



**Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
BACHARELADO EM DIREITO
DIREITO FINANCEIRO**



**ANÁLISE CRÍTICA DO QUE SE DENOMINA “PERDÃO DOS GRANDES
DEVEDORES DA UNIÃO”¹**

Igor Bonfim Viana²

Líbia Renata Oliveira de Souza³

Mariana Freitas Cavalcante⁴

Orientador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: A Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é o mais novo programa de parcelamento de dívidas. O PERT é o sucessor de uma série de programas instituídos pelo governo federal, ao longo dos anos, visando ao parcelamento ou refinanciamento de débitos tributários federais. Tais programas remetem ao senso comum o tema “perdão de dívidas”. Este artigo expõe uma análise crítica ao chamado “perdão dos grandes devedores da União”, dando enfoque aos chamados Programas de Recuperação Fiscal e Parcelamento e ao novo Programa Especial de Regularização Tributária. Este artigo pretende contribuir para a educação fiscal, visto que esta constitui uma forma de conquistar a autonomia necessária para o exercício do controle social.

Palavras-chave: REFIS; PERT; perdão de dívidas.

1 O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

2 Acadêmico do 7º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: igorbonfimviana@gmail.com

3 Acadêmica do 7º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: libia.renata.o.s@gmail.com

4 Acadêmica do 7º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: marianac.96.mfc@gmail.com

5 Professor de Direito Financeiro da Universidade Federal de Roraima - UFRR

INTRODUÇÃO

Neste ano, o atual Presidente da República submeteu ao crivo dos congressistas um texto de Medida Provisória voltado à renegociação para pagamento de créditos fazendários. Os congressistas, que em sua maioria possuem dívidas tributárias e não tributárias, aprovaram a Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O Programa Especial de Regularização Tributária é o sucessor de uma série de programas instituídos pelo governo federal, ao longo dos anos, visando ao parcelamento ou refinanciamento de débitos tributários federais, chamados de REFIS, em alusão ao Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Diante da crise econômica e política no Brasil, discussões cujo tema envolva medidas legislativas desta natureza remetem ao senso comum o tema “perdão de dívidas”. Este artigo trata-se de uma análise crítica ao chamado “perdão dos grandes devedores”.

No que tange à delimitação temática, este artigo restringe-se ao estudo dos REFIS e do PERT, em contraste com o chamado “perdão de dívidas”, à luz do Direito Financeiro e Tributário. Desta feita, este artigo levanta as seguintes problemáticas: O que é perdão de dívida? Existem razões para perdoar dívidas? Seriam os REFIS e o PERT um exemplo de perdão? Quais os efeitos de um perdão de dívida?

Tendo em vista que o tema explora o cenário brasileiro, a delimitação espacial do artigo, de igual modo, estará circunscrita especialmente ao território brasileiro, não obstante as eventuais comparações com outros países, sob a óptica do Direito Comparado. No tocante à delimitação temporal, este artigo terá como recorte temporal o início da vigência do primeiro Programa de Recuperação Fiscal, isto é, 11 de abril de 2000, até o presente momento, sem prejuízo de eventuais explicações sobre fatos anteriores à sua vigência, a título histórico.

Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva. Esta pesquisa será desenvolvida com o objetivo de esclarecer o conceito de perdão de dívida do ponto de vista jurídico e, dadas as características dos programas analisados, esclarecer se tratam de perdão de dívidas. Sendo assim, objetiva-se, especificamente, em um primeiro momento, propiciar uma visão geral sobre o conceito de perdão de dívidas e, em seguida, estudar as características dos programas escolhidos, de modo a descobrir se constituem forma de perdão.

Para se chegar a uma conclusão, adotar-se-á o método hipotético-dedutivo, visto que, diante do problema da natureza jurídica dos REFIS e do PERT, serão formuladas conjecturas, deduzindo-se consequências, a fim de corroborar ou não a conclusão sobre a natureza dos referidos programas. Este método é ideal, tendo em vista que se poderá constatar a natureza desses programas, analisando com qual instituto jurídico de Direito Tributário eles mais se assemelham.

A fim de garantir o embasamento teórico desta hipótese, dois tipos de método de pesquisa serão empregados: a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. Serão utilizados referenciais bibliográficos assentados no conhecimento estabelecido na doutrina jurídica, em especial do ramo dos Direitos Financeiro e Tributário. De igual modo, utilizar-se-ão documentos jurídicos e jornalísticos.

A linguagem utilizada ao longo do artigo será formal, caracterizada pela clareza, pela concisão, bem como pela impessoalidade e de acordo com a norma culta da Língua Portuguesa. O emprego de alguns termos técnicos da área jurídica será necessário; porém, todos estarão acompanhados das respectivas definições, para que a compreensão seja acessível a qualquer leitor.

Em um desenvolvimento dividido em quatro capítulos. Primeiro, discorrer-se-á sobre os créditos da União inscritos em Dívida Ativa e o que viria a ser o perdão de uma dívida. Em seguida, serão expostos possíveis motivos para a concessão do perdão de dívidas, perpassando por experiências internacionais. Adiante, os REFIS e o PERT serão analisados a fim de se averiguar se constituem ou não uma forma de perdão de dívidas. Por fim, caso exista perdão de dívida, responder-se-á à pergunta: quais são os seus efeitos?

Este estudo se torna relevante à medida que contribui para educar a população, a fim de que adquira autonomia suficiente para exercer o controle social sobre seus representantes, isto é, participe do planejamento, fiscalização, acompanhamento e avaliação de ações políticas voltadas às finanças públicas. Assim, por meio de trabalhos como este, o cidadão ganha subsídios para auxiliar os controles estatais e prevenir ações desvirtuadas.

1. NOÇÕES SOBRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Inicialmente, cumpre esclarecer alguns conceitos que serão utilizados mais adiante neste trabalho. É valioso lembrar que o objetivo dos REFIS e do PERT é a recuperação de créditos tributários ou não, mas o que é um crédito tributário? Conforme as lições de Sabbag (2016), o crédito tributário é a obrigação tributária após o lançamento ou em estado ativo.

Harada (2016), por sua vez, o conceitua como obrigação tributária principal cuja liquidez e certeza foi formalizada pelo lançamento.

Conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, privativo da autoridade administrativa, no qual se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Após o lançamento, a obrigação principal se torna líquida, certa e exigível. Caso a obrigação seja devidamente constituída e não seja cumprida pelo sujeito passivo, a Administração está autorizada utilizar os meios executivos judiciais. Entretanto, é importante destacar que, uma vez lançados, os créditos tributários podem ser suspensos, extintos ou excluídos, nos casos previstos em lei, conforme dita o art. 141 do Código Tributário Nacional.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional e são elas: (i) **moratória**; (ii) o depósito do seu montante integral; (iii) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (iv) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (v) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; e (vi) **o parcelamento**.

São uteis à realização da proposta deste artigo, as hipóteses previstas nos incisos I e VI do referido art. 151, ou seja, a moratória e o parcelamento, visto que são as hipóteses que dependem de autorização legal e não advêm de processos administrativos ou judiciais.

Conforme Harada (2016), a moratória consiste na dilação do prazo de pagamento de tributo, instituído por lei. A moratória pode ser concedida em caráter geral e em caráter individual, conforme o art. 152 do Código Tributário Nacional. Ademais, no artigo seguinte, são dispostos os requisitos para sua concessão, quais sejam: o prazo de duração do favor; as condições da concessão do favor em caráter individual; e, sendo caso, estipulação dos tributos a que se aplica; o número de prestações e seus vencimentos; e as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Ressalta-se que a moratória, segundo o art. 154 do Código Tributário Nacional, só pode ser concedida aos créditos definitivamente constituídos ou cujo lançamento já tenha sido iniciado, exceto se houver disposição legal em contrário. Deve-se ter em conta também que a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele e a concessão da moratória em caráter individual não gera

direito adquirido e pode ser revogada de ofício, caso o sujeito passivo descumpra condições ou deixe de cumprir os requisitos.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, trouxe uma inovação ao inserir o art. 155-A ao Código Tributário Nacional: o parcelamento. Há quem diga que na verdade o parcelamento não é uma inovação, mas tão somente uma forma de moratória. Muito embora a moratória possa ser concedida na modalidade parcelada, Sabbag (2016) lembra uma diferença importante entre estes institutos tributários: enquanto a moratória é concedida por lei ordinária, o parcelamento é concedido por lei específica.

De qualquer modo, o parcelamento, segundo Harada (2016), consiste em uma consolidação da dívida tributária, no qual o montante é dividido em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica. O referido autor aponta o uso indevido deste instituto com a combinação do parcelamento com anistia total ou parcial, que exploraremos adiante, com o objetivo de arrecadar rapidamente, assegurando um fluxo de caixa desejado pelo governante.

Dadas estas duas formas de suspensão de crédito tributário, passemos às modalidades de extinção do crédito tributário. Estas hipóteses estão previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional e são as seguintes: (i) o pagamento; (ii) **a compensação**; (iii) **a transação**; (iv) **remissão**; (v) a prescrição e a decadência; (vi) a conversão de depósito em renda; (vii) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (viii) a consignação em pagamento; (ix) a decisão administrativa irreformável, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (x) a decisão judicial passada em julgado; (xi) a dação em pagamento em bens imóveis.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal é que o rol descrito no art. 156 é taxativo. Nele constam formas de extinção do crédito diretas, prescindindo de autorização legal, e indiretas, necessitando de autorização legal. As hipóteses previstas nos incisos VI, VII, IX e XI são formas especiais de pagamento, segundo Harada (2016). Para nós, interessa as formas indiretas, cuja autorização depende de lei, em especial a remissão.

Primeiramente, é necessário conceituar a compensação. Este instituto consiste na confusão entre credor e devedor, sendo estas duas pessoas, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra, havendo obrigações recíprocas que podem ser extintas, até onde se compensarem. Este instituto está previsto no Código Civil no art. 368. Porém, no Direito Tributário, existem diferenças do instituto civil. Por exemplo, é necessária autorização legislativa, como estabelecido no art. 170 do Código Tributário Nacional, e é possível a compensação de créditos vincendos do sujeito passivo.

Passemos à transação, que consiste na extinção de crédito tributário mediante concessões recíprocas, nos casos em que há litígio entre as partes, com ônus e vantagens recíprocas. Harada (2016) afirma que é um acordo com a finalidade de pôr fim ao litígio. No Direito Tributário, a transação também depende de autorização legislativa, nos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional. Harada, embora discorde, afirma que alguns autores consideram como transação a autorização legal de 50% de desconto na multa para o sujeito passivo que desista da defesa.

Finalmente indo ao encontro do cerne do trabalho, o inciso IV trata da remissão. Ao encontro porque a remissão é o instituto de Direito Tributário cujo sinônimo é o tão mencionado perdão. Harada (2016) conceitua como o ato de remitir ou perdoar uma dívida e não se confunde com remição, que significa o resgate da dívida. O art. 172 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário.

Esta autorização dependerá do atendimento aos seguintes critérios: (i) situação econômica do sujeito passivo; (ii) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; (iii) diminuta importância do crédito tributário; (iv) considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; (v) condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Vale lembrar que o despacho concessivo da remissão não gera direito adquirido.

Por fim, na dação em pagamento, prevista pelo inciso XI do art. 156 do Código Tributário, ocorre a substituição de dinheiro por bem imóvel, para extinguir o crédito tributário. Tendo sido explicadas as formas de extinção de crédito pertinentes a este artigo, passemos às formas de exclusão da obrigação principal, constituída em crédito tributário, previstas no art. 175 do Código Tributário, que são duas: a isenção e a anistia. Trataremos somente da anistia.

Harada (2016) ensina que, enquanto instituto do Direito Tributário, a anistia consiste na extinção da punibilidade das infrações fiscais, excluindo a dívida penal tributária, ou seja, o crédito oriundo de infrações praticadas anteriormente à vigência da lei que a concede, conforme o art. 180 do Código Tributário Nacional. A anistia pode ser concedida em caráter geral, ou limitadamente, conforme as hipóteses do inciso II, do art. 181 do Código Tributário.

A anistia de caráter geral é ampla e irrestrita depende da publicação de lei, ao passo que a anistia limitada depende da situação. A anistia individual, prevista do art. 182, depende de exame do caso, mediante despacho fundamentado da autoridade administrativa competente. As hipóteses das alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 181, podem ser

reconhecidas de ofício pela autoridade administrativa ou judicial que tomar conhecimento, por isso são as chamadas anistias puras. A anistia não gera direito adquirido, mas por ser ato vinculado, só pode ser anulada e não revogada.

2. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO - DAU E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

2.1. Conceito

Conforme elucida Leite (2016), o ente público, como qualquer pessoa jurídica, pode assumir diversas situações obrigacionais, podendo ser credor ou devedor. Nessas situações, são estabelecidas prerrogativas e privilégios. Para as hipóteses em que se manifesta como devedor, existem prerrogativas para os pagamentos, como é o caso dos precatórios. Quando é credor, existe a possibilidade de cobrar o crédito de forma privilegiada.

Todo o crédito que detenha o ente público, quando cobrado e não pago regularmente, resulta na inscrição em um livro chamado de “Dívida Ativa”. Há uma diferença entre os conceitos de “Dívida Ativa” e “Dívida Ativa da União - DAU”. A Dívida Ativa da União - DAU engloba os créditos de titularidade da própria União, a ser administrada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, por força constitucional, a saber:

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.

(...)

§ 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.

Desta maneira, qualquer ente pode deter a titularidade de créditos que constituem sua dívida ativa, por exemplo, uma Autarquia também tem sua dívida ativa, que será inscrita e cobrada pela Procuradoria respectiva, no âmbito Federal, a Procuradoria Geral Federal.

Conforme elucidado, a Dívida pública é um registro de créditos da fazenda pública, estes créditos têm natureza tributária ou não tributária. É uma expressão antiga que remete a contabilidade. Do ponto de vista contábil, é todo o crédito não pago durante o ano do seu vencimento. Do ponto de vista econômico, a dívida ativa integra o patrimônio da fazenda pública.

É importante destacar que qualquer obrigação com a Fazenda Pública não paga a tempo e modo devidos, gera uma imediata inscrição em Dívida Ativa, daqueles valores em

débito. Essa inscrição é um ato vinculado que garante higidez ao crédito, é precedida de um controle de legalidade.

Durante esse controle de legalidade, se verifica os requisitos intrínsecos e extrínsecos daquele crédito. São os requisitos intrínsecos:

a) certeza - a respeito da exigência do crédito; e

b) liquidez - a quantia determinada.

Do ponto de vista extrínseco, fala-se em exigibilidade, ou seja, discute-se a possibilidade de cobrança daquele crédito, naquele momento. Por dotar-se desses requisitos, Leite (2016) observa que há privilégio no ponto de vista procedimental e do ponto de vista processual.

Segundo o autor, há privilégio procedimental porque ainda na área administrativa, existe um aparato que protege as cobranças do ente público, tornando o crédito de presunção de liquidez e certeza, conforme preceitua o art. 204 do Código Tributário Nacional: “***A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída***”.

Da mesma forma, é apontado o privilégio processual, uma vez que existe uma lei específica para cobrança destes créditos, a Lei nº 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, além da Lei nº 5.172/66, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Ambas dotam os créditos públicos de privilégios e garantias quando da sua cobrança, principalmente quanto aos créditos tributários.

Neste arcabouço, o legislador também se preocupou em conceituar de forma clara o que constitui a Dívida Ativa. A lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro, em seu art. 39, §2º a separa em tributária e não tributária:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

(...)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Conforme quadro sinótico, o artigo supracitado separa a dívida ativa desta forma:

Dívida Ativa Tributária e Não Tributária

DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA
Imposto, adicionais e suas multas	Empréstimos compulsórios e suas multas
Taxas, adicionais e suas multas	Contribuições Especiais e suas multas
Contribuição de Melhoria, adicionais e suas multas	Multas de qualquer origem (exceto tributárias)

(Fonte: Leite, 2016, p. 205).

Por sua vez, a lei nº 6.830/80, utiliza-se da mesma definição prevista na Lei nº 4.320/64. Ela estabelece no seu art. 2º, que: “Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (...)”.

Em suma, a Dívida Ativa da União - DAU é composta por todos os créditos desse ente, sejam eles de natureza tributária ou não tributária. Eles devem ser regularmente inscritos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão proferida em processo regular.

Apesar de ser chamada de Dívida Ativa da União, reitera-se que se trata de créditos que integram o patrimônio da Fazenda Pública, sendo sua execução e liquidação indispensáveis para as finanças da União. Por tamanha importância, após o devido processo legal, os órgãos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN conferem a esses créditos certeza, liquidez e exigibilidade, o que lhes permite ingressar judicialmente contra o contribuinte, em processo de Execução Fiscal.

Uma vez inscrito na Dívida Ativa da União, o contribuinte recebe um Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, com as informações sobre o débito, incluindo o endereço e telefone da PGFN para contato. A DAU é identificada por um número específico, para sua identificação e acompanhamento do processo administrativo.

2.2 Procedimentos de Cobrança

A inscrição do débito em Dívida Ativa tem por finalidade a formação do título executivo extrajudicial, que é o documento que embasa a cobrança administrativa ou judicial daquela inscrição. O ato de inscrição em dívida ativa da União, realizado pelo Procurador da Fazenda Nacional, é o primeiro ato que gera efeitos concretos na esfera jurídica do

contribuinte, gerando inúmeras restrições. Conforme o art. 202 do CTN, o termo de inscrição indicará, obrigatoriamente:

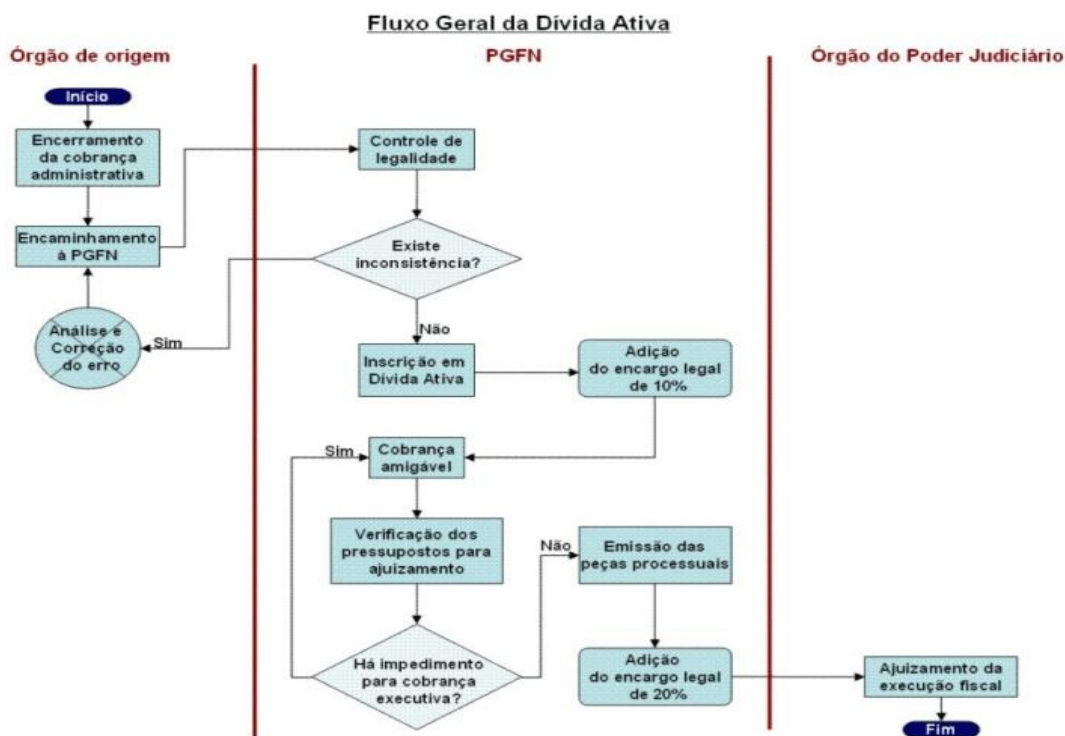
- Art. 202. (...) I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
 II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
 III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
 IV - a data em que foi inscrita;
 V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
 Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Leite (2016) alerta sobre a responsabilidade dos gestores na cobrança e execução da Dívida Ativa. Isso porque se a cobrança é insignificante demonstra a negligência do gestor, podendo incidir nas sanções previstas no art. 10, inciso X, da Lei nº 8.429, que caracteriza o descaso na arrecadação como ato de improbidade administrativa.

Além disso, o autor também expõe que a Lei de Responsabilidade Fiscal– LRF (LC nº 101/00), determina a efetiva cobrança de todos os tributos como requisito de gestão responsável, inclusive inscritos em dívida ativa, o que será buscado por meio de medidas amigáveis de cobrança, ajuizamento de ações de execução fiscal, dentre outras medidas.

Consoante à legislação vigente, os órgãos federais têm prazo de 90 (noventa) dias para informar os débitos à PGFN. Cabe à PGFN, após apuração da certeza, liquidez e exigibilidade dos créditos, inscrever o débito na Dívida Ativa da União. Após essa inscrição, efetua-se a cobrança do débito, que pode ser feita pela via administrativa, por meio de notificações, protesto judicial, recusa na emissão de certidão negativa, ou por meio de processo de execução fiscal, instaurado no Poder Judiciário, de competência da Justiça Federal, observando a formalidade da Lei nº 6.830/90. Desta forma, sintetiza-se o fluxograma Geral da Dívida Ativa:

Fluxograma 1 – Fluxo Geral da Dívida Ativa



(Fonte: Página da Procuradoria da Fazenda Nacional) ⁶

A cobrança judicial permite a utilização de meios de execução forçada, como a penhora de bens e direitos do devedor, inclusive mediante Bacenjud (penhora eletrônica de valores em contas bancárias). Uma vez expropriado o patrimônio do devedor, os valores são revertidos à União.

Existem outras medidas para reforçar a cobrança, de acordo com a Nota Técnica PGFN nº 196/2017:

- 1) **Inscrição do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN):** trata-se de um banco de dados onde se encontram registrados os nomes de pessoas físicas e jurídicas em débito para com órgãos e entidades federais. Se o devedor for notificado da dívida pela PGFN e não fizer o pagamento em até 75 dias após a notificação, seu nome será inserido no CADIN. (...) A consulta prévia ao CADIN é obrigatória para a realização de operações de crédito que envolva a utilização de recursos públicos; concessão de incentivos fiscais e financeiros e celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos;
- 2) **Certidão de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e a Dívida Ativa da União:** A prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional para quaisquer fins é efetuada mediante apresentação de certidão expedida conjuntamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), referente a todos os créditos tributários federais e à DAU, por elas administrados.

⁶ Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/fluxo-da-divida>. Acesso em: 18 de julho de 2017.

3) **Inclusão do Devedor na Lista de Devedores da União e do FGTS:** Publicada no site da PFGN, confere transparência à Dívida Ativa da União e do FGTS. A divulgação pública dos devedores na internet, além de constranger o devedor, impulsiona o controle social e o consumo consciente, permitindo ao cidadão optar por adquirir bens ou serviços de empresas que cumprem suas obrigações trabalhistas e fiscais.

4) **Carta Cobrança:** Adverte o devedor que se o débito não for pago ou parcelado, será ajuizada ação de execução fiscal, que poderá resultar na penhora e na expropriação de bens para a satisfação da dívida;

5) **Protesto Extrajudicial:** O protesto da Certidão de Dívida Ativa da União – CDA é ato praticado pelo cartório de Protesto de títulos, por falta de pagamento da obrigação constante da referida CDA, conforme autorização da Lei nº 9.942, de 10 de setembro de 1997. O contribuinte é intimado pelo Cartório de Protestos no endereço fornecido pela PGFN, na forma dos arts. 14 e 15 da Lei nº 9.492, de 1997. O protesto extrajudicial pode afetar o crédito do devedor protestando no mercado, em razão do provável acesso dos dados pelos órgãos de proteção ao crédito, como Serasa e o Serviço de Proteção ao Crédito – SPC;

A possibilidade de protesto de certidão de dívida ativa cumpre um modelo de gestão fiscal eficiente, nos termos do art. 11 da LRF, uma vez que é uma forma mais ágil e menos onerosa de cobrança. Utiliza-se deste instrumento para valores reduzidos, sem qualquer êxito no recebimento amigável, não sendo possível cobrar judicialmente pelo valor reduzido.

2.1.1Custo da execução Fiscal e Tempo Médio da Execução Fiscal.

O protesto é uma das soluções para desafogar as execuções na Justiça Federal, pois são processos lentos e custosos, segundo estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. O estudo foi divulgado em novembro de 2011, por meio do comunicado nº 127 – Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal promovido pela PGFN.

A pesquisa foi realizada em todos os estados do Brasil, com exceção do Mato Grosso do Sul, em 181 varas federais, situadas em 124 cidades. De acordo com a pesquisa, a Justiça Federal gasta – excluindo embargos e recursos aos tribunais – R\$ 4,3 mil por processo. Desse custo, a mão de obra que faz parte de toda tramitação processual representa R\$ 1,8 mil. O congestionamento do processo – que tramita, em média, oito anos – é o grande responsável pelos custos adicionais, revela a pesquisa.

Segundo as análises, o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal é de exatamente 8 anos, 2 meses e 9 dias. O cálculo médio leva em consideração a frequência com que ocorrem etapas como: autuação, citação, penhora, leilão, defesas e recursos, dentre outros. Considerando-se um processo em que todas as etapas ocorressem, o tempo total de tramitação seria de 16 anos. Nesta pesquisa, restou demonstrado que a União figura como autora de processos de execução fiscal na Justiça Federal em apenas 50,3% dos casos.

Assim que publicado o estudo, a PGFN pronunciou-se a respeito afirmando que a entidade não é eficiente, pois foram analisados apenas cobranças na fase judicial, que demais entidades, como os conselhos de fiscalização dos profissionais liberais não realizam cobrança administrativa, como as providas pela PGFN. Justifica que os órgãos fazendários apenas se valem da via judicial para aqueles créditos de difícil recuperação e quando esgotadas as medidas administrativas.

Logo, não há comparativo real de eficiência. Importante contraponto levantado pela PGFN é a respeito do elevado percentual de prescrição. Atribuem este percentual aos efeitos decorrentes da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do prazo decenal de prescrição e de decadência das contribuições previdenciárias.

Por fim, conforme o pronunciamento, ressalta-se que a PGFN e o IPEA firmaram, no mesmo ano, acordo de cooperação técnica para o desenvolvimento de ações integradas na elaboração de estudos técnicos e pesquisas de interesse mútuo, especialmente para avaliação da eficiência da cobrança. Desta forma a divulgação do resultado da pesquisa deve ser entendida no contexto da parceria entre a PGFN e o IPEA, como resultado de várias atividades de planejamento da PGFN para aprimorar a cobrança dos créditos sob sua responsabilidade.

2.3 Grandes Devedores

Uma vez entendido do que se compõe a DAU e seu procedimento de cobrança, passa-se, agora, a discorrer sobre os Grandes Devedores. O Governo Federal busca meios de recuperar seu crédito de diversas formas; há tempos criam-se medidas visando à recuperação dessas grandes dívidas, conforme o Histórico Normativo abaixo, principalmente no que tange aos Grandes Devedores.

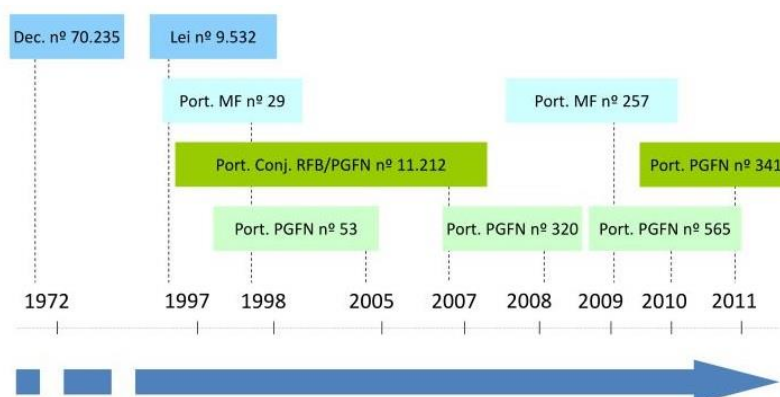


Figura 1 - Histórico Normativo

(Fonte: Seminário Sobre Execução Fiscal – Coordenação Geral de Grandes Devedores).⁷

Tendo como ponto de partida esses informes, analisará, primeiramente, quem são esses Grandes Devedores e os procedimentos especiais para com eles. Será realizado corte metodológico nas portarias PGFN nº 320/2008 e nº 565/10, para análise crítica do perdão de Dívida Ativa dos atuais grandes devedores.

2.3.1 Portaria PGFN nº 320, de 30 de abril 2008- Projeto Grandes Devedores- PROGRAN.

O projeto Grandes Devedores – PROGRAN busca maior eficiência na cobrança de dívida dos chamados “Grandes Devedores”. Consoante o art. 2º da portaria, entende-se como “Grande Devedor” os seguintes devedores, aqui colacionados:

Art. 2º São considerados grandes devedores, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aqueles devedores inscritos em dívida ativa da União, cujos débitos, de natureza tributária ou não tributária, tenham:

- I -unitária ou agrupadamente, em função de um mesmo devedor, **valor igual ou superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);**
- II - **presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária.**

Por meio desta portaria foram criadas Divisões nas unidades da PGFN em Estados como Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Bahia, Distrito Federal, Pernambuco e Santa Catarina. Nessa portaria são designadas unidades estratégicas para ficarem responsáveis de cerca 10 (dez) a 15 (quinze) processos referentes a Grandes Devedores.

Nesta pesquisa, não obtivemos meios para determinar a que devedores especificamente essas Divisões eram responsáveis. Entretanto, absorve-se o parâmetro de Grandes Devedores para a análise deste artigo.

2.3.2 Portaria PGFN nº 565, de 1º de junho de 2010- Acompanhamentos de Grandes Devedores inscritos na DAU.

Conforme Nota Técnica nº 211/17, a PGFN editou a portaria nº 565, de 1º de junho de 2010, dispondo sobre o acompanhamento dos grandes devedores inscritos em na DAU,

⁷Seminário Sobre Execução Fiscal Londrina - Pr. Coordenação-Geral de Grandes Devedores Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Bases Normativas e Estruturação Funcional. Breve Histórico da CGD. 1972. 1997. 1998. 2005. 2007. 2008. 2009. Histórico Normativo. Dec. nº 70.235. Lei nº 9.532. Disponível em: <http://fr.slideserve.com/easter/semin-rio-sobre-execu-o-fiscal-londrina-pr>. Acesso em: 15/07/2017.

assim considerados aqueles que ultrapassam o montante de R\$ 15 milhões. A portaria estabelece um Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores, composto pela Coordenação-Geral de Grandes Devedores (CGD), As Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional (PRFN), as Procuradorias da Dívida Ativa Regionais (PDA), as Divisões de Acompanhamento de Grandes Devedores (DIGRA) nas unidades Regionais e Estaduais, além dos Procuradores da Fazenda Nacional (PRFN) designados para a atuação em face de grandes devedores.

Esta última portaria, apesar de não ser possível acesso a sua íntegra, é reiteradamente apresentada, principalmente, por notas-técnicas da PGFN emitidas no ano de 2017. O sistema estabelecido criado pela portaria permite que haja uma atuação diferenciada da PGFN em face de grandes Devedores, por exemplo:

- a) Designação de Procurador para a realização de atividades de investigação e de produção de informações estratégicas, incluindo o reconhecimento de fraudes fiscais estruturadas e grupos econômicos;
- b) Propositura de ações cautelares fiscais buscando garantir maior eficácia na cobrança dos créditos inscritos e ajuizados ou ainda não inscritos de sujeito passivo;
- c) Realização de pesquisas para a localização de grandes devedores e responsáveis tributários e levantamento patrimonial, buscando estabelecer relação com outros órgãos públicos, caso necessário;
- d) Celebração de parcerias com outros órgãos públicos, no âmbito de sua atuação, que possam propiciar subsídio para a identificação de responsáveis e seus bens, visando ao aperfeiçoamento dos serviços de cobrança da Dívida Ativa em face dos grandes devedores;
- e) Articulação com a Coordenação de Representação Judicial (CRJ) e com a Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal (CASTF), ambas da PGFN, no sentido de acompanhar, junto aos Tribunais Superiores, o andamento de recursos interpostos em face dos grandes devedores, inclusive fornecendo subsídios à representação e defesa judicial da Fazenda Nacional;
- f) Articulação com Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT) da PGFN, que atua perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com estabelecimento rotina para troca de informações quanto aos processos administrativos de sujeitos passivos qualificados como grande devedor.

A partir de 2016, a PGFN incrementou a recuperação de Créditos da União. Foram criados instrumentos como a Inclusão de Devedores no Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), que os submete a procedimento especial de diligência patrimonial, protesto extrajudicial, acompanhamento de parcelamentos e de garantias. Criou-se também o Grupo de Operações Especiais de Combate à Fraude Fiscal Estruturada (GOEFF), com caráter essencialmente operacional e objetivo de trabalhar casos concretos de grande complexidade, envolvendo fraudes fiscais sofisticadas e de valores milionários. Somente em 2016, o grupo já empreendeu ações que atingiram o montante sonegado de R\$ 7,2 bilhões.

2.3.3 Total da Dívida Ativa da União: Conhecendo os Grandes Devedores

Conforme dados recolhidos da LOA 2014 e PLOA 2016, apud QUEIROZ (2016), o dado mais recente da Dívida Ativa recolhido para essa pesquisa é o da Dívida Consolidada de 2015. Com base nesses dados, no final de 2015, a DAU somava um total de R\$ 1,5 trilhão. Desse montante, R\$ 90,1 bilhões estão parcelados, R\$ 40 bilhões estão garantidos integralmente por depósito ou penhora e R\$ 53 bilhões estão com cobrança suspensa por decisão judicial. Ao final de 2015, a DA brasileira equivalia a US\$ 379,63 bilhões, com a cotação do dólar a R\$ 3,97.

Neste ponto, analisa-se o perfil dos devedores da DAU, de acordo com a Portaria nº 565, de 2010, da PGFN. Do estoque da DAU, 75% são referentes aos chamados Grandes Devedores (GDE), ou seja, àqueles cujo débito total consolidado supera R\$ 15 milhões.

Por outro lado, os GDE representam apenas 0,93% do número de devedores. Ou seja: a DAU está extremamente concentrada em um pequeno número de devedores de alta monta.

Conforme o mesmo QUEIROZ (2016), a PGFN afirma que dos devedores que compõem a DAU há cerca de 3 mil com alta perspectiva de recuperação, os quais representam R\$ 283 bilhões em créditos (18% do estoque da DAU). Outras 7.117 pessoas jurídicas (R\$ 452 bilhões, 29% do estoque da DAU) têm remota possibilidade de recuperação. 3.809 pessoas jurídicas (R\$ 227 bilhões, 16% do estoque) constam na DAU sem indícios de faturamento, bens ou movimentação financeira nos últimos cinco anos.

Para ilustração de Grandes Devedores, fora realizada pesquisa na Lista dos Devedores, que consiste numa relação de pessoas físicas e jurídicas em débito com a Fazenda Nacional, débitos inscritos na Dívida Ativa da União, há débitos também como o FGTS, também inscritos na Dívida Ativa. A lista de devedores é um mecanismo de cobrança de maneira indireta.

A nova lista de devedores, divulgada pela PGFN, inclui novos filtros, toda a dívida do FGTS foi incluída nessa nova versão, além de filtros de devedores, por estado e município. Há também um novo filtro, por faixa de valor, que facilita o controle social dos débitos inscritos na Dívida Ativa da União.

A nova versão da lista dos devedores possibilita a consulta pela atividade econômica, o filtro CNAE revela algo pouco utilizado ainda no Brasil, que é o impacto da sonegação fiscal no ambiente concorrencial. Determinado setores da economia e que tenham uma concorrência muito acirrada, como, por exemplo, indústria de fabricação de automóveis,

a existência de empresas com débitos, às vezes milionários, gera uma concorrência desleal com todas aquelas outras empresas que estão regulares. O filtro CNAE possibilita, portanto, o controle, inclusive social, que aquelas empresas, que por conta de um ato ilícito, gozam de uma vantagem desleal com todo aquele mercado.

Em primeiro momento segue os 20 (vinte) maiores devedores listados na DAU, com dívidas acima de 1.000.000.000,01 (um bilhão), sendo eles pessoas jurídicas e pessoas físicas. Na segunda, constam, de igual modo, os 20 (vinte) maiores devedores listados na DAU, do Estado de Roraima, entre pessoas físicas e jurídicas.

Tabela 1 - Vinte Grandes Devedores da União no Brasil – Dívida acima de 1.000.000.000, 01

CPF/CNPJ	Nome/Razão Social	Valor Total Devido (R\$) ?
44.764.595/0001-27	CARITAL BRASIL LTDA	27.255.310.925,84
89.940.878/0001-10	PADMA INDUSTRIA DE ALIMENTOS S/A	26.131.791.713,66
010.335.908-78	LAODSE DENIS DE ABREU DUARTE	7.175.395.421,66
50.469.303/0001-26	DUAGRO SA ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES	7.161.423.335,50
010.171.878-00	LUIZ LIAN DE ABREU DUARTE	6.935.608.936,05
021.311.371-68	ERNESTO ANGEL LAZZARO	6.932.159.711,31
565.989.398-87	LUCE CLEO DE ABREU DUARTE	6.932.159.711,31
03.300.070/0001-53	PPL PARTICIPACOES LTDA.	6.918.204.558,55
33.000.167/0001-01	PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS	6.753.020.124,74
60.703.923/0001-31	VIACAO AEREA SAO PAULO S A	6.664.136.866,11
92.772.821/0001-64	S.A. (VIACAO AEREA RIO-GRANDENSE) - FALIDA	5.651.391.415,90
92.772.821/0107-12	S.A. (VIACAO AEREA RIO-GRANDENSE) - FALIDA	4.424.226.758,76
02.161.598/0001-26	CONDOR - FACTORING - FOMENTO COMERCIAL LTDA	4.422.056.082,32
012.194.277-56	FABIO CUNHA SIMOES DE CARVALHO	4.422.056.082,32
464.732.548-20	BERNARDINO JUSTINO VARGAS	4.422.056.082,32
037.034.797-87	ALBERTO ISRAEL LIFSITCH	4.422.056.082,32
86.826.179/0001-56	ENGEFIN ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	4.269.613.783,51
27.893.064/0001-15	BETAFAC ASSESSORIA E FOMENTO MERCANTIL LTDA - ME	3.958.395.892,19
168.161.104-04	FLAVIO AUGUSTO VIEIRA DE LACERDA	3.810.896.210,61
043.063.187-10	MARCEL LEVY	3.809.367.547,71

(Fonte: Lista de devedores que possuem débitos com a fazenda nacional e FGTS inscritos em dívida ativa).⁸

Tabela 2 - Vinte Grandes Devedores no Estado de Roraima – Dívida entre R\$ 10.000.000,00 até 100.000.000,00

CPF/CNPJ	Nome/Razão Social	Valor Total Devido (R\$) ?
027.181.404-70	MICHELINE DE OLIVEIRA BARBOSA	96.702.320,63
05.950.290/0001-58	COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DE RORAIMA	79.726.827,05
899.223.522-49	ALEXANDRE VASCONCELOS CUNHA	72.850.570,62
34.800.508/0001-96	ARAUJO & CANTANHEDE LTDA	69.615.285,23
017.659.902-97	FERNANDO FERREIRA DE OLIVEIRA	56.208.966,80
02.045.544/0001-03	COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DA SAUDE COOPERPAI-MED	50.262.730,86
02.932.041/0001-41	OURO VERDE AGROSILVOPASTORIL LTDA	38.392.399,23

⁸ Disponível em: <https://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf>. Acesso em: 18 de julho de 2017.

104.877.003-68	ANTONIO BELEM DE MACEDO	34.247.325,60
22.907.141/0001-25	A B DE MACEDO	34.233.304,83
01.613.031/0001-80	MUNICIPIO DE RORAINOPOLIS	30.161.092,78
84.032.986/0001-71	COOPERATIVA RORAIMENSE DE SERVICOS	29.451.688,18
230.554.562-20	SERGIO ANDRE FERREIRA DA SILVA	29.418.235,41
04.651.295/0001-17	L. BARBOSA ALVES – EPP	26.431.308,43
024.694.053-00	LUIS BARBOSA ALVES	25.690.434,96
05.624.739/0001-98	TRANSPORTADORA F C LIMA LTDA	23.479.325,19
012.122.222-53	FRANCISCO CHAGAS DE LIMA	23.478.613,65
054.853.713-53	JOAO ROSA DIAS	20.855.910,51
374.463.984-34	JACQUELINE RIBEIRO FERNANDES	20.613.570,11
01.438.971/0001-80	TERRARETA TERRAPLENAGEM E PAVIMENTACAO LTDA	20.613.570,11
84.014.729/0001-07	CONSBRAL CONSTRUCOES & COMERCIO LTDA	18.057.392,79

(Fonte: Lista de devedores que possuem débitos com a fazenda nacional e FGTS inscritos em dívida ativa).⁹

2.3.4 Atuais Filtros da Dívida Ativa da União: Dívida boa e Dívida Ruim

Atualmente, existe um trabalho em andamento de classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União. No ano de 2016, com o objetivo de viabilizar a referida classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, foi constituído, no âmbito do Ministério da Fazenda, pela Portaria SE/MF nº 956/2016, um Grupo de Trabalho conjunto – PGFN, RFB, STN e SPOA/MF, para, dentre outras atribuições, estabelecer os critérios para a classificação dos débitos inscritos em dívida ativa da União e possibilitar a implantação de sistema de *rating*..

A classificação da dívida ativa da União é demanda prioritária e estratégica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Os trabalhos foram concluídos e foi apresentado relatório final, acompanhado de minuta de ato normativo, para aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda, dos critérios gerais para classificação dos créditos. Após a publicação do ato, a PGFN iniciará as atividades para classificar todo o estoque de dívida ativa previdenciária e não previdenciária, com previsão de finalização em 21/12/2017.

Fora publicada em 12 de junho de 2017 a portaria nº 293, que estabelece os critérios de classificação dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União. Serão classificados com nota A, os créditos com alta perspectiva de recuperação. A nota B será para créditos com média perspectiva de recuperação. Créditos com baixa perspectiva de recuperação ficam com nota C e os considerados irrecuperáveis, D, a saber:

Art. 10. Os créditos inscritos em dívida ativa serão classificados, em ordem decrescente de recuperabilidade, observando as seguintes classes (rating):

⁹ Disponível em: <https://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf>. Acesso em: 18 de julho de 2017.

I - A: créditos com alta perspectiva de recuperação;

II - B: créditos com média perspectiva de recuperação;

III - C: créditos com baixa perspectiva de recuperação;

IV - D: créditos considerados irre recuperáveis.

Art. 11. Serão classificados com rating "D", independentemente do índice geral de recuperabilidade (IGR):

I - os créditos dos devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral do CNPJ seja:

a) baixada por inaptidão;

b) baixada por inexistência de fato;

c) baixada por omissão contumaz;

d) baixada por encerramento da falência;

e) inapta por localização desconhecida;

f) inapta por inexistência de fato;

g) inapta por omissão e não localização;

h) inapta por omissão contumaz; i) inapta por omissão de declarações;

j) suspensão por inexistência de fato.

II - os créditos inscritos há mais de 15 (quinze) anos, sem anotação atual de parcelamento ou garantia;

III - os créditos dos devedores pessoa jurídica com indicativo de falência decretada ou recuperação judicial deferida;

IV - os créditos dos devedores pessoa física com indicativo de óbito;

V - os créditos com anotação de suspensão de exigibilidade por decisão judicial.

Reitere-se que destes débitos, que tem presunção relativa, mas não impede que a execução continue procedente, há como solicitar revisão, que não suspende a exigibilidade do crédito; a atualização, a DAU é atualizada mensalmente pela taxa SELIC; Parcelamento, incluindo quaisquer débitos inscritos na DAU, desde que não esteja incluído nas hipóteses de vedações previstas no art. 14 da Lei nº 10.522/02.

3. MOTIVOS PARA REMISSÃO DA DÍVIDA

Como já é de nosso conhecimento, o maior montante das dívidas tributárias é de responsabilidade de uma parte ínfima dos devedores, que possuem dívidas que se arrastam por anos e que, somadas, passam da casa das centenas de bilhões de reais.

Fatores diversos impedem que os valores sejam efetivamente cobrados, pagos e devolvidos aos cofres públicos, como a vagariedade judiciária para lidar com tal problema, a complexidade do sistema tributário brasileiro, a ineficácia da estrutura cobradora, a dificuldade para identificação de bens aptos à penhora que satisfaçam o devido, além de uma parte das empresas estar em processo falimentar, serem laranjas ou sonegadoras contumazes. Tais fatores dissipam a possibilidade de todo o débito existente ser sanado, e hoje a esperança é de reaver uma parte mínima do montante a longo prazo.

Diante da problemática de uma dívida de grandes proporções, os devedores têm que recorrer para as soluções concedidas pela administração pública para abate dos débitos, como a renegociação e a remissão de dívida.

A remissão de dívida, de forma geral, encontra disciplina no Código Tributário Nacional em seu artigo 172, e é concedida por autoridade administrativa, autorizada por lei, por despacho fundamentado de forma total ou parcial.

Para ser concedida, deve-se levar em consideração a situação econômica do indivíduo para realização do pagamento de sua dívida tributária, também a existência de erro de fato ou ignorância escusável. Pode também ser concedida em caso de crédito de pequeno valor ou considerando a equidade relativa às características pessoais ou materiais que ensejaram a dívida, e as peculiaridades regionais que influenciam na inadimplência.

Todavia, é evidente que os grandes devedores tributários não fazem jus a concessão de remissão prevista no Código Tributário Nacional, tendo que optar por outros meios para viabilizar a quitação de suas dívidas, como programas de refinanciamento, parcelamento e abate de juros, de multas e de parte dos seus débitos, que propiciam uma espécie de remissão parcial da dívida, que pode abranger mais de noventa por cento do seu montante, como será visto posteriormente.

A primeira vista, o instituto da remissão de dívida tributária, como tem sido recorrido até aqui, é tido como um prêmio legalizado para o mau contribuinte, pois aparentemente não é necessário se preocupar com o pagamento, porque mais cedo ou mais tarde os débitos serão remitidos. Além de representar uma injustiça ao contribuinte que honrou regularmente seus compromissos tributários, independente da carga fiscal.

Então não há como justificar a simples remissão total da dívida de um grande devedor em um país que está em crise, precisando de dinheiro e com seus próprios débitos. E mesmo se fosse um país muito rico e com dinheiro sobrando, não teria sentido o simples abandono dessas dívidas, mas o mais justo seria diminuir a carga tributária, e não simplesmente perdoar de uns e não perdoar de outros.

Entretanto, a remissão parcial, dá aos devedores a oportunidade de mesmo pagando, conseguirem um recomeço de suas atividades, sem a preocupação do débito tributário, bem como, traz a tona a esperança de que pelo menos parte dos débitos voltem para os cofres públicos, e que tenham a sua destinação correta, pois como visto anteriormente, de modo adverso, seria impossível reaver qualquer quantia dos débitos desses devedores.

3.1 Direito Comparado

Inegável é a importância da compreensão do cenário internacional no que diz respeito à remissão de dívidas tributárias. A abordagem comparativa possibilita enxergar soluções para o sistema brasileiro lidar com os débitos dessa natureza.

Os países aqui analisados serão a Alemanha, que é modelo mundial em legislação tributária, os Estados Unidos, que possui certas peculiaridades na cobrança dos débitos, e a Argentina, que dá um pouco do panorama americano-latino, bem como possui um grau de desenvolvimento econômico semelhante ao do Brasil.

Importante destacar, que por regra, os países não executam judicialmente as dívidas tributárias, mas tentam reavê-las pela via administrativa.

3.1.1 Alemanha

Na Alemanha, o processo de execução fiscal é regulamentado pelo Código Fiscal, chamado de *Abgabenordnung* (AO), e é feito por via inteiramente administrativa, que permite não só a cobrança dos débitos tributários, mas também pode exigir do devedor uma obrigação de fazer ou não fazer.

A autoridade fiscal superior que administra o imposto ou repartições fiscais por ela indicada, têm o poder para remitir as dívidas decorrentes de débitos de impostos. No Código Fiscal Alemão, só é permitida a remissão total ou parcial em caso comprovado de que a cobrança será mal sucedida; se as custas para cobrança forem desproporcionais em relação a importância a ser cobradas; ou quando a cobrança violar a equidade conforme as circunstâncias do caso concreto, ocasião que pode ensejar a restituição ou compensação das importâncias já pagas. Se uma situação superveniente modificar esse quadro dos contribuintes, a autoridade poderá propor nova execução.

A legislação alemã só trata das três condições supracitadas para a remissão, mas as autoridades podem conceder o parcelamento da dívida, que deve abarcar o pagamento integral em um prazo de no máximo um ano.

3.1.2 Estados Unidos da América

Nos Estados Unidos, a cobrança se dá pela via administrativa por um processo chamado *tax collection procedure* (Procedimento de Coleta de Tributos), que é executada pelo *Internal Revenue Service – IRS* (trata-se do fisco norte-americano), que só o faz judicialmente em caso de concurso de credores.

Ao IRS é dado o poder de cobrança, penhora, levar a leilão e até mesmo de renegociação das dívidas, que é exercido de forma discricionária pelos servidores do fisco. Tanto poder decorre do senso norte-americano de que o pagamento de tributos é um dever inerente ao exercício da cidadania, e que aquele que não paga não possui somente uma dívida tributária, mas é também um ofensor de valores morais. Fato que, consequentemente, alimenta a existência de uma legislação penal severa contra os sonegadores.

No entanto, todo poder do fisco não é exercido sem nenhum tipo de controle. Para isso existe a figura do *Taxpayer Advocate Service – TAS* (Serviço de Advocacia do Contribuinte), que é um setor do próprio IRS destinado a analisar o proceder dos agentes fiscais, a fim de inibir abusos, problemas e ineficiência, e reportar eventuais casos ao Congresso dos EUA.

A remissão total dos débitos só é possível no caso do valor ser muito pequeno, onde uma ação do IRS custaria mais caro que reemitir, ou quando é avaliado que os esforços para a cobrança serão em vão, pois foi previamente avaliada como uma cobrança infrutífera.

Entretanto, o contribuinte devedor pode oferecer um acordo ao IRS chamado de *offer in compromise – OIC* (Oferta em Compromisso), por meio do qual o fisco pode perdoar parte da dívida, caso o contribuinte prove a impossibilidade de pagá-la.

O OIC visa à arrecadação dos débitos em menor tempo possível, bem como atender aos interesses das partes envolvidas, oferecer a oportunidade de um recomeço para o contribuinte, e assegurar o recolhimento dos tributos que não seriam coletados de forma diversa.

O fisco tem discricionariedade para aceitar o acordo de OIC, e para isso faz uma avaliação do quanto pode ser arrecadado do contribuinte por todos os meios existentes, levando em conta as despesas do devedor com sua subsistência e de seus familiares, o total arrecadável dos bens do contribuinte, a expectativa de renda futura, o valor que pode ser arrecadado de terceiros, e os bens que não podem ser alcançados pelo fisco.

O IRS oferece também um programa de parcelamento chamado *installment agreement* (acordo para pagamento), que permite o pagamento mensal da totalidade ou de parte do montante devido, que é comumente aplicado para dívidas inferiores a US\$ 10.000,00 (dez mil dólares).

O fisco apesar de deter uma gama de poderes, tem tido melhores resultados com os acordos de OIC e de *installment agreement*, que têm sido responsáveis por uma arrecadação maior em comparação com a cobrança coativa, assim como tem reduzido o número de penhoras e arrestos.

3.1.3 Argentina

O modelo argentino de execução fiscal é regido pelo decreto nº 821 de 1998 e tramita pelo órgão administrativo chamado de Administração Federal de Ingressos Públicos (AFIP), que é responsável pela aplicação, cobrança e controle dos impostos na Argentina. A AFIP é composta por três agências: a Direção Geral Impositiva, a Direção Geral das Alfândegas e a Direção Geral de Recursos da Seguridade Social.

No país, também há a figura do Tribunal Fiscal da Nação, que é uma organização dentro do poder executivo e possui prerrogativas jurisdicionais para resolver os litígios que eventualmente surjam entre o contribuinte, os gestores e a AFIP.

Tratando da questão de remissão de dívidas tributárias na Argentina, ela é possível, mas de forma bem limitada. Ela é concedida pelo Diretor Geral da Direção Geral Impositiva, possui caráter geral e se dá com a ocorrência de situações excepcionais justificadas, como terremotos, inundações ou grandes catástrofes. Contudo, nem todos os impostos são passíveis de serem remitidos nessa situação.

4. ANÁLISE DOS REFIS E DO PERT E SEUS EFEITOS EM UM CONTRAPONTO COM O CONCEITO DE REMISSÃO

Segundo o “Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais” da Receita Federal, ao longo dos últimos 16 anos foram criados aproximadamente 30 programas de parcelamentos especiais. Conforme anteriormente aludido, analisaremos apenas os mais importantes. Segue um breve histórico e resumo de cada um deles:

O Programa de Recuperação Fiscal – Refis foi instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que também alterou as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Foi destinado a pessoas jurídicas. Nele, o valor das parcelas é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%). Foi também estabelecido o pagamento com prazo ilimitado e a possibilidade de amortização de multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que estabeleceu Parcelamento Especial – PAES, alterou a legislação tributária e dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social. Este programa foi destinado a pessoas físicas e jurídicas. Seu parcelamento

trouxo o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas combinado à redução de 50% das multas.

A Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, que estabeleceu o Parcelamento Excepcional – PAEX atualmente não está mais em vigência. Entretanto, também dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, alterando, inclusive, a legislação tributária federal. Este programa foi destinado somente a pessoas jurídicas. Trouxe três formas de parcelamento que iam até 130 parcelas, combinadas com redução de até 80% das multas e de 30% dos juros de mora.

Por sua vez, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 estabeleceu “Refis da Crise”, que foi reaberto quatro vezes. Esta lei alterou a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concedeu remissão e instituiu regime tributário de transição. Este programa trouxe quatorze modalidades de pagamento à vista e parcelamento de dívidas, reduções de até 100% das multas e 25% dos juros de mora, além da possibilidade compensação para pagamento desses acréscimos, após as reduções.

Por fim, a Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, estabeleceu o programa mais recente, cujo nome foi inovador: Programa Especial de Regularização Tributária - PERT.

Dado o exposto, é necessário que se faça um balanço, sobre os efeitos dessa série de leis que regulamentam formas de recuperação de créditos tributários. Desta forma, este capítulo tratará respectivamente: (i) averiguação da existência ou não de remissão destas dívidas e de eventual existência de contrapartidas para tal; (ii) judicialização de questões relativas a dívidas tributárias ou não; (iii) qual o impacto para o orçamento?

4.1. Averiguação da existência ou não de remissão destas dívidas e de eventual existência de contrapartidas para tal

Pergunta-se: afinal, os Programas de Recuperação Fiscal e o Programa Especial de Regularização Tributária constituem perdão de dívida, ou seja, remissão? Objetivamente, cabe dizer que a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, do “REFIS da Crise”, traz um capítulo inteiro voltado à remissão de dívidas; entretanto, esses débitos não abrangem os grandes devedores.

Isto porque os débitos com a Fazenda Nacional remitidos pelo “REFIS da Crise” são aqueles, inclusive cuja exigibilidade estava suspensa, e que, em 31 de dezembro de 2007,

estavam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), nos termos do art. 14 da Lei nº 11.941/2009. Importante lembrar que esta remissão não tinha condicionante.

Pois bem, no que se refere a outras do REFIS, não há remissão, muito embora exista a autorização de outros institutos do Direito Tributário que suspendem, extinguem e excluem os créditos tributários. Por exemplo, na Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, referente ao Programa de Recuperação Fiscal – Refis, existe previsão, no art. 2º, §4º e nos arts. 12 e 13, da moratória parcelada, visto que ainda não existia a figura do parcelamento.

Ademais, na mesma lei, pode se considerar que existem ainda a transação (art. 2º, §6º), compensação (art. 2º, §7º), anistia de multa de ofício (art. 2º, §9º) e anistia (art. 15). Por sua vez, a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, referente ao PAES, prevê o parcelamento (art. 1º, *caput*, e art. 5º), a anistia de multa de ofício (art. 1º, §7º e §11º) e a anistia geral (art. 9º).

Por conseguintes, a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, referente ao PAEX, trouxe especialmente a anistia de multas de ofício (art. 3º, §§7º, 8º, 9º e art. 9º, §1º, II), parcelamento (art. 1º), sendo que as hipóteses dos art. 1º, §3º, II e art. 6º são entendidas por alguns doutrinadores como transação. Tanto o a Lei nº 11.941/2009, quanto a Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, referente ao PERT, trouxeram a impropriedade da combinação de parcelamento com anistia de multas de ofício e isoladas. Por fim, vale ressaltar que a Medida Provisória nº 783/2017 trouxe também hipóteses de compensação (art. 2º, I), parcelamento puro (art. 2º, II, art. 3º, I) e uma transação no art. 5º.

Via de regra, a adesão aos parcelamentos tem como contrapartida dos contribuintes medidas tais como: a confissão irrevogável e irretratável dos débitos; a aceitação plena e irretratável, pelo sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Medida Provisória; o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos. Ademais, normalmente o deferimento para inclusão nos programas de parcelamento especial fica condicionado ao pagamento de uma parcela inicial, em valor estabelecido pela lei.

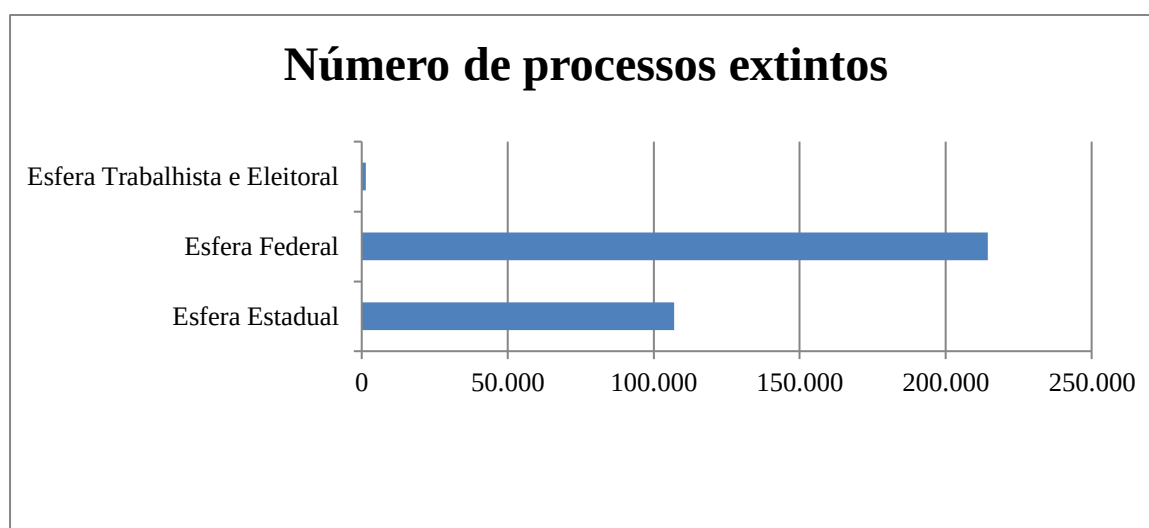
4.2. Judicialização de questões relativas a Dívidas Tributárias

Por judicialização leia-se o encaminhamento de contendas ao Estado-Juiz para que exerça sua jurisdição e por questões relativas a dívidas tributárias, para fins de análise desse trabalho, adotaremos objetivamente três hipóteses: (i) quanto à existência de processos

judiciais de dívidas remitidas; (ii) quanto à existência de judicialização sobre aspectos processuais da remissão.

4.2.1 Quanto à existência de processos judiciais de dívidas remitidas

No que tange à existência de processos judiciais de dívidas remitidas, é útil destacar os dados do balanço final feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 2009. Este balanço era referente à remissão concedida pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida em Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Segundo o balanço, foram extintos um total de 322.818 (trezentos e vinte e dois mil oitocentos e dezoito) processos judiciais, sendo mais de cem mil na esfera estadual, pouco mais de duzentos mil na federal, e cerca de mil e trezentos na trabalhista e um na eleitoral, conforme o gráfico abaixo:



Ademais, em relação a inscrições de dívida e processos administrativos, os números foram igualmente expressivos. Houve a extinção de 1.895.279 (um milhão, oitocentos e noventa e cinco mil, duzentos e setenta e nove) inscrições referentes a 1.156.585 (um milhão, cento e cinquenta e seis mil, quinhentos e oitenta e cinco) contribuintes. Também houve o cancelamento de 1.857.914 (um milhão, oitocentos e cinquenta e sete mil, novecentos e catorze) processos administrativos. Ambos os números se referem à soma de pessoas físicas e jurídicas.

O então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luís Inácio Lucena Adams, disse que, após baixa e arquivamento dos referidos processo, havia uma estimativa de eliminação de 350,6 toneladas de pape, como resultado da remissão.

4.2.2 Quanto à existência de judicialização sobre aspectos processuais da remissão

No que se refere à judicialização sobre aspectos processuais da remissão, houve uma controvérsia a respeito de um dos requisitos da remissão e da necessidade de oitiva prévia da Fazenda Nacional nos processos referentes à remissão.

A remissão concedida pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida em Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estendia-se a débitos de pequeno valor, assim considerados como inferiores a R\$ 10.000,00. Ocorre que este valor deveria ser aferido pelo total do montante consolidado, incluídos os débitos, os encargos legais, os juros e as multas, em relação a cada devedor ou sujeito passivo, e não em relação a um de seus débitos isolado.

Em que pesem esta disposição, passou-se a reconhecer a remissão em Execuções Fiscais isoladas, sem se considerar o total de débitos do devedor e sem ouvir previamente a Fazenda Nacional, em clara ofensa ao princípio da legalidade e ao princípio do contraditório e da ampla defesa, segundo Passos (2011). Finalmente, após divergências inclusive dentro do Superior Tribunal de Justiça, o referido Tribunal julgou o Recurso Especial nº 1.208.935 - AM (2010/0115732-7), sob o rito dos recursos repetitivos, decidindo o seguinte:

TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). ART. 14, DA LEI 11.941/09. REMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO DE OFÍCIO PELO MAGISTRADO. LIMITE DE R\$ 10.000,00 CONSIDERADO POR SUJEITO PASSIVO, E NÃO POR DÉBITO ISOLADO. 1. A Lei 11.941/2008 remite os débitos para com a Fazenda Nacional vencidos há cinco anos ou mais cujo valor total consolidado seja igual ou inferior a 10 mil reais. 2. O valor-limite acima referido deve ser considerado por sujeito passivo, e separadamente apenas em relação à natureza dos créditos, nos termos dos incisos I a IV do art. 14. Traduzindo de forma didática, foram concedidas quatro remissões distintas que ficaram assim estabelecidas: 2.1 Remissão para todos os débitos de um mesmo sujeito passivo, vencidos a cinco anos ou mais em 31 de dezembro de 2007, somente quando o somatório de todos atinja valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, considerando-se apenas os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, inscritos em Dívida Ativa da União no âmbito da PGFN; 2.2 Remissão para todos os débitos de um mesmo sujeito passivo, vencidos a cinco anos ou mais em 31 de dezembro de 2007, somente quando o somatório de todos atinja valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, considerando-se apenas os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da PGFN que não aqueles elencados em "2.1"; 2.3 Remissão para todos os débitos de um mesmo sujeito passivo, vencidos a cinco anos ou mais em 31 de dezembro de 2007, somente quando o somatório de todos atinja valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, considerando-se apenas os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras

entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; 2.4 Remissão para todos os débitos de um mesmo sujeito passivo, vencidos a cinco anos ou mais em 31 de dezembro de 2007, somente quando o somatório de todos atinja valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00, considerando-se apenas os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que não aqueles elencados em "2.3". 3. **Não pode o magistrado, de ofício, pronunciar a remissão, analisando isoladamente o valor cobrado em uma Execução Fiscal, sem questionar a Fazenda sobre a existência de outros débitos que somados impediriam o contribuinte de gozar do benefício.** Precedente: RESP. Nº 1.207.095 - MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.11.2010. 4. Superado o precedente em sentido contrário REsp 1.179.872/MT, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 22.6.2010. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1208935/AM, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/04/2011, DJe 02/05/2011) (grifou-se)

4.3. Qual o impacto para o orçamento?

Antes de iniciarmos a discussão sobre o impacto da remissão de dívidas, anteriormente mencionada, é necessário considerarmos que os parcelamentos também influenciam a arrecadação de receitas públicas. Existem duas ordens de parcelamento: o parcelamento convencional (arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002) e os parcelamentos especiais. Passemos aos impactos dos parcelamentos especiais.

Ressalta-se que este artigo levou em conta especialmente os REFIS e o PERT, entretanto, para fins de análise de impactos orçamentários, o PERT ainda é muito recente para estimar valores. Portanto, a demonstração de impactos orçamentários dos parcelamentos se cingirá aos REFIS mais importantes, conforme os dados do “Estudo sobre impactos dos Parcelamentos Especiais” da Receita Federal:

Número de adesões aos parcelamentos especiais

Parcelamento Especial	Lei Instituidora	Número de Adesões
REFIS	Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000	129 mil contribuintes
PAES	Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003	374 mil contribuintes
PAEX	MP nº 303, de 29 de junho de 2006	244.722 contribuintes
REFIS DA CRISE	Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009	886.353 contribuintes

O “REFIS da Crise” foi reaberto quatro vezes. As duas primeiras reabertura unificadas, referentes à Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013 e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, tiveram a adesão total de 102.176 contribuintes. As duas últimas reaberturas, referentes à Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014 e à Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, tiveram a adesão de 326.948 contribuintes.

Ainda com base nos dados “Estudo sobre impactos dos Parcelamentos Especiais” da Receita Federal, a Tabela a seguir demonstra o comportamento dos contribuintes nos REFIS. Nota-se há baixo o índice de quitação desses parcelamentos, atribuídos especialmente à exclusão por inadimplência ou pela opção por outro programa de parcelamento superveniente.

Situação atual dos parcelamentos especiais (quantidades)

Parcelamento Especial	Quantidades					
	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
REFIS DA CRISE	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.601	47,25%

Muitos devedores ficam na expectativa de uma nova renegociação e assim deixam de adimplir seus parcelamentos. Embora os parcelamentos sejam generosos, segundo o “Estudo sobre impactos dos Parcelamentos Especiais” da Receita Federal, cerca de 20% dos contribuintes são excluídos por inadimplência logo nos primeiros processamentos de exclusão. Essa situação tem reflexo nefasto na arrecadação e pode ser bem visualizada pelos dados da penúltima reabertura do “REFIS da Crise”:

Carteira Negociação não-previdenciária Lei 12.996/2014 (RFB e PGFN)

	TOTAL
Valor total potencial sem redução	R\$ 395.270.314.271,83
Valor total negociado sem redução	R\$ 91.200.905.333,56
Valor total das reduções	R\$ 25.484.840.401,01
Valor total negociado após as reduções	R\$ 65.716.064.932,55
Valor total das amortizações PF e BCN	R\$ 6.728.244.640,79
Saldo total negociado após deduções	R\$ 58.987.820.291,76
Total saldo devedor gerado	R\$ 4.976.165.352,05
Número de modalidades negociadas	262.584

Conforme o “Estudo sobre impactos dos Parcelamentos Especiais”, após a consolidação, deveria ser pago para efetivação da negociação o valor de quase R\$ 5 bilhões (em destaque na Tabela acima). Porém, a arrecadação do período foi de pouco mais de R\$ 1,3 bilhão. O fato é preocupante porque as reduções são exorbitantes, mas mesmo assim não ensinam o pagamento dos débitos. Em comparação a outros países, nota-se que os parcelamentos são muitos generosos:

Ainda segundo o “Estudo sobre impactos dos Parcelamentos Especiais”, os responsáveis pela constante renegociação para retardar a dívida são justamente os maiores

Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países						
País	Prazo		Critério/Condição			
Áustria	12 meses		Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.			
Austrália	em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais		Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigados a fazer pagamentos por débito direto em			
Armênia	Qtde Parc Espec	Qtde CNPJ	Total Geral Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos contrib diferenciados (2)	Participação (2/1)
Azerbaijão	3	38.967	118.741.885.489,73	1.448	87.907.698.214,97	74,03%
Bélgica	4	8.400	33.208.302.218,86	493	15.383.117.944,16	46,32%
Bulgária	5	815	8.325.312.687,23	82	6.673.803.567,97	80,16%
Estônia	Total	48.182	160.275.500.395,82	2.023	109.964.619.727,10	68,61%
Finlândia	24 meses		Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.			
França	6 meses. 24 a 26 somente em casos específicos		Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.			
Itália	72 meses a 10 anos		Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.			
Cazaquistão	n/c		Mediante análise situação econômica e apresentação de garantia			
Coreia	12 meses		Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.			
Holanda	3 anos		Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.			
Nova Zelândia	n/c		Permite parcelamento apenas de parte da dívida.			
Polônia	n/c		Apresentação de garantia			
Portugal	24 meses ou mais		Mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.			
Romênia	De 5 a 7 anos		Somente em razões de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.			
Federação Russa	12 meses		Somente no interesse da Administração Tributária e apresentação de garantia.			
Cingapura	n/c		Condição de débito direto na conta do contribuinte			
Eslovênia	24 meses		Somente no interesse da administração e mediante comprovação de ausência de liquidez.			
Eslováquia	n/c		Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.			
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses		Mediante apresentação de garantia			
Espanha	De 6 a 24 meses		Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas pequena monta			
Suíça	Variável		Somente se comprovadas dificuldades excepcionais			
	De 1 a 2 meses (PF)		Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte			
Estados Unidos	n/c		Débito direto online			

Fonte: OCDE - disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

Figura 2- Um estudo publicado em 24 de julho de 2014 pela OCDE (Working Smarter in Tax Debt Management) demonstrou as condições de parcelamentos oferecidas em 26 países

devedores. Os dados demonstram que os contribuintes com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões somavam 9.427, dos quais 2.023 participaram de três ou mais modalidades de parcelamentos especiais.

Por outro lado, a remissão concedida pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida em Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, atingia apenas pequenos devedores, cuja dívida total com a Fazenda tinha valor igual ou inferior a R\$ 10 mil inscritos. Tal remissão tinha o potencial de alcançar 453 mil pessoas físicas e 1,6 milhão de pessoas jurídicas.

Figura 3 - Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes

O então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luís Inácio Lucena Adams, afirmou que, à época, em 2008, a dívida tributária total era de aproximadamente R\$ 1,3 trilhão e que a remissão poderia alcançar apenas 0,28% desse valor (R\$ 3,6 bilhões). De acordo com o balanço final feito pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor total remitido foi de apenas R\$ 3 bilhões.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os créditos tributários são obrigações tributárias principais cuja liquidez e certeza foram formalizadas pelo lançamento, que é o procedimento administrativo de constituição do crédito, no qual se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Após o lançamento, a obrigação principal se torna crédito tributário, líquido, certo e exigível. Também após o lançamento, os créditos tributários podem ser suspensos, extintos ou excluídos. De igual modo, a Administração está autorizada a utilizar os meios executivos administrativos e judiciais caso a obrigação relativa ao crédito não seja cumprida pelo sujeito passivo. É neste ponto que entra a Dívida Ativa da União – DAU.

Em suma, a Dívida Ativa da União é composta por todos os créditos desse ente, sejam eles de natureza tributária ou não tributária. Eles devem ser regularmente inscritos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão proferida em processo regular.

Apesar de ser chamada de Dívida Ativa da União, trata-se de créditos que integram o patrimônio da Fazenda Pública, sendo sua execução e liquidação indispensáveis para as finanças da União. Por sua tamanha importância, após o devido processo legal, os órgãos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN conferem a esses créditos certeza, liquidez e exigibilidade, o que lhes permite ingressar judicialmente contra o contribuinte, em processo de Execução Fiscal.

Para o procedimento da cobrança, os órgãos federais têm prazo de 90 (noventa) dias para informar os débitos à PGFN. Cabe à PGFN, após apuração da certeza, liquidez e exigibilidade dos créditos, inscrever o débito na Dívida Ativa da União. Após essa inscrição, efetua-se a cobrança do débito, que pode ser feita pela via administrativa, por meio de notificações, protesto judicial, recusa na emissão de certidão negativa, ou por meio de processo de execução fiscal, instaurado no Poder Judiciário, de competência da Justiça Federal, observando-se as formalidades da Lei nº 6.830/90.

A Execução Fiscal é um processo lento e custoso, segundo estudo realizado pelo IPEA. De acordo com a pesquisa, a Justiça Federal gasta – excluindo embargos e recursos aos tribunais – R\$ 4,3 mil por processo. Desse custo, a mão de obra que faz parte de toda tramitação processual representa R\$ 1,8 mil. O congestionamento do processo – que tramita, em média, oito anos – é o grande responsável pelos custos adicionais, revela a pesquisa. Considerando-se um processo em que todas as etapas ocorressem, o tempo total de tramitação seria de 16 anos.

Ressalta-se que a PGFN e o IPEA firmaram acordo de cooperação técnica para o desenvolvimento de ações integradas na elaboração de estudos técnicos e pesquisas de interesse mútuo, especialmente para avaliação da eficiência da cobrança. Dessa forma, a divulgação do resultado da pesquisa deve ser entendida no contexto da parceria entre a PGFN e o IPEA, como resultado de várias atividades de planejamento da PGFN para aprimorar a cobrança dos créditos sob sua responsabilidade.

Conforme dados recolhidos da LOA 2014 e PLOA 2016, no final de 2015, a Dívida Ativa da União (DAU) somava um total de R\$ 1,5 trilhão. Desse montante, R\$ 90,1 bilhões estão parcelados, R\$ 40 bilhões estão garantidos integralmente por depósito ou penhora e R\$ 53 bilhões estão com cobrança suspensa por decisão judicial. Ao final de 2015, a dívida ativa brasileira equivalia a US\$ 379,63 bilhões, com a cotação do dólar a R\$ 3,97.

Neste ponto, analisa-se o perfil dos devedores da DAU, de acordo com a Portaria nº 565, de 2010, da PGFN. Do estoque da DAU, 75% são referentes aos chamados Grandes Devedores (GDE), ou seja, àqueles cujo débito total consolidado supera R\$ 15 milhões. Fora

demonstrado também que, os GDE representam apenas 0,93% do número de devedores. Ou seja: a DAU está extremamente concentrada em um pequeno número de devedores de alta monta.

Nota-se, pois, que a Dívida Ativa da União é gigantesca e os meios de recuperação desses créditos não são eficientes. Nesse ponto, cabe a pergunta: seria a remissão uma forma viável de extinguir esses créditos, de modo a reduzir o tamanho da DAU? Embora a questão seja delicada, dado o exposto, acreditamos que esse não é um meio viável.

A remissão total de dívidas de grandes devedores é injustificável e insustentável, pois beneficia o mau pagador, que se despreocupa com a sua contribuição, e em momento oportuno poderá ter seus débitos remitidos, configurando verdadeira injustiça com o contribuinte que paga de forma correta. Todavia, a remissão parcial acende a esperança de um retorno de, pelo menos, uma pequena parte do devido, que não ocorreria de outra forma.

O cenário internacional, na contramão do brasileiro, procura enxugar o judiciário com a execução fiscal, buscando realizar a cobrança, tanto coativa como amigável, pela via administrativa. E os países estudados concedem a remissão de forma excepcional e focam em meios para que os devedores paguem seus débitos de forma facilitada, como parcelamentos e acordos para abate de parte da dívida, que trazem um retorno maior do que pela forma meramente forçada.

Aqui no Brasil, tem-se adotado uma política de parcelamentos especiais como forma de se recuperar esses créditos. Segundo o “Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais” da Receita Federal, ao longo dos últimos 16 anos foram criados aproximadamente 30 programas de parcelamentos especiais, nos quais a generosidade impera, visto que todos contêm expressivas reduções nos valores das multas, dos juros e dos encargos legais cobrados na inscrição do débito em DAU, além da previsão de longos prazos para pagamento e a possibilidade de compensação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Pode-se dizer, portanto, que, no Brasil, não existe perdão de dívidas, pelo menos não dos grandes devedores, visto que o “REFIS da Crise” prevê a possibilidade de remissão de contribuintes cuja dívida total com a Fazenda some valor igual ou inferior a dez mil reais. Desta feita, o que existe de fato é a reiteração de instituições legais de programas de parcelamento especial que, apesar do nome, não são especiais, visto que constituem praxe legislativa.

Em que pese a alegação de que não existe perdão dos grandes devedores, há de se questionar, na prática, a eficiência de tais programas de parcelamento e seus impactos.

Embora a finalidade do parcelamento seja a quitação do débito, há de se estranhar que o passivo tributário continue em crescente.

As sucessivas mudanças de plano de parcelamento ou mesmo de inadimplência, ambos fatores fomentados pelo número crescente de instituições de programas, revelam as falhas dessa política de recuperação de créditos. Parcelar uma dívida que nunca será quitada consiste em verdadeira remissão e violação do princípio da legalidade; neste sentido é o entendimento deste trabalho e o do Informativo nº 0542 do Superior Tribunal de Justiça.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. **Parcelamento Especial – PAES**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **“Refis da Crise”**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando a legislação pertinente; revoga dispositivos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Programa de Recuperação Fiscal – Refis**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. **Parcelamento Excepcional – PAEX**. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm. Acessado em: 16 Jul. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017. **Programa Especial de Regularização Tributária - PERT**. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm. Acessado em: 03 Jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola da Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função Social dos Tributos**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola da Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Relação Estado-Sociedade**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Taxpayer Advocate Service. **IRS collection performance**. 19 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://taxpayeradvocate.irs.gov/news/nta-blog-irs-collection>.

FILHO, Eurípedes Gomes Faim Filho. **A Remissão no Direito Tributário Brasileiro**. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v.12, p. 112-120.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 61-77. (ISSN 1413-7097). Disponível em: <http://www.institutoidea.net.br/multas-tributarias-de-oficio-isolada-qualificada-e-agravada-consideracoes-sobre-cumulacao-de-multas-e-sobre-o-entendimento-jurisprudencial-dos-principios-da-proporcionalidade-e-do-nao-confisco-aplic/>. Acessado em: 16 Jul. 2017.

IPEA. **Nota Técnica nº 127 – Custo e Tempo do processo de Execução Fiscal promovido pela PGFN**. Apresenta em novembro de 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf Acesso em: 14 de julho de 2017.

KUSAKA, Danielle Thie; COSTA, Natália Maria Pozzobon Figueira de; FERRARESI, Luiz Carlos. **Remissão da Dívida Tributária**. Revista Linhas Jurídicas (UNIFEV), v. 4, n. 4, p. 155-166.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro** - 5. ed. rev. ampl. e atual. - Salvador: JusPODIVM, 2016.

MARKUS, Leandro. **Refis: o guia definitivo**. 4 de junho de 2017. Disponível em: <http://www.leandromarkus.com.br/consultoria-tributaria/refis/>.

OECD Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico; "Tax debt treatment strategies", in **Working Smarter in Tax Debt Management**, Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-8-en>. Acessado em: 16 Jul. 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 144/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 196/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 211/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 252/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 319/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

PFGN. **Nota Técnica nº 446/2017**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 de julho de 2017.

QUEIROZ, Jules Michelet Pereira. Execução **Fiscal: Eficiência e experiência comparada. Estudo Técnico**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília/DF. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada**. Consultoria Legislativa – Câmara dos Deputados, Julho de 2016.