima de dissolução irregular, para que esta seja redirecionada somente em desfavor do sócio-gerente.

Em contrapartida, no redirecionamento por Desconsideração da Personalidade Jurídica, somente poderá ocorrer quando comprovado que os sócios agiram com abuso de poder, desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Nesta hipótese a Execução Fiscal poderá ser redirecionada para qualquer sócio, independente de ocupar cargo de gerência ou não, conforme previsão no art. 50, do Código Civil, de 2002, a seguir disposto:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (BRASIL, 2002).

Ainda nesta senda, trazemos um julgado que firma referido o entendimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO DO EXECUTIVO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. FRAUDE À EXECUÇÃO. BLOQUEIO DE ATIVOS FINANCEIROS E ARRESTO DE BENS. CITAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE. AFRONTA À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. PODER GERAL DE CAUTELA DO JUIZ. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. 1. **A desconsideração da personalidade jurídica configura-se como medida excepcional, autorizada quando restarem atendidos os pressupostos específicos relacionados com a fraude ou abuso de direito estabelecidos no art. 50 do Código Civil de 2002.** 2. **Diante dos documentos apresentados pela exequente ao juízo primevo, patente a ocorrência de fraude e abuso de personalidade jurídica e a existência de confusão patrimonial entre as empresas a justificar a desconstituição da**

personalidade jurídica e a atribuição de responsabilidade a terceiros, mediante inclusão no polo passivo da execução fiscal.

[...]

(AGA 00259583220144010000, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:31/07/2015 PAGINA:5265.) (BRASIL, 2015).

Ainda de acordo com o ensinamento doutrinário referido acima, há a possibilidade de aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica para os casos em que as empresas estruturam grupo econômico com a finalidade de se furtar do cumprimento das obrigações perante os credores, inclusive frustrando à satisfação dos créditos públicos (MOURA et al, 2014, p. 33-34). Como já decidiu o STJ em recente julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - REDIRECIONAMENTO - GRUPO ECONÔMICO - E SÓCIOS DA AGRAVANTE - DECISÃO AGRAVADA MANTIDA. 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra a decisão que deferiu o pedido de desconsideração da personalidade jurídica da agravante para a responsabilização de seus sócios e das pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico. 2. O art. 50 do Código Civil trata, de maneira geral, da desconsideração da personalidade jurídica em caso de abuso da personalidade. 3. O STJ, ao interpretar o dispositivo, que é exceção ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, reserva "sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido instrumento para fins fraudulentos, configurado pelo desvio da finalidade institucional ou a confusão patrimonial" (Segunda Seção, Rel. Min. MARIA ISABEL GALLOTTI, DJ 12.12.2014). 4. Considerando que a desconsideração pressupõe a má aplicação dos recursos de fundo de natureza pública, conforme prévia apuração em processo administrativo em que se assegura a ampla defesa e o contraditório reputa-se o art. 17 da Lei nº 8.167/90 dispositivo suficiente para amparar o direcionamento da execução fiscal contra os sócios da agravante e contra as empresas integrantes de seu grupo econômico. 5. De toda sorte, a decisão agravada conjugou o preceito com o citado art. 50 do Código de Processo Civil e demonstrou que, mesmo sob o prisma estritamente civilista, a desconsideração tem amparo, ante o abuso da personalidade jurídica levado a cabo pela agravante. 6. Agravo de Instrumento não provido.

(TRF-1 - AG: 00633293020144010000, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, Data de Julgamento: 24/02/2015, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 06/03/2015) (BRASI, 2015).

Como vimos, na seara tributária, a teoria adotada para efeito de desconsideração da personalidade jurídica é a Teoria Maior, em que se exige o

requisito específico do abuso de poder, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Por outro lado, na Teoria Menor, prevista no art. 28, § 5º do Código de Defesa do Consumidor (BRASIL, 1990), não se faz necessária a comprovação do abuso de poder por confusão patrimonial, ou desvio de finalidade, bastando a mera insolvência da pessoa jurídica para possibilitar a sua desconsideração.

Inegavelmente o redirecionamento da Execução Fiscal se mostra um instrumento eficaz para a satisfação do crédito público, uma vez que grande parte da responsabilidade pela obtenção de resultado satisfatório depende diretamente da aplicação deste instituto.

O autor e também Procurador da Fazenda Nacional Arthur Cesar de Moura Pereira, em seu artigo “**A execução fiscal como instrumento arrecadatário**”, traça importantes diagnósticos acerca da relevante necessidade de se lograr êxito ao fim do procedimento de execução fiscal (PEREIRA, 2010).

De início cumpre a considerável distinção trazida à baila sobre aquele que é o real possuidor de direito do crédito fiscal a ser recuperado:

Os créditos tributários executados não pertencem à União, mas, sim, à sociedade mesma; a União os administra e os reverte em favor do bem comum. Assim, os créditos tributários não são meramente créditos públicos, mas créditos do público. E como tal, merecem especial atenção e esforço na sua arrecadação (PEREIRA, 2010).

Percebe-se, partindo da simples leitura do texto citado, que é a Sociedade a quem se destinam os créditos executados no processo de execução fiscal. Dessa forma, dada a inegável relevância de se alcançar essa recuperação aos cofres da União é que, portanto, nesse dado momento da execução fiscal deve prevalecer a supremacia do interesse público em detrimento do privado (PEREIRA, 2010).

Acontece que apesar de ser necessária e fundamental ferramenta de recuperação de créditos públicos, a Execução Fiscal, na vida prática, não tem obtido grandes sucessos.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA desenvolveu o projeto de pesquisa denominado **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União**, com a finalidade de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das

ações de execução fiscal na Justiça Federal (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010).

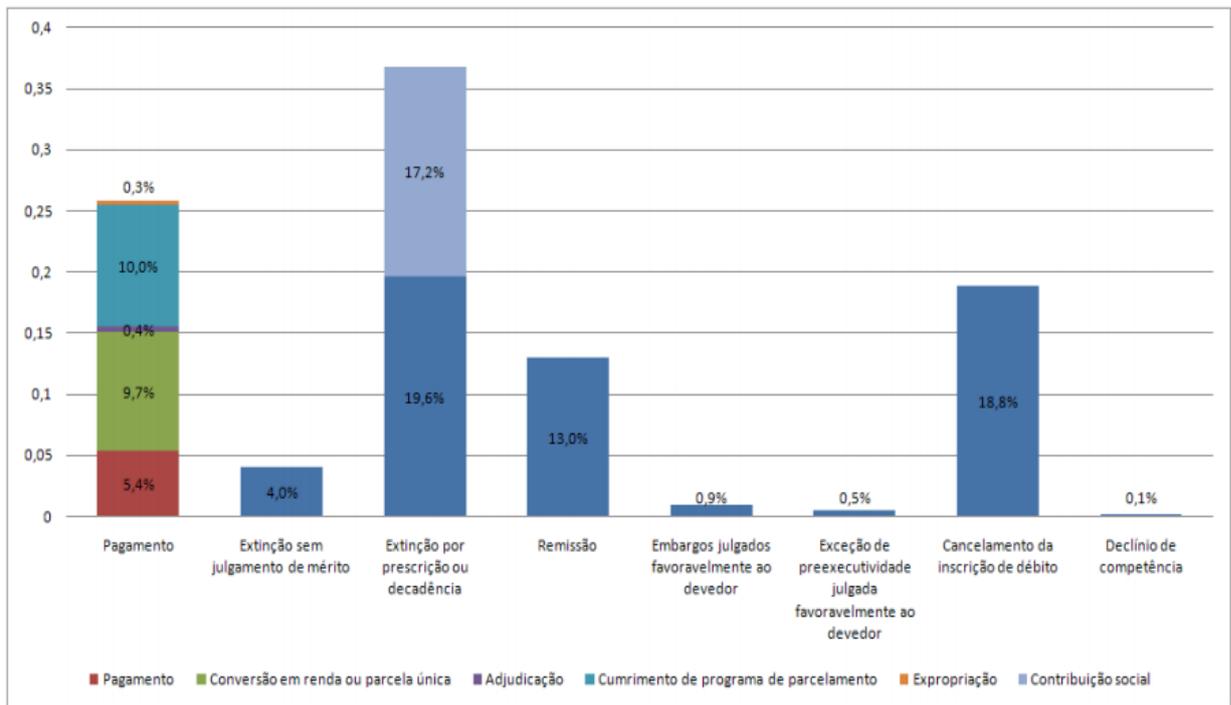
Analisando os dados colhidos durante o ano de 2009 a pesquisa concluiu que (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010):

- O valor médio cobrado nas ações movidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é de R\$ 26.303,25;
- 2. O custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal aos cofres públicos é de R\$ 5.606,67;
- 3. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias
- 4. E por fim, que a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%.

Ou seja, no atual cenário da recuperação de créditos públicos por intermédio da Execução Fiscal, somente 25,8% atinge seu objetivo principal de fazer com que esses créditos retornem ao Estado de forma integral.

Antes de esmiuçarmos as informações trazidas pela supracitada pesquisa, já adiantamos que os resultados trazidos com a sua conclusão não foram satisfatórios. Essas execuções desde o seu início enfrentam a etapa da citação como um **“imenso gargalo inicial”** pois, pouco mais de três quintos dos processos de execução fiscal promovidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que foram acompanhados pelos pesquisadores do IPEA venceram esta etapa, desse total apurado 22,7% dos processos foram conduzidos à penhora e somente 17,2% das penhoras tiveram o leilão como resultado (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010).

Com base nas informações colhidas durante a pesquisa, foi criado um gráfico dos processos de execução fiscal promovidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, segundo o motivo da baixa:



A partir de uma simples análise do gráfico acima, podemos concluir que, das execuções promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apenas uma pequena fatia alcança seu objetivo principal que é a recuperação dos créditos aos cofres públicos. De fato, conforme o estudo, a esmagadora maioria esbarra em procedimentos burocráticos e nas artimanhas dos contribuintes que tentam se furta ao cumprimento da obrigação de manter em dia seus pagamentos frente ao Estado. (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010).

Como conclusão, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA afirma com base na apuração do custo total da ação de execução fiscal e na probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, que o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45, visto que, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010).

Como consequência disso, o IPEA sugeriu a fixação do piso mínimo para execuções fiscais no valor de R\$ 20.000,00, mas que essa medida viesse acompanhada de alguns cuidados (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2010):

- 1. A não autorização para desistência, por parte dos procuradores da Fazenda Nacional, de executivos fiscais pendentes de julgamento, desde que esses já tenham resultado em citação pessoal do executado;
- 2. A implantação de medidas que reduzam o risco moral associado ao não pagamento de tributos. Com a promoção da divulgação simultânea de políticas de recuperação dos créditos fiscais inferiores a R\$ 20.000,00, para que isso não motive indiretamente à sociedade a um recolhimento incorreto, uma vez que, este crédito sendo inferior ao piso não terá como resultado do seu inadimplemento a Execução Fiscal;
- 3. Por fim, que o novo piso venha acompanhado de um plano estratégico de melhoria da eficiência e eficácia das atividades do órgão, contendo metas claras e instrumentos de monitoramento e avaliação contínuos, visando ao acompanhamento permanente de sua implantação.

Isto posto, se faz necessário que o Estado disponibilize meios que viabilizem aos Procuradores da Fazenda Nacional no exercício de suas atribuições promoverem ações que tragam mais eficiência ao processo da Execução Fiscal, uma vez que esse procedimento é um dos principais instrumentos para a persecução do crédito tributário.

Diante da crise enfrentada para o custeio de políticas públicas pelo Estado frente aos baixos índices de recuperação desse crédito, as diligências promovidas pelos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no momento da Execução Fiscal são imprescindíveis para o sucesso da satisfação do crédito fiscal.

5. A NECESSIDADE DE INVESTIGAR A FIM DE LOCALIZAR CORRESPONSÁVEIS E BENS

Vimos no tópico anterior as dificuldades enfrentadas pelos Procuradores da Fazenda Nacional em obter êxito ao final das Execuções Fiscais, uma vez que esbarram em uma série de procedimentos extremamente burocráticos, além das artimanhas utilizadas por aqueles que tentam se eximir da obrigação de contribuir com a Sociedade em geral, por intermédio do pagamento dos tributos devidos.

No presente capítulo, será enfrentado o objeto principal do presente trabalho que é o Poder-dever que os membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possuem de durante a persecução do crédito público, promover diligências a fim de localizar corresponsáveis e bens que garantam a satisfação da Execução Fiscal.

De acordo com as lições de França, a finalidade essencial do Estado é proporcionar o bem-estar aos seus cidadãos e para isso a Administração Tributária tem assegurada prerrogativas no sistema normativo, com a finalidade de viabilizar sua atuação de forma eficaz. (FRANÇA. 2012, p.63)

Dessa forma, se faz importante ressaltar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como elemento que compõe a Advocacia Geral da União e, também a Administração Tributária, possui atribuições especiais que possibilitam o exercício de sua atividade. (FRANÇA. 2012, p.64). Com base nessa premissa é que trataremos elementos que legitimam a atividade investigatória desenvolvida pelos Procuradores da Fazenda Nacional.

Como ponto de partida, temos o Decreto-lei nº 147/67 (BRASIL, 1967), que em seus artigos 16, inciso I, e 22, § 8º, em conformidade com o estabelecido no art. 197 do CTN (BRASIL,1966), atribui aos Procuradores da Fazenda Nacional a prerrogativa da promoção de diligências diretas em se tratando da busca pela constituição do crédito tributário:

Art 16. Aos procuradores da Fazenda Nacional compete, ainda, na forma prevista neste Decreto-Lei:

I - Promove, diretamente:

a) junto às repartições fazendárias, as medidas destinadas à apuração, inscrição e cobrança da dívida ativa da União ou à defesa judicial da Fazenda Nacional, nos processos que lhe forem distribuídos; e

b) junto a qualquer órgão da administração direta ou indireta ou entidade de direito privado, diligências para a localização de

devedores à Fazenda Nacional e a apuração de bens penhoráveis;

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 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.

[...]

§ 8º O Procurador da Fazenda Nacional cooperará, em tôdas as fases do executivo fiscal, para a rapidez e bom êxito da cobrança judicial, devendo os órgãos do Ministério Público, cartórios e secretarias prestar-lhe as informações solicitadas e facilitar-lhe as providências cabíveis (BRASIL, 1967).

Neste mesmo diapasão, temos o **Artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001** (BRASIL, 2001), que reforça o poder requisitório das autoridades e agentes fiscais, ao trazer em sua redação hipótese que autoriza as autoridades e os agentes fiscais tributários examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras no curso de um procedimento fiscal, *vide*:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (BRASIL, 2001).

A Lei nº 9.028/95 também fortalece a ideia de que o Procurador da Fazenda Nacional, como membro da Advocacia Geral da União, deve buscar todos os elementos possíveis em quaisquer dos órgãos da Administração Federal para atuar na defesa dos interesses da União:

Art. **Na defesa dos direitos ou interesses da União, os órgãos ou entidades da Administração Federal fornecerão os elementos de fato, de direito e outros necessários à atuação dos membros da AGU**, inclusive nas hipóteses de mandado de segurança, habeas data e habeas corpus impetrados contra ato ou omissão de autoridade federal.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às requisições feitas pelos representantes judiciais da União designados na forma do art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993 (BRASIL, 1995).

Os representantes judiciais da União a que se refere o artigo 69 da Lei Orgânica da Advocacia Geral da União são respectivamente: “titulares de cargos de Procurador da Fazenda Nacional e de Assistente Jurídico” (BRASIL, 1993).

Como restou demonstrado, aos Procuradores da Fazenda Nacional foram atribuídos poderes que legitimam a promoção de diligências com a finalidade de localizar corresponsáveis e bens. Essas investigações se mostram de imprescindível importância para o sucesso na recuperação dos créditos públicos, uma vez que muitas são as artimanhas utilizadas pelos contribuintes de má fé, com a finalidade de blindar seus patrimônios e assim se furtarem da obrigação de contribuir.

Acerca da atividade investigativa, Reginaldo de França apresenta algumas características da Fiscalização Tributária em sua obra que poderiam ser aplicadas diretamente a atividade fiscalizatória exercida pelos Procuradores da Fazenda Nacional (FRANÇA, 2012, p. 86 a 93):

- O caráter investigatório da fiscalização: É o dever atribuído ao Fisco de fiscalizar, conferir e confrontar as informações prestadas pelo contribuinte, seu exercício decorre diretamente do Poder de Polícia do Estado, sendo que esse poder sofre limitações feitas pela própria Constituição.
- O caráter inquisitório da fiscalização: Este deve ser entendido como a não obrigatoriedade da aceitação por parte do Fisco de informações apresentadas pelo contribuinte, devendo sempre considerar necessário proceder com o questionamento dessas informações, mas sem deixar de respeitar princípios basilares da nossa lei maior.
- O caráter discricionário (ou não) da Fiscalização Tributária: A discricionariedade pode ser definida como a faculdade que a lei permite a Administração Pública de na apreciação de casos concretos, valer-se da análise de critérios como oportunidade e conveniência, sendo possível escolher dentre as opções possíveis aquela que melhor se amolda ao caso.

Ainda sob a luz dos ensinamentos de França, afirma-se natural situação conflituosa existente entre o contribuinte e o Fisco, que aqui entendemos pelos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Esse conflito nasce desde o momento em que são criados os tributos e perdura por toda a relação: “*O fato de o tributo ser obrigatório e indispensável ao funcionamento do estado é motivo de conflito entre o poder público e os cidadãos.*” (FRANÇA. 2012, p. 201).

Continuando seu pensamento, França destaca que, dentro de um Estado de Direito, a ordem jurídica não poderia concentrar poderes ilimitados à atividade fiscalizatória, sem que em contrapartida não dispusesse direitos e garantias aos contribuintes e conclui com o entendimento de “*que a lei é o limite para a atividade fiscalizatória tributária.*” (FRANÇA. 2012, p. 204).

Neste trabalho defende-se o posicionamento de que é legítimo o Poder de Investigação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com a finalidade de localizar corresponsáveis e bens que garantam o sucesso da execução fiscal. Apesar de todo arcabouço legal e doutrinário que nos oferece embasamento para a defesa desse entendimento, muitas são as questões levantadas acerca dessa legitimidade e uma possível ofensa aos direitos constitucionais à Ampla Defesa e o Contraditório.

A Procuradoria da Fazenda Nacional é órgão vinculado administrativamente ao Ministério da Fazenda, e possui em suas atribuições atividades da Administração Tributária. A matéria-prima do trabalho dos procuradores são as informações fiscais dos contribuintes, sendo inadmissível opor sigilo fiscal à Fazenda Nacional, conforme demonstrado no parecer a seguir:

O PARECER/PGFN/PGA Nº. 980/2004, assinado pelo Ministro da Fazenda e com efeito vinculante para todo Ministério, concluiu que:

- a) **a troca de informações entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deve ser ampla e irrestrita, não se justificando nenhuma forma de restrição ao compartilhamento de dados cadastrais e de informações econômico-fiscais;**
- b) o compartilhamento de informações econômico-fiscais entre órgãos integrantes da administração tributária federal não significa quebra do sigilo fiscal, considerando, ainda, que a custódia da informação sigilosa passa para o respectivo solicitante; (BRASIL, 2004).

Como visto, a atividade fiscalizatória exercida pela Procuradoria da Fazenda Nacional em nada ofende o princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, que são garantidos ao contribuinte em momento posterior ao período de investigação, sob pena de absoluta inocuidade das medidas. E nesse sentido trazemos o seguinte julgado que corrobora com nosso entendimento:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. SIGILO FISCAL E BANCÁRIO. INTERCÂMBIO E COMPARTILHAMENTO DE DADOS. VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. 1. Caso em que são manifestamente improcedentes os embargos declaratórios, pois não se verifica qualquer omissão no julgamento impugnado, mas mera contrariedade da embargante com a solução dada pela Turma, que decidiu, de forma expressa e com respaldo em farta jurisprudência, que não houve violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que "a inclusão de terceiros no pólo passivo da execução fiscal, por responsabilidade tributária, não depende de procedimento administrativo, pois ocorre diretamente na execução fiscal, através de pedido fundamentado do exequente, com as provas pertinentes, o qual é apreciado pelo Juízo competente. **Não se estabelece o contraditório prévio, o qual é exercido, de forma plena, depois de proferida a decisão judicial, em face da qual cabe aos responsáveis tributários, incluídos na ação, requerer reconsideração ou interpor recurso ao Tribunal**, como fez a agravante, que poderá, ainda, produzir a contraprova necessária no âmbito dos embargos à execução". 2. **Quanto à quebra do sigilo de dados, conforme fundamentação adotada, constou que "a execução aqui em curso já demonstra relevantes indícios de dilapidação, possivelmente intencional, do patrimônio social da devedora originária, com vistas a tismar os esforços do Fisco dirigidos à satisfação das obrigações tributárias que lhe são devidas. Desvelou-se, ademais, comprovação indiciária satisfatória de graves irregularidades na própria constituição social das empresas aqui em tela, com a presença de sócios meramente formais da pessoa jurídica (‘laranjas’), que sequer têm o conhecimento de sua própria situação perante a sociedade executada, empresas essas gerenciadas, de fato, por pessoas ocultas, que não figuram em nenhum documento ou registro oficial, justamente visando a obstar de todo e qualquer processo atributivo de responsabilidade. Tais pessoas - físicas e jurídicas aqui relacionadas - transitam nos depoimentos que foram tomados durante os estágios iniciais da investigação que vem sendo conduzida no âmbito do Ministério Público Federal, consoante se colhe da documentação produzida pela exequente às fls. 1010/ 1032, e transcritas em sua bem fundamentada peça de defesa, tudo a indicar fortíssimos contornos de conduta absolutamente ilegal no plano do Direito Tributário, e que já tangenciam a esfera da tipicidade criminal. Cediço que a**

intimidade da vida privada do cidadão e o sigilo de dados bancários, como todos os direitos fundamentais, não são absolutos, devendo conviver, no Estado de Direito, com outros interesses públicos ou exigências das liberdades humanas. Nesse sentido, e apreciando questão absolutamente análoga à vertente, é enfático o posicionamento do emérito jurista e Magistrado Federal LEANDRO PAULSEN, que, citando posicionamento firmado no âmbito do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, assim se posiciona: "O sigilo não é absoluto. Patrimônio não se confunde com intimidade. [...] A vista de tais considerações, presente nos autos, até o momento, comprovação bastante satisfatória em sentido que demonstra a possível prática, pelas pessoas indicadas pela exequente, de atos que indicam possibilidade de cometimento de transgressões graves, não apenas no campo do Direito Tributário, mas também sob o ponto de vista criminal, bem como porque os direitos de intimidade e proteção à privacidade do acusado cedem, necessariamente, em face de certas e determinadas exigências decorrentes de interesses públicos e sociais relevantes, defiro o requerimento fazendário no sentido do afastamento do sigilo financeiro e fiscal das pessoas aqui indicadas (fls. 1000-vº e 1001), limitado, entretanto, ao período de apuração dos créditos tributários constituídos em face da executada, nestes autos e nos seus diversos apensos. [...]
(AI 00084505320134030000, JUIZ CONVOCADO ROBERTO JEUKEN, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:28/02/2014. FONTE_REPUBLICACAO:) (BRASIL, 2014).

Seguindo a linha de raciocínio traçada por França, na relação jurídica tributária, o contribuinte tem direitos e deveres, e entre eles deve haver equilíbrio. A atividade investigatória promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, assim como a Fiscalização Tributária em termos gerais, não é ilimitada, a elas são atribuídos freios, encontrados em sua maioria previstos em nossa Carta Magna. Porém esses freios não são absolutos e devem ser contrapostos diante do interesse da coletividade indisponível.

Como sugestão para reversão do atual quadro de baixa recuperação dos créditos públicos, afirma-se a relevante necessidade de se ofertar prerrogativas aos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que potencializem essa atividade investigativa deixando-os livres de qualquer eventual ameaça.

Ainda neste sentido, o presente trabalho sugere a criação de mecanismos que legitime e viabilizem a possibilidade dos procuradores empreenderem investigações por vias não tradicionais, como é o caso das redes sociais, apresentado pelo programa Em Pauta, do canal Globo News, em matéria exibida em 06 de novembro de 2015 (LUQUET, 2015).

A matéria trata da ação promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que está disponibilizando 500 procuradores com dedicação exclusiva à cobrança dos chamados “Grandes Devedores”, os quais cerca de 10 mil se encontram em situação de confusão patrimonial e indícios de fraude à execução (LUQUET, 2015).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional celebrou um acordo de cooperação com o Ministério da Justiça, Polícia Federal, o Laboratório de Tecnologia e o Ministério Público com a finalidade de empreender uma investigação mais profunda. Os procuradores apesar de não possuírem serviço de apoio especializado, têm feito esse trabalho de investigação nas redes sociais, localizando patrimônio desses devedores até mesmo no exterior (GLOBO NEWS, 2015).

Para que isso seja possível, inicialmente, faz-se necessário uma reforma na legislação pátria com o escopo de tornar mais eficazes os procedimentos inquisitórios e investigativos promovidos pelos Procuradores da Fazenda Nacional, e de forma conjunta que se estruture um corpo de fiscalização, com investimentos em pessoal e material, aparato tecnológico e foco na cobrança dos grandes devedores.

6. CONCLUSÃO

No presente trabalho, defendeu-se o Poder-dever atribuído a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para que na persecução ao crédito tributário possa empreender diligências investigativas a fim de localizar corresponsáveis e bens que sirvam de garantia ao sucesso dessa eventual cobrança.

Para isso foi trazido todo arcabouço Histórico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como forma de demonstrar o seu grande prestígio e imparcialidade, como instituição diretamente ligada ao Ministério da Fazenda, que perdura desde a sua criação até os atuais dias.

Traçou-se todas as suas atribuições e competências por meio de fundamentação legal e constitucional, e com isso restou evidenciado que duas são as mais importantes atribuições delegadas aos Procuradores da Fazenda Nacional: a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em juízo e o dever de promover a cobrança dos créditos públicos por intermédio da Execução Fiscal.

Partindo da premissa de que uma das mais importantes atribuições conferidas aos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é a promoção da cobrança dos créditos públicos devidos à União exercida através da Execução Fiscal, demonstrou-se com o exame dos seus institutos, como acontece todo o procedimento, desde a análise dos pólos ativo e passivo, até as hipóteses mais utilizadas para o redirecionamento da Execução Fiscal em desfavor dos corresponsáveis pela obrigação, seja por intermédio da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, ou com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) para aqueles que agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos e nos casos de Dissolução Irregular da Empresa, conforme previsão da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2010).

Dessa forma restou-se evidenciado que redirecionamento da Execução Fiscal em desfavor dos corresponsáveis é instrumento eficaz para a satisfação do crédito público, pois em grande parte dos processos a obtenção de resultados satisfatórios estão vinculadas diretamente à aplicação deste instituto.

Demonstrou-se com a exposição do estudo feito pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA que determinou o tempo e o custo de tramitação das

ações de execução fiscal promovida pelos Procuradores da Fazenda Nacional perante a Justiça Federal. Trouxe como conclusão que somente uma pequena fatia das Execuções Fiscais fomentadas pelos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alcançam seu objetivo principal de retornar aos cofres públicos aqueles créditos que se encontravam perdidos, e que a esmagadora maioria esbarra em procedimentos burocráticos, e nas artimanhas dos contribuintes que tentam se esquivar do pagamento dos seus tributos.

Apresentando como sugestão para reverter esse baixo índice de sucesso nas execuções fiscais a necessidade de se ofertar prerrogativas aos membros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que viabilizem a atividade investigativa promovida por eles, sem que essa atitude implique numa eventual ameaça.

Sugeriu-se também elaboração de mecanismos que legitimem e viabilizem a possibilidade dos procuradores empreenderem investigações por vias não tradicionais, sendo necessário uma reforma na legislação pátria com o escopo de tornar mais eficazes os procedimentos inquisitórios e investigativos promovidos pelos Procuradores da Fazenda Nacional, estruturando um corpo de fiscalização, com investimentos em pessoal e material, aparato tecnológico e foco na cobrança dos grandes devedores.

Justifica-se, portanto, ser imprescindível a promoção de diligências investigativas por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional no momento da persecução do crédito tributário, para que este torne aos cofres públicos em sua totalidade.

7. REFERÊNCIAS

_____ Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 fev, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 13 abr, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9028.htm> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Lei nº 2.642, DE 9 de novembro de 1955. Reorganiza e dá nova denominação à Procuradoria Geral da Fazenda Pública, do Ministério da Fazenda, consolida suas atribuições e dispõe sobre o pessoal que a compõe. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 nov, 1955. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-2642-9-novembro-1955-361196-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 31 out. 2015.

_____ Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução

fiscal para o sócio-gerente. Brasília, DF, DJ. 14 mai. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27435%27>> acesso em 31 out. 2015.

_____ Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 03 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm> Acesso em 31 out. 2015.

_____ Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em 25 out. 2015.

_____ Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm> Acesso em 31 out. 2015.

_____ Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 2012/0122208-6**. Agravante: Roberto Cezar de Carvalho e Silva. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Castro Meira, Brasília, DF, DJE 11 set. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=AGAR ESP+201201222086&b=ACOR> Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 2011/0228148-7**. Agravante: Prosoft Sul Tecnologias de Sistemas Ltda. e Outro. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Humberto Martins, Brasília, DF, DJE 21 mar. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=AGAR ESP+201102281487&b=ACOR> Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 201101724625**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Reflorestadora Várzea do Capim Ltda e Outro. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, DF, DJE 08 mar. 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seq>>

uencial=1099992&num_registro=201101724625&data=20130308&formato=PDF>
Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Tribunal Regional Federal 1ª Região, **Agravo de Instrumento nº 0079320-17.2012.4.01.0000/BA**, Agravante: Rocha e Belém Ltda. e Jose Bispo de Belém. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Ávio Mozar José Ferraz de Novaes. Brasília, DF, DJE 28 out. 2014. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/80143042/trf-1-14-11-2014-pg-1150> > Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Tribunal Regional Federal 1ª Região, **Agravo de Instrumento nº 0025958-32.2014.4.01.0000/DF**, Agravante: Santos e Pradela Negócios e Transportes Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargadora Federal Ângela Catão. Brasília, DF, e-DJF1 31 jul. 2015. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/214515242/andamento-do-processo-n-00259583220144010000-agravo-de-instrumento-30-07-2015-do-trf-1?ref=topic_feed> Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Tribunal Regional Federal 1ª Região, **Agravo de Instrumento nº 0063329-30.2014.4.01.0000/MT**, Agravante: Friama Agroindustrial Da Amazônia S/A. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca. Brasília, DF, e-DJF1 06 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/91135017/trf-1-jud-trf1-05-03-2015-pg-1196>> Acesso em 02 nov. 2015.

_____ Tribunal Regional Federal 3ª Região, **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento nº 0008450-53.2013.4.03.0000/SP**, Embargante: Enercom Indústria e Comércio de Plásticos Ltda. Embargado: Ademir Antônio Aranzana e Outros. Relator: Juiz Federal Convocado Roberto Jeuken. Brasília, DF, DE 06 mar. 2014. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/3455794>> Acesso em 02 nov. 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Poder Constituinte, Brasília, DF, 5 out, 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>
Acesso em: 24 out. 2015.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Sigilo fiscal. Possibilidade de acesso recíproco de dados econômico-fiscais entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Previsão constitucional de compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.** PARECER/PGFN/PGA n° 980, de 17 de setembro de 2002. Relatora: Denise Lucena Cavalcante. Disponível em: <[http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=@DOCN=%22000068435%22&l=20&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=1&f=L3;1;+\(PRC00009802004091701970130ITEM020040927\)+%5BCHAT%5D;;SIAT&d=SIAT&SECT1=SIATW4](http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=@DOCN=%22000068435%22&l=20&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=1&f=L3;1;+(PRC00009802004091701970130ITEM020040927)+%5BCHAT%5D;;SIAT&d=SIAT&SECT1=SIATW4)> Acesso em: 31 out. 2015.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil. Volume II**, 15ª ed. São Paulo: Atlas S/A, 2013.

CAMPELLO, A. E. B. B. . **Apontamentos para estudo da história da Advocacia Fiscal brasileira e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - Das Origens lusitanas até o advento da Lei nº 2.642, de 09.11.1955.** Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, v. 8/9, p. 25-85, 2009.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização Tributária: prerrogativas e limites**, 2ª Edição. Curitiba: Juruá, 2012.

LUQUET, Mara. **Procuradoria-Geral da Fazenda pretende cobrar mais de R\$ 200 bilhões de devedores:** [11 de novembro de 2015]. São Paulo: Em Pauta. Entrevista concedida a Sérgio Aguiar.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**, 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

MOURA, Leonardo Vila Nova de; FILHO, Marcus Vinicius de Assis Pessoa; SILVA, Thiago Moreira da; VIEIRA, Thiago Lopes. **Estudo Objetivo da Execução Fiscal**, 1ª Edição. Olinda: Livro Rápido, 2014.

PEREIRA, Arthur Cesar de Moura. **A execução fiscal como instrumento arrecadatório.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2721, 13 dez. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18034>>. Acesso em: 22 set. 2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Acesso à Informação. **Base jurídica da estrutura organizacional e competências da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/base-juridica-da-estrutura-organizacional-e-competencias-da-pgfn>> Acesso em: 02 nov. 2015.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Os Procuradores da Fazenda Nacional. A advocacia pública. A Lei de Execução Fiscal: 30 anos**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2675, 28 out. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/307>>. Acesso em: 29 out. 2015.

8. ANEXOS



Nº 127

Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

4 de janeiro de 2012

Comunicados do Ipea

ipea
Por um Brasil desenvolvido

Governo Federal

Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República

Ministro Wellington Moreira Franco

Fundação pública vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente

Marcio Pochmann

Diretor de Desenvolvimento Institucional

Geová Parente Farias

Diretor de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, substituto

Marcos Antonio Macedo Cintra

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia

Alexandre de Ávila Gomide

Diretora de Estudos e Políticas Macroeconômicas

Vanessa Petrelli de Correa

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais

Francisco de Assis Costa

Diretor de Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura, substituto

Carlos Eduardo Fernandez da Silveira

Diretor de Estudos e Políticas Sociais

Jorge Abrahão de Castro

Chefe de Gabinete

Fábio de Sá e Silva

Assessor-chefe de Imprensa e Comunicação

Daniel Castro

URL: <http://www.ipea.gov.br>

Ouvidoria: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria>

Comunicados do Ipea

Os *Comunicados do Ipea* têm por objetivo antecipar estudos e pesquisas mais amplas conduzidas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, com uma comunicação sintética e objetiva e sem a pretensão de encerrar o debate sobre os temas que aborda, mas motivá-lo. Em geral, são sucedidos por notas técnicas, textos para discussão, livros e demais publicações.

Os *Comunicados* são elaborados pela assessoria técnica da Presidência do Instituto e por técnicos de planejamento e pesquisa de todas as diretorias do Ipea. Desde 2007, mais de cem técnicos participaram da produção e divulgação de tais documentos, sob os mais variados temas. A partir do número 40, eles deixam de ser *Comunicados* da Presidência e passam a se chamar *Comunicados do Ipea*. A nova denominação sintetiza todo o processo produtivo desses estudos e sua institucionalização em todas as diretorias e áreas técnicas do Ipea.

1. Introdução¹

Por demanda do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011 o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) executou o projeto de pesquisa denominado *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União*, com a finalidade de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das ações de execução fiscal na Justiça Federal.² Como resultado, foram gerados microdados e informações agregadas sobre o tempo e o custo desse procedimento, bem como das etapas que o compõem.

A partir da base de dados gerada ao longo do referido estudo, a equipe técnica da área de Justiça e Cidadania do Ipea produziu informações relativas especificamente ao desempenho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na execução fiscal de créditos da União por meio da Justiça Federal. Esses dados possibilitaram uma nova fase da pesquisa sobre esse tema, de modo que o presente Comunicado vem apresentar à sociedade as principais conclusões do estudo feito sobre os critérios utilizados para a cobrança judicial de dívidas pela União.

As informações obtidas são significativas e representativas da realidade nacional no ano de 2009, exceto para o estado do Mato Grosso do Sul, e apresentam intervalo de confiança de 90%, com margem de erro de 3%, para mais ou para menos.

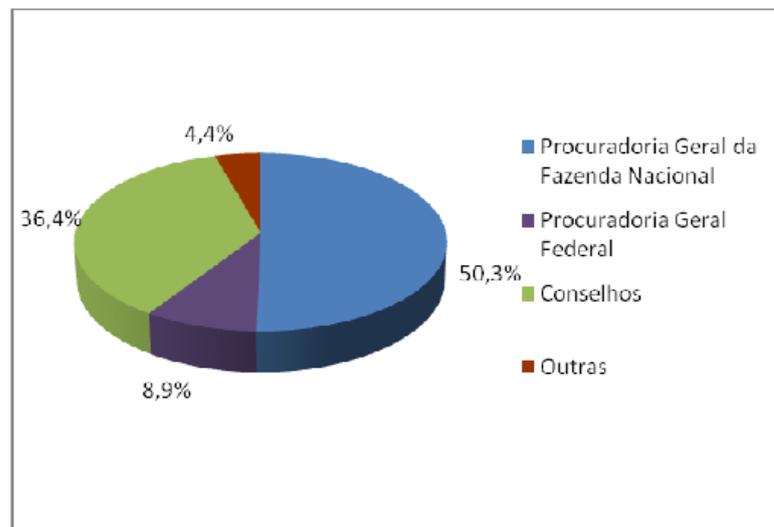
A metodologia desenvolvida para a execução da pesquisa partiu da caracterização do *processo de execução fiscal médio* (PEFM), com base em dados primários produzidos em trabalho de campo. O PEFM é um tipo ideal, representativo da média do conjunto de processos de execução fiscal com baixa definitiva na Justiça Federal de Primeiro Grau, no ano de 2009. A apresentação dos resultados da pesquisa recorre inicialmente à caracterização geral do PEFM, para em um segundo momento definir o tempo de duração e o custo do seu processamento. Ao final, o presente texto apresenta um conjunto de conclusões e recomendações.

2. Características gerais do PEFM

No âmbito da Justiça Federal, as ações de execução fiscal em regra são movidas pela PGFN. Como a Justiça Federal tem competência para processar e julgar as ações nas quais a União é parte, e a função primordial do procedimento de execução fiscal é a cobrança de tributos, era de se esperar que a quase totalidade das ações de execução fiscal estivesse a cargo da PGFN.

Entretanto, estas constituem pouco mais da metade, representando apenas 50,3% do volume de processos baixados. Somando-se a esse total os 8,9% de ações nas quais a Procuradoria Geral Federal (PGF) atua como representante de autarquias e fundações públicas federais,³ bem como os 0,6% de ações movidas pelos departamentos jurídicos dos bancos públicos federais, a União aparece como autora, direta ou indiretamente, de apenas 59,2% do total de ações de execução fiscal na Justiça Federal. Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais aparecem como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de processos baixados, conforme o gráfico 1.

Gráfico 1 - Distribuição dos processos de execução fiscal, segundo o exequente

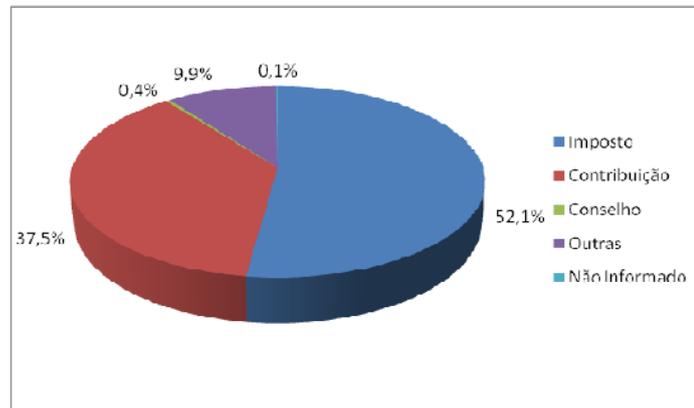


Elaboração própria.

Isolando-se apenas as ações movidas pela PGFN, tem-se que os executivos fiscais em regra são movidos inicialmente contra pessoas jurídicas (83,2%) e apenas por exceção contra pessoas físicas (16,8%).⁴

De acordo com o gráfico 2, pode-se perceber que os impostos federais são o principal objeto da ação de execução fiscal promovida pela PGFN (52,1%), seguidos pelas contribuições sociais federais (37,5%) e de outras verbas destinadas à União, como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas (9,9%).

Gráfico 2 - Distribuição dos processos de execução fiscal patrocinados pela PGFN, segundo a natureza da cobrança

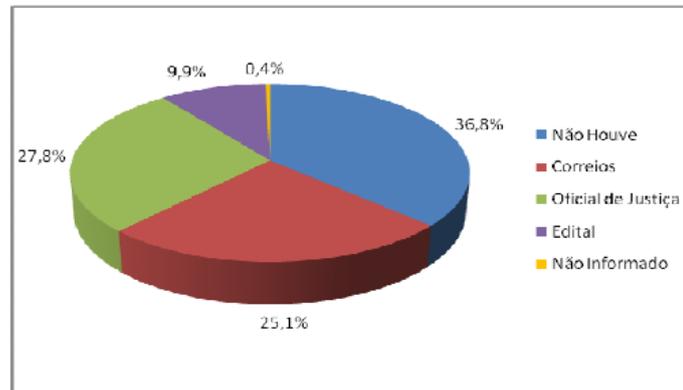


Elaboração própria.

O valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25 (para uma mediana de R\$ 3.154,39).

Considerando-se as grandes rotinas que compõem o processo de execução fiscal promovido pela PGFN, percebe-se que o cumprimento da etapa de citação constitui um imenso gargalo inicial. Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo. Em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça. O gráfico 3, a seguir, apresenta o meio pelo qual a citação foi realizada:

Gráfico 3 - Distribuição dos processos de execução fiscal patrocinados pela PGFN, segundo o tipo da citação



Elaboração própria.

Ao cruzar a quantidade de ações nas quais ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação com o universo de executivos fiscais nos quais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça, chega-se à conclusão de que a localização imediata do executado é fundamental para o êxito da citação pessoal. Quando o devedor não é encontrado logo na primeira tentativa, as chances de que venha a ser localizado posteriormente caem para pouco mais de um terço.

Em 15,7% dos casos há penhora de bens, mas apenas um terço dessas penhoras resulta da apresentação voluntária de bens pelo devedor.⁵ Em somente 3,8% dos processos de execução fiscal ocorre algum tipo de objeção de preexecutividade, e apenas 6,5% dos devedores opõem embargos à execução.

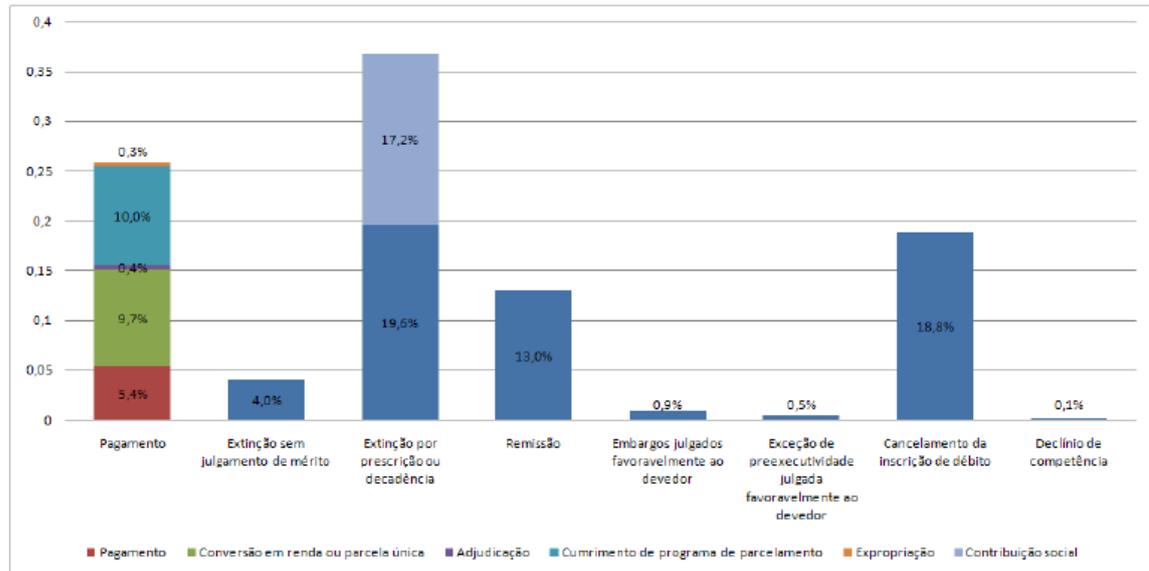
Caso a Justiça Federal logre penhorar bens do devedor, a probabilidade destes satisfazerem integralmente os interesses da União tende ao irrisório. Somente 2,8% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos.

Pouco mais de três quintos dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN vencem a etapa de citação. Destes, 22,7% conduzem à penhora, mas somente 17,2% das penhoras resultam em leilão. Nas entrevistas realizadas ao longo da pesquisa, os diretores de

secretaria e serventuários da Justiça responsáveis pela etapa do leilão demonstraram profundo desalento com a complexidade dos atos administrativos e judiciais necessários à realização de um leilão, que são extraordinariamente burocráticos, demandam muito trabalho e são de pouca efetividade. Como resultado, muitas das varas da Justiça Federal implantadas nos últimos cinco anos jamais realizaram qualquer pregão.

Em que pesem todos os obstáculos, o grau de sucesso das ações de execução fiscal promovidas pela PGFN é razoável, uma vez que em 25,8% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 34,3% nos casos em que houve citação pessoal.⁶ Vale destacar, entretanto, que a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos. Em seguida, vêm o pagamento (25,8%), o cancelamento da inscrição do débito (18,8%) e a remissão (13,0%). Ao final, 14,7% das sentenças de execução fiscal são recorridas, em regra pelo exequente.

Gráfico 4 - Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa



Elaboração própria.

Os motivos de baixa dos processos de execução fiscal demandam algumas reflexões.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que as baixas em regra ocorrem por prescrição e decadência ou pagamento integral da dívida. Ou seja, em regra os executivos fiscais fracassam absolutamente ou recuperam integralmente o débito.

Em segundo lugar, deve-se prestar atenção especial à extinção por pagamento. Desagregando-se as modalidades de pagamento, tem-se que a quitação do débito em parcela única, perante o exequente ou o juízo da execução, ocorre em 37,8% dos casos nos quais há o pagamento integral da dívida. Por outro lado, a adesão e o fiel cumprimento ao programa de parcelamento da dívida representam 38,8% dessas ações. Ademais, e contrariamente ao senso comum, o grau de respeito aos programas de parcelamento mostra-se extraordinariamente elevado: 54,1% dos executados que aderem a programas de parcelamento cumprem integralmente com as obrigações pactuadas.⁷

Em terceiro lugar, deve-se atentar à inefetividade dos meios de defesa empregados pelo executado. O número de devedores que apresentam defesa é baixo e a taxa de sucesso é ainda pior. Somente 3,8% dos executados apresentam objeção de preexecutividade, a qual é julgada favoravelmente ao devedor em 0,5% dos casos. Já os 6,5% de executados que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 0,9% dos casos. Logo, a taxa de sucesso do devedor nas objeções de preexecutividade é de 8,2%, enquanto nos embargos é de 14,3%.

Finalmente, é importante ter em mente que o processamento das execuções fiscais presentes na amostra ocorreu em meio físico em 98,8% dos casos, enquanto 1,2% estão digitalizadas e apenas uma quantidade estatisticamente desprezível pode ser considerada como virtual.

Uma vez estabelecidas essas características gerais dos executivos fiscais, é importante para o objetivo deste Comunicado determinar quantas vezes as etapas são de fato executadas ao longo de um processo real, desde a atuação até a baixa definitiva. Desse modo, é possível obter-se o custo médio do processo de execução fiscal promovido pela PGFN e fazer algumas considerações/recomendações a esse respeito.

3. Fluxograma e custo do PEFMpgfn

3.1. Fluxograma do PEFM promovido pela PGFN (PEFM/PGFN)

Uma vez estabelecidas as características gerais dos executivos fiscais promovidos pela PGFN (PEFMpgfn), a primeira tarefa relevante na definição do seu custo consiste em determinar qual a frequência de cada uma das etapas que o compõem. Em outras palavras, é preciso determinar não apenas quais são as etapas que, nos termos da Lei Federal nº 6.830/1980, deveriam formar um executivo fiscal, mas quantas vezes são de fato executadas ao longo de um processo real, desde a autuação até a baixa definitiva.

Pode-se inferir que o PEFMpgfn conta com uma (01) autuação (*a*) e um (01) despacho inicial (*b*). Na etapa de citação, ocorrem em média 0,72 tentativas de citação pelo correio (*c*); 0,75 tentativas de citação por oficial de justiça (*d*); 0,21 tentativas de citação por edital (*e*) e uma quantidade estatisticamente desprezível de tentativas de citação por e-mail.

Quanto à taxa de sucesso dos meios empregados para a citação, pode-se afirmar que 61,9% das tentativas de citação por carta registrada (aviso de recebimento – AR) são exitosas, contra 51,7% das tentativas de citação por oficial de justiça e 44% das tentativas de citação por edital. Contrariamente ao senso comum, a taxa de sucesso das tentativas de citação por oficial de justiça é significativamente pior que a das tentativas de citação por AR. Igualmente surpreendente é que a taxa de sucesso das tentativas de citação por edital seja de apenas 44%. Como o emprego desses instrumentos só não é exitoso quando estes contêm algum erro ou imprecisão e precisam ser republicados, uma taxa de sucesso tão baixa indica que a quantidade de equívocos na publicação é bastante expressiva.

Na etapa de penhora, são expedidos em média 0,74 mandados de penhora e avaliação (*f*), com taxa de sucesso de apenas 29,8%. Cada processo de execução fiscal conta em média com 0,05 leilões (*g*) e vai 5,77 vezes – em vistas – à PGFN para conhecimento ou providências (*h*).

No que diz respeito à defesa do executado, cada processo de execução fiscal conta em média com 0,07 objeções de preexecutividade (*i*) e 0,07 embargos de devedor ou de terceiros (*j*). No campo dos recursos, cada processo de execução fiscal sofre em

média 0,03 agravos (*k*), 0,15 apelações (*l*) e 0,02 recursos especiais ou extraordinários (*m*). Ao final, conta com uma (01) sentença (*n*) e uma (01) baixa definitiva (*o*)⁸.

Uma vez que as frequências são estabelecidas, a segunda fase relevante na definição do custo do PEFM diz respeito aos tempos necessários ao cumprimento dessas etapas. Como a mão de obra diretamente empregada é a principal unidade de custo em qualquer atividade essencialmente burocrática ou intelectual, e os juízes e serventuários não são remunerados por tarefa, mas pelo exercício do cargo ou função, o custo do processamento será determinado essencialmente pelo tempo que dedicam à prática de cada um dos atos processuais e atividades administrativas que compõem o executivo fiscal.

Com base em técnica denominada de carga de trabalho ponderada (WCM), mediu-se o tempo médio total de tramitação, que considera o intervalo de tempo transcorrido entre o momento processual no qual se ordena a prática do ato e o instante no qual este é efetivamente concluído. A partir da análise dos autos findos que compuseram a amostra utilizada para construir o PEFMpgfn, pode-se afirmar que, entre a elaboração da petição inicial pela PGFN e a autuação na Justiça, transcorrem 127 dias (*a*).⁹ Uma vez autuado, o executivo fiscal demanda 54 dias até a ocorrência de um despacho inicial (*b*).

Após o despacho inicial, transcorrem em média 17 dias até que seja ordenada a citação e mais 1.523 dias até que se encontre o executado ou que se extinga o processo, nos casos em que este não venha a ser encontrado. Logo, pode-se afirmar que o PEFMpgfn permanece durante 1.540 dias na etapa de citação (*α*).

O PEFMpgfn permanece durante 569 dias na etapa de penhora (*f*) e 722 dias na de leilão (*g*). No trabalho de campo conduzido neste estudo, não foi calculado o tempo médio de duração das vistas à PGFN (*h*), de modo que os intervalos de tempo durante os quais o processo encontra-se em vistas ao exequente estão incorporados no total de cada etapa durante a qual ocorreram.

No que diz respeito à defesa do executado, cada objeção de preexecutividade prolonga o processo por 674 dias (*i*), e os embargos de devedor ou de terceiros demandam 1.791 dias para o seu processamento (*j*).

No campo dos recursos, cada agravo, apelação, recurso extraordinário, recurso especial ou embargo de declaração demanda 318 dias para apreciação e atrasa a baixa do processo em 130 dias, representando um aumento total no tempo de tramitação de 448 dias (β). Não havendo recurso, entre a sentença e a baixa definitiva transcorrem em média 250 dias (γ). Em geral, os recursos não são um obstáculo significativo à célere tramitação do executivo fiscal, em relação ao tempo consumido nas atividades típicas do Primeiro Grau de Jurisdição.

Calculados esses lapsos temporais, tem-se que, o tempo médio total de tramitação de um PEFMpgfn é de 3.571 dias, ou seja: 9 anos, 9 meses e 16 dias¹⁰. Nota-se que essa é uma média provável produzida em função da frequência média provável e do tempo médio provável das etapas que compõem o executivo fiscal promovido pela PGFN.

3.2. Custo do PEFMpgfn

Sabendo-se qual a frequência e os tempos médios de cada uma das etapas que compõem o PEFMpgfn, têm-se os multiplicadores de boa parte das unidades que determinam o custo médio do processo de execução fiscal promovido pela PGFN na Justiça Federal. Entretanto, para que se possa chegar a um valor monetário, faz-se necessária uma análise prévia do custo de cada um desses insumos, bem como dos demais fatores relevantes. Para tanto, parte-se sempre dos dados sobre o orçamento executado pela Justiça Federal de Primeiro Grau no ano de 2009, excluindo os restos a pagar.

Para transformar em medida de custo as informações sobre a frequência e o tempo médio total de duração de cada uma das etapas que compõem o PEFM, foi construído um indicador denominado custo médio por processo/dia (CMPD).

O CMPD pode ser determinado a partir da conversão do orçamento executado em orçamento diário, subdividindo-o, a seguir, pelo número de processos que tramitaram no Primeiro Grau de Jurisdição da Justiça Federal ao longo de 2009. Considerando-se o orçamento executado de R\$ 4.912,7 milhões e um total de casos pendentes e processos baixados de 8,5 milhões (Justiça em Números, 2010); tem-se que o orçamento diário da Justiça Federal de Primeiro Grau é de R\$ 13,5 milhões e o CMPD do ano de 2009 é de R\$ 1,58.

Por sua vez, o processamento do executivo fiscal gera alguma renda ao Poder Judiciário, por meio da arrecadação de custas. Conforme exposto anteriormente, o valor médio apurado em custas nas ações de execução fiscal promovidas pela PGFN (CAEFpgfn) e processadas na Justiça Federal com baixa definitiva no ano de 2009 é de R\$ 35,49.¹¹ Logo, o custo médio total provável do PEFMpgfn é de R\$ 5.606,67. Todavia, esse número enseja algumas considerações importantes.

Em primeiro lugar, é preciso ter em conta as fragilidades do CMPD como indicador de custo. Embora sua utilização permita que o custo médio total provável do PEFMpgfn flutue de acordo com o tempo de tramitação (refletindo a opção adotada neste estudo de tomar o tempo como principal fonte de custo variável dos processos judiciais), o CMPD despreza quaisquer outras especificidades desse tipo de ação. Em outras palavras, embora o custo médio total dos diferentes tipos de ação possa mudar em função de seu tempo médio total de tramitação, outros fatores, como complexidade das rotinas e qualidade da mão de obra empregada, não podem ser objeto de cálculo por meio desse método. Além disso, como não existem dados orçamentários pormenorizados por seção ou subseção judiciária, não há como segregar o impacto exercido especificamente pela execução fiscal sobre o orçamento de capital e custeio da Justiça Federal de Primeiro Grau.

Em segundo lugar, é importante considerar que o custo médio total incorpora o custo do processamento dos embargos e dos recursos. Levando-se em conta as opções metodológicas adotadas neste estudo (segundo as quais os embargos devem ser considerados ações autônomas em relação ao executivo fiscal, e o custo do processamento dos recursos não pode ser determinado senão por meio de um estudo específico sobre o funcionamento dos tribunais), talvez o mais correto seja desprezar esses fatores¹². Neste caso, o custo médio total do PEFM, exceto embargos e recursos, é de R\$ 5.260,34. Quanto a esse número, é importante lembrar que o custo médio total provável dos embargos e recursos é de apenas R\$ 219,19 em virtude da baixa frequência com a qual esses ocorrem no PEFMpgfn. Pela técnica da WCM, o custo médio total provável de um embargo é de R\$ 2.829,78. Entretanto, como cada processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN conta com apenas 0,07 embargo, seu peso relativo no PEFMpgfn é de apenas R\$ 198,08.

4. Conclusões e recomendações

Conforme os resultados apresentados, pode-se afirmar que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%.

Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o *breaking even point*, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

Entretanto, é importante ressaltar que esses valores resultam parcialmente do fato de que a PGFN tem um desempenho pior do que outros exequentes, tais como a PGF, a Caixa Econômica Federal e os conselhos de fiscalização das profissões liberais, na recuperação de créditos fiscais da União. Considerando-se o custo unitário médio das ações de execução fiscal em geral, que é de R\$ 4.368,00, e a probabilidade que um executivo fiscal em geral tem de resultar em pagamento integral do crédito, que é de 33,9%, tem-se que o *breaking even point* das ações de execução fiscal em geral é de R\$ 12.885,60. Em outras palavras, se a PGFN conseguisse atingir o mesmo grau de eficiência e efetividade da média dos exequentes, esse seria o valor a partir do qual tornaria-se economicamente justificável promover judicialmente o executivo fiscal.

Por essas razões, seria razoável reajustar, a partir de 1º de janeiro de 2012, o piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal da PGFN dos atuais R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00. Porém, a fixação desse novo piso mínimo deveria ser cercada de alguns cuidados.

Em primeiro lugar, dever-se-ia determinar que a imposição do novo piso mínimo não autoriza a desistência, por parte dos procuradores da Fazenda Nacional, de executivos fiscais pendentes de julgamento, desde que esses já tenham resultado em citação pessoal do executado. Como a citação é a principal responsável, tanto pelo custo, quanto pela demora no processamento das ações de execução fiscal, não seria razoável permitir que a PGFN desistisse dessas ações, que têm maior probabilidade de pagamento.

Em segundo lugar, a implementação do novo piso mínimo deveria vir acompanhada da implementação de medidas de redução do risco moral (*moral hazard*) associado ao não pagamento de tributos. Em outras palavras, é importante que a divulgação do novo valor dê-se no contexto de simultânea publicação de uma clara política de recuperação dos créditos fiscais inferiores a R\$ 20.000,00, sob pena de sinalizar à sociedade a desimportância do correto recolhimento de impostos e contribuições.

Por fim, é importante ressaltar que o novo piso mínimo permitirá uma redução progressiva do volume de trabalho da área de contencioso da PGFN da ordem de 52%, ao longo dos próximos nove anos. Trata-se, portanto, de uma excelente oportunidade para incorporar inovações em gestão que permitam equiparar o seu desempenho à média dos demais exequentes. Logo, seria fundamental que viesse acompanhado de um plano estratégico de melhoria da eficiência e eficácia das atividades do órgão, contendo metas claras e instrumentos de monitoramento e avaliação contínuos, visando ao acompanhamento permanente de sua implantação.

Notas

1. Participaram da elaboração deste Comunicado: Alexandre Cunha, Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes (Técnicos da Diest), Assessoria da Presidência do Ipea (Astec) e Assessoria de Imprensa e Comunicação (Ascom).
2. CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf>.
3. A partir de 2002, com o advento da Lei nº 10.480, a PGF passou a reunir as funções de assessoramento jurídico e representação judicial e extrajudicial das autarquias e fundações públicas federais. Anteriormente, essas funções eram exercidas por representantes próprios de cada órgão. No caso deste estudo, em que muitos dos processos de autarquias e fundações constantes da amostra são anteriores a 2002, optou-se por tratar todos os casos como se houvessem sido representados pela PGF desde a sua propositura.
4. De acordo com o procedimento empregado em campo, essa informação diz respeito ao primeiro executado: 83,2% das ações de execução fiscal são movidas inicialmente contra pessoas jurídicas, embora posteriormente possam ser direcionadas à pessoa física de seus sócios ou administradores, na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.
5. O número relativamente baixo de casos nos quais o devedor apresenta voluntariamente bens à penhora pode estar correlacionado com a pequena quantidade de executados que procuram exercer o direito de defesa. Embora não seja demonstrável pelos dados coletados neste estudo, tal hipótese merece ser investigada oportunamente.

6. Consideraram-se como extintas por pagamento, para a finalidade de produção deste dado, todas as execuções fiscais nas quais a sentença extinguiu a ação por pagamento (sem especificação), expropriação, conversão em renda e adjudicação.

7. O que surpreende, no que diz respeito às modalidades de pagamento, é a pouca informação existente nos autos sobre quem, de que modo e quanto pagou ao exequente. Em regra, os juízes não têm qualquer preocupação em verificar se a informação prestada pelo exequente é verdadeira, ou seja, se realmente houve o pagamento e qual o valor efetivamente pago. Por essa razão, em 20,9% dos casos não se sabe a modalidade de pagamento adotada e em 16,3% dos processos não consta qualquer informação sobre o valor efetivamente apurado. Considerando apenas os casos em que essa informação encontra-se presente, pode-se afirmar que cada ação de execução fiscal promovida pela PGFN e extinta por pagamento integral da dívida resulta na arrecadação média de R\$ 54.783,77 em principal (para uma mediana de R\$ 6.586,83) e R\$ 129,42 em custas judiciais (para uma mediana de R\$ 10,64).

8 As frequências médias prováveis de cada uma das etapas processuais que compõem o PEFMpgfn podem ser descritas por meio da seguinte fórmula matemática (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/frequência das etapas): $PEFMpgfnFE = a + b + 0,72c + 0,75d + 0,21e + 0,74f + 0,05g + 5,77h + 0,07i + 0,07j + 0,03k + 0,15l + 0,02m + n + o$.

9 O que incorpora tanto o tempo consumido pelo exequente para protocolar a petição inicial quanto o tempo necessário à autuação.

10 Introduzindo os lapsos temporais descritos na fórmula do PEFMpgfnFE, e considerando que $\alpha = 1,57$, $\beta = 0,21$ e $\gamma = 1$, a função entre frequências e tempos médios prováveis de duração das etapas processuais adquire o seguinte conteúdo (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/tempo médio total de tramitação): $PEFMpgfnTT = 1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)$.

11 Partindo-se da fórmula matemática de cálculo do tempo médio total de tramitação do executivo fiscal, pode-se afirmar que a função do custo médio total provável do PEFMpgfn é a seguinte (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/custo médio total): $PEFMpgfnCMT = \{c\text{mpd} [1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)]\} - \text{caef}$. Ou seja: $PEFMpgfnCMT = \{R\$1,58[1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)]\} - R\$35,49$.

12 Desconsiderando o processamento dos embargos e recursos, a função do custo médio total provável do PEFMpgfn é a seguinte (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/custo médio total exceto embargos e recursos): $PEFMpgfnCMT\text{Teer} = \{R\$1,58[1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 1(250)]\} - R\$35,49$