

**ANTONIO GARCIA DE SOUZA JÚNIOR  
MARCOS ANTONIO VALASKI**

**CONTRIBUIÇÃO AO SISTEMA ATUAL DE COBRANÇA DE  
DÍVIDA ATIVA ADMINISTRATIVA NO ESTADO DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral

Orientador: Blênio César Severo Peixe

CURITIBA  
2003

## LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 01</b> - Estoque de dívida ativa pendente - 1994 A 2002 .....	42
<b>QUADRO 01</b> - Evolução percentual do estoque da dívida .....	42
<b>QUADRO 02</b> - Estoque de dívida ativa originária de GIA .....	43
<b>QUADRO 03</b> - Estoque de dívida ativa originária de Auto de Infração .....	44
<b>QUADRO 04</b> - Composição dos débitos .....	45
<b>QUADRO 05</b> - Perfil do contribuinte no Paraná .....	46
<b>QUADRO 06</b> - Perfil da dívida X devedor .....	47
<b>QUADRO 07</b> - Resultados do REFIS/2000 relativos à Dívida Ativa e Parcelamento .....	55
<b>QUADRO 08</b> - REFIS/PR - À Vista - Comparativo .....	55
<b>QUADRO 09</b> - REFIS/PR - Parcelado - Comparativo .....	56
<b>QUADRO 10</b> - Dívida Ativa - Plano de Trabalho - Estado do Paraná .....	56
<b>QUADRO 11</b> - Parcelamento - Plano de Trabalho - Estado do Paraná .....	57
<b>QUADRO 12</b> - Situação do Refis/2000 em Outubro/2001 .....	58
<b>QUADRO 13</b> - Maiores devedores - 3ª VFP - out/1995 .....	67
<b>QUADRO 14</b> - Representação da 1ª Delegacia perante o Estado relativamente ao Total da Arrecadação de ICMS .....	72
<b>GRÁFICO 02</b> - Inadimplência de GIA - 1ª DRR - 2001/2002 .....	75
<b>GRÁFICO 03</b> - Resultados - Jul/2002 – Inadimplência por Delegacia Regional .....	76
<b>QUADRO 15</b> - Programa de Cobrança .....	76
<b>GRÁFICO 04</b> - Resultados – Jan a Jul/2002 – Dívida Ativa .....	79
<b>QUADRO 16</b> - Critérios para concessão de parcelamento na 1ª DRR .....	81
<b>GRÁFICO 05</b> - Resultados – Jan a Jul/2002 – Parcelamento .....	82
<b>QUADRO 17</b> - Outros Resultados oriundos das Atividades de Cobrança da 1ª Delegacia .....	83
<b>QUADRO 18</b> - Quantidade de Notificações emitidas pela 1ª Delegacia da Receita - 2002/2001...	84
<b>QUADRO 19</b> - Evolução da Arrecadação e redução da Inadimplência do ICMS da 1ª Delegacia - Período - 2002/2001.....	84
<b>QUADRO 20</b> - Propostas de alteração de cobrança .....	86

## LISTA DE ABREVIATURAS

- ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
ADIN - Ação direta de inconstitucionalidade  
CADIN - Cadastro de inadimplentes da Receita Federal  
CAE - Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal  
CDA - Certidão de dívida ativa  
CELEPAR - Central de Processamento do Paraná - empresa pública que detém dados informatizados de todo o sistema governamental do Estado do Paraná  
CF - Constituição Federal  
CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal  
CONFAZ - Conselho Nacional das Secretarias Estaduais da Fazenda  
CPC - Código de Processo Civil  
CRE - Coordenação da Receita do Estado  
CTN - Código tributário nacional  
DA - Dívida Ativa  
DAC - Departamento de Aviação Civil do Ministério da Defesa. Também pode ser Documento de Atualização Cadastral de contribuintes da Receita Estadual do Paraná  
DRR - Delegacia Regional da Receita do Estado do Paraná  
FGV - Fundação Getúlio Vargas  
FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental de Valorização do Magistério  
GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS que é declarado pelo próprio contribuinte  
ICM - Imposto sobre circulação de mercadorias (antigo ICMS)  
ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.  
IGA - Inspeção Geral de Arrecadação da Coordenação da Receita do Estado  
IGP - Índice Geral de Preços da FGV  
IN/SRF - Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal  
IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores  
IRA - Inspeção Regional de Arrecadação  
ITCMD - Imposto sobre a transmissão causa-mortis e doação  
LEF - Lei de execução fiscal  
LRF - Lei de responsabilidade fiscal  
PAF - Processo Administrativo Fiscal  
PGE - Procuradoria Geral do Estado do Paraná  
PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional  
PGR - Procuradoria Geral da República  
RCL - Receita corrente líquida  
REFIS/PR - Programa de recuperação fiscal do Paraná  
SEFA - Secretaria Estadual da Fazenda  
SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia do Banco Central  
SISBACEN - Sistema do Banco Central  
SPJ - Sistema de processos judiciais - sistema de banco e dados e controle elaborado pelo Celepar para acompanhamento dos processos de execução fiscal da Fazenda Pública do Paraná  
STF - Supremo Tribunal Federal  
TAP - Termo de Acordo e Parcelamento de ICMS do Estado do Paraná  
TDA - Termo de dívida ativa  
UPF/PR - Unidade de Padrão Fiscal do Paraná  
VFP - Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas do Poder Judiciário do Estado do Paraná

## RESUMO

SOUZA JUNIOR, Antonio e VALASKI, Marcos. **Contribuição ao sistema atual de cobrança da dívida ativa administrativa no Estado do Paraná.** Como em qualquer empreendimento realizado pelo ser humano, a necessidade da obtenção de recursos para manutenção das suas atividades também é um ponto de especial importância para o Poder Público. Diferente, porém, da iniciativa privada, que obtém tais recursos a partir do resultado positivo de sua produção, o Poder Público tem nos tributos a sua principal fonte de captação pecuniária. A partir dessa realidade, entende-se que o processo de cobrança destinado a captar esses recursos é de vital importância para a manutenção da capacidade financeira do Estado que, assim, desempenhará suas funções dentro da coletividade. É hipótese desse trabalho que o Estado do Paraná não possui, nos últimos anos, um eficiente processo de cobrança dos valores dos impostos a que tem direito receber. O processo administrativo de cobrança pode conter algumas falhas que, somadas às limitações legais existentes, conseqüência, muitas vezes, da situação confusa das leis sobre o assunto, fazem com que todo o sistema de arrecadação seja por vezes ineficiente, permitindo que muitos contribuintes deixem de pagar seus débitos. Tais débitos, ano após ano, compõem o chamado estoque total da dívida ativa pendente do Estado, e as taxas de crescimento desse volume são preocupantes. A partir da análise da matéria legal pertinente ao assunto, bem como da análise das operações administrativas desenvolvidas para cobrança dos tributos, pretendeu-se levantar pontos de estrangulamento ao processo de eficiência do sistema de arrecadação. O objetivo do presente trabalho, pois, a partir dessas análises, é o de apontar ferramentas legais e operacionais que contribuam para um processo mais eficiente de cobrança e recuperação do montante de dívida ativa hoje existente no Estado do Paraná. A partir da análise de dados estatísticos sobre o montante da dívida procurou-se traçar o seu perfil e o dos seus devedores, na tentativa de encontrar procedimentos administrativos alternativos ao modelo de cobrança hoje existente que resultem na sua melhoria.

**Palavras chave:** Dívida Ativa, Cobrança.

**E-mail:** agarcia@pr.gov.br  
mvalaski@pr.gov.br

## ÍNDICE

<b>LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS</b> .....	II
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	III
<b>RESUMO</b> .....	IV
<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	5
<b>3. DESENVOLVIMENTO</b> .....	6
3.1 - TRIBUTOS .....	6
3.1.1 - Conceitos .....	6
3.1.2 - Evolução histórica .....	9
3.1.3 - Necessidade dos tributos .....	13
3.2 - DÍVIDA ATIVA .....	14
3.2.1 - Conceitos .....	14
3.2.2 - A dívida ativa na história do Brasil .....	16
3.2.3 - Elementos constitutivos .....	19
3.2.4 - Execução fiscal .....	24
3.2.5 - Prescrição .....	28
3.3 - CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS PRECATÓRIOS .....	31
3.3.1 - LEF e a renúncia de receitas .....	31
3.3.2 - Precatórios .....	38
3.4. DÍVIDA ATIVA NO PARANÁ - DADOS QUANTITATIVOS .....	41
3.4.1 - Evolução global do estoque .....	41
3.4.2 - Dívida ativa quanto à sua origem .....	43
3.4.3 - Composição dos débitos .....	44
3.4.4 - Perfil do contribuinte devedor .....	46
3.5 - RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - COBRANÇA .....	48
3.5.1 - Ferramentas legais para incremento da arrecadação .....	48
3.5.2 - Ações administrativas para incremento da arrecadação .....	55
3.5.3 - Ações de cobrança desenvolvidas pela CRE .....	65
3.5.4 - Propostas de Alteração da Cobrança Administrativa, com base nas atividades desenvolvidas pela IRA da 1ª DRR – Curitiba, na recuperação de Créditos Tributários .....	85
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	90
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	93

## 1. INTRODUÇÃO

O Estado do Paraná, em sua concepção estatal, tem por finalidade precípua prover o bem estar dos seus cidadãos através do desenvolvimento e da busca de uma sociedade mais justa, procurando minimizar os efeitos nefastos da pobreza, realidade presente em nossos dias, e a redução das desigualdades sociais. Deve também atender às demais atribuições constitucionais a ele conferidas, somadas aos anseios gerais da população, desde as mais simples às mais complexas atividades.

Naturalmente para tudo isso, como qualquer instituição, o Estado necessita de recursos financeiros. Desde os tempos remotos, por diferentes modos, o Estado obteve a maior parte desses recursos a partir da cobrança dos tributos. Dentro da estrutura tributária hoje vigente no Brasil, cabe ao Estado do Paraná a obtenção pecuniária através dos três maiores impostos de competência estadual: o ICMS, o IPVA e o ITCMD, complementados com algumas taxas e também repasses do governo federal. Todos esses recursos se constituem extremamente essenciais ao Estado para o cumprimento de suas atribuições.

Embora as chamadas receitas originárias, que são aquelas resultantes da exploração, pelo Estado, de bens ou serviços decorrentes de uma relação contratual, componham também o total do montante arrecadado pela máquina estatal, é, sem dúvida nenhuma, nas chamadas receitas derivadas, aquelas provenientes dos tributos, que o Estado vai buscar a maior parte dos recursos.

Num momento em que as dificuldades financeiras enfrentadas pelo Estado são cada vez maiores, em decorrência do aumento populacional, são grandes as demandas sociais por investimentos públicos nas áreas de saúde, educação, saneamento básico, habitação, empregos e segurança pública. O Estado tem por finalidade primeira a satisfação das necessidades dos seus indivíduos nessas áreas. Daí o fato de que a busca por recursos é crucial, com um aumento crescente na arrecadação de impostos.

O Estado, então, segundo VIRGÍLIO (1998, p.19-20), “se volta à economia privada, tanto através da oferta de serviços ou utilidades que propiciem lucro, quanto exigindo de todas as pessoas, físicas ou jurídicas, sujeitas ao seu *imperium*, uma contribuição compulsória”.

Assim, a receita do Poder Público se faz por meio da arrecadação de impostos, de taxas, de outros tributos e de penas pecuniárias, instituídos por lei e constantes da proposta orçamentária que especificará as fontes de arrecadação e as possibilidades de gastos.

Dentro do princípio da igualdade constitucional, a obrigação do pagamento do tributo é dever de todos os contribuintes, sem distinção nem privilégios deste ou daquele.

Na realidade do Paraná, especificamente, como aliás deve ocorrer em qualquer outra instância governamental, dentre os diversos contribuintes do Estado, constata-se que a maioria sistemática e regularmente efetua o recolhimento dos tributos devidos. Existe, porém, parcela significativa daqueles que, motivados pelos mais diferentes expedientes e alegações, caminham no sentido contrário, não dispensando aos tributos a importância devida e prevista em lei.

Entende-se perfeitamente que o pagamento de qualquer tributo é uma obrigação de qual cada pessoa, física ou jurídica, em qualquer parte do mundo, procura de alguma maneira minimizar o impacto. Daí, porém, ao não pagamento simplesmente, existe significativa diferença.

O propósito do presente trabalho teve como principal foco o resultado provocado pelo comportamento demonstrado por contribuintes que não recolhem seus tributos, e desse modo, conseqüentemente, provocam o surgimento de uma dívida em favor do Estado, que administrativa e judicialmente é denominada dívida ativa.

Preliminarmente constatou-se como preocupante o aumento vertiginoso dos valores pendentes da dívida ativa do Estado do Paraná. Ano a ano, desde 1994, o percentual de aumento do estoque total da dívida é superior a 20%, em média. A situação agrava-se ainda mais se se considera que, de 1996 até agosto de 2001, em valores monetários, o acréscimo total dessas dívidas foi de aproximadamente 240%.

Tem-se a impressão de que a maneira como o Estado vem conduzindo suas políticas de recuperação de tributos tem se mostrado ineficaz para deter o avanço crescente no número de inscrições de dívida ativa que, numa etapa seguinte, ensejam a execução fiscal. Esta falha política de recuperação de tributos é refletida na sistemática de cobrança desses débitos. Partiremos dessa premissa para elaborar a hipótese desse trabalho, segundo a qual o sistema de cobrança de débitos de tributos no Estado do Paraná é ineficiente.

A maior parte da dívida ativa em cobrança pelo Estado encontra-se em processo de execução fiscal, cuja incumbência de representação cabe à Procuradoria Geral do Estado, PGE, mais precisamente a Procuradoria Fiscal. Embora não seja exclusividade dos órgãos públicos nos dias de hoje, sabe-se que as limitações na PGE são grandes, haja vista a estrutura deficiente das unidades por todo o Estado, nas diversas regionais, e o reduzido quadro funcional.

Outra parcela da dívida encontra-se inscrita administrativamente, juntamente com valores ainda não inscritos e não recolhidos, apresentado como débito de GIA.

Pretendeu-se com esse trabalho refletir sobre estratégias que tornem a cobrança da dívida ativa administrativa, juntamente com os demais débitos pendentes administrativos, mais eficiente. O intuito foi procurar estabelecer mecanismos que permitam aperfeiçoar a sistemática atual de cobrança de tributos a nível administrativo. Atingida essa maior eficiência em nível administrativo, conseqüentemente tais débitos deixarão de ser conduzidos em instância judicial, o que significativamente representa um grande ganho em favor do Erário, tendo em vista a lentidão com que o Judiciário conduz as ações de execução. O ganho imediato do Erário é a redução de parcela da dívida ativa tributária, que naturalmente provocará um incremento da arrecadação do Estado.

É sabido, entretanto, que existem muitas limitações legais impostas ao Estado que impedem maior eficiência da sua máquina arrecadadora. Tais limitações estarão consideradas no presente trabalho.

A busca de uma maior eficiência dos mecanismos de cobrança dos créditos do Erário foi o objetivo geral do presente trabalho.

Como ferramenta instrumental para a obtenção do objetivo acima, considerando a sua possibilidade, estabeleceram-se alguns objetivos específicos:

- Análise estatística sintética sobre a evolução do estoque total da dívida ativa e conseqüente inadimplência nos últimos cinco anos;
- Analisar os pontos que causam obstáculo ou dificuldade em todo o processo de cobrança, especificamente na esfera administrativa, e que direta e conseqüentemente contribuem para a geração da cobrança da dívida via execução fiscal, na esfera judicial;
- Análise da legislação específica vigente, procurando detectar pontos de limitações a possíveis ações eficientes de cobrança. Para tal, serão abordadas considerações relacionadas à sonegação, evasão, elisão fiscal e execução fiscais, e competência para a inscrição em dívida ativa.
- Verificar o impacto positivo ou negativo de leis que trouxeram benefícios fiscais, como a anistia.
- Procurar relacionar as atividades que trouxeram resultados positivos nas ações de cobrança, bem como fazer uma análise sobre o atual sistema de parcelamento de débitos e sua importância nessas ações.

Como material ilustrativo ao presente trabalho, a priori serão apresentados alguns conceitos relacionados aos tributos, de modo geral, traçando um breve relato da sua evolução ao longo da história, e também da sua necessidade dentro da sociedade e da economia.

Também, ilustrativamente, serão abordados conceitos sucintos sobre a dívida ativa e a sua evolução ao longo dos tempos, especificamente na realidade brasileira.

## 2. METODOLOGIA

O presente trabalho foi desenvolvido a partir de pesquisa bibliográfica baseada em fontes secundárias, informativos, relatórios, atendo-nos em literatura especializada pertinente ao assunto da cobrança de débitos tributários, buscando pontos positivos de eventual auxílio à proposta do trabalho.

Por se tratar de matéria tributária, inevitavelmente uma revisão de literatura sobre a legislação pertinente à área deverá ser considerada, para detecção dos limites legais existentes.

Visto que dentre os objetivos específicos do presente trabalho está também o de retratar o quadro evolutivo da pendência de dívida ativa no Estado, apresentar-se-á um levantamento de dados estatísticos, fornecidos pela CRE, a partir de banco de dados mantido pela CELEPAR, procurando dessa forma estabelecer um perfil atual da dívida ativa do Estado. Da análise desses dados estatísticos, bem como de relatórios expedidos pela IGA, ligada à CRE, procurou-se também verificar um perfil do devedor do ICMS, apresentando, em seguida, estatisticamente, resultados positivos concretos de incremento à arrecadação decorrentes de cobrança efetuada pela 1ª Delegacia Regional da Receita. Tais dados deverão ser coletados *in loco*, verificando os procedimentos realizados pelas pessoas envolvidas no projeto por eles desenvolvido.

### 3. DESENVOLVIMENTO

#### 3.1 - TRIBUTOS

Nesse tópico serão abordados sucintamente pequenos conceitos aplicados ao assunto tributo. Também de maneira resumida serão focadas a história e a necessidade dos tributos, que serve de justificativa, no contexto das sociedades contemporâneas.

##### 3.1.1 - Conceitos

O tributo, segundo o art. 3º do CTN, "é toda contribuição compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Esta definição do CTN sintetiza muito bem diversos aspectos e características que estão contidos na conceituação do elemento tributo.

Primeiramente, o tributo é definido como contribuição compulsória. Decorre dele do poder de império do Estado e é devido compulsoriamente, isto é, não é dado às pessoas físicas e jurídicas de direito privado a liberdade para decidirem se querem ou não pagar o tributo. O Estado, como ente titular da tributação, impõe às pessoas a obrigação do pagamento do tributo segundo sua capacidade tributária.

Em segundo lugar, o tributo é conceituado como sendo definido em lei. Dá-se, por essa afirmação contida no próprio CTN, o caráter da legalidade do tributo, princípio este axiomático em Direito Tributário. De outro modo, poderíamos dizer que não há tributo sem o prévio assento em lei.

O tributo, pois, é sempre uma imposição legal do Estado instituído para a obtenção de recursos financeiros. Tal prestação devida ao Estado será sempre pecuniária, ou cujo valor nela se possa exprimir, porque no atual estágio do desenvolvimento dos povos não se compreende que uma prestação tributária possa ser efetuada *in natura*. Há autores ainda que estimam que a exigência da prestação do tributo em moeda advém do poder impositivo do Estado que assim pode exigir.

Da imposição decorre a obrigação tributária.

Conforme VIRGÍLIO (1998, p.20), “com efeito, sempre que surgirem situações fáticas ensejadoras de hipótese de incidência tributária, nascida estará uma relação jurídica a envolver o fisco e o contribuinte, com vistas a uma prestação pecuniária”.

A relação jurídica, caracterizada pelo relacionamento entre o Estado, o Fisco como credor, e outra pessoa, o contribuinte como devedor, pela qual em virtude da ocorrência de um fato ou situação jurídica, prevista em lei, onde o credor tem o direito de exigir do devedor uma prestação de dar, fazer ou não fazer, com natureza obrigacional, origina a chamada obrigação tributária.

Virgílio relaciona ainda os elementos essenciais da obrigação tributária:

- a lei, como fonte primeira da obrigação;
- o sujeito ativo, representado pelo ente de direito público a quem a Constituição outorga poderes para exigir o tributo;
- o sujeito passivo da relação tributária, ou destinatário dessa lei;
- o fato gerador; situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, e finalmente
- o objeto, que corresponde à prestação pecuniária propriamente dita. (VIRGÍLIO, 1998, p.22).

Complementando, considera-se sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público (Estado), titular da competência e capacidade de instituir e exigir tributos.

Já o sujeito passivo deve ser considerado sob dois aspectos: obrigação tributária principal ou acessória. No caso de obrigação principal, o sujeito passivo é o contribuinte, pessoa física ou jurídica, obrigada por lei ao pagamento do tributo; possui relação direta e pessoal na constituição do fato gerador do tributo. O sujeito passivo é o responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei; não possui relação direta nem praticou o fato; ou ainda uma terceira pessoa, expressamente atribuída em lei, e vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto.

Finalmente, podemos dizer que o conteúdo finalístico do tributo visa a obtenção de recursos financeiros para a satisfação das necessidades coletivas. Tal

é a afirmação que está contida na expressão do CTN "que não constitua sanção de ato ilícito". Os tributos, portanto, têm uma finalidade, e esta só pode existir com o intuito de atender o bem comum da coletividade. Qualquer outra finalidade, segundo o preceito legal, constituir-se-á em ato não lícito.

Entende-se, conforme visto acima, que a obrigação tributária nasce no momento em que se efetiva o vínculo entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária. Surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o cumprimento de prestações positivas ou negativas. Às prestações resultantes da obrigação principal e com a mesma natureza desta, chamamos de crédito tributário.

Segundo R. Nogueira,

o crédito decorre da obrigação, mas depende para a sua determinação de um procedimento administrativo ou de constituição formal, isto é, de declaração de sua existência, quantia, identificação do devedor, e para sua exigibilidade ou eficácia depende da notificação deste ao devedor para pagar o débito no prazo legal ou assinado. A obrigação, enquanto pretensão, é indeterminada, ao passo que o crédito é a sua própria determinação. (R. NOGUEIRA, 1980, p.244).

O crédito tributário, porém, somente ganha vida com a realização de ato administrativo, que consiste no lançamento. Do CTN, obtém-se que o lançamento é um procedimento administrativo, de competência privativa das autoridades administrativas, visando constituir o crédito tributário. O lançamento faz nascer a exigibilidade do crédito tributário.

Considera-se, portanto, que somente pelo lançamento, observadas as condições estabelecidas na Lei 5.172/1966 (CTN), o crédito tributário efetivamente estará constituído.

O lançamento pode ser tipificado de duas maneiras: o lançamento de ofício, que requer intervenção da autoridade fazendária administrativa para a concretização do crédito tributário, e o lançamento por homologação, ou autolançamento, este realizado pelo próprio contribuinte que declara o quantum devido, cabendo à administração, em fase seguinte, apenas a formal homologação. Este último modelo de lançamento é o mais característico nas operações relativas ao ICMS.

Aliás, sobre o funcionamento deste modelo aplicado ao ICMS, explicando-o segundo a óptica jurídica, transcrevemos o parecer abaixo, fundamentado pela

Procuradoria Geral da República, e com adoção pela jurisprudência, extraído do julgamento do REsp. 84.995-SP (apud "A atividade administrativa de lançamento tributário", de Haydée Antunes Carlini, *in* "Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política" da Revista dos Tribunais, vol. 16, pg. 100):

Ementa: Imposto sobre circulação de mercadorias. Lançamento por homologação ou autolançamento. Desnecessidade, neste caso, de procedimento administrativo." Parecer da PGR: " (...) A cobrança do ICM decorre de lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, hipótese em que ficam a cargo do sujeito passivo as providências do art. 142 do mesmo diploma, cumprindo-lhe o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa e no prazo previsto em lei. Se não faz o pagamento, assiste à Fazenda Pública o direito de inscrever o crédito para constituir a dívida ativa tributária, nos precisos termos do art. 201, primeira parte do CTN. No lançamento por homologação, é dispensada a intervenção prévia da autoridade administrativa, visto que há extinção do crédito pela antecipação do pagamento, que vem a tornar-se definitiva pela ratificação tácita, decorrente da inércia da Fazenda Pública no prazo previsto para a verificação da condição resolutória. O lançamento é, portanto, ato do sujeito passivo, ainda que sujeito à aprovação da autoridade administrativa.

Os tributos estão divididos em três grandes espécies: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Esta divisão tripartida dos tributos está citada também no art. 5º do CTN: "os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria". Tal entendimento está também consagrado na legislação de quase todos os países do mundo hodierno.

Alguns doutrinadores, entretanto, entendem que, além das três espécies, também o empréstimo compulsório e as contribuições especiais constituem espécies de tributos, esta última subdividida nas subespécies seguintes: contribuições sociais, contribuições de intervenção do domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

### 3.1.2 - Evolução histórica

A idéia de tributo naturalmente não tem sido a mesma ao longo dos tempos. Podemos dizer que o tributo, na sua significação mais simples, é tão antigo quanto a própria atividade humana. Trata-se genericamente de uma prestação compulsória devida a uma coletividade para a manutenção das suas atividades. É a exigência de uma autoridade - desde os tempos tribais - para com os seus subordinados, a fim de

atender o interesse coletivo. O objeto dessa exigência não é representado, ao longo dos tempos, apenas por uma prestação *in pecunia* (dinheiro e moeda), mas também por prestações *in natura* (frutos, cereais, animais, metais) e *in labore* (qualquer serviço não remunerado, como fazer farinha, alojar nobres e militares, construção de monumentos e igrejas).

Nas comunidades primitivas, o tributo existia em função das necessidades coletivas e dos caprichos dos chefes tribais que arbitrariamente, pela força, exigiam a prestação *in natura*, *in pecunia* ou *in labore*. Normalmente, o tributo era também exigido como reparação de guerra, do povo vencido pelo vencedor.

Na Idade Média, sob regime feudal, o patrimônio estatal já se encontrava disperso nas mãos de reis, duques, condes e bispos, que se tornaram senhores de terras. Os senhores feudais criavam para seus vassalos ônus para a manutenção das despesas do Estado e para o reforço do domínio territorial. Tornou-se bastante comum nesse período o uso de pedágios e direitos de passagem sobre territórios.

Com a chegada do Estado moderno, representativo, o tributo definitivamente é tornado instrumento de receita para a manutenção do Estado. O tributo passa a depender de um órgão público, com seu Poder Legislativo, formado por representantes do povo, que definem por lei ordinária as situações em que o tributo será devido. O tributo passa a ser manifestação de soberania estatal, porque confere ao Estado poder de fiscalização. O tributo então exerce um papel fiscal dentro do Estado, que é o de obter receita para o poder público, e também um papel extrafiscal, convertendo-se para este fim num instrumento para a obtenção de fins de interesse público, social e econômico.

Particularmente no Brasil, a evolução histórica do tributo está compreendida nesta última fase do Estado moderno. No período colonial brasileiro não há como se falar de um sistema tributário. Nos primórdios do descobrimento do Brasil, embasado na atividade extrativista dos produtos das suas colônias e no trabalho escravagista, Portugal não tinha interesse nenhum em promover o desenvolvimento econômico das terras dominadas. As fontes de renda - espécies de contribuições compulsórias - destinadas à Coroa centralizadora eram selecionadas no exclusivo arbítrio do Provedor-mor, nomeado pelo Rei, e pelos seus agentes, designados oficiais da Fazenda. Eram comuns as taxas sobre o lucro com escravos dentro do território

nacional, sobre a extração de alguns produtos de grande valor, como diamantes e ouro, sobre o comércio exterior de alguns produtos, como aguardente e tabaco, entre outros. As taxações não obedeciam nenhum critério, e o Provedor-mor, um dentre os vários existentes, tinha amplos poderes de investigação, não sabendo nunca qual era o efetivo montante arrecadado para o Erário além-mar.

Em meados do século XVIII, quando Portugal já experimentava relativa decadência cultural e econômica, o Marquês de Pombal, querendo conter abusos e com isso impor uma ação moralizadora a partir de um saneamento financeiro da Coroa, criou o Erário Régio, através do Estatuto de 22 de dezembro de 1761. Por meio dele, fiscalização efetiva e arrecadação centralizada eram os instrumentos designados para garantir à Coroa a posse dos recursos a que tinha direito. A implantação dos procedimentos decorrentes de tal Estatuto somente chegou ao Brasil em 1765, procurando corrigir certos casos de abuso administrativo e disciplinar a origem e a natureza das diversas contribuições existentes, até então sem qualquer lineamento lógico. A rigor, o período colonial foi desprovido de qualquer estrutura tributária cientificamente implantada.

A Constituição Imperial de 1824 não trouxe grandes avanços em matéria tributária. O poder impositivo (característica dos tributos) foi centralizado, e o poder imperial apenas dotava as províncias e os municípios de verbas no orçamento geral. A Assembléia Geral detinha o Poder Legislativo, designado para a elaboração das leis, entre elas também as de ordem tributária. Também era sua atribuição a divisão das contribuições aos municípios e províncias.

Alguns anos mais tarde, já sob o período das Regências, foi concedida às Assembléias Provinciais relativa autonomia para a criação de alguns impostos, bem como para a distribuição das contribuições para os seus municípios.

Com o fim do Império e o advento da República, e com ela a forma federativa, a Constituição de 1891 criou condições para a implantação de uma metodologia tributária menos simplista, mais ambiciosa, inspirada nos modelos que se instalavam na Europa. Esta Constituição estampou pela primeira vez no Brasil o capítulo da discriminação dos tributos. Ao legislador foi necessário transformar as antigas províncias em Estados, e designou os impostos de competência da União (impostos sobre a importação, sobre o direito de entrada, saída e estada de navios,

sobre o selo, sobre correios e telégrafos federais) e dos Estados (impostos sobre a exportação de seus próprios produtos, sobre imóveis, sobre transmissão de propriedade, sobre indústria e profissões, entre outros de menor importância). Embora se quisesse dotar os municípios de autonomia, na prática tal vontade não se concretizou, visto que dependiam dos Estados para o recebimento das verbas a que tinham direito. Também foi mérito da Constituição de 1891 a introdução do conceito moderno da legalidade tributária, segundo a qual nenhum tributo será cobrado senão em virtude de lei que o autorize. Também introduziu bases para a imunidade recíproca dos entes públicos.

A Constituição de 1934 aperfeiçoou o sistema tributário nacional. Tornou-o inflexível, definiu claramente os tributos segundo a competência de cada uma das instâncias públicas, desta vez também aqueles de competência municipal, investindo nesses últimos a capacidade tributária. Entre os impostos privativos da União, figuravam o imposto sobre importação, de consumo, de renda. Aos Estados foram destinados os impostos incidentes sobre a propriedade territorial (não urbana), transmissão de propriedades, vendas e consignações, exportação de mercadorias, indústrias e profissões. Finalmente aos Municípios destinou-se os impostos de licenças, diversões públicas, predial e territorial urbano, e algumas taxas sobre serviços.

A Constituição de 1934 introduz ainda o conceito de contribuição de melhoria no cenário nacional, segundo o qual pode o poder público cobrar pecuniariamente se provado que determinado imóvel sofreu valorização decorrente de obra pública realizada. Vedou também a bitributação, até então não expressamente proibida em qualquer previsão legal.

As Constituições de 1937, 1946, 1967 e 1969 poucas alterações trazem no campo tributário, mantendo em suma a estrutura vigente desde 1934.

Finalmente, a Constituição de 1988 procurou aperfeiçoar o sistema. Sob o ponto de vista da discriminação das rendas, foram mantidas todas as espécies de tributos, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições sociais. Pela primeira vez, também, foram nela fixadas limitações ao poder de tributar, bem como foram definidos claramente os princípios das imunidades, também esta uma forma de limitação ao poder de tributar.

### 3.1.3 - Necessidade dos tributos

Como já foi mencionada, a missão finalística do tributo é a obtenção de recursos financeiros necessários para a satisfação das necessidades da coletividade. Tal é o papel fiscal desempenhado pelos tributos de um modo geral.

O Estado, em verdade, existe para essa finalidade. Compõe-se ele de recursos materiais e pessoais que estarão a serviço da coletividade e dos seus indivíduos. Naturalmente, toda essa máquina estatal tem, como qualquer entidade do setor privado, um custo de manutenção. Os recursos advindos da arrecadação dos tributos, portanto, também se destinam à manutenção dessa estrutura existente cuja finalidade, agora sim, é a satisfação das necessidades coletivas dos indivíduos.

Os tributos existem também porque exercem um papel extrafiscal, ou seja, desempenham uma função complementar de reguladora das atividades econômicas do Estado, bem como se constituem ferramenta utilizada para corrigir determinadas desigualdades sociais, quando corretamente implantados. Em verdade, o Estado moderno alargou as suas funções no meio social em que vive, e suas ações inevitavelmente se concretizam por constantes intervenções nos campos social e econômico. O tributo, como ferramenta oriunda do poder de império do Estado, pode desempenhar assim um papel de fomento à produção de riqueza, ou então de distribuidor das riquezas existentes, gerando um melhor equilíbrio e justiça social entre os cidadãos.

Hugo de Brito Machado explica a necessidade da existência do tributo. Entende ele que na maioria dos países modernos, entre eles o Brasil, vigora na economia a livre iniciativa, ou seja, cabe à iniciativa privada a condução das atividades econômicas. Não é próprio do Estado, portanto, a execução de tais atividades. O Estado, entretanto, deve obter recursos financeiros para a manutenção das suas atividades, e é da atividade econômica exercida pela iniciativa privada, através dos tributos, que tais recursos serão obtidos. Uma vez cobrados, cabe ao Estado geri-los e aplicá-los para que possa atingir e realizar os fins para os quais é designado a fazê-lo.

A cobrança dos tributos é assim o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem eles, não poderia o Estado realizar as suas atividades, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica, tal qual ocorria nas antigas nações do bloco comunista existentes até a década de 90. Afirma ainda Hugo de Brito que o tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma existente contra a estatização da economia.

A partir do que consta prescrito no art. 16 do CTN, o imposto particularmente se caracteriza, diferentemente das taxas e contribuições, por não estar vinculado a uma atuação estatal específica relacionada ao contribuinte, isto é, o Estado não deve dar ou prestar qualquer ato para determinado contribuinte, como fundamento para a mensuração do ônus que lhe é devido, exceto nos caso em que, por qualquer motivo, caiba restituição ao contribuinte do imposto. Os impostos são, portanto, devidos em virtude de simples ocorrência concreta da situação típica definida abstratamente em lei.

### 3.2 - DIVIDA ATIVA

Serão aqui abordados breves conceitos pertinentes ao assunto *dívida ativa*, um pouco de sua história na realidade brasileira e seus elementos constitutivos nas definições jurídicas.

#### 3.2.1 - Conceitos

O poder público, quando estabelece uma relação jurídica de direito público, vale dizer aquela proveniente de tributos ou penalidades, ou uma relação de direito privado, aquela relativa a preços públicos ou valores oriundos de contratos firmados, gera para si uma conta credora, e como tal terá um crédito público, pelo qual outra pessoa fica obrigada a prestar-lhe o objeto da obrigação. Tal crédito, antes do seu término ou vencimento, é um crédito embora não exigível. Vencido o prazo para o cumprimento da obrigação, e não estando esta liquidada, torna o crédito público exigível, sendo denominado então, dívida ativa da Fazenda Pública. Quando

dizemos que a Fazenda Pública tem uma dívida ativa, estamos indicando a existência de um crédito exigível, já vencido e não pago, em favor dela.

A conceituação atual de Dívida Ativa foi apresentada em 1964. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre normas gerais do Direito Financeiro, no artigo 39, classifica a dívida ativa em dois tipos: tributária e não tributária. O mesmo texto legal conceitua a dívida ativa tributária como sendo o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária, os demais créditos da Fazenda Pública.

Tal definição é endossada pela Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como *Lei de Execução Fiscal - LEF*, no seu art. 2º, que dispõe as regras gerais sobre a cobrança judicial da dívida ativa.

Duas, portanto, são as espécies de dívida ativa da Fazenda Pública. A tributária, que envolve créditos tributários resultantes das prestações pecuniárias compulsórias que não constituam sanções de atos ilícitos, instituídas por lei e cobradas mediante atos administrativos vinculados ocorridos e impagos pelo sujeito passivo. Compreendem aqui os débitos provenientes da obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais de multas. A dívida ativa não tributária decorre de atos negociais que o Estado realiza quando for sujeito da relação jurídico-material, mas em caráter privado, ou ainda, quando o Estado se torna credor, por imposição de multas surgidas a partir de atos ilícitos, que podem ser penais, administrativos, danos ao Erário, entre outras. Enquadram-se aqui, portanto, entre outros, aqueles débitos provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza (exceto as tributárias), foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem como 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.

Este conceito é bem mais amplo do que aquele como entendia o Decreto-lei 960, de 1938, que definia a dívida ativa, para fins de execução, como sendo a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros,

laudêmios e alugueres, alcance dos responsáveis e reposições (art. 1º). E atribuía, também, a mesma força à dívida proveniente de contrato firmado com os poderes públicos, 'quando assim for convencionado' (art. 1º, § único).

A dívida ativa tributária, especificamente, está também conceituada no Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que dedica um capítulo inteiro ao assunto. "Constitui dívida 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" (art. 201). Complementa ainda o parágrafo 1º deste artigo que "a fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito".

Constitui dívida ativa da Fazenda Pública, pois, qualquer crédito, que por determinação da lei, seja exigido por qualquer das entidades de direito público mencionadas no art. 1º da Lei 6830/80: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Isso quer dizer que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal será considerado Dívida Ativa (Lei 6.830, art. 2º, § 1º).

### 3.2.2 - A dívida ativa na história do Brasil

A origem da expressão *dívida ativa*, no campo da contabilidade pública no Brasil, vem dos tempos do Segundo Império. Segundo o Decreto n.º 41 de 20 de fevereiro de 1840, terminado o ano financeiro, continuariam abertos, por mais seis meses os créditos e os livros do exercício, tanto para complemento das operações relativas à cobrança do resto da receita, liquidação e pagamento do resto da despesa, como para a competente escrituração. Findos, porém, os seis meses, o exercício deveria ser definitivamente encerrado, fechando-se todas as contas escrituradas, verificando-se os saldos em caixa, suas espécies, restos a pagar, lavrando-se os necessários termos, com declaração nominal de todos os credores. Todos esses saldos eram escriturados na conta exercícios findos. No final do Império, o Decreto n.º 10.145 de 05 de janeiro de 1889, estabeleceu que, encerrado o exercício, os restos a arrecadar seriam escriturados no exercício então corrente sob a rubrica *cobrança da dívida ativa*, e os credores do Estado que não tivessem

sido satisfeitos até essa data, somente o seriam pela verba *exercícios findos* do exercício vigente. As operações de receita e despesa não poderiam perdurar além do período do exercício, sendo certo que a receita não arrecadada dentro dele iria figurar no ativo do exercício seguinte como *dívida ativa* do Tesouro, e a despesa do exercício encerrada, constituindo encargo do exercício seguinte.

Assim, a expressão *dívida ativa* apareceu na nomenclatura contábil como o crédito público, proveniente de receita lançada, não arrecadada dentro do exercício financeiro correspondente. Tal conceito generalizou-se.

A seguir, pequenos retratos de como o poder público no Brasil procurou recuperar os seus créditos ao longo da história. Não é objetivo do presente trabalho o alongamento deste tema. Tão somente objetiva informar ilustrativamente.

Sob o ponto de vista processual para a cobrança dos seus créditos, a legislação tem se preocupado com a matéria desde a época do Império, mesmo quando a contabilidade pública despreocupava-se com o problema. Tal preocupação representava instrumento de garantia de recebimento pecuniar para a manutenção da máquina do poder público.

Antes ainda, nos primórdios do Brasil colonial, a ação executiva era composta de duas fases apenas: a cognitiva, na qual se apreciava sucinta e sumariamente a legitimidade formal e substancial da penhora efetuada e a fase da execução da sentença precedente, na qual se expropriava o bem penhorado para a efetiva quitação do débito para com o credor. (Cf FLAKS, Milton. *Comentários à lei de execução fiscal*. RJ: Forense, 1981 p.3).

Pretendendo uma regularização e uniformização da prática judiciária, o Governo Imperial designou Antonio Joaquim Ribas para organizar a Consolidação das Leis do Processo Civil, tornada obrigatória pela resolução de dezembro de 1876. A Consolidação Ribas, como ficou conhecida, porém, não trouxe nenhuma inovação ao que se tinha anteriormente no que dizia respeito à execução fiscal, definida no título *Das causas fiscais*.

Menos de dez anos após, com a finalidade de acelerar a cobrança da dívida ativa, foi editado o Decreto 9.885, de 29 de fevereiro de 1888, disciplinando o processo de execução fiscal. Foi conservada a dupla fase da ação executiva: a cognitiva e a executória, porém foram introduzidas algumas alterações em relação

ao procedimento anterior. Tais alterações conferiam à Fazenda Nacional a via executiva para a cobrança de dívidas que fossem certas e líquidas provenientes dos tributos, impostos, contribuições lançadas e multas, e dos contratos, ou de outra origem, quando não fiscais, quando disposição de lei assim o autorizar. (Cf SZAKLAROWSKY, Leon. *Execução fiscal*. Brasília: Esaf, 1984).

Vejamos a redação dos arts. 1º e 2º do citado Decreto Imperial:

Art. 1º. – Compete à Fazenda Nacional a via executiva para cobrança das dívidas do Estado, que forem certas e líquidas, provenientes:

- 1 - Dos alcances dos responsáveis;
- 2 - Dos tributos, impostos, contribuições lançadas e multas;
- 3 - Dos contratos, ou de outra origem, posto que não seja rigorosamente fiscal, quando disposições expressas de lei assim autorizar.

Art. 2º. – Considerar-se-á dívida ativa líquida e certa, para o efeito da Fazenda Nacional entrar em Juízo com sua intenção fundada de fato e de direito, quando consistir em soma fixa e determinada, e se provar: pela conta corrente do alcance, julgada definitivamente; por certidão autêntica extraída dos livros respectivos, donde conste a inscrição da dívida ativa de origem fiscal; por documento incontestável, nos casos em que as leis permitem a via executiva, quanto às dívidas que não têm origem rigorosamente fiscal.

No ano de 1938, em 17 de dezembro, já no período republicano, foi editado o Decreto-lei 960, que unificou os processos executivos em todo o território nacional, agora já constituído de diversos estados federados. Tal decreto introduziu a técnica hoje vigente no Código de Processo Civil, segundo a qual o executado podia se defender por meio de embargos, sem qualquer restrição ao direito de defesa. Procurou-se com tal decreto agilizar a cobrança dos créditos devidos à Fazenda Pública, visto que o Poder Judiciário naquela época já se encontrava às voltas com centenas de milhares de processos de execução fiscal. (Cf Szklarowsky). A condição de exigibilidade da dívida era indispensável no conceito de dívida ativa.

Art. 1º – A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios), em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei. Por dívida ativa entende-se, para esse feito, a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmios e alugueres; alcance dos responsáveis e reposições.

Parágrafo único – A dívida ativa proveniente de contratos será cobrada pela mesma forma quando assim for convencionado.

Art. 2º - Considera-se líquida e certa quando consistir em quantia fixa e determinada, a dívida ativa regularmente inscrita em livro próprio, na repartição fiscal.

Em 1973, a edição do atual Código de Processo Civil veio unificar os procedimentos executórios da iniciativa privada e os de natureza fiscal, estes últimos prescritos no art. 578. Com o passar do tempo, porém, percebeu-se que, sob tal diploma legal, a Fazenda Pública era imposta a certas restrições e limitações que contrariavam seus interesses.

Assim, em 1976 compôs-se um grupo de trabalho, integrado pelos Ministros da Fazenda e da Justiça, com a finalidade de preparar a redação do anteprojeto de lei das execuções fiscais, bem como propor outras medidas de interesse da Fazenda Pública. Optou-se por elaborar um anteprojeto de lei autônomo, com normas especiais sobre a cobrança judicial que seriam auxiliadas pelas normas processuais do Código de Processo Civil. Nasceu, assim, a vigente Lei de Execução Fiscal - LEF, sob a Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980.

Embora à época, e ainda hoje, a existência de tal lei seja muito criticada no meio jurídico, visto que o Código de Processo Civil, em si, já encerra todas as previsões para a cobrança de executivos fiscais, procurou-se justificar a sua edição a partir do interesse público que deve predominar sobre o privado. A importância da obrigação pública, segundo os motivos expostos, possui características próprias e é superior a qualquer outra obrigação de natureza privada. Alguns créditos trabalhistas apenas teriam a preferência nas execuções judiciais.

### 3.2.3 - Elementos constitutivos da dívida ativa

Vejamos uma pequena assertiva de Virgílio:

o crédito do ente público, que se constituirá em título susceptível de execução, pode decorrer tanto da receita tributária, como da não tributária. Entretanto, qualquer que seja a hipótese, é indispensável que tais créditos passem pelo ato de controle administrativo da sua legalidade. Trata-se, por conseguinte, de formalidade através da qual os créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza. É o que resulta da literalidade do artigo 39, § 1º, da Lei 4.320/64, com a redação que lhe deu o artigo 1º do Dec.-lei 1.735, de 20/12/79.

O ato de inscrição da dívida, para que resulte em legalidade, terá que cumprir múltiplas exigências, assim caracterizadas, enunciativamente: anotação em livro específico, ou em arquivo virtual (banco de dados), do nome, qualificação e endereço do devedor ou de co-obrigados já conhecidos; anotação do valor originário da dívida; menção do termo inicial dos juros e da correção monetária;

referência à origem do crédito e à sua natureza (se tributária ou não tributária); anotação quanto ao seu fundamento legal ou contratual; aposição da *data da inscrição* e, quando for o caso, referência ao processo administrativo que dera causa à constituição do crédito. (VIRGÍLIO, 1995, p.63):

Toda e qualquer dívida ativa a ser constituída em título executivo deve ser originária a partir de crédito que o ente público possui de outrém. Este crédito nasce da obrigação tributária que deve ser paga ao Erário por determinação legal. O mesmo crédito tributário se constitui somente com o **lançamento**, segundo previsão do art. 142 do CTN. Com efeito, com a ocorrência de um fato que, tipificado pela legislação tributária, tenha o condão de fazer surgir uma obrigação de pagamento de um tributo, estará criada a obrigação tributária principal. Desse modo, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária será efetuada pela administração através do lançamento. Tanto o lançamento de ofício (art. 148 do CTN) como o lançamento por homologação (art. 150 do CTN), segundo o qual os débitos são originalmente declarados pelo próprio contribuinte e em seguida homologados pela autoridade fazendária, serão feitos mediante processo administrativo fiscal. Nesse processo, que tramita no âmbito administrativo, será conferido ao contribuinte, em sua fase contenciosa, o contraditório e a ampla defesa, sem prejuízo da possibilidade de discussão judicial da dívida posteriormente. Em regra, para a hipótese de lançamento por declaração (art. 147 do CTN), não será necessária a existência do processo administrativo fiscal, uma vez que seu objeto, nos exatos termos do art. 142 do CTN, já se encontra suprido pelo ato do devedor. Existirá, assim, singelo ato administrativo de lançamento. Desse modo, somente após ter sido regularmente lançado, nos termos do art. 142 do CTN, seja por meio do processo administrativo fiscal, seja por meio do ato declaratório previsto no art. 147 do CTN, e não pago, o crédito tributário existe e será inscrito em livro próprio pelo fisco, passando a constituir dívida ativa.

Adicionalmente, há necessidade de se fazer, diante dos créditos não pagos, um controle complementar da legalidade do lançamento, a fim de se verificar quanto à constitucionalidade e legalidade da constituição do crédito tributário.

Paralelamente à legalidade no ato do lançamento, deve a Fazenda Pública administrativamente ater-se também com relação à exatidão dos valores a serem lançados (ou homologados).

Uma vez corretamente lançados e não pagos dentro do prazo regulamentar, podem os créditos ser inscritos em dívida ativa.

A jurisprudência considera a inscrição como o momento em que se tem a eficácia do ato administrativo do lançamento. Somente após a inscrição é que o crédito tributário adquire o caráter de **executoriedade** e **exeqüibilidade**, e assim o credor adquire o direito de pleitear a cobrança através da execução judicial. Entretanto, também no momento da inscrição alguns elementos de controle sobre a legalidade devem ser atentos pela autoridade fazendária. Por legalidade aqui entende-se a formalidade através da qual os créditos exigíveis em favor do erário serão inscritos na forma da legislação própria como dívida ativa. Esta formalidade, que resulta em legalidade exeqüível, deve atender uma série de exigências.

Far-se-á a inscrição do crédito como dívida ativa mediante a lavratura do Termo de Dívida Ativa (TDA) em livro próprio ou em arquivo eletrônico, e deverá conter, conforme prescreve o art. 202 do CTN, os seguintes elementos: o nome do devedor, ou o dos co-responsáveis e, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros, a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos, a origem e natureza do crédito, mencionada a disposição da lei que a fundamenta, a data em que foi inscrita, se possível o número do processo administrativo donde se originou o crédito. Deverá conter também a indicação do livro e da folha da inscrição. Continua o CTN, em seu art. 203, que a omissão de quaisquer dos requisitos mencionados no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, podem ser causas da nulidade da inscrição e do processo de cobrança subsequente. Tal nulidade, entretanto, poderá ser sanada, até a decisão de primeira instância, através de substituição de certidão nula, permitindo ao contribuinte novo prazo para defesa sobre a parte modificada.

A inscrição da dívida ativa, de que trata o CTN, art. 201, também possui definição no § 3º do art. 2º da Lei 6.830, e se constitui, como já visto, no ato de controle administrativo da legalidade, e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito da Fazenda Pública.

Não há uma definição exata quanto ao prazo limite ou máximo para a inscrição da dívida. O art. 201 do CTN estabelece que "depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento pela lei ou por decisão final proferida em processo regular"

pode ocorrer a inscrição da dívida ativa. VIRGÍLIO (1998, p.64) ressalta que "só há cogitar-se da inscrição do crédito tributário em dívida ativa quando, esgotado o prazo para seu pagamento, o contribuinte não o tenha feito. É essa providência que habilitará a Fazenda Pública a promover a cobrança do crédito inadimplido, (...) com constrição judicial de bens do devedor recalcitrante".

O Decreto-lei 147/1967 estabelece à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN - um prazo máximo para inscrição dos créditos tributários da União:

Art. 22. Dentro de trinta dias da data em que se tornarem findos os processos administrativos, pelo transcurso do prazo fixado para o recolhimento do débito para com a União, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade de seus dirigentes, são obrigados a encaminhá-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança judicial das dívidas deles originadas.

No Paraná, a inscrição dá-se entre quarenta e cinco e cinquenta dias após o vencimento do prazo para pagamento, portanto, além do prazo legal para recolhimento.

Desse modo, como prescrito no art. 204 do CTN, a dívida ativa legal e regularmente inscrita goza da presunção *juris tantum* de certeza e liquidez, e somente pode ser ilidida por prova irretorquível, de evidência plena e irrefutável, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

A presunção, neste caso, não é absoluta *juris et de jure*, mas sim relativa *juris tantum*, podendo assim, ser contestada ou derrubada, nos aspectos substancial ou formal. A prova em contrário fica a cargo do sujeito passivo. Aplica-se aqui o princípio da inversão do ônus da prova. Naturalmente, trata-se de um ponto polêmico para boas discussões entre os juristas.

Dois novos conceitos associados à dívida ativa aqui surgem. A **certeza** refere-se especificamente ao título, certo, legítimo, efetuado dentro dos preceitos da legalidade. Decorre da sua inscrição regular, conforme visto. Assim, eventual nulidade da inscrição não importa em inexistência do crédito fazendário. Declarada a nulidade da inscrição, deve o ato ser refeito sem os vícios anteriores.

A certeza é um conceito jurídico, no sentido de representar um Direito já constituído. Por isso a Lei fala em presunção de certeza: enquanto não houver pronunciamento, judiciário ou administrativo, em sentido contrário, o Direito tutela a

dívida ativa regularmente inscrita. Até porque os atos administrativos (lançamento, inscrição, etc.) têm presunção de legitimidade.

A **liquidez** é relacionada à origem da dívida, onde não resta dúvida quanto ao seu valor. Ou ainda, devemos entendê-la como a ausência de necessidade de provar fatos novos para apuração do montante devido. Isso é decorrente do fato de já ter sido efetuada anterior apuração, no bojo do processo administrativo fiscal, através do lançamento ou da homologação.

Com propriedade, Virgílio assim discursa sobre esses elementos:

a certeza se refere ao título probatório, e a liquidez à quantia cobrada. A dívida será certa, se puder ser provada por meio de título, com todos os requisitos legais, de modo a infundir certeza sobre a sua existência. A certeza, portanto, se prende à origem da obrigação. Liquidez quer dizer valor fixo e determinado. A dívida será líquida se a quantia for definida. Por isso é que se pode dizer que a existência certa da dívida é a primeira condição para a sua liquidez. A dívida pode ser certa sem ser líquida, mas a dívida que for líquida será necessariamente certa. (SEABRA FAGUNDES, citado por VIRGÍLIO, 1998, p.66).

Além da inscrição da dívida ativa por meio do TDA, faz-se necessária a elaboração da Certidão de Dívida Ativa. Ela é tratada pelo § Único do Art. 202 do CTN. Também se encontra caracterizada no § 6º da Lei 6.830, e conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição, previstos no art. 202 do CTN. A ausência de algum dos itens indicados no art. 202 pode acarretar a nulidade da inscrição, e da conseqüente certidão dela extraída. A petição inicial da execução fiscal correspondente à dívida inscrita será instruída inicialmente com a CDA.

O inciso VI do art. 585 do CPC estabelece que a certidão de dívida ativa é um título executivo extrajudicial, da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei. Tem-se assim que o título executivo não é a inscrição da dívida ativa, e sim a certidão, correspondente aos créditos inscritos.

Portanto, a Certidão de Dívida Ativa é um título de crédito, com as qualidades de título executivo extrajudicial, expressamente definido em lei, extraída de livro próprio ou arquivo magnético, estabelecido por ato administrativo do sujeito ativo da relação tributária e indispensável à persecução do crédito, revestida do caráter de liquidez, certeza e exigibilidade, e oferecendo ao credor condições para promover a execução, através da chamada ação executiva ou ação de execução.

### 3.2.4 - Execução Fiscal

A ação executiva ou ação de execução fiscal, ou ainda, execução forçada, encontra-se no sistema atual amparada pela Lei 6.830, de 22/09/1980, e dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. Subsidiariamente a ela, aplica-se o Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 5.869, de 11/01/1973.

THEODORO JUNIOR (1995, p.8) entende que “a execução é impor uma coação, a realização de uma sanção, através de medidas pelas quais o Estado pode invadir a esfera de autonomia do indivíduo e fazer cumprir efetivamente a regra de direito”. Continua dizendo que a “execução forçada é apenas a intromissão coercitiva na esfera judicial do devedor com o fim de obter um resultado real ou jurídico a cuja produção esteja ele obrigado ou pelo qual responda”.

Ainda (p.14) a conceituação de ação de execução: “conceitua-se a ação de execução na linguagem clássica de LIEBMAN como o direito subjetivo que o título confere ao vencedor (ou credor) de promover em seu proveito a realização da sanção por parte dos órgãos judiciários.”

A ação de execução fiscal, para cobrança da dívida ativa, alicerça-se no título executivo da Fazenda Pública, a Certidão de Dívida Ativa.

Até o advento da Lei de Execução Fiscal, toda a cobrança judicial relativa aos débitos de dívida ativa era regida pelo Código de Processo Civil, ainda em vigência. Procurou-se dar celeridade a este processo com a criação da LEF.

Abaixo transcrito, trazemos alguns artigos da lei em caso comprobatórios da rapidez do processo de execução prevista:

Art. 8º. O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

- I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;
- II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado; ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - dinheiro;

- II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - pedras e metais preciosos;
- IV - imóveis;
- V - navios e aeronaves;
- VI - veículos;
- VII - móveis ou semoventes; e
- VIII - direito e ações.

§ 1º. Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, (...);

Art. 17. Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Art. 18. Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 dias (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória.

Art. 22 § 1º. O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

Art. 22 § 2º. O representante judicial da Fazenda Pública será intimado, pessoalmente, da realização do leilão, com a antecedência prevista no parágrafo anterior.

Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Percebe-se a poderosa ferramenta que o Estado tem em mão para a garantia de execução dos seus títulos. Entretanto, embora a ação de cobrança pudesse a priori ser ágil e, digamos, eficiente na instância judicial, na prática não é isso que ocorre. Dois fatos, ao menos, neutralizam o andamento ditado pela LEF: o primeiro deles é a lentidão com que os processos tramitam no Poder Judiciário, dadas as suas deficiências materiais e de pessoal; o segundo fato é o entendimento, pelos juristas, de que a LEF se sobrepõe a um texto legal já existente e que deveria, segundo eles, reger as ações de cobrança: o Código de Processo Civil. A consequência desse entendimento se traduz nas grandes disputas que se travam nos foros judiciais.

Decorrente desses dois fatos, percebemos na prática o grande lapso de tempo decorrido entre a constituição do crédito tributário e a cobrança exercida na execução fiscal; são morosos os processos de citação e penhora e/ou arresto de bens do devedor por oficiais de justiça, e os leilões de bens já penhorados resultam na maior parte das vezes infrutíferos. Esta constatação que acabamos de fazer é uma realidade bastante presente nas Varas Cíveis das Comarcas dos municípios da Grande Curitiba e das Varas da Fazenda de Curitiba, realidade que os autores do presente trabalho bem conhecem.

O jurista Renato Magalhães traz uma clara idéia da situação de sobrecarga de atividades do Poder Judiciário ao manifestar-se:

No entanto, é bom que se diga, e aqui não está querendo formular nenhuma desculpa, que o juiz, na maioria das vezes, encontra-se assoberbado de processos, impossibilitando-o de se deter mais profundamente na análise da inicial. Ao magistrado é dada a escolha, julgar celeremente uma gama enorme de processos e, desta forma, propenso ao cometimento de mais erros, dada a superficialidade com que é obrigado a examinar todos os processos, mas desta forma alcançando e distribuindo justiça a uma maior camada da população ou, então, deter-se mais com cada processo, analisando detalhadamente um a um, aplicando justiça de forma muito mais eficiente, com um número reduzido de erros, contudo, atingindo uma pequena margem da sociedade e deixando um número enorme de conflitos sem solução. Esta é a realidade com que se depara todo juiz ao acordar, e que na sua vida profissional vai ser, sem dúvida, um dos fatores de maior preocupação. Realidade seria outra se certamente fosse dispensada ao judiciário a mesma atenção que é dada em alguns países europeus, onde o número reduzido de jurisdicionados sob sua responsabilidade, possibilita ao magistrado um melhor estudo dos processos. Um juiz com mais de 4.000 processos sob sua jurisdição, como sói a acontecer o Brasil, fica praticamente impossibilitado de exercer eficazmente o seu ofício. Aliás, esse volume excessivo de trabalho imposto aos juizes de primeiro e de segundo graus constitui, como brilhantemente tem asseverado o Juiz Gaúcho Márcio Puggina, citado também pelo Juiz Amilton Bueno de Carvalho, numa das pilastras da alienação (o sentido de vivenciar o mundo e a si próprio de forma passiva) do magistrado. O volume excessivo de serviço carrega problemas seríssimos que não se limitam tão-só à falta de pronta prestação jurisdicional, que nada mais é, muitas vezes, que a própria negação do direito ao litigante. Ele ataca a vida pessoal do Juiz. O magistrado vive em tormentosa angústia: como prestar jurisdição a milhares de pessoas? Na verdade, não consegue: o trabalho que deve fonte de prazer transforma-se em atividade massacrante e até certo ponto indigna. (CARVALHO, 1996, P.6).

Forçoso então é admitir que, diante da concreta realidade em que os magistrados brasileiros estão submetidos, subjugados, na maioria das vezes, pela excessiva carga de trabalho, nem sempre a análise de todas as peças processuais é feita da forma que deveria, postergando-se quase sempre para provimento

jurisdicional final todas as questões analisáveis de ofício durante o curso do processo.

Quer oriundos de prática de sonegação, quer oriundos de dificuldades que o contribuinte enfrenta, momentaneamente ou ao longo de vários anos, toda e qualquer providência no sentido da recuperação desse crédito deve ser proposta, tratada e exigida logo depois de detectada a sua existência, ainda em instância administrativa.

São hoje diversos os instrumentos judiciais de que dispõe o executado a fim de não somente se manifestar mas também questionar e se defender do processo de execução. O já conhecido emaranhado de leis confusas, e muitas vezes contraditórias, do sistema jurídico brasileiro é um prato cheio para a protelação do pagamento dos tributos. Grandes grupos, organizados, utilizam-se de eficientes departamentos jurídicos, orientados a recorrer de toda e qualquer decisão judicial, possuindo razão ou não para questionar, e com isso atravancando todo o sistema.

Inúmeras também são as derrotas judiciais do Poder Público nos tribunais, com conseqüente repercussão financeira no orçamento governamental. Em 2001 já passava dos quatro bilhões de reais o montante total da dívida ativa pendente, constituída de débitos que não somente não foram recolhidos, mas que são objetos de questionamento por administradores que utilizam-se de uma política nefasta de protelar as demandas judiciais contra o Poder Público.

Uma grande parte das ações de execução fiscal não produz resultados positivos em favor do Estado, e simplesmente ocupam a esfera judicial e os tribunais, emperrando-os, gerando elevados custos para a manutenção do seu sistema.

Diante de tais fatos que se constituem em dificuldade para conclusão a termo de uma cobrança judicial, justifica-se a intenção do presente trabalho, no sentido de se buscar métodos mais eficientes de cobrança da dívida ativa pendentes ainda na fase administrativa.

### 3.2.5 - Prescrição do crédito

Dentre os aspectos mais preocupantes após a constituição do crédito e a conseqüente inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento, e motivo para extinção do crédito, está a questão da prescrição do crédito tributário.

Na definição apresentada por VIRGÍLIO (1998, p.127-128), temos que “a prescrição, no sentido lato pode ser entendida como a perda da ação atribuída a um direito, em virtude da inércia de seu titular, durante um determinado interregno de tempo”. E ainda “já se argumentou que os fins da prescrição seriam contrários à justiça e à moral, posto que em virtude de sua aplicação, os devedores relapsos exoneraram-se do pagamento da dívida, beneficiando-se do ordenamento jurídico, para se locupletar”.

Na forma de pensar de Rodrigues, a prescrição tem uma definição diferente:

a prescrição, contrariamente do alegado pela maioria da doutrina não atinge a ação ou a pretensão e, nem tampouco o direito. Atinge sim os efeitos da pretensão. Tanto isso é verdade que a ação geralmente é exercitada e a pretensão veiculada, para só então, reconhecer-se que se operou a prescrição. Ação e pretensão continuam a existir, apenas não poderá mais ser exigido o direito pela ação que lhe é destinada. (RODRIGUES, 2002, P.213).

A professora completa que o conteúdo principal do instituto da prescrição “pode-se resumir no abandono. Quer isto dizer, negligência, desídia do titular em exercitar durante o tempo de vida do respectivo direito, nascido de uma relação jurídica, de um fato ou por outras formas que o direito pode surgir ao seu titular”.

O que temos, verdadeiramente, é um universo grande de débitos, possuidores de certidão de dívida ativa, com ação de execução fiscal “em andamento” e com contagem do prazo prescricional, se já não efetivado, em vias de completá-lo, e como anteriormente dito estão literalmente abandonados. O assunto encontra-se disciplinado no art. 174 do CTN: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva”. O decurso do tempo e a inércia da Fazenda Pública é que acarretam, na prescrição, a extinção do direito de ação.

Refletindo sobre o assunto, chegamos à pergunta: por que devemos nos apressar, na inscrição e emissão da Certidão da Dívida Ativa, simplesmente para

vermos as ações de execução abandonadas nos arquivos do Judiciário? Esse questionamento vem de encontro com os objetivos deste trabalho. Evidentemente que se trata de fruto de uma legislação frouxa e da forma como o sistema foi concebido.

O prazo prescricional tem início, portanto, somente com a constituição definitiva do crédito tributário. Existem duas situações jurídicas pertinentes à prescrição: a suspensão e a interrupção da prescrição.

Outro conceito relacionado é o da prescrição intercorrente. A prescrição é intercorrente quando, após a citação, o processo de execução permanecer paralisado, reiniciando a contagem do prazo prescricional, a contar da data da paralisação. A citação interrompe a prescrição, porém a inércia da Fazenda Pública, ao abandonar a execução, perde o direito de ação, dando lugar à consumação da prescrição intercorrente.

Exemplificamos abaixo, um caso de prescrição, julgado pelo Tribunal de Justiça do Paraná, como desídia da Fazenda Pública, oriundo do longo prazo sem manifestação na ação executiva, e com citação ocorrida através de edital. Reforça a idéia de se promover o quanto antes, uma efetiva cobrança administrativa aos créditos tributários:

**Acórdão na Íntegra**

APELAÇÃO CÍVEL N.º 103.333-8, DE CURITIBA, 3ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA FALÊNCIAS E CONCORDATAS

APELANTE : FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DO PARANÁ

APELADA : GBOEX DROGARIAS E FARMÁCIAS LTDA.

RELATOR : DES. Fleury Fernandes

ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. DECURSO DE MAIS DE CINCO ANOS DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ARTS. 174, DO CTN). AUSÊNCIA DE CAUSA INTERRUPTIVA. APELO DESPROVIDO.

A ação para cobrança de crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva. (Art.174, do CTN)

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos de Apelação Cível nº 103.333-8, da 3ª Vara da Fazenda Pública Falências e Concordatas, em que é apelante A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DO PARANÁ e apelada GBOEX DROGARIAS E FARMÁCIAS LTDA.:

DECIDE o Tribunal de Justiça do Paraná, por sua 5ª Câmara Cível, à unanimidade de votos, negar provimento ao apelo.

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública do Estado do Paraná da sentença que, em ação de embargos à execução fiscal opostos pela GBOEX Drogarias e Farmácias Ltda. em face da ora apelante, reconheceu a ocorrência da prescrição intercorrente, extinguindo a execução fiscal e condenando a embargada no pagamento das custas processuais e honorários advocatícios fixados em R\$400,00.

Irresignada, a Fazenda Pública alegou, em suas razões, reiterando as preliminares argüidas em primeira instância, que a apelada não preencheu os requisitos do art.283, do CPC, deixando de juntar documentos indispensáveis para a propositura da ação. Bem assim, sustentando serem os valores depositados insuficientes para garantia da execução. Ademais, asseverou não ter ocorrido a prescrição, vez que ajuizada a ação executiva em data de 16.08.89 o mandado de citação não se efetivou porque se encontrava em mãos de um Oficial de Justiça, que já havia falecido. Que em 28.11.95 foi expedido novo mandado de citação, sendo certificado o desaparecimento da empresa devedora e o cancelamento de sua inscrição no cadastro da receita estadual, ocasião em que, em data de 13.03.96, a apelante requereu a suspensão do curso da execução, não ocorrendo, portanto, a alegada prescrição intercorrente. Que em 09.12.96, após a descoberta do endereço da matriz em Porto Alegre - RS, foi requerido o prosseguimento do feito, sendo juntado em data de 01.08.00 a carta precatória e o auto de penhora com guia de depósito judicial. Por fim, postulou pelo provimento do apelo, a fim de anular a sentença recorrida.

Recebido o recurso em seus efeitos legais, intimada, a apelada apresentou suas contra-razões, rebatendo os argumentos expendidos, considerando-os protelatórios, pugnando pela condenação por litigância de má-fé e manutenção da sentença objurgada.

O representante do Ministério Público de 1ª Instância opinou pelo improvimento do apelo.

É o relatório.

Com efeito, o recurso interposto não está a merecer provimento. A dívida fiscal, representada pela certidão de dívida ativa de nº 1760683-5, foi inscrita em data de 30.11.88, e ainda que suspensa por 180 dias, o prazo prescricional derradeiro teria vencido antes de 29.05.94.

Argüiu a apelante que ajuizada a execução em data de 16.08.89, o Sr. Oficial de Justiça deixou de cumprir o mandado de citação, vindo a óbito e extraviando o mandado, e só em 25.01.96 é que outro Oficial de Justiça certificou que deixou de proceder a citação porque a apelada havia encerrado suas atividades e cancelado o cadastro de contribuintes (fls.7), requerendo, então, em 13.03.96 a suspensão do feito.

Embora a não localização da empresa devedora ou de bens penhoráveis não determine a extinção da ação executiva, mas sua suspensão, até que estes sejam encontrados, é bem de ver que no caso dos autos tal suspensão para interrupção do curso do processo só poderia ocorrer antes da consumação do prazo prescricional.

O prosseguimento da execução só foi judicialmente despachado, com determinação de citação, em 29.01.97 (fls. 14, autos apensos).

De conseqüência, o título que instruíra o pedido já estava prescrito, uma vez que não houve, nesse meio tempo, nenhuma causa interruptiva da extinção do direito.

Diz o art. 174 do CTN: A ação para cobrança de crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva.

Da lição de HUGO DE BRITO MACHADO, colhe-se: Dizer que ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do

crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admitia a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.

Cabe o brocardo *dormientibus non succurrit jus*. Como disse o douto Juiz da Causa... a ineficácia desta decorreu da desídia direta da exeqüente, que deveria obrigatoriamente com a exordial pleitear a citação da requerida na forma adequada, porque de antemão tinha pleno conhecimento que a diligência a ser efetuada nesta Comarca resultaria infrutífera, pois a Fazenda Pública tinha conhecimento, ainda na fase administrativa, que a empresa devedora já havia encerrado suas atividades nesta Comarca, tanto é assim que a intimação da Certidão de Dívida Ativa se deu por intermédio da imprensa oficial. **Portanto, correta a decisão MM. Juiz a quo que, sem a ocorrência de nenhum ato interruptivo anterior, declarou prescrita a dívida.**

**Do exposto, resta negar provimento ao apelo.**

A sessão foi presidida pelo Des. Antonio Gomes da Silva. Acompanharam o Des. Relator os eminentes Desembargadores Luiz Cezar de Oliveira e Bonejos Demchuk.

Curitiba, 20 de março de 2001.

DES. Fleury Fernandes - Relator

A origem do mandado de citação, em 28/11/1995 e ao longo de 1996, é resultado dos trabalhos realizados pelo Projeto Cobrar Bem, adiante comentado.

### 3.3 - CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS PRECATÓRIOS

#### 3.3.1 - LEF e a renúncia de receitas

A Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, ou LRF como é conhecida, apresentou-se como uma nova etapa e expressivo avanço nas normas de finanças públicas e gestão fiscal.

No parágrafo primeiro ela traz uma caracterização de responsabilidade na gestão fiscal, como sendo

a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito,

inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A abordagem do presente tema neste trabalho se aplica corretamente, pois hoje, para desempenhar suas funções constitucionais, o Estado se encontra vinculado ao controle dos gastos públicos, devendo gastar com prudência e buscar mecanismos que promovam melhorias na arrecadação dos tributos.

É também o pensamento de apresentado por PEIXE (2002, p.148) ao manifestar que ao "novo conceito de Estado há que se considerar que os cidadãos esperam que os governos produzam resultados, não sendo mais tolerada a ineficiência (ou a ineficácia), a lentidão, a administração pouco responsável".

A Lei de Responsabilidade Fiscal impõe responsabilidade à Administração Pública, exigindo eficácia dos gestores públicos nas atividades de planejamento e impondo rígidos limites nos gastos públicos, sujeitando o ente público a penas fiscais e o administrador público a sanções pessoais, penais e administrativas, conforme a ação e/ou omissão.

A LRF realça a necessidade da *accountability*, ou, "responsabilidade pela prestação de contas como a acepção mais adequada para o termo em inglês", definida por PEDERIVA (1998, p.18). *Accountability*, apesar de ter maior amplitude, tem relação com a responsabilidade fiscal, porém são conceituações distintas. PEIXE (2002, p. 149) também esclarece que "a palavra *accountability* significa a obrigação de prestar contas dos resultados conseguidos em função da posição que o indivíduo assume e do poder que detém".

Impõe-se com a Lei Complementar 101/2000 o cumprimento de metas, exigindo-se resultados positivos no confronto entre receitas e despesas; limites também foram estipulados, inclusive à renúncia de receitas.

O item abaixo relacionado refere-se aos artigos 13 e 14 da Lei em pauta, e diz respeito à cobrança de dívida ativa e à renúncia de receita, e especificamente à anistia e isenção fiscal de tributos em nível estadual:

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como

da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

O prazo a que se refere o art. 8º é até trinta dias após a publicação dos orçamentos. Continua o art. 14 sobre a renúncia de receita:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (*grifos nossos*)

Tomemos também o seguinte conceito extraído da Lei de Execução Fiscal, nº 6.830/1980, encontrado no art. 1º, § 2º: “A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”.

A CF de 1988, por sua vez, também impõe limitações à renúncia de receitas, conforme estabelecido em seu art. 150, § 6º: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”. Este por sua vez assim dispõe: “XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Tem a Lei de Responsabilidade Fiscal aplicação extensiva às unidades da Federação, ou é aplicável somente à União? Diferente do que entende a grande maioria dos juristas, Carrazza esclarece que em função da estrutura hierárquica das

normas jurídicas e sua subordinação à Constituição Federal, e em sintonia ao princípio federativo, o art. 14 da citada lei teria inaplicabilidade nos Estados. Assim escreve:

Também não podemos ignorar o art. 24, § 1º, da Lei Suprema, que só permite que a União, no âmbito da legislação concorrente, estabeleça normas gerais. Ora, normas gerais são justamente as que, pela sua amplitude, valem para todas as pessoas políticas, aí incluída a própria União. Nunca normas específicas, que digam respeito a assuntos da economia interna de cada pessoa política. Em função do exposto, fica claro que, em questões de interesse prevalentemente local, cabe aos próprios Estados (bem como o Distrito Federal e aos Municípios), editar leis de responsabilidade fiscal. É que a Lei Complementar nº 101/2000 não tem o condão de vulnerar-lhes a autonomia, máxime em matéria de benefícios e incentivos fiscais, assunto de que trata o art. 14 em exame. Não nos esqueçamos de que, enquanto a Constituição estiver produzindo efeitos, é terminantemente vedada, cláusula pétrea, até mesmo proposta de emenda constitucional que, ainda por via transversa, venha a amesquinhar a autonomia dos Estados. Por muito maior razão (argumento “a fortiori”) não poderão ser validamente expedidas leis complementares nacionais que, de alguma forma, bulam na pujança do princípio federativo. Estas idéias crescem de ponto, quando se está – como agora – diante de assuntos tributários. São os próprios Estados e o Distrito Federal que, por meio de suas próprias leis, devem deliberar acerca do modus de tributar, aí compreendida a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais. Tudo posto e considerado, reiteramos que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não se aplica aos Estados-membros e ao Distrito Federal, mas, apenas e tão-somente, à União. (CARRAZZA, 2000, p.4).

Discussões à parte, consideremos a realidade que se nos apresenta.

Em direção contrária ao que prevêem os preceitos legais acima mencionados, contudo, percebemos que o Estado do Paraná nos últimos anos adotou como prática quase corrente o lançamento de institutos de anistias e remissões de dívidas tributárias, com a justificativa de incremento da arrecadação. Vejamos em síntese o teor de cada uma das leis aprovadas pelo Paraná nesse sentido.

- 1996 – Lei 11.429, de 14/06/1996 – Decreto nº 2.022/96 - Anistia parcial da Multa do ICMS, Correção Monetária e Juros incidentes sobre a Multa, dispensa de honorários advocatícios. Parcelamento até 20 parcelas.

- 1997 – Lei 11.800, de 10/07/1997 – Anistia da Multa do ICMS, Correção Monetária e Juros incidentes sobre a Multa, Remissão dos Juros sobre o ICMS, dispensa de honorários advocatícios e quando do parcelamento, dispensa da exigência de bem em garantia no caso de processo de execução. Parcelamento em até 100 parcelas.

- 1999 – Lei 12.685, de 07/10/1999 - Autoriza o Secretário de Estado da Fazenda a disciplinar a reabertura ou manutenção dos Termos de Acordo de Parcelamento celebrados sob a égide da Lei nº 11.800/1997. Parcelamentos rescindidos em função de inadimplência nos pagamentos. Anistia da Multa do ICMS, Correção Monetária e Juros incidentes sobre a Multa, Remissão dos Juros sobre o ICMS. Parcelamento até 100 parcelas, proporcionalmente às parcelas já quitadas.
- 2000 - Resolução/SEFA 50, de 17/04/2000 - Permite a reabertura dos parcelamentos, conforme Lei 12.685, rescindidos por inadimplência.
- 2000 - Resolução/SEFA 100, de 21/08/2000 - Permite a reabertura dos parcelamentos, conforme Lei 12.685, rescindidos por inadimplência.
- 2000 – Decreto 2473, de 24/08/2000 - Institui o Programa de Recuperação Fiscal do Paraná - REFIS/PR, destinado a promover a regularização de créditos tributários relativos ao ICMS. Benefícios: Anistia da Multa sobre o ICMS, Correção Monetária e Juros sobre a Multa incidentes. Parcelamento até 120 parcelas, de acordo com o faturamento da empresa.
- 2002 – Lei 13.897, de 12/09/2002 – Anistia da Multa sobre o crédito tributário, Atualização monetária e Juros sobre a Multa incidentes, dispensa dos Juros sobre o crédito tributário. Parcelamento em até 120 meses, de acordo com o faturamento da empresa.
- 2002 – Convênio 98/2002 - Regulamentado pelo Decreto 6.302, de 17/09/2002 - Dispensa o pagamento de juros e multas relacionados com débitos fiscais do ICMS, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 30 de junho de 2002, em percentuais, de acordo com a data que ocorrer o recolhimento, e permite o parcelamento do valor integral do débito em até 120 parcelas.

Percebe-se nítida e claramente a quantidade de benefícios ofertados com a edição dessas diversas leis acima.

Procuramos com essa sucinta explanação manifestar que, a partir de 04/05/2000, data da promulgação da LRF, a utilização dos institutos de anistia (das penalidades pecuniárias) e remissão (juros e/ou impostos), que constituem renúncia de receita, devem ser mais criteriosos, utilizando-os prudente e estrategicamente. A análise dos textos legais acima permite-nos ainda concluir que tais mecanismos podem ser utilizados pela administração pública, porém sua concessão fica

condicionada à comprovação de não afetar as contas públicas e as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias. No caso específico do Paraná, questiona-se se de fato tal requisito legal foi atendido, levando-se em conta o alto grau de comprometimento das receitas nos gastos correntes, a ponto de comprometer o Estado no cumprimento dos seus contratos financeiros, fato este que mereceu destaque por diversas vezes nos jornais de circulação estadual.

Especificamente sobre o instituto da anistia, qual tem sido o modo como ela é definida, e quais são eventualmente os pontos positivos e negativos?

Nos termos do art. 180 do CTN, sob a anistia exclui-se a exigibilidade do crédito tributário exclusivamente à penalidade aplicada por infrações. Anistia é o perdão da penalidade aplicada por infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concedeu. Segundo CARRAZZA (1993, p.391/392), “a anistia perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade, como observa Paulo de Barros Carvalho. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito”.

De forma complementar, Sacha, já em 1991, passa-nos a seguinte lição:

A anistia é o perdão das penalidades fiscais (multas). A remissão é o perdão do tributo já constituído, a pagar ou que já deveria ter sido pago. Evidentemente não cabe ao Executivo decidir sobre a tributação ou a sua dispensa, daí a ênfase da Constituição de 1988. O dispositivo, juridicamente dispensável encontra justificativa política. Em fim de governo ou vésperas de eleição tornou-se hábito por estes brasis afora dar *anistias e remissões fiscais* sem motivos justos, a não ser o de captar a simpatia do eleitor (mancomunados, o Executivo e o Legislativo utilizavam o patrimônio fiscal realizável, dispensando-o e dissipando-o com intuítos eleitoreiros). Em detrimento, diga-se, dos bons contribuintes. (SACHA, 1991, p.385 e 386)

Carvalho assim discorre sobre o assunto em tela:

Anistia fiscal é o perdão de falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa. As duas proporções semânticas do vocabulário anistia, oferecem matéria de relevo para o Direito Penal, razão porque os penalistas designam anistia o perdão do delito e o indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infringida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no

ordenamento. Apresenta grande similitude com a remissão, mas com ela não se confunde. Ao remir o legislador tributário perdoa o débito tributário, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relação jurídica já constituída, porém de índole diversa: a remissão, em vínculo obrigacional de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório. (CARVALHO, 1991, p.310).

De acordo com os benefícios concedidos pelo Estado do Paraná através das anistias, percebemos na relação acima que em todos os projetos houve a proposição de parcelamento com dispensa parcial de valores devidos. Curioso é observar o que encontramos em Nóbrega, e que se atina com o nosso modo de entendimento:

a prorrogação de prazo para pagamento de tributos não configura renúncia de receita, mas sim apenas procrastinação da entrada de recursos nos cofres públicos, o mesmo se aplicando ao parcelamento de débitos fiscais, desde que sejam dadas as devidas garantias do valor real do crédito tributário e dos encargos da inadimplência, valendo salientar que se o parcelamento se der com dispensa de juros e multa há a configuração de renúncia de receita por enquadramento no § 1º do art. 14 da LRF, sujeitando a situação aos dispositivos deste artigo. (NÓBREGA, 2001, p.106).

Deixando a jurisprudência um pouco de lado, reafirmamos a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, e que esta depende do resultado da Receita Corrente Líquida - RCL. O trabalho de Nascimento e Debus traz uma definição à RCL como

aquelas receitas disponíveis à União, aos Estados e Municípios para a realização de despesas com pessoal, gastos com serviços de terceiros, pagamento de dívidas, etc. Para tanto, a partir da Receita Corrente total, chega-se à RCL estadual, por exemplo, extraindo-se as transferências constitucionais, a contribuição de servidores para o custeio de sistema de previdência e assistência, as compensações referentes à Lei 9.796/99, (a chamada "Lei Haully"). Além disso, serão computados, no cálculo da RCL dos Estados, os valores pagos e recebidos em função da Lei Complementar nº 87, assim como os valores pagos e recebidos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental de Valorização do Magistério - FUNDEF." (...) "A RCL deve ser para o período de um ano, mas não necessariamente o ano civil." (...) "A RCL estadual depende do desempenho da arrecadação do ICMS ... (NASCIMENTO/DEBUS, 2001, p.12).

Vindo a corroborar tudo anteriormente relatado sobre a importância dada sobre a renúncia de receita, localizamos na (p.106) a seguinte colocação: "Em termos nominais, todos os Estados aumentaram sua RCL em 2001. Em termos reais

(descontando-se a inflação de 10,4%) apenas seis Estados não apresentaram crescimento na RCL em 2001: AP, BA, DF, PB, **PR** e RN". (o destaque é nosso).

### 3.3.2 - Precatórios

A partir de setembro de 2000 deu-se início a uma etapa que afetou diretamente os créditos existentes em dívida ativa no Paraná. A Emenda Constitucional nº 30, de 13/09/2000, deu nova redação à Constituição Federal, no seu art. 100, e no art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, alterando, por conseguinte, o procedimento adotado quanto aos precatórios.

Não é objetivo deste trabalho o aprofundamento do assunto, mas entendemos cabível e oportuna a sua definição. Precatório pode ser definido como um instrumento processual amparado pela Constituição Federal que objetiva organizar os débitos devidos pelo Estado a seus credores em ordem cronológica, preparando e programando o orçamento público para efetivar os pagamentos, atendendo a ofícios requisitórios das cortes de justiça, originários de processos executivos instaurados contra a Fazenda Pública.

O precatório deve cumprir a sua finalidade democrática, moralizadora e de igualdade no atendimento dos credores do Estado, e mesmo que contrário a este, possibilita a continuidade dos serviços públicos e a preservação dos interesses coletivos no cumprimento de decisões judiciais.

Além da disposição constitucional, os precatórios encontram-se disciplinados no CPC, artigos 730 e 731, e a nível estadual também através da Lei 13.213/2001, e dos Decretos 4.889, 5.003 e 5.154/2001.

A Lei 13.213 autorizou o Poder Executivo Estadual a compensar débitos fiscais inscritos em dívida ativa até a data da sanção desta lei, com precatórios de natureza alimentícia contra a Fazenda Pública Estadual. A regulamentação ocorreu com o Decreto 4.889, de 25/10/2001, disciplinando os procedimentos da referida compensação.

Dessa forma, a pessoa, física ou jurídica, que se encontrasse na situação de credora do Estado em virtude de crédito originário de dívida de natureza alimentícia, e onde o Estado possuísse dela crédito fiscal, inscrito em dívida ativa estadual,

poderia requerer a compensação dos débitos fiscais, inscritos até 29/06/2001, com os precatórios de natureza alimentícia que possuía, desde que tal solicitação fosse protocolada até 29/06/2002.

Entretanto, o Decreto 5.003, de 12/11/2001, que disciplina o pagamento dos precatórios a que se refere o artigo 78 do ADCT, e o Decreto 5.154, de 17/12/2001, que estipula poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora, caso não ocorra a liquidação das prestações anuais dos precatórios referidos, vão além, permitindo a compensação de precatórios de qualquer natureza e a conseqüente extinção dos débitos, estabelecendo o prazo máximo de dez parcelas anuais, iguais e sucessivas, com exceção dos precatórios de natureza alimentícia e os de pequenos valores definidos na Lei 12.601.

Com base nestes decretos, pode-se compensar quaisquer precatórios com débitos inscritos em dívida ativa até a data do protocolo, não sendo estipulada data limite para que tal solicitação seja requerida e autorizada.

Deve-se considerar também que os pedidos de compensação não suspendem a exigibilidade dos créditos. É um item, porém, que perde sua eficácia, partindo-se do pressuposto que os pedidos podem ser requeridos parcialmente, quando da inscrição dos débitos em dívida ativa, pois a Lei 13.213 autoriza, também, a cessão, total ou parcial, dos precatórios para terceiros e que se encontrem na situação de devedores do Estado do Paraná com débitos inscritos em dívida ativa. Permite-se assim uma 'comercialização' dos precatórios entre aqueles que têm grandes quantias a receber do Estado a título de precatórios com aqueles contribuintes que têm débitos inscritos em dívida ativa, viabilizando assim a quitação dos débitos junto à Fazenda estadual destes últimos após requerimento de compensação.

Outro aspecto que merece atenção é o contido no art. 4º da citada Lei, que disciplina que a compensação realizada nessas condições não será considerada arrecadação tributária. Nem poderia, de fato, pois não houve ingresso de numerário aos cofres estaduais; tal 'arrecadação', contudo, se reflete nos valores estipulados e deveriam ser rateados aos Municípios. Estes, porém, não receberão as quantias que fariam jus, a título do Fundo de Participação dos Municípios, estando somente o Estado a liquidar a sua dívida, oriunda de condenação judicial. Cria-se assim, além

de atentado contra a legalidade, uma situação embaraçosa aos Municípios, subtraindo deles numerários que lhe seriam normalmente devidos.

A importância de se inserir tais ordenamentos legais reside nas conseqüências geradas por sua implantação. A partir do enorme montante existente de precatórios e, com o mecanismo das compensações, a possível fuga das receitas tributárias, somado ao fato de que inexistente data limite para a solicitação de tais compensações, estão lançadas as bases para um mecanismo que seguramente vai mascarar todo o processo de arrecadação, bem como gerar a perda das receitas tributárias correntes de cada mês. Tal decréscimo potencial do volume de arrecadação efetiva em espécie pode comprometer, conseqüentemente, o cumprimento, por parte do Estado, dos seus compromissos.

Hoje mensalmente mais de vinte mil e anualmente mais de duzentas mil novas certidões de dívida ativa são inscritas pela Fazenda Estadual sendo que, excluídas as dívidas recolhidas e as que sofreram remissão, mais de meio bilhão de reais é acrescido ao estoque total das dívidas ao término de um exercício. São cifras expressivas que se confrontadas, entretanto, com o passivo do Estado a título de precatórios devidos, também bilionários, podem pouco representar. Daí porque concluímos que inevitavelmente a compensação de tais precatórios com as receitas tributárias necessariamente vai gerar a perda da receita corrente.

Não estamos aqui nos posicionando contra o mecanismo criado para a compensação dos precatórios. Trata-se em verdade de uma solução bastante interessante e de fácil operacionalidade, onde os débitos se compensam mutuamente. Queremos alertar, porém, para os problemas que podem advir em função da maneira indiscriminada como o Estado do Paraná vem utilizando tal ferramenta.

Finalmente, a título ilustrativo gostaríamos de frisar que os detentores de precatórios receberam ainda, através do Decreto 6.391, de 11/10/2002, oportunidade de utilizar tais precatórios na regularização de débitos fiscais na forma e prazo previstos através da Lei 13.798/2002 e do Decreto 6.302/2002. Em outras palavras, puderam quitar seus débitos com benefícios da anistia da multa e remissão integral dos juros sem que seus precatórios tivessem tido qualquer tipo de desconto. Trata-se no nosso entender de mais uma renúncia de receita deliberada pelo

Estado. Nos casos ainda em que o precatório foi insuficiente para quitar o débito, o saldo restante pode ser objeto de parcelamento.

### 3.4 - DÍVIDA ATIVA NO PARANÁ - DADOS QUANTITATIVOS

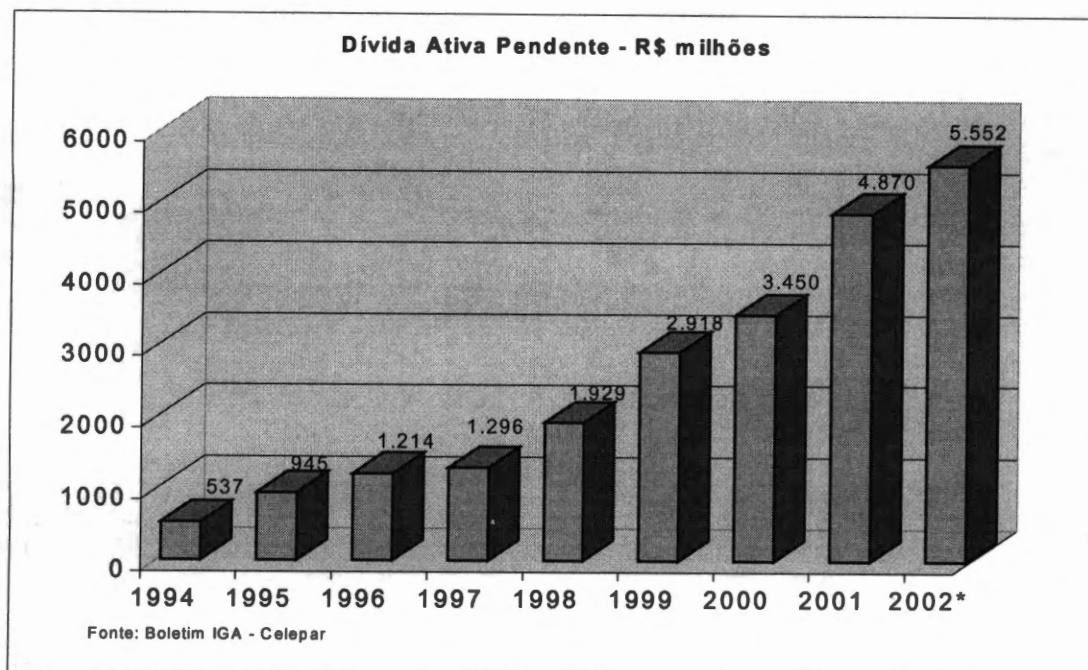
Queremos neste capítulo fazer um breve retrato do montante total dos débitos inscritos em dívida ativa no Estado do Paraná nos últimos cinco anos. Através dos quadros explicativos e gráficos pretendemos analisar sinteticamente a evolução do estoque total da dívida, procurando identificar a sua composição e características relevantes.

Alguns dados por si só se apresentarão conclusivos. Outros, porém, dependerão de um contexto no qual estão inseridos para que possam ser compreendidos. Daí a necessidade de uma pequena análise e comentários da nossa parte.

Queremos salientar que todos os dados abaixo especificados foram obtidos a partir do banco de dados mantido pelo Celepar, e que servem de ferramenta imprescindível para o trabalho de acompanhamento e gerenciamento da Inspeção Geral de Arrecadação da CRE.

#### 3.4.1 - Evolução global do estoque

#### **GRÁFICO 1 - Estoque de Dívida Ativa pendente - 1994 a 2002**



Em verdade, a análise pura e simples do gráfico acima despertou em nós o interesse pelo estudo do presente trabalho. Os dados são impressionantes, e porque não dizer chocantes. Numericamente percebemos que de 1994, ano em que houve a estabilização da moeda a partir do Plano Real, até o ano de 2001, o estoque total da dívida aumentou de R\$ 537 milhões para R\$ 4,87 bilhões. Um aumento de 806% em sete anos! Dramática, entendemos também, é a evolução no último período, quando a dívida salta de R\$ 4,87 bilhões para R\$ 5,55 bilhões. Um aumento de quase 14% contabilizados apenas até agosto de 2002. Pode-se imaginar a que cifra deveremos chegar até o término do presente exercício.

O quadro abaixo nos mostra a evolução percentual ocorrida por períodos nesses últimos sete anos.

#### QUADRO 01 - Evolução percentual do estoque da dívida

1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002 *
76,0%	28,5%	6,8%	48,8%	51,3%	18,2%	24,6%	14,0%

\* Considerado até 08/2002

Chamam-nos a atenção particularmente os altos percentuais ocorridos nos períodos de 1998 e 1999. Em virtude de mudança nos critérios da CRE, a partir do

ano de 1998 o montante dos juros no saldo da dívida passou a integrar os valores totais do estoque da dívida ativa, o que explica, para este exercício, o grande acréscimo nos valores totais. Em relação ao exercício de 1999, nenhum fato atípico interferiu no grande percentual, o que faz nos concluir que tenha havido aumento real do volume total.

Outro dado que nos chama atenção é o pequeno aumento nos percentuais de evolução da dívida dos exercícios de 1997 e 2000. Aqui também observamos que em cada um desses dois períodos o Governo do Estado autorizou um programa de benefícios fiscais, que resultou em redução de parte do valor devido a título de anistia de valores de multa e juros, constituindo-se assim em bom atrativo para que as empresas pudessem saldar seus débitos junto à Fazenda Estadual. Pode parecer uma boa estratégia para a redução do estoque da dívida. Sobre isso, trataremos adiante em nosso trabalho.

### 3.4.2 - Estoque da dívida ativa quanto à sua origem

Relativamente ao ICMS, os débitos inscritos em dívida ativa podem, basicamente, ser classificados em dois grandes grupos, quanto à sua origem: débitos originários de Auto de Infração e débitos originários de GIA (valores declarados mensalmente pelo próprio contribuinte e homologados pela CRE).

Vejamos dados estatísticos de cada uma das duas rubricas nos quadros abaixo:

**QUADRO 02 - Estoque de dívida ativa originária de GIA**

EXERCÍCIO	INSCRIÇÕES		BAIXAS		NÚMERO DE CERTIDÕES	VALORES TOTAIS
	Nº de Certidões	VALOR TOTAL	Nº de Certidões	VALOR TOTAL		
1996	191.970	1.904.197.249,83	23.309	1.204.578.271,59	168.661	699.618.978,24
1997	245.028	1.063.853.568,53	37.409	311.557.780,89	207.619	752.295.787,64
1998	318.340	1.250.167.096,48	191.282	764.076.768,48	127.058	486.090.328,00
1999	237.775	1.021.409.789,72	55.469	133.632.697,83	182.306	887.777.091,89
2000	286.279	1.283.096.842,58	103.034	441.497.219,65	183.245	841.599.622,93

FONTE: IGA

**QUADRO 03 - Estoque de dívida ativa originária de auto de infração**

EXERCÍCIO	INSCRIÇÕES		BAIXAS		NUMERO DE CERTIDÕES	VALORES TOTAIS
	Nº de Certidões	VALOR TOTAL	Nº de Certidões	VALOR TOTAL		
1996	54.432	651.140.133,15	4.011	13.543.804,55	50.421	637.596.328,60
1997	63.908	4.008.371.156,65	25.104	2.894.809.906,46	38.804	1.113.561.250,19
1998	44.782	1.679.813.768,14	17.126	200.137.903,87	27.656	1.479.675.864,27
1999	35.293	2.039.282.637,05	933	15.045.555,45	34.360	2.024.237.081,60
2000	41.568	2.751.178.354,79	5.443	154.119.587,34	36.125	2.597.058.767,45

FONTE: IGA

O que nos chama atenção é o contínuo processo de crescimento dos valores dos débitos da dívida ativa originários de Auto de Infração de 1996 a 2000. Embora tenha havido uma expressiva baixa do volume total de débitos no ano de 1997, decorrente do plano de anistia ocorrido naquele ano, percebemos que de 1996 a 2000 o crescimento global atingiu 307%.

Relativamente aos valores originários de GIA, entretanto, não percebemos a mesma ascendente contínua dos totais do estoque; ao contrário, percebe-se uma queda significativa no exercício de 1998. Aqui, também é preciso observar uma mudança havida nos critérios técnicos de somatória adotados pela CRE. Até 1997, os débitos de dívida ativa que eram objetos de parcelamento faziam parte da composição dos valores totais do estoque da dívida. A partir de 1998, tais valores não aparecem mais contabilizados nos totais do estoque. Daí a explicação da grande redução havida na pendência geral.

De um modo geral, difícil não é concluirmos que, embora em bem menor número de certidões, cerca de 16% apenas do total das certidões pendentes para o exercício de 2000, os débitos originários de Auto de Infração respondem por 75% dos valores totais. O perfil dos débitos, assim, é originário de Auto de Infração.

**3.4.3 - Composição dos débitos**

Para o imposto não pago nos prazos normais de vencimento, denominado de valor principal da obrigação tributária, é sabido, incidem multa pelo atraso e juros de mora, devidos desde a data do vencimento até o efetivo pagamento do débito.

Como a temática de abordagem é a dívida pendente, e é de natureza tributária, naturalmente pode-se verificar qual é o retrato da dívida ativa no Paraná nos totais destes três elementos. O quadro abaixo quantifica bem esse cenário.

#### QUADRO 04 - Composição dos débitos

Em milhares de R\$

Ano	Quantidade	Imposto	Multa	Juros	Total
1996	220.627	996.563,03	72.665,52	270.838,04	1.340.066,59
1997	247.970	1.052.301,69	347.375,07	469.238,47	1.868.915,22
1998	156.347	891.863,43	435.658,76	643.136,93	1.970.659,13
1999	218.519	1.210.805,06	568.902,92	1.138.160,94	2.917.868,91
2000	221.412	1.313.546,22	691.052,31	1.445.801,07	3.450.399,60

FONTE: IGA

Do quadro, podemos depreender que os totais do valor do imposto se mantêm variáveis em uma faixa de 30% entre o menor e o maior valor. Não se pode esquecer, contudo, que a partir de 1998 os débitos objetos de parcelamento não aparecem totalizados nesses valores, conforme comentado há pouco atrás.

O total dos valores de multa, expurgado o total do ano de 1996, seguem também uma curva ascendente, constante, e a diferença entre o menor e o maior total se situa num percentual de variação de aproximadamente 50%.

Contudo, o item que mais chama atenção na composição do estoque total da dívida é aquele relativo aos valores a título de juros. Seguem também uma curva constante de crescimento, mas o percentual de variação entre o menor e o maior valor é de quase 160%. Isto se explica pelo fato de o Estado do Paraná ter adotado, a partir de 1996, a taxa Selic como base para a atualização dos seus créditos. Até então, por previsão legal havia a incidência de 1% ao mês de atraso, não capitalizável, para o pagamento dos débitos. A taxa Selic, flutuante, elevou esse percentual para um valor médio mensal de 1,8%. Embora não capitalizável, representa sem dúvida um significativo aumento no custo da dívida. Ainda assim, está bem aquém das taxas cobradas por qualquer instituição bancária a título de empréstimo direto...

### 3.4.4 - Perfil do contribuinte devedor

Outro ponto interessante que merece ser analisado é o perfil do contribuinte que não paga os seus débitos. É necessário conhecê-lo, entender por que o seu débito está constituído em tais valores, onde ocorreram determinados erros, para que em ações futuras a administração possa estabelecer mecanismos mais eficientes de arrecadação e conseqüente minimização do problema que se apresenta. Observemos o quadro abaixo:

**QUADRO 05 - Perfil do contribuinte no Paraná**

SITUAÇÃO CADASTRAL NO ESTADO (exerc 2000)	TOTAL GERAL	TOTAL DE CONTRIB COM DÉBITO	% DE CONTRIB C/DÉBITO	% DO TOTAL DOS DEVEDORES
ATIVO	173.492	11406	6,57%	22,33%
INATIVO	548.519	39668	7,23%	77,67%
TOTAL	722.011	51074	7,07%	100,00%

Fonte: IGA/SCI

Os dados acima são totalizações obtidas no mês de outubro de 2001. Através deles, pode-se observar que o grande universo de contribuintes inscritos no Estado do Paraná pertence já ao quadro inativo, ou seja, tiveram suas inscrições canceladas ou baixadas. Na mesma proporção do número de ativos para inativos estão os valores totais devidos por cada um desses grupos, respectivamente, representados por 22% e 77% do total dos débitos devidos em dívida ativa. Tais dados são significativos e têm grande impacto negativo na tentativa de recuperação dos débitos, visto que, uma vez encerradas as atividades, tais empresas ou seus sócios e representantes dificilmente serão localizados para que judicialmente possam ser executados e venham a quitar seus débitos.

Uma vez delimitado o universo dos devedores, como se comportam os números? Vejamos o quadro seguinte:

### QUADRO 06 - Perfil da dívida X devedor

	300 MAIORES DEVEDORES			DEMAIS DEVEDORES			TOTAL GERAL
	ATIVOS	INATIVOS	TOTAL	ATIVOS	INATIVOS	TOTAL	
No contribuintes	60	240	300	11346	39428	50774	51074
No Certidões GIA	1153	776	1929				
No Certidões AI	363	2759	3122				
Total Certidões	1516	3535	5051			266791	271842
Valores GIA	192.341.093,52	120.696.266,83	313.037.360,35				
Valores AI	522.657.503,95	1.384.896.464,28	1.907.553.968,23				
Valores totais	714.998.597,47	1.505.592.731,11	2.220.591.328,58			1.962.419.873,00	4.183.011.201,58

Fonte: IGA/Setor de previsão da Receita

Os dados apresentados referem-se ao total dos devedores listados em outubro de 2001. A tabela está dividida em duas colunas, propositadamente: a primeira delas, mais rica em detalhes, mostra dados sobre os 300 maiores devedores do Estado; a segunda coluna, sem maior riqueza de dados, os demais devedores, pouco mais de 50.000.

Desta tabela, vários elementos podem ser destacados. Primeiramente, embora a quantia dos 300 maiores devedores seja uma quantia insignificante dentro do universo total de 51 mil devedores, a quantidade total de valores por eles devida representa 53% do total dos débitos. Isto explica porque esse grupo dos 300 maiores devedores merece uma maior e minuciosa atenção.

Do total do débito pertencente ao grupo dos 300, a maior parte dos débitos diz respeito a lançamentos por Auto de Infração, algo em torno de 85%. Levando em conta que o total de certidões referentes aos débitos originários de Auto de Infração é pequeno, depreendemos que o valor individual de cada certidão é consideravelmente elevado. Assim sendo, seguramente tais dívidas são motivo de sérias discussões judiciais, morosas, e a sua conversão em numerário para os cofres do Erário, a curto prazo, é algo pouco provável.

Outro dado interessante, e que seguramente se reflete na tentativa de recuperação dos débitos é o de que 80% do total dos 300 maiores devedores se encontra em situação inativa. Trata-se de empresas cujas atividades já se encontram encerradas, ou porque faliram, ou porque simplesmente tomaram rumo ignorado. Em ambos casos, torna-se pouco provável uma bem sucedida tentativa de cobrança.

Com base em tais constatações, o Estado entende que a tarefa de recuperação de tais valores é bastante difícil. O Setor de Dívida Ativa da CRE, responsável pelo controle e gerenciamento dos débitos, considera, diante desses fatos, que uma cifra próxima a R\$ 1,5 bilhão dos R\$ 4,2 bilhões pendentes simplesmente se tornou incobrável. Some-se a esse fato ainda os custos contábeis para a manutenção dos necessários controles. Sequer o débito pode ser perdoado ou 'esquecido', dadas as limitações legais existentes contra o Estado para essa decisão.

Um passo concreto para tentativa de cobrança de parte dos débitos, portanto, é focar os esforços possíveis nesse grupo dos 300 maiores devedores. Trata-se de um universo bastante reduzido de contribuintes, e qualquer resultado positivo alcançado junto a poucos deles seguramente trará um retorno financeiro expressivo. Não que os demais R\$ 2 bilhões não mereçam atenção. Ali, porém, o universo de devedores é bem mais amplo, e os recursos materiais e pessoais disponíveis dentro da máquina arrecadadora do Estado para essa cobrança são limitados.

### 3.5 - RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - COBRANÇA

#### 3.5.1 – Ferramentas legais para incremento da arrecadação

##### a) Penhora Administrativa

Na busca de mecanismos que aprimorassem as ações de cobrança da dívida ativa, dando agilidade à Justiça, considerando que as garantias individuais previstas constitucionalmente devessem ser preservadas, foi proposta uma alteração na legislação, denominada Penhora Administrativa.

No trabalho publicado por Szklarowsky, autor da tese da penhora administrativa, são explicitados seus motivos e argumentos:

No âmbito processual tributário, há que se fazer também um remendo na lei, sem qualquer fissura no sistema, aproveitando a experiência alienígena e adaptando-o à realidade brasileira, sem romper os liames constitucionais e a tradição histórica do País, permitindo-se a realização da penhora administrativa.

A penhora administrativa não configura atividade jurisdicional e, portanto, não necessita realizar-se sob as vistas do juiz como ressalva enfaticamente o Min. Carlos Velloso. (SZKLAROWSKY, 1995, p.207-210).

Szklarowsky afirma ainda que a maior parte das execuções fiscais não é embargada, e neste caso, com os embargos, o executado passa a ser o autor e o exeqüente, o réu. O devedor exerce verdadeiro direito de ação.

Prossegue sua exposição dizendo que "destarte, pode a lei assentir que, antes do Ingresso em juízo, a Fazenda Pública através do órgão jurídico competente, Procuradoria Fiscal ou da Fazenda, promova a execução forçada até a penhora, alicerçada na certidão de dívida ativa, que goza da presunção de legitimidade e auto executoriedade".

Esta, por ser ato puramente administrativo e não judicial, será executada por funcionário credenciado da Procuradoria, sob supervisão do Procurador no Juízo competente para propor execução fiscal e interpor embargos á execução. Em caso de embargos à execução, requisitará o juiz o processo administrativo respectivo no qual se efetivou a ordem de inscrição como dívida ativa e de penhora. A Fazenda poderá optar por cobrar sua dívida através da via de execução consubstanciada na Lei 6.830/1980, prescindindo da penhora administrativa.

Entende assim Sklarowsky que o Direito Brasileiro estará inovando porque permitirá à Fazenda Pública executar seu próprio ato administrativo, efetuando a penhora administrativa, por autoridade jurídica competente, o Procurador Advogado do Poder Público, após determinação da inscrição do crédito fiscal como dívida ativa, efetivando previamente o controle da legalidade prevista na legislação.

A penhora administrativa, naturalmente, foi alvo de muitas críticas, e seu insucesso para aprovação como ferramenta em favor do Estado deve merecer algum comentário. Um grande estudioso do assunto, e defensor sem tréguas à melhoria na sistemática atual de cobrança da dívida ativa da Fazenda Nacional, Aldemário Castro, apontou óbices que o projeto enfrentaria visando êxito:

Primeiro, um obstáculo de ordem jurídica, relativo à natureza judicial do ato de penhora de bens do devedor. O segundo problema, de ordem operacional, relativo à significativa dificuldade de identificar os bens a serem penhorados, aspecto absolutamente desconsiderado no projeto cujo objetivo é justamente inverter, de forma revolucionária, a triste realidade da efetividade da execução fiscal (...) a inserção de certo ato como componente decisivo e indispensável num

procedimento tendente a solucionar em caráter definitivo um conflito, um litígio de interesses, denuncia a presença de um ato judicial ou jurisdicional.

Estas conclusões não são apriorísticas. Com efeito, ser ato jurisdicional, natureza atribuída à penhora, decorre do regime jurídico da mesma, conforme o ordenamento em vigor. (CASTRO, 1998, p.9).

Quanto à identificação dos bens objeto de penhora, complementa que

Imaginamos, a partir da realidade forense constatada nos processos de execução fiscal da Fazenda Nacional, que a aprovação do presente projeto não alteraria substancialmente o triste quadro da realização judicial dos créditos públicos. Isto porque, o entrave básico neste tipo de processo consiste na imensa dificuldade de localizar bens do devedor, aspecto anterior à penhora dos mesmos. Assim, sem a identificação dos bens a serem gravados, pouca importa quem realizará a constrição ou o rito, expedito ou não, a ser seguido. (CASTRO, 1998, p.11).

O projeto da Penhora Administrativa transformou-se no Projeto de Lei nº 174, de 1996, de autoria do Senador Lúcio Alcântara, tendo sido apresentado em 07/08/1996. Após três anos sendo discutido no Senado Federal, foi arquivado em 29/01/1999, ao final da legislatura da casa.

#### b) Execução Administrativa do Crédito da Fazenda Pública

Outro projeto que caminha no sentido de aprimorar as ações de cobrança de créditos da Fazenda Pública, visando a desobstrução das atividades da justiça brasileira, na área de execuções fiscais, oriundo do projeto de tese de doutorado do Juiz Federal Antônio Souza Prudente, é a proposta de uma cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública; uma nova lei de execuções fiscais, porém no âmbito do Executivo, das Procuradorias Fiscais.

A tese, pela sua importância, objetiva dar agilidade no campo da execução fiscal, e por isso deu origem ao Projeto de Lei nº 646 de 1999, em trâmite no Senado Federal, denominado "Código de Defesa do Contribuinte". Alguns itens abrangidos são:

- dispensar o Juiz da tarefa estressante de mero *cobrador do fisco* para tê-lo como um hábil solucionador de lides;
- manutenção de garantias constitucionais: a possibilidade de embargos do executado, em juízo, onde poderá ser exercitada sua ampla defesa (CF, art. 5º LV); sacrifício prévio de seus bens para a instrumentalidade do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), salvo quando se revelem os atentados da litigância de má-fé,

autorizativos do arresto imediato; a figura do Juiz natural e o princípio da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV)

- na cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública, o mesmo passa a ser denominado Crédito Fiscal ou Crédito da Fazenda Pública;

- a competência para processar a execução do crédito é das Procuradorias Fiscais da União, Estados, do Distrito Federal, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas;

- as Procuradorias determinarão os atos executivos e os Agentes Fiscais realizarão os atos de execução. O Procurador Fiscal passa a ordenar a expedição do mandado executivo para: notificar o executado para pagar a dívida, permitir o arresto de bens, penhora de bens, registro do arresto ou da penhora, avaliação dos bens arrestados ou penhorados;

- permite a arguição da exceção de pré-executividade, através de simples petição;

- a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção;

- se a penhora efetuar-se em dinheiro, o valor penhorado converter-se-á em renda da Fazenda Pública;

- no caso de arresto em dinheiro, o valor arrestado será convertido em depósito, à ordem e disposição da entidade credora, em estabelecimento oficial de crédito;

- no caso de apresentação de embargos pelo executado, o Juiz mandará citar a Fazenda exequente, através da Procuradoria Fiscal;

- caberá à Procuradoria Fiscal providenciar a arrematação, a alienação e adjudicação de bens penhorados;

- o arquivamento dos autos, pelo prazo prescricional de cinco anos, quando não sejam localizados bens penhoráveis.

O projeto provoca, no bom sentido, uma revolução no processo de execução fiscal brasileiro. Tende a retirar do Poder Judiciário, e inserir no Poder Executivo, os milhares de processos de execuções fiscais que congestionam as vias judiciais.

Não se sabe ao certo, ainda, se o próprio Poder Judiciário é unânime nessa questão, pois interesses corporativos estão em jogo. A Fazenda Pública, sem sombra de dúvidas, poderá ser amplamente beneficiada, pois adquire privilégios, de antemão, exclusivos hoje do Poder Judiciário.

O último andamento registrado do Projeto no Senado ocorreu em 05/12/2001, quando o projeto teria retornado à Comissão de Assuntos Econômicos - CAE - para reexame, em decorrência da materialização de fato novo, surgido com a Audiência Pública na Casa de 27/11/2001.

### c) Medida Cautelar Fiscal

Através da Lei 8.397, de 06/01/1992, alterada pela Lei 9.532, de 10/12/1997, foi permitida a instauração e aplicação de procedimento cautelar fiscal, no âmbito do Poder Público, após a constituição do crédito, tributário ou não tributário, inclusive no

curso da execução judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, Municípios e suas respectivas Autarquias.

Através deste dispositivo legal, o Poder Público fica autorizado a promover ação cautelar, visando a garantia dos seus interesses, sempre que perceber que o contribuinte, por qualquer situação caracterizada no art. 2º, poderá vir a não honrar com o pagamento das obrigações que ao Estado são devidas.

Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial, segundo o texto legal, em seu art. 3º, a existência da prova de constituição do crédito fiscal, mais prova documental de qualquer dos casos mencionados no art. 2º.

Dada a sua importância, transcrevemos o art. 2º:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; (grifo nosso)

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito."

E ainda, conforme IN/SRF nº 143/1998, a comprovação exigida no art. 3º da ocorrência das hipóteses relacionadas no artigo 2º pode ser feita mediante a apresentação de documentos que demonstrem:

a- falta de pagamento da obrigação no prazo fixado e a respectiva notificação;

b- venda, transferência, cessão ou doação de bens móveis ou imóveis, títulos ou valores mobiliários, do sujeito passivo, ou a tentativa de praticar qualquer desses atos, inclusive pela contratação de serviços especializados em venda de bens móveis ou imóveis, títulos ou valores mobiliários, e, na hipótese da alínea "b" inciso V do caput deste artigo, a respectiva notificação;

c- celebração ou tentativa de celebração, pelo sujeito passivo, de contrato constitutivo de hipoteca ou anticrese;

d- existência de obrigações do sujeito passivo em valor superior ao de suas disponibilidades;

e- contratação ou tentativa de contrair dívidas, por parte do sujeito passivo, seu sócio ou acionista controlador, que possam comprometer a liquidez de seu patrimônio;

f- incapacidade financeira do sócio ou acionista controlador do sujeito passivo para ocupar tal posição;

- g- inexistência de domicílio certo, na forma do art. 127 do CTN, do sujeito passivo, seu sócio ou acionista controlador;
- h- desatendimento a sucessivas intimações fiscais pelo sujeito passivo ou procurador por ele designado;
- i- as dívidas existentes, o patrimônio conhecido e a proporção entre ambos;
- j- venda de bens e direitos objeto de arrolamento e a existência deste procedimento;
- k- declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ;
- l- outras evidências que comprovem a ocorrência de qualquer das hipóteses mencionadas neste artigo.

#### d) Arrolamento de Bens

Um eficiente procedimento inserido na legislação tributária e implementado através da Lei 9.532/1997 consiste no arrolamento de bens do sujeito passivo devedor. O arrolamento de bens tem previsão nos artigos 855 a 860 do CPC. Com a citada Lei o arrolamento foi implementado à legislação tributária, para exigência de créditos tributários, sempre que o valor dos créditos tributários for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e também, de acordo com o art. 855 do CPC, sempre quando há fundado receio de extravio ou de dissipação de bens.

O arrolamento será lavrado através de termo e notificado o sujeito passivo. O proprietário, para a transferência, alienação ou oneração dos bens e direitos deverá comunicar o fato ao órgão fazendário. Se tal comunicado não for efetuado, fica autorizado o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

O arrolamento será encaminhado ao respectivo órgão de registro, para fins de averbação, nos casos de:

- a) imóveis, ao Cartório do Registro Imobiliário;
  - b) veículos automotores, ao órgão de trânsito dos Estados e do Distrito Federal;
  - c) embarcações, à Capitania dos Portos;
  - d) aeronaves, ao Departamento de Aviação Civil – DAC;
  - e) ações, à pessoa jurídica emissora;
  - f) quotas, à Junta Comercial do registro do contrato social da pessoa jurídica;
  - g) outros bens e direitos, ao Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais.
- O arrolamento de bens só se aplica à soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Pode, portanto ser realizado, tanto antes como após a inscrição do crédito em dívida ativa, sempre através de termo próprio e comunicação do fato ao órgão de registro competente.

No entendimento de Castro,

... o arrolamento se coaduna com o sistema tributário em vigor, notadamente aos princípios e regras constitucionais posto na Carta Magna de 1988. Não ofende o direito de propriedade, eis que os bens e direitos não sofrem qualquer gravame ou restrição quanto ao uso, alienação ou oneração. Permite, ainda, o expediente do arrolamento de bens ou direitos, corretamente manejado pelo Fisco, a utilização de todas as suas potencialidades da medida cautelar fiscal (...) viabilizaria, quer pelo Judiciário, quer pelo Executivo, se possível for, a constrição patrimonial representada pela penhora. (CASTRO, 1998, p.105).

Uma questão discutida no meio jurídico em relação à Lei 9.532/1997 é o motivo pelo qual o arrolamento de bens foi estabelecido através de lei ordinária. Estaria dispondo de matéria específica ao CTN, e assim seria considerada inconstitucional ou sem legitimidade. Efetivamente é um conflito entre leis, entre uma lei ordinária (9.532/1997) e uma lei ordinária revestida de lei complementar (CTN). Percebe-se, entretanto, que não ocorre uma ilegalidade explícita, e também não fere dispositivos e regras constitucionais.

Um aspecto importante a ser abordado, relacionado aos arrolamentos, diz respeito ao sigilo fiscal. Em função da obrigatoriedade, no arrolamento dos bens, do registro da constrição dos bens em cartórios públicos e órgãos oficiais competentes, tais informações viriam a público.

O sigilo fiscal, sabe-se, visa preservar em segredo os dados e informações que os contribuintes entregam à autoridade tributária, pois dizem respeito à sua situação econômica e financeira, relativo a bens, negócios e atividades.

O art. 198 do CTN, anteriormente citado, também estabelece o sigilo fiscal, pelo qual é vedado à Fazenda Pública e a seus funcionários a divulgação de informações acerca da situação econômica e financeira, e sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades dos sujeitos passivos ou de terceiros.

O arrolamento, da mesma forma que o Cadin, entretanto, constitui-se em ferramenta eficiente de cobrança, porque induz o contribuinte inadimplente ao

recolhimento dos tributos, visto que os bens arrolados são levados a termo e registrados nos órgãos oficiais. Ainda, quando da expedição de certidão negativa de débitos, estas conterão as informações quanto à existência de eventuais arrolamentos, o que pode frustrar eventuais negociações que o sujeito passivo queira fazer com os bens arrolados, pois sabe-se de antemão que podem ser exigidos pela Fazenda Pública.

### 3.5.2 – Ações administrativas para incremento da arrecadação

#### a) Anistias

Abaixo é apresentado o resultado obtido com o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS/PR, editado em 2000, com valores que se referem exclusivamente aos itens Dívida Ativa e Parcelamento de créditos tributários relativos a ICMS. O objetivo é procurar explicitar o quão relevante teria sido o mesmo na arrecadação tributária do Estado e assim oferecer subsídios para reflexão quando da iniciativa de novas anistias e/ou remissões de tributos.

**QUADRO 07 - Resultados do REFIS/2000 relativos à Dívida Ativa e Parcelamento**

Valores em R\$ mil

REFIS/PR – 2000	Dívida Ativa	Parcelamento	
		Pedidos	Valores
Mês	Valores		
Agosto	526	-	-
Setembro	16.757	905	89.177
Outubro	5.453	1021	81.939
Novembro	982	157	7.137
Dezembro	7.427	481	68.614
<b>Total</b>	<b>31.145</b>	<b>2.564</b>	<b>246.867</b>

Fonte: REFIS/PR 2000 - Resultados - SEFA/CRE/IGA

**QUADRO 08 - REFIS/PR - À Vista - Comparativo**

Valores em R\$ mil

	Potencial à Vista	Realizado	%
<b>Estado</b>	2.404.425	70.006	2,91

Fonte: REFIS/PR 2000 - Resultados - SEFA/CRE/IGA

Do quadro acima estão excluídos os valores referentes à Denúncia Espontânea.

**QUADRO 09 - REFIS/PR - Parcelado - Comparativo**

Valores em R\$ mil

	<b>Potencial à Parcelar</b>	<b>Realizado</b>	<b>%</b>
<b>Estado</b>	6.476.608	246.867	3,81

Fonte: REFIS/PR 2000 - Resultados - SEFA/CRE/IGA

A simples apresentação dos valores arrecadados com o REFIS não permite obter uma conclusão consistente. Quando se fazem comparações dos valores realizados com o potencial a realizar, verifica-se o grau mínimo de resultado positivo, tanto nos recolhimentos à vista (2,91%) quanto nos valores parcelados (3,81%).

**QUADRO 10 - Dívida Ativa - Plano de Trabalho - Estado do Paraná  
Metas de Arrecadação para o ano de 2000:**

Valores Corrigidos em R\$ mil

<b>Mês</b>	<b>Meta</b>	<b>Realizado</b>	<b>Diferença - R\$</b>	<b>Diferença - %</b>
Jan/2000	1.118	921	-197	-18%
Fev/2000	1.118	928	-190	-17%
Mar/2000	1.118	1.197	79	7%
Abr/2000	1.118	1.257	139	12%
Mai/2000	1.118	1.243	125	11%
Jun/2000	1.118	970	-148	-13%
Jul/2000	1.118	1.174	56	5%
Ago/2000	1.118	1.356	238	21%
Set/2000	1.118	16.972	15.854	1418%
Out/2000	1.118	5.452	4.334	388%
Nov/2000	1.118	1.753	635	57%
Dez/2000	1.118	8.457	7.339	656%
<b>Acumulado</b>	<b>13.416</b>	<b>41.680</b>	<b>28.264</b>	<b>211%</b>

Fonte: Plano de Trabalho-Resultados - 2000 - SEFA/CRE/IGA

Algumas conclusões relativas ao recolhimento de Dívida Ativa no REFIS são possíveis. Ao final de 1999 o estoque de dívida ativa era de aproximadamente três bilhões de reais. Da monografia de GAMBETA/COSTAMILAN identifica-se que com o REFIS/2000 houve uma redução no estoque de mais de 103.000 certidões e do montante de aproximadamente R\$ 470.000.000,00. O montante total arrecadado no

ano de 2000, conforme a tabela acima foi de R\$ 41.680.000. O Refis obteve R\$ 31.145.000 de recolhimento de dívida ativa, e que representa 6,6% da dívida real que foi eliminada, ou seja, dispensou-se 93,4% de uma parcela de créditos tributários para se receber 6,6%.

Quando se compara o valor total recolhido no ano em relação às metas estabelecidas, chega-se a 211% acima da meta pré-estabelecida, correspondente a R\$ 28.264.000,00, ou 6,0% da dívida total que deixou de existir, e 0,8% do montante total de R\$ 3.450.399.600,00, que era o saldo final de dívida ativa em 2000.

Dada a importância que significa o programa de recuperação fiscal, tanto para a empresa em débito, quanto ao Estado, constata-se que os valores arrecadados são pouco expressivos, tanto da parcela da dívida que deixou de existir, como em relação ao montante total da dívida naquele ano. Deve-se deduzir ainda do valor arrecadado todos os valores efetivamente gastos nos meios de comunicação para conscientização da população acerca do programa, malas-diretas encaminhadas aos estabelecimentos em débito, toda a estrutura funcional e todo o material disponibilizado para a implantação do mesmo.

**QUADRO 11 - Parcelamento - Plano de Trabalho - Estado do Paraná - Metas de Arrecadação para o ano de 2000**

Valores Corrigidos em R\$ mil				
Mês	Meta	Realizado	Diferença - R\$	Diferença - %
Jan/2000	10.264	9.797	-467	-5%
Fev/2000	10.264	10.479	215	2%
Mar/2000	10.264	10.807	543	5%
Abr/2000	10.264	10.398	134	1%
Mai/2000	10.264	10.358	94	1%
Jun/2000	10.264	10.388	124	1%
Jul/2000	10.264	11.078	814	8%
Ago/2000	10.264	13.896	3.632	35%
Set/2000	10.264	12.331	2.067	20%
Out/2000	10.264	8.979	-1.285	-13%
Nov/2000	10.264	6.690	-3.574	-35%
Dez/2000	10.264	7.674	-2.590	-25%
<b>Acumulado</b>	<b>123.168</b>	<b>122.875</b>	<b>-293</b>	<b>-0%</b>

Fonte: Plano de Trabalho-2000 - SEFA/CRE/IGA

Os valores recolhidos através de parcelamentos demonstram pontos negativos ao REFIS. Os valores mensais ficaram entre 30% e 60% inferiores em relação aos obtidos no primeiro semestre do ano. Em relação à meta estavam de 15% a 35% abaixo do estabelecido, entretanto, em função de recolhimentos obtidos anteriormente ao REFIS a meta total teria sido atingida.

A estratégia adotada no REFIS de se exigir um mínimo de débitos após sua concessão auxilia na manutenção tanto do REFIS, como na recuperação dos créditos tributários existentes após a celebração do mesmo. Cabe novamente salientar que há um aumento na inadimplência do ICMS mensal nos meses que antecedem o REFIS, pela expectativa dos benefícios que o mesmo pode oferecer e que reflete negativamente na arrecadação.

**QUADRO 12 - Situação do Refis/2000 em Outubro/2001**

<b>Parcelamentos - REFIS</b>			
<b>Parcelas em atraso</b>	<b>Qtde Tap</b>	<b>%</b>	<b>Valor</b>
01	348	16%	477
02	289	13%	612
03 ou mais	579	26%	3.854
Inadimplentes	1.216	55%	4.944
Adimplentes	1.003	45%	
<b>Total</b>	<b>2.219</b>	<b>100%</b>	

Fonte: REFIS/PR 2000 - Resultados - SEFA/CRE/IGA

Relativamente aos Pedidos de Parcelamentos, apresentados no Quadro 07, e após um ano do Refis/2000, encontra-se a situação apresentada no Quadro 12. Dos 2.564 parcelamentos concedidos, permanecem ativos 2.219, ou seja, 13% dos parcelamentos já haviam sido cancelados. Deve-se atentar para o fato do limite máximo de duas parcelas em atraso, sob pena de rescisão do parcelamento. Assim, os 579 parcelamentos indicados (26%) no quadro acima devem sofrer rescisão, indica também que 36% do total de pedidos de parcelamentos estariam em condições de rescisão.

Outro aspecto que impressiona é o alto índice de inadimplência dos parcelamentos (55%) existentes após um ano do início do Refis. Em certo ponto deve-se creditar a despreocupação das empresas com a inadimplência à política

imposta e adotada nos últimos anos, à freqüência e facilidade com que são editadas leis concedendo benefícios, permitindo remissões e anistias fiscais.

#### b) Terceirização do processo de cobrança da dívida ativa

Para que se possam atingir os objetivos públicos e a satisfação das necessidades coletivas faz-se necessário um conjunto de órgãos a serviço do Estado. Revestindo-se de uma conduta hierarquizada, neutralidade e responsabilidade técnica pela execução das ações necessárias chegamos à conceituação de Administração Pública. A Administração Pública é normatizada e amparada pelo Direito Administrativo. Destina-se a ordenar a estrutura e o pessoal (órgãos e agentes) e os atos e atividades da Administração Pública, praticados ou desempenhados enquanto Poder Público.

A Administração Pública, de acordo com o art. 37 da CF, possui cinco princípios básicos. Estes, por sua vez, são originários de dois outros princípios fundamentais que assinam uma bipolaridade do direito administrativo: a liberdade do indivíduo e a autoridade da administração. São os princípios da legalidade e da supremacia do interesse público sobre o particular. Os princípios deles derivados, conforme a Carta Magna são a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

O tópico que aqui abordamos é a terceirização da cobrança da dívida ativa. A expressão terceirização é um neologismo do mundo moderno oriundo da palavra "terceiro", e surgiu no Brasil a partir da década de 80. A terceirização nada mais é que uma forma alternativa de gerenciamento, visando o aprimoramento da atividade-fim do empreendimento, qualquer que seja ele. Consiste em repassar gradativamente para terceiros as atividades-meio, a fim de poder concentrar-se nas atividades-fim.

Os objetivos do processo de terceirização de um modo geral são: competitividade, simplificação da estrutura, busca da qualidade, produtividade e a desverticalização. A aplicabilidade deste processo, entretanto, no âmbito da Administração Pública, viabilizando uma possível terceirização da cobrança da dívida ativa encontra obstáculos legais à sua implementação. O CTN, em seu art. 7º, assim se manifesta sobre o assunto: "a competência tributária é indelegável, salvo

atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra". Percebe-se claramente que o legislador só autoriza a delegabilidade das atividades relacionadas à arrecadação e fiscalização dos tributos entre pessoas jurídicas de direito público. Vedada, portanto, a delegação à iniciativa privada. Ainda que tal realidade fosse possível, no Paraná, a implantação de um programa de tal qualidade teria pouco sucesso pelo fato de que, como a inscrição da dívida ocorre no âmbito da Secretaria da Fazenda, tem-se um lapso curto de tempo de aproximadamente dois meses entre a inscrição e o ajuizamento de ação de execução.

Após esse prazo tem-se início a etapa de execução fiscal. O art. 1º da Lei 6.830/1980, LEF, juntamente com o Art. 12 do CPC, impedem a terceirização da cobrança a nível judicial. Indiscutivelmente, apenas os procuradores dos entes públicos poderão representar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios quando da cobrança judicial.

Outro impedimento constitucional é apresentado no art. 132, em redação dada pela EC nº 19, de 04.06.1998, reafirmando a exclusividade da discussão judicial aos procuradores: "Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas".

Relativamente ao artigo retro citado, segue o entendimento do STF: "..... Nele contém-se norma que, revestida de eficácia vinculante, cogente para as unidades federadas locais, não permite conferir a terceiros – senão aos próprios Procuradores do Estado e do Distrito Federal, selecionados em concurso público de provas e títulos – o exercício intransferível e indisponível das funções da representação estatal....." (ADI MC nº 881-1-ES, relator Ministro Celso de Melo, Acórdão, DJ 25.04.1997)

Outra limitação legal ainda é encontrada no art. 198 do CTN, relativo ao sigilo fiscal e funcional: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação

obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

Além dos textos legais já vistos, que vedam qualquer possibilidade de terceirização em matéria tributária, também juristas compartilham do mesmo entendimento. Ângela Cristina Pelicioli, Procuradora do Estado de Santa Catarina, assim entende:

A cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública é tarefa de prestação de serviço público colocada à disposição da coletividade. E como tal é função vinculada à lei e não ao administrador público, aliás independe da vontade do administrador. É dever que se impõe em decorrência do princípio da imprescritibilidade dos bens e interesses públicos. (...) Poder-se-ia alegar que, como a cobrança da dívida ativa é prestação de serviços, esta poderia ser terceirizada, por meio de licitação. Isso não pode ser levado em consideração, posto que o Decreto nº 2.271, de 07-07-1997, aplicável à Administração Pública Federal, define quais os tipos de atividades não essenciais que poderão ser contratadas por meio de licitação. (PELICIOLI, 1999, p.341-345).

Segue ainda a douta Procuradora que em momento algum é citado no Decreto em questão que a cobrança da dívida ativa poderá ser licitada, isso porque tal serviço é de essencialidade à Administração Pública.

Sobre esse assunto ainda, escreve Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

No âmbito da Administração Pública Direta e Indireta, a terceirização, como contrato de fornecimento de mão-de-obra, à semelhança dos que eram celebrados no Estado de São Paulo ..., não tem guarida, nem mesmo com base na Lei 6.019, que disciplina o trabalho temporário, porque a Constituição, no art. 37, inc. II, exige que a investidura em cargos, empregos, ou funções se dê sempre por concurso público. (...) Tais contratos têm sido celebrados sob a fórmula de prestação de serviços técnicos especializados, de tal modo a assegurar uma aparência de legalidade. No entanto, não há, de fato, essa prestação de serviços por parte da empresa contratada, já que esta se limita, na realidade, a fornecer mão-de-obra para o Estado; ou seja, ela contrata pessoas sem concurso público, para que prestem serviços em órgãos da Administração Direta e Indireta do Estado. Tais pessoas não têm qualquer vínculo com a entidade onde prestam serviços, não assumem cargos, empregos ou funções e não se submetem às normas constitucionais sobre serviços públicos. Na realidade, a terceirização, nestes casos, mascara a relação de emprego que seria própria da Administração Pública; não protege o interesse público, mas, ao contrário, favorece o apadrinhamento político, burla a exigência constitucional de concurso público; escapa às normas constitucionais sobre servidores públicos; cobra taxa de administração incompatíveis com os custos operacionais, com os salários pagos e com os encargos sociais; não observa as regras das contratações temporárias; contrata

servidores afastados de seus cargos para prestarem serviços sob outro título, ao próprio órgão do qual está afastado e com o qual mantém vínculo de emprego público, (...) Além disso, o real objeto do contrato não é a prestação de serviços, mas o fornecimento de mão de obra, (...) Tais contratos são manifestamente ilegais e inconstitucionais. Eles correspondem a uma falsa terceirização e não escondem a intenção de burla à Constituição. (DI PIETRO, 1996, p.102).

Através da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 198 do CTN, permitiu-se excluir da condição de sigilo informações a respeito de inscrições na dívida ativa da Fazenda Pública e de parcelamentos ou moratória.

Contrariamente a tudo o que foi visto nos parágrafos acima, porém, caminhos rumo à terceirização estão sendo traçados. Recentemente, com o Convênio CONFAZ 104/2002, dezoito Estados (Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Roraima, Santa Catarina e São Paulo) e o Distrito Federal (o Amapá foi em seguida excluído, pelo Convênio 124/2002), acordaram em permitir a cessão a título oneroso os direitos de recebimento do produto do adimplemento relativo ao ICMS, que sejam objeto de parcelamento judicial ou extrajudicial.

Como a cessão é a título oneroso, e conforme disposto na cláusula quarta do Convênio, os créditos tributários parcelados serão avaliados, e sobre o valor nominal do crédito, no momento da cessão, é aplicado um redutor, proporcional ao prazo e aos riscos para o seu recebimento integral. Será fixado o preço mínimo do crédito a ser cedido.

Relativamente à cessão de créditos prevista no Convênio 104/2002, e da utilização de empresas de cadastro e restrição ao crédito e à divulgação por estas, de dados fiscais de empresas, a exemplo da cobrança da dívida ativa por estabelecimentos financeiros, bancos ligados ao governo, como Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil, já antecipam a possibilidade de utilizar tais expedientes. Existem, entretanto, posições contrárias, a exemplo da liminar concedida nos Autos 2001.61.00.014465-9, de 28/05/2001, da 15ª Vara Federal de São Paulo, em pedido de tutela antecipada, solicitada pelo Ministério Público Federal contra a União Federal. Na liminar, a juíza titular, Luciana da Costa Aguiar Alves, impede a Serasa de divulgar dados da Receita Federal sobre a situação das empresas. A juíza proíbe também a União de "firmar convênios que tenham por objeto a divulgação de dados

que espelhem a situação econômica e/ou financeira das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, em âmbito administrativo". Apenas é permitida a divulgação de dados de domínio público, "aqueles que por força de lei devam ser submetidos a registro público ou facilmente obtidos através de certidões cartorárias".

### c) CADIN

Dentre os mecanismos criados nos últimos anos no sentido de se buscar e/ou recuperar os créditos tributários da União, constituindo-se em uma das mais importantes ferramentas adotadas pela administração tributária federal, foi a instituição do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais - Cadin.

O Cadin atua como um mecanismo ou sistema de proteção ao serviço público federal, induzindo pessoas físicas e jurídicas ao pagamento dos seus débitos junto ao Erário, aplicando certas restrições a elas quando forem detectadas obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, ou ainda quando a inscrição do contribuinte no cadastro do Ministério da Fazenda se encontrar suspensa, cancelada ou inapta.

O Cadin foi criado através do Decreto nº 1006, de 09/12/1993. Após a sua criação teve contra si a aplicação de diversas ADINs, suspendendo a aplicação de alguns artigos iniciais das leis que o criaram. Foram elas:

- Adin 1155 - liminar deferida, suspendendo, até a decisão final da ação, a eficácia dos arts. 4º, 5º, 6º e 7º do Decreto nº 1006/93;
- Adin 1394 - liminar deferida em parte, suspendendo a aplicabilidade dos arts. 6º e 7º;
- Adin 1178 - liminar deferida em parte, com suspensão dos arts. 4º, 5º, 6º e 7º do Decreto;
- Adin 1454 - suspende a eficácia do art. 7º e seus parágrafos da Medida Prov. nº 1490.

Após o Decreto 1.006/93, e em função das diversas ADINs contra ele existentes, o cadastro foi novamente criado através de medidas provisórias, uma após outra, sendo a última a Medida Provisória nº 2.176-79, reeditada setenta e

nove vezes. Recentemente, consolidou-se pela aprovação da Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

As informações contidas no Cadin permitem à Administração Pública Federal uniformizar os procedimentos relativos à concessão de crédito, garantias, incentivos fiscais e financeiros, à celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos, de modo a favorecer a gestão seletiva dos recursos existentes. A sua importância se faz sentir pela persistência com que foi aplicado, ao longo de nove anos, primeiramente através de decreto, depois pelas sucessivas medidas provisórias e por último pela aprovação da Lei atual.

De acordo com a Lei criadora do cadastro, o trabalho é feito a duas mãos, cabendo à Secretaria do Tesouro Nacional expedir orientações de natureza normativa a respeito do Cadin, e ao Banco Central do Brasil administrar e disponibilizar, através do Sisbacen, as informações que compõem seu banco de dados.

O órgão responsável pela administração do crédito deve comunicar o devedor sobre a existência de débito passível de inscrição no Cadin, fornecendo-lhe todas as informações pertinentes. Se a dívida não for regularizada dentro de 75 dias, contados a partir da data da comunicação, o nome do devedor será inscrito no cadastro. Dessa maneira, a inclusão e a baixa de devedores no Cadin será realizada pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, segundo normas próprias e sob sua exclusiva responsabilidade.

A comunicação é expedida ao devedor por via postal ou telegráfica, dirigida ao endereço indicado no instrumento que deu origem ao débito, e será considerada entregue após 15 dias da sua expedição, contando-se, a partir de então, o prazo de 75 dias.

Outro ponto relevante presente no Cadin é permitir um tratamento diferenciado às microempresas optantes pelo sistema Simples: nos casos de operações de crédito junto às instituições financeiras, dispensa-lhes da necessidade de certidões exigidas em lei e comprovação da quitação de tributos e contribuições federais; também, quando da concessão de parcelamentos de débitos inscritos na dívida ativa, estão dispensadas da apresentação da prova de garantia do débito.

### 3.5.3 – Ações de cobrança desenvolvidas pela CRE

Diferentemente da forma como a inscrição em dívida ativa ocorre nas outras unidades da federação, onde se defende que o órgão competente para determinar a inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública deva ser um órgão jurídico, através de procuradores ou advogados especializados, no Estado do Paraná tal competência é de um órgão administrativo ligada à Secretaria da Fazenda, a Coordenação da Receita do Estado - CRE. Dentro da CRE, especificamente esta tarefa é de incumbência da Inspeção Geral de Arrecadação - IGA.

Com efeito, do Regimento da Coordenação da Receita do Estado – CRE, aprovado pela Resolução SEFA n.º 134/84, extraímos algumas atribuições legais relacionadas:

Compete à CRE, entre outras, a

- execução da política fiscal do Estado;
- fiscalização, tributação e arrecadação, em todas as suas fases.

Compete ao Diretor da CRE, entre outras:

- adotar e implementar medidas para o cumprimento da legislação tributária e coibir a sonegação e a fraude fiscal;
- colaborar com as Assessorias Técnicas da SEFA na elaboração de estudos fiscais, tributários e econômicos e na formulação da política tributária;
- providenciar a inscrição e o cancelamento de créditos tributários em dívida ativa, na forma da lei;

Compete à Inspeção Geral de Arrecadação (IGA), entre outras:

- inscrever e cancelar os créditos tributários do Estado em Dívida Ativa, na forma da lei;

Compete ao Setor de Dívida Ativa, entre outras:

- proceder à inscrição e ao cancelamento dos créditos do Estado em dívida ativa, na forma da lei;
- registrar e controlar os créditos inscritos;
- articular-se com a Procuradoria Fiscal do Estado e Ministério Público no sentido de propiciar meios e facilitar a cobrança judicial da dívida ativa do Estado, fornecendo os elementos necessários à instrução e propositura das ações de cobrança, bem como solicitando informações sobre o cancelamentos dos feitos.

Assim, pois, do texto legal atributivo das funções exercidas pelos diversos setores da CRE, ao setor IGA, mais especificamente ao Setor de Dívida Ativa, é designada a tarefa de inscrição, controle, gerenciamento e monitoramento das atividades de cobrança dos débitos inscritos em dívida ativa, quer em instância administrativa, quer na fase de execução fiscal em nível judicial.

Nos últimos anos, a CRE, por iniciativa da IGA, tem desenvolvido algumas ações de cobrança de débitos, objetivando a sua recuperação e conseqüente incremento na arrecadação global. Tais iniciativas em verdade fazem parte de um projeto maior, denominado Paraná Fiscal, desenvolvido a partir de 1995 como consequência da Gestão Pública. São os seguintes projetos:

- Cobrar Bem, criado em 1995 e vigente até hoje;
- Plano de Ação para Incremento da Arrecadação, criado em 1998;
- Projeto de Arrecadação e Agilização da Cobrança Judicial da Dívida Ativa, criado também em 1998.

Os dois primeiros foram objeto de comentários na monografia de GAMBETA/COSTAMILAN, e não poderiam deixar de ser mencionados, pois oficialmente foram os únicos realizados pela Secretaria da Fazenda.

#### a) Projeto Cobrar Bem

Foi criado em 1995 e teve como objetivo principal, conforme GAMBETA/COSTAMILAN (2001, p.19), "a redução do número de débitos pendentes de cobrança e do volume de inadimplência de dívida ativa e/ou parcelamentos de contribuintes ativos/inativos inscritos no cadastro de contribuintes do Estado, visando ingresso de maior volume de recursos para os cofres do Estado...". Tinha por objetivo o aprimoramento da cobrança da dívida ativa, ajuizada ou não. O projeto iniciado em 1995 não tem uma data para término. Ele permanece em execução e tornou-se um esforço contínuo de arrecadação.

No período de dois anos, 1995 e 1996, os autores do presente trabalho estiveram particularmente deslocados das suas atividades normais de fiscalização da CRE e foram postos à disposição da Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal. Em parceria com aquela repartição, participaram ativamente do Projeto Cobrar Bem, colaborando na cobrança de débitos das ações de execução fiscal em instância judicial.

Depararam-se assim, a partir daquele momento, com a realidade do processo de execução fiscal. As coisas não eram tão simples. Além da Secretaria da Fazenda e os seus funcionários, perceberam que também várias outras pessoas ligadas a outros órgãos estavam envolvidas em alguma etapa do processo: o

Cartorário e os funcionários do cartório, o Oficial de Justiça, o Promotor de Justiça, o Juiz, o Procurador do Estado e os funcionários da Procuradoria. Percebeu-se, então, que cada um desses envolvidos por vezes tinham algum "interesse" na questão. O fato curioso, porém, é que o interesse, primeiramente, era exigir e satisfazer a parte que cabia a cada um desses órgãos, tais como recebimento de custas, honorários e diligências, para então, posteriormente, satisfeita sua parte, exigir o recolhimento do tributo, objeto principal da cobrança. Percebeu-se ali uma verdadeira inversão de interesses. O interesse público estaria sendo relegado ao segundo plano.

Estes problemas corriqueiramente surgiam e ocorriam quando um outro, de maior dificuldade muitas vezes, era resolvido: a identificação e localização dos responsáveis e sua citação. Por se tratarem de débitos pertencentes a empresas cujas atividades já haviam sido encerradas, era de fato tarefa hercúlea a localização dos seus sócios, visto que não dificilmente tomaram rumo ignorado. Vencida também esta etapa, outro grave problema era reverter o débito em espécie aos cofres públicos.

Na verdade, como experiência pessoal dos autores, o Projeto Cobrar Bem serviu, entre outras, para demonstrar a debilidade do processo de execução fiscal de tributos estaduais no Paraná. Conclui-se, porém, que tal dificuldade não deva ser exclusividade nossa. É realidade presente em boa parte desse Brasil afora.

Do levantamento dos cem maiores devedores do Estado, realizado em 1995, e especificamente dos autos de execução relacionados aos quinze maiores devedores pertencentes à 3ª Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas, com a qual estiveram relacionados os autores, pode-se identificar a situação abaixo:

**QUADRO 13 - Maiores devedores - 3ª VFP - out/1995**

N.º Devedor	Sem Citação	Com Citação	Com Citação e Penhora	Com Embargos	Empresa em Falência
A	2			1	
B	2	2		2	
C	3	1	1		
		1	1	1	1
D		1	1	1	
E	8	2	2		
		5	2	9	
F	2	3	3		
G	4				
H	8	1	1	1	

I	16	1	1	1	
J	7				
K	2	8	5	3	
L	9	1			1
M	15				
N		2	2	2	
O	3	10	1		1
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>40</b>	<b>22</b>	<b>21</b>	<b>3</b>
<b>Total Autos</b>		<b>121</b>		<b>3ª V.F.P. - out/1995</b>	

Fonte: anotações dos autores

Os autos de execução fiscal em questão, originários das certidões de dívida ativa, datavam de 1989 a 1995, a maioria entre 1992 e 1995. Esse quadro refletia a verdadeira situação, àquela época, do total descaso e desinteresse e, porque não dizer, falta de responsabilidade no cuidado dos interesses da Fazenda Pública Estadual. O resultado desse levantamento por nós efetuado foi encaminhado ao Promotor de Justiça do Ministério Público Estadual e da respectiva vara de execuções, e também à Procuradoria Fiscal.

Atente-se para o fato de que, do total de 121 execuções fiscais dos maiores devedores, 81 não possuíam sequer citação do devedor. É uma amostra verdadeira e pontual, refletindo claramente o problema. Das 15 empresas, três tiveram decretação de falência, sendo uma em 1991, outra em 1994 e outra em 1995. Posteriormente outras três empresas também tiveram decretação de falência.

Voltamos, portanto, à observação relatada na parte de Execução Fiscal, em que toda e qualquer providência no sentido da recuperação do crédito tributário deve ser proposta, tratada e exigida logo depois de detectada a sua existência. Assim, entendemos que a cobrança administrativa do crédito tributário e da dívida ativa deva ser continuamente aperfeiçoada.

Repassar integralmente o problema da cobrança da dívida ativa ao Poder Judiciário significa abrir mão de quantias significativas, pois sabe-se de antemão que recuperar o crédito tributário pode levar décadas, com possibilidade de ocorrer a falência da empresa devedora ao longo desses anos, inviabilizando quase que por completo uma bem sucedida cobrança.

Ao longo dos anos, o Projeto Cobrar Bem teve sua importância diminuída e o processo quase que descontinuado. A seqüência sucessiva de leis de anistia, a

partir de 1996, que resultaram em benefícios aos inadimplentes, acabou por tirar sua importância, distorcendo seus resultados.

#### b) Plano de Ação para Incremento da Arrecadação

É um programa instituído pela Secretaria da Fazenda, implementado a partir de 1998, e consiste no estabelecimento de metas de incremento aos projetos definidos pelas Inspetorias Gerais de Arrecadação e Fiscalização do Paraná. Sua finalidade básica é o aumento da arrecadação de tributos estaduais, com o combate à inadimplência e à sonegação fiscal.

Consiste efetivamente no estabelecimento de metas e na exigência, por parte da Coordenação da Receita, para que as mesmas sejam cumpridas. Tais metas são estabelecidas anual e mensalmente aos diversos itens que compõem as receitas tributárias, sempre considerando os resultados obtidos nos exercícios anteriores, e levando-se em conta a correção monetária, através da utilização de índices, como o IGP-DI da FGV, agregando-se então um percentual de incremento.

O estabelecimento de metas, definidas no Plano de Ação de Incremento à Arrecadação, é uma atividade propulsora na arrecadação, e exige maior responsabilidade por parte do administrador público; é oportuno que aqui se mencione ser este a verdadeira importância do Plano de Ação.

Entretanto, o mero estabelecimento das mesmas não significa que as estruturas administrativas da Coordenação da Receita tenham efetivas condições para o seu cumprimento. O questionamento é pertinente, dado que a Administração Pública Estadual, especificamente a Receita Estadual, padece dos males existentes no serviço público em geral, caracterizados por deficiências na estrutura funcional e logística, entre outros.

Por mais exigência que se faça para o cumprimento das metas estipuladas, e avaliando que o objeto do trabalho se traduz por numerários de expressivo valor, chega-se à conclusão que é mínima a contrapartida, por parte da administração central, no sentido de minimizar as dificuldades existentes.

Outro ponto de dificuldade para o alcance das metas estipuladas é o já citado instrumento das anistias, por diversas vezes reeditado nos últimos anos. Na tentativa de cobrança dos débitos que resultem num total satisfatório para o plano de

metas não raras vezes nos deparamos com insatisfeitos contribuintes, bons pagadores de impostos, que afirmam estarem sendo prejudicados por esta política de constantes leis de benefícios fiscais, cuja conseqüência é o prêmio ao mal pagador dos impostos. Mostram-se inclusive propensos a agir da mesma maneira, produzindo em verdade um efeito inverso àquele pretendido com tais leis.

c) Projeto de Arrecadação e Agilização da Cobrança Judicial da Dívida Ativa

Foi implementado em 1998, de autoria da Procuradoria Geral do Estado e, do modo como foi denominado, limitava-se ao âmbito da cobrança judicial da dívida ativa. Os órgãos executores eram a própria PGE e a SEFA.

Os objetivos fundamentais consistiam no aumento da arrecadação tributária e conseqüente redução dos débitos inscritos em dívida ativa. Especificamente consistia na agilização processual das execuções fiscais e na atualização do cadastro processual da PGE.

De acordo com o projeto, a Secretaria da Fazenda prestaria apoio de pessoal, apoio operacional e material, e as Procuradorias Regionais dariam sua contrapartida com a responsabilidade da supervisão do projeto.

Em caráter prioritário, os objetivos do projeto restringir-se-iam aos cem maiores devedores, dentro da estrutura da PGE e SEFA. Na operacionalização do projeto, seria realizada, como procedimento administrativo, a atualização do cadastro das execuções fiscais no programa SPJ - Sistema de Processos Judiciais, mantido pela Celepar, permitindo assim que toda e qualquer informação sobre determinado processo estivesse à disposição quando solicitado; e como procedimento material, o levantamento da situação processual das ações de execução fiscal relativas aos maiores devedores.

A importância que apresentou tal projeto foi a implementação do sistema SPJ. Quanto à forma, salientamos que a Secretaria da Fazenda teria prestado todo apoio necessário ao bom desenvolvimento e implementação do mesmo se não fosse o fato de que, passados alguns anos da existência do mesmo, depois de diversos questionamentos, a 1ª Delegacia da Receita, a maior do Estado e com maior representatividade econômica e fiscal, no interesse da Fazenda Pública Estadual, e

até na elaboração deste trabalho, viu-se impedida de efetivar qualquer consulta ao referido sistema (SPJ).

Quanto à efetividade do projeto, entendemos que ela é restrita, dado que os cem maiores devedores do Estado já teriam sido objeto de análise três anos antes, em 1995, através do Projeto Cobrar Bem. Os cem maiores devedores em 1998, seguramente, eram os mesmos cem maiores devedores em 1995. A diferença é que, passado esse período, em que quase nada foi feito, maior número de empresas já se encontrava em processo de falência ou decretação da mesma, ou ainda em concordata, do que aquele de 1995. A execução fiscal nesse momento passa a ser muito mais complexa, e o processo de cobrança mais demorado, visto que passa também a se sujeitar à lei de falências.

Outras dificuldades também atravancam o processo: a apresentação de embargos à execução, o desaparecimento da empresa, o desaparecimento dos sócios, a existência de sócios na situação de "laranjas", a inexistência de bens e direitos para garantia e satisfação da execução. A execução é considerada então frustrada, e por qualquer desses motivos, segundo o previsto no Art. 40 da Lei 6.830/1980, os autos são suspensos e/ou arquivados indefinidamente. Esta é a realidade de grande parte dos executivos fiscais no Estado do Paraná.

#### d) Ações de cobrança elaboradas pela IRA da 1ª DRR

Dentre as ações de cobrança realizadas pela CRE, de um modo geral, neste tópico enfatizaremos aquelas realizadas especificamente pela 1ª Delegacia Regional da Receita, cuja jurisdição compreende os Municípios da Grande Curitiba, do Litoral e do sul do Estado, desde Rio Negro até a Lapa. Três são os motivos porque nos detivemos em estudar a sua situação: primeiro, porque se trata da Regional com maior representatividade dentro da arrecadação geral do Estado. O quadro seguinte nos mostra os percentuais de sua participação no Estado:

**QUADRO 14 - Representação da 1ª Delegacia perante o Estado relativamente ao Total da Arrecadação de ICMS**

ANO	ESTADO	1ª DRR	PARTICIPAÇÃO
1994	1.414.866	803.151	56.8%
1995	2.474.939	1.465.010	59.2%
1996	2.881.819	1.828.228	63.4%
1997	2.871.296	1.931.484	67.3%
1998	2.952.609	2.057.645	69.7%
1999	3.458.834	2.441.990	70.6%
2000	4.348.909	3.158.394	72.6%
2001	4.927.016	3.688.181	74.9%

Fonte: CRE/GIA

O segundo motivo é o fato de que os autores deste trabalho estão lotados nesta unidade da Receita, desempenhando as suas funções no setor de Arrecadação. O terceiro e último motivo se explica a partir das experiências regionais realizadas pelo setor de Arrecadação da 1ª DRR nos últimos dois anos, diferentes daquelas padronizadamente realizadas pela CRE em nível estadual, e que no nosso entendimento têm conseguido mostrar bons resultados.

A área de arrecadação da 1ª Delegacia da Receita, sob a coordenação da Inspectora Regional de Arrecadação Sra. Miriam Vrubel, é responsável pelo acompanhamento dos seguintes elementos voltados à arrecadação: GIA inadimplente, Dívida Ativa, Parcelamento entre outros. Cada um desses quatro tópicos será abordado abaixo individualmente.

#### d.1) GIA Inadimplente

A GIA, Guia de Informação e Apuração do ICMS informa os valores resultantes da apuração mensal do ICMS do estabelecimento do contribuinte, cabendo a ele próprio a responsabilidade pela sua elaboração e declaração mensais. Constitui-se efetivamente uma obrigação tributária a declaração e conseqüente recolhimento à Fazenda Estadual, conforme o disposto no art. 150 do CTN. Trata-se tipicamente de um imposto cujo lançamento do crédito se faz por autodeclaração, sendo atribuição da autoridade fazendária em fase seguinte a sua homologação.

Entendemos, para fins desse trabalho, por GIA inadimplente aquela oriunda de saldo devedor de ICMS (a pagar) que, embora declarado, não foi recolhido nos prazos estabelecidos pela legislação.

O sistema de declaração de GIA no Paraná atualmente é todo feito por meio eletrônico, quer pelo uso do sistema bancário, quer pela Internet. Na fase seguinte, da monografia de GAMBETA/COSTAMILAN (2001, p.2) extraímos que, uma vez declarado, "o crédito tributário lançado e não arrecadado é detectado pelo sistema e é encaminhado ao contribuinte uma notificação dessa inadimplência." Esta é a primeira cobrança que se faz, como padrão para todo o Estado, da GIA declarada e não recolhida. Essa notificação é remetida até quinze dias após o vencimento dos prazos legais. Oficialmente, como procedimento estabelecido pela CRE, essa é a única correspondência de cobrança da GIA.

Concomitantemente à GIA apresentada e não recolhida, é expedida também correspondência de notificação aos contribuintes com omissão na apresentação da GIA. Esclarecemos aqui que a declaração da GIA constitui também uma obrigação tributária, ainda que acessória, e a sua omissão é entendida como uma irregularidade do estabelecimento do contribuinte.

A partir de todas as experiências já vividas concernentes ao setor de arrecadação de créditos em ambas instâncias, administrativa e judicial, julgamos ser esta fase, a da omissão e inadimplência da GIA, aquela de maior importância no processo de cobrança de débitos, dentro da qual o volume de estoque da dívida pode ser reduzido, ou ao menos minimizado, evitando-se desse modo a sua inscrição em dívida ativa e posterior geração de processos de execução judicial.

Assim, a notificação denominada "Inadimplência no pagamento da GIA-ICMS" nada mais é do que a cobrança amigável, ainda em fase administrativa, do tributo devido e não recolhido no prazo estipulado em lei. Nesta etapa, a cobrança limita-se a exigir o crédito devido e seus acréscimos legais, decorrentes da aplicação das normas que regulam o ICMS, haja vista que as autoridades administrativas fazendárias são obrigadas, por dever de ofício, à observância aos preceitos legais. Ao efetuar a cobrança administrativa, toma-se por base o imposto declarado e confessado pelo contribuinte, presumindo-se assim que a homologação já tenha sido feita.

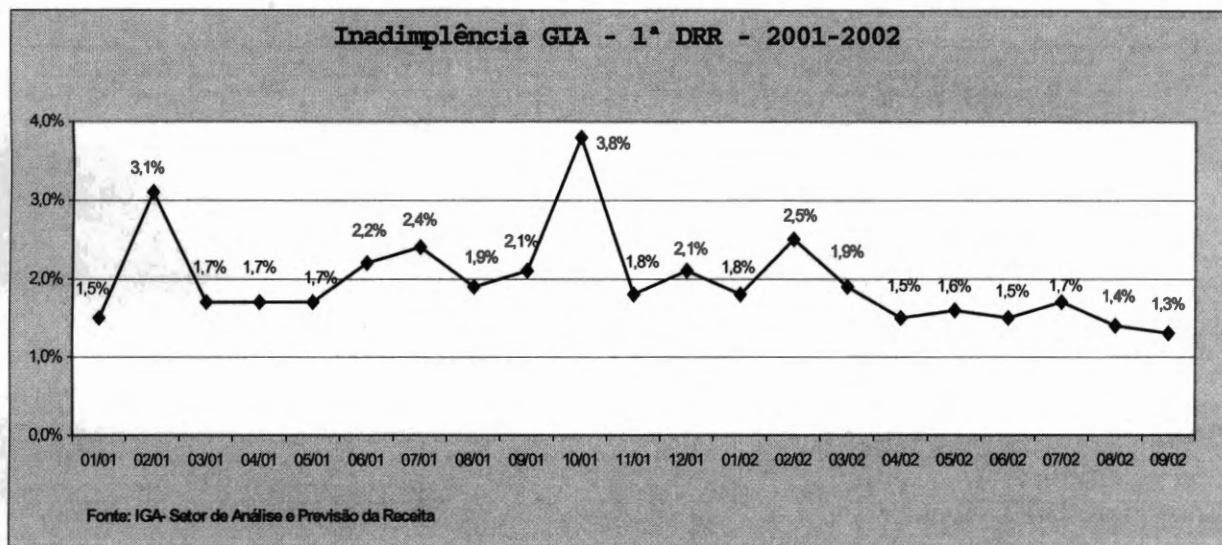
Apoiando-se ainda nas informações de GAMBETA/COSTAMILAN, temos que "após decorridos trinta dias de seu vencimento, o crédito tributário não recolhido é inscrito automaticamente em dívida ativa, via sistema Celepar ..." e, na seqüência, "o contribuinte é novamente notificado de que o crédito tributário já se encontra inscrito em dívida ativa, sendo dado um prazo amigável de 30 dias a partir do recebimento da correspondência para pagamento ou parcelamento".

Constatamos que, efetivamente, o ato da inscrição da dívida ativa ocorre, em média, entre quarenta e cinco e cinqüenta dias após o vencimento do valor declarado, e que o prazo amigável da Notificação de Inscrição vai até noventa dias após o vencimento da GIA.

Percebeu-se, contudo, que até esta fase, apesar de já duas notificações terem sido expedidas ao contribuinte, o volume de inscrição dos débitos em dívida ativa só vinham aumentando. De posse dessas informações, tendo em vista as dificuldades operacionais da Coordenação da Receita, e objetivando diminuir a inadimplência mensal, a Inspeção Regional de Arrecadação da 1ª Delegacia da Receita, por iniciativa própria e diferenciada, procurou inovar e, de forma primitiva e bastante precária iniciou, em meados de 2001, um novo processo de cobrança dos débitos de contribuintes inadimplentes de GIA-ICMS. Os resultados, por menor que tenham sido no início, mostraram-se positivos. Tal iniciativa, já no seu limiar, demonstrou a ineficiência do processo macro e, dada sua precariedade inicial, foi alvo até de ironia de alguns setores da própria Receita. Da forma como passou a ser paulatinamente conduzido, além da GIA com inadimplência, o projeto da IRA foi em seguida adaptado para a cobrança de outros elementos de inadimplência tais como os débitos oriundos de contribuintes do sistema de microempresa (SIMPLES/PR), os parcelamentos em atraso e os débitos inscritos em dívida ativa propriamente dito.

Aos poucos, esse projeto da IRA, baseado na informalidade, assim entendido porque não está previsto em nenhuma norma de procedimento, passou a ter sua importância reconhecida, visto que os sinais de recuperação de créditos, demonstrado através de resultados, chamaram atenção pela simplicidade na sua execução e o seu poder de alcance.

GRÁFICO 02 - INADIMPLÊNCIA DE GIA - 1ª DRR - 2001/2002

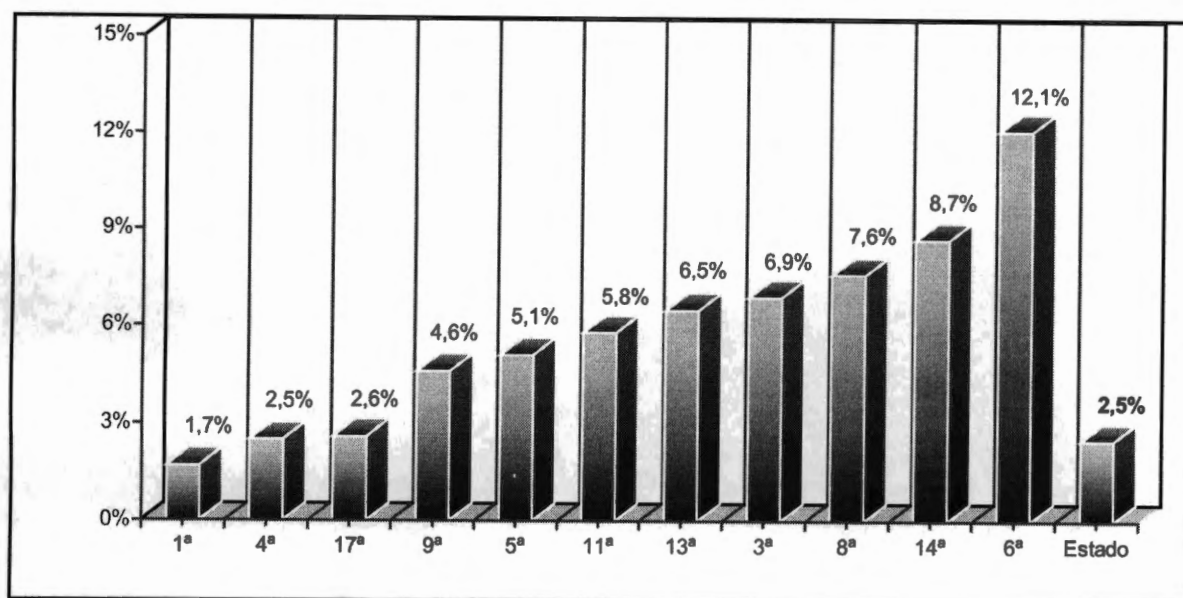


De acordo com o plano de metas, elaborado em 2002, a meta estipulada para a Inadimplência de GIA da 1ª Delegacia deveria atingir um percentual igual ou menor do que 2% do saldo devedor declarado; o recolhimento à vista deveria ser de, no mínimo, 98% do saldo devedor declarado.

Os resultados em 2002, em relação a 2001, foram os constantes do Gráfico 02.

Percebe-se que a partir de novembro de 2001, à exceção de dezembro de 2001 e fevereiro de 2002, em todos os meses o percentual de inadimplência atingido pela 1ª DRR ficou abaixo da meta estipulada de 2%. Bom desempenho!

Comparativamente às demais Delegacias, o resultado de um modo geral obtido pela 1ª DRR também é confortável. Vejamos o gráfico comparativo que retrata valores referentes ao mês de julho de 2002.

**GRÁFICO 03 - Resultados - Jul/2002 – Inadimplência por Delegacia Regional**

Fonte: CRE/IGA - Setor de Análise e Previsão da Receita

**Em que consiste a inovação proposta pelas ações da IRA da 1ª DRR?**

Anteriormente, além da notificação expedida de praxe ao contribuinte, que já mencionamos não gerava os resultados esperados, a maioria das cobranças adicionais efetuadas com a finalidade de recuperar os créditos inadimplentes era feito através do telefone e, excepcionalmente, através de visita pessoal.

Procurou-se mesclar, dentro dos métodos de cobrança, aquele que momentaneamente fosse o mais adequado às condições disponíveis, a partir dos recursos humanos e de logística. Aproveitando a classificação do programa de cobrança quanto à eficácia e custo proposto por BLATT (1997, p.33), pode-se definir o método a ser seguido:

**QUADRO 15 - Programa de Cobrança**

PROGRAMA	CUSTO	EFICÁCIA
Correspondência	Menor	Menor
Telefone	Intermediário	Intermediária
Visita Pessoal	Maior	Maior

Entretanto, o universo enorme de contribuintes existente na jurisdição da 1ª DRR e a alta frequência das inadimplências, acabaram por inviabilizar os processos

de cobrança por telefone. Pelos mesmos motivos, e aliados ao contingente de funcionários bastante restrito, também as visitas pessoais foram descontinuadas. Recorreu-se então para o expediente de envio de nova correspondência, intitulada *Notificação*.

Não se trata, porém, da mesma notificação padronizada da qual já mencionamos e que por duas vezes, nessa fase, já foi expedida como regra geral para todo o Estado pelo setor da IGA. A diferenciação do processo consiste em procurar identificar aqueles contribuintes que permanecem inadimplentes imediatamente após o resultado da cobrança efetivada pela primeira notificação expedida pela IGA. Esta pesquisa está *online* e pode ser acessada a qualquer momento no banco de dados da CRE. De posse de relatórios, emitidos em papel, e de uma base de dados trabalhada para essa finalidade, procura-se distinguir o tipo de contribuinte com quem se está trabalhando, identificando suas particularidades, e partir daí elabora-se outra notificação de cobrança ao contribuinte destinada, com conteúdo normalmente diferenciado e adaptado a cada contexto, haja vista a diversidade de situações possíveis. O resultado desse trabalho pode ser visto nos quadros mostrados acima. Tal prática continua vigente na IRA, a despeito dos projetos de anistia e benefícios fiscais que, não raro, desestimulam e inviabilizam a boa condução do projeto. Procura-se seguir outra orientação proposta por BLATT (1997, p.33): "uma importante observação deve ser feita: uma vez que tenhamos optado por um determinado método de cobrança, jamais devemos regredir em seu nível de custo e de eficácia, no estágio seguinte de cobrança."

#### d.2) Dívida Ativa

Informamos anteriormente que o ato da inscrição da dívida ativa ocorre, em média, entre quarenta e cinco e cinqüenta dias após o vencimento do imposto, e que o prazo amigável da Notificação de Inscrição vale, em média, até noventa dias após o vencimento da GIA.

A dívida ativa encontra-se ainda no âmbito administrativo, dentro da chamada cobrança amigável. Constatamos, porém, que noventa dias se traduz num decurso de prazo muito longo. Constitui-se certo descaso no ato de cobrança.

Entre as conclusões de Gambeta/Costamilan, conseguimos identificar perfeitamente a importância da monografia que ora se apresenta:

Em 2000 foram efetivadas aproximadamente R\$ 600 milhões de baixas por pagamento e/ou cancelamentos, contra inscrições de mais de R\$ 1 bilhão. Essa situação reflete um dos pontos falhos nos projetos de cobrança, que não estão voltados para a recuperação dos débitos antes que sejam inscritos em dívida ativa, pois percebe-se que após sua inscrição, o retorno para o Estado é muito pequeno. (GAMBETA/COSTAMILAN, 2001, p. 55).

A dívida ativa, conforme já vista nos capítulos anteriores, pode ser originária tanto de pendências de GIA como de Auto de Infração não cobradas no momento correto. Dadas as deficiências nos processos de cobrança, não é, portanto, motivo de espanto o crescimento contínuo do volume de dívida ativa no Paraná. Valores totais do estoque, pudemos ver no item 3.4 do presente trabalho, bem como a sua composição - imposto, acrescido da sua correção monetária, multa e juros.

Outro ponto importante visto diz respeito ao agravamento do volume total da dívida gerada pela adoção da taxa Selic no cômputo da atualização do imposto inadimplente. Some-se a esses valores a variação monetária anual, a multa aplicada conforme o dispositivo legal infringido, e sobre todos eles a incidência dos juros, baseados na taxa Selic.

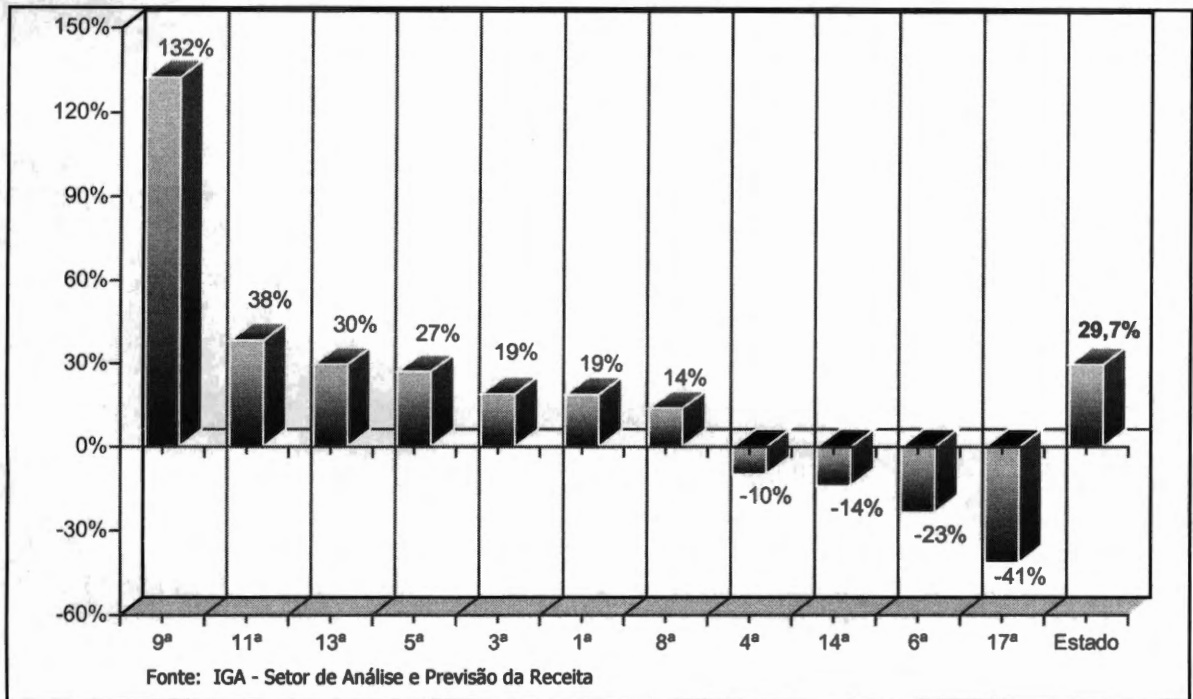
No processo de cobrança, entendemos perfeita a atuação desenvolvida pela 1ª Delegacia, que procura buscar os valores inadimplentes ou que já se encontram em dívida ativa em cobrança amigável, quando a imposição dos juros ainda é pouco representativa. Em função das dificuldades logísticas, constatou-se, infelizmente, que a cobrança está ainda restrita à dívida ativa originária de GIA, que tem menor percentual de representação do total, não havendo cobrança da dívida ativa originária de Auto de Infração, o maior contingente. Este fato também se explica porque os Autos de Infração, depois de lavrados, normalmente seguem o ritual do contraditório, em que é dada ao contribuinte amplo direito de defesa, até que se decida pelo mérito final do lançamento. Este processo, em instância administrativa, segue o ritual forense, e se estende consideravelmente num prazo maior de tempo.

Também na rubrica *dívida ativa*, o plano de metas para o ano de 2002 estipulou objetivos mensais a serem atingidos para a 1ª DRR. Os valores devem

atingir R\$ 847.000,00 de recolhimento. Este montante corresponde ao valor nominal recolhido em 2001 acrescido de 15,7% e representa 45% da meta total do Estado.

Vejamos os resultados obtidos a partir das metas estipuladas, comparativamente às demais Delegacias e ao total atingido pelo Estado:

**GRÁFICO 04 - Resultados – Jan a Jul/2002 – Dívida Ativa**



Embora em valores absolutos, percentualmente, o índice positivo acima da meta atingido pela 1ª DRR não seja dos mais expressivos frente a outros resultados obtidos, destacamos que tal percentual tem significado considerável no cômputo geral da arrecadação do Estado, visto que, sozinha, a 1ª DRR responde por 45% do total das metas estabelecidas.

Outro ponto interessante a ser destacado é que historicamente tal percentual normalmente não seria atingido pela 1ª DRR não fossem os trabalhos de cobrança diferenciada acima descritos desempenhados pelo setor da IRA. Adota-se aqui também os mesmos critérios para cobrança tais quais descritos no tópico anterior - GIA inadimplente.

### d.3 - Parcelamento

A legislação do ICMS no Paraná traz, há muitos anos, a possibilidade de parcelamento do imposto em até 60 meses. Trata-se seguramente de um grande benefício ao contribuinte.

Sua deficiência, entretanto, reside no fato de não impor limitações. Ou seja, permite-se que o imposto devido em um mês, que deveria ser recolhido pelo contribuinte à vista, possa ser pago em parcelas, acrescido dos encargos legais, em até cinco anos. Assim tem sido ao longo dos últimos anos, particularmente no Paraná, em consequência da política econômica e fiscal existente no país, que foi sendo alterada em função das dificuldades de estabilização da economia. Naturalmente, diante da menor dificuldade sentida pelo empresário, este não hesita em se utilizar do benefício da concessão de parcelamento do imposto.

Além do benefício de poder parcelar, permite-se ao contribuinte atrasar em até seis meses o parcelamento; vencidos os seis meses, gera-se de ofício, por iniciativa da Receita, a rescisão do parcelamento; porém, dá-se ao contribuinte, por previsão legal, possibilidade de reparcelamento dos mesmos créditos tributários. Na prática, tais reparcelamentos não têm limite do número de vezes que pode ser feito.

Dessa forma, a legislação estadual fornece às empresas um estímulo à inadimplência do tributo mensal, e ao mesmo tempo beneficia aquelas sabidamente insolventes que beiram à falência, após o que dificilmente o crédito será cobrado, bem como promove a concorrência desleal entre os pares de um mesmo setor da economia quando permite que o imposto devido mensalmente seja indefinidamente protelado por espertalhões, em detrimento daqueles que procuram pagar suas obrigações em dia.

Apesar das taxas Selic atualmente serem aplicadas na cobrança dos débitos dos impostos, ao efetuar o parcelamento, protelando o pagamento de um determinado débito que deveria ser pago à vista, em verdade o contribuinte consegue obter capital de giro a um custo financeiro muito barato, se comparado ao das instituições bancárias convencionais.

De acordo com o plano de metas elaborado para o ano de 2002, a meta de recolhimento mensal de Parcelamentos da 1ª Delegacia é de R\$ 6.541.000,00,

correspondentes ao valor nominal recolhido em 2001, acrescido de 15,7%. Representa este valor 52% da meta total do Estado.

Da análise, tanto das metas como da necessidade de se aprimorar a concessão de parcelamentos, a 1ª Delegacia Regional, com base na legislação do ICMS do Paraná, instituiu critérios quando da concessão dos mesmos. Estipula a lei, efetivamente, que os débitos podem ser parcelados em até 60 vezes, a critério do Delegado Regional. Amparados pela previsão legal de que alguns critérios podem ser estabelecidos na concessão do parcelamento, decidiu a IRA da 1ª DRR assim fazer.

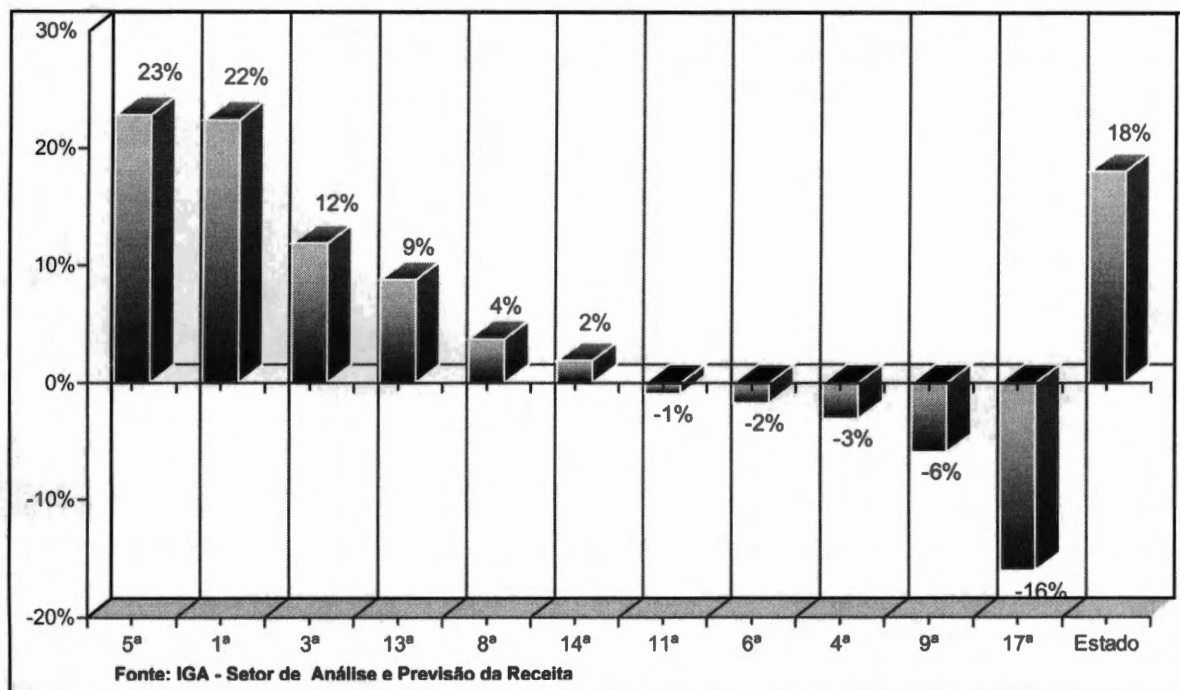
Numa primeira etapa, os parcelamentos foram limitados a 40 parcelas, em geral. Posteriormente, e ainda hoje, procura-se fixar o limite no máximo em 25 parcelas, observados alguns critérios:

**QUADRO 16 - Critérios para concessão de parcelamento na 1ª DRR**

<b>Critérios - 1ª DRR</b>	<b>Nº de Parcelas</b>
Não é permitido parcelamento com omissão de GIA	x-x-x-x-x
Não é permitida a concessão de novos parcelamentos com outros em atraso	x-x-x-x-x
Microempresas - é analisado caso a caso	x-x-x-x-x
Após o REFIS/PR	5
Prática Reiterada de Parcelamentos - Até 10 parcelamentos	20
Prática Reiterada de Parcelamentos - Acima de 10 parcelamentos	10
Reparcelamento	20
PAF	20
PAF – Art. 55 – Inciso VIII, X e XII da Lei 11.580/96.	5
Estabelecimento Centralizador	20
Estabelecimento Substituto Tributário	10
Novos Parcelamentos, atendidos os itens acima, e verificada a situação cadastral, se Ativo ou Cancelado.	25
Em qualquer solicitação para a reconsideração sobre a definição de parcelas concedidas é exigida para análise a documentação que espelha a situação econômico-financeira da empresa: - Contrato social e Alterações contratuais - Balanço Patrimonial de exercícios anteriores - Demonstração de Resultado do Exercício - Balancetes de Verificação - Faturamento mensal do último exercício e do atual	x-x-x-x-x

Ao estabelecer tais limites, consegue-se recuperar um maior percentual do imposto devido, num menor espaço de tempo - dois anos ao invés de cinco - evitando também que qualquer situação adversa comprometa o desempenho econômico-financeiro da empresa no longo prazo, situação esta que pode comprometer o recebimento, pelo Estado, dos impostos devidos pela empresa.

**GRÁFICO 05 - Resultados – Jan a Jul/2002 – Parcelamento**



O gráfico acima mostra os percentuais de arrecadação atingidos, por Delegacia, nos primeiros sete meses do ano de 2002 na rubrica parcelamento a partir das metas estabelecidas pelo plano de metas de 2002. Verifica-se, entre outras, o bom desempenho da 1ª DRR.

Anteriormente relatamos a persistente tendência, a cada dois anos, da concessão de leis de benefícios, por meio de anistias parciais de débitos tributários, e que disponibiliza parcelamentos em até dez anos. Descabida tal decisão no nosso entendimento. Identificamos, entretanto, nos dois últimos programas REFIS, em 2000 e 2002, leis com um item positivo, ao menos: a Fazenda Pública Estadual, como premissa básica, exige do contribuinte, para a concessão do benefício a longo prazo, o recolhimento mensal do parcelamento em dia, bem como também em dia o

pagamento do imposto mensal originário de GIA gerado posteriormente à concessão do parcelamento. Em até três meses, todos os que se encontrarem como inadimplentes, em qualquer uma das duas situações, terão rescindidos automaticamente os parcelamentos obtidos com tais benefícios.

Quanto à possibilidade de terceirização da cobrança de parcelamentos, prevista no Convênio CONFAZ 104/2002, permitindo a cessão a título oneroso dos direitos de recebimento do produto do inadimplemento relativo ao ICMS, que sejam objeto de parcelamento judicial ou extrajudicial, entendemos como totalmente desnecessária e descabida. O sistema de concessão de parcelamento atual é mostra, com certeza, muitas falhas. É, porém, consequência de legislação muito branda, que permite o parcelamento em prazos bastante elásticos, não determinando, como já dito, limites para reparcelamentos do mesmo débito.

Abaixo, trazemos quadro geral sintético dos resultados conseguidos pela 1ª DRR em 2002 a partir das exigências do plano de metas anual. Os valores abrangem os sete primeiros meses do ano.

**QUADRO 17 - Outros Resultados oriundos das Atividades de Cobrança da 1ª Delegacia**

<b>Resultados - 1ª DRR Jan a Jul/2002</b>			
<b>Item</b>	<b>Meta</b>	<b>Resultado</b>	<b>% Realizado</b>
Dívida Ativa	5.926	7.044	<b>119%</b>
Parcelamento	45.785	56.057	<b>122%</b>
Inadimplência-GIA	2%	1,7%	<b>115%</b>
Resultado Global	51.711	63.101	<b>121%</b>

Fonte: Boletim IGA - Setor Análise Prev Receita

Trata-se seguramente de números bastante satisfatórios. O período de totalização não é do ano todo, são apenas sete meses, e reflete uma constante nos resultados obtidos. O quadro abaixo ilustra o volume total de notificações emitidas pela IRA, por iniciativa própria, em consequência do projeto por ela elaborado e em execução desde meados de 2001.

**QUADRO 18 - Quantidade de Notificações emitidas pela 1ª Delegacia da Receita - 2002/2001**

Tipo Notificação	2001	2002*
TAP	2.274	8.340
GIA e DA	483	4.613
SIMPLES 'A'	0	10.203

Fonte: IRA / 1ª DRR

Cabe aqui esclarecer que todas as notificações são redigidas e impressas no âmbito da própria Inspetoria Regional de Arrecadação. Tal fato representa um esforço adicional significativo para os funcionários ali lotados, tendo em vista que deles também é a atribuição do controle de todas as rotinas relacionadas ao setor de arrecadação e, inclusive, o atendimento ao público.

O resultado positivo do trabalho pode ser medido pelos dados do quadro a seguir, onde são confrontados valores arrecadados e recuperados de inadimplência do ano de 2001 com o de 2002, compreendidos no período de janeiro a agosto.

**QUADRO 19 - Evolução da Arrecadação e redução da Inadimplência do ICMS da 1ª Delegacia - Período - 2002/2001**

⇒ A 1ª DRR tem participação de 73,7% da Arrecadação até 08/2002.			
⇒ Apresenta um crescimento de 19,9% nos valores arrecadados.			
⇒ A inadimplência em agosto/2002 teve queda de 35,7%			
Em milhares de R\$			
Período	2001	2002	Evolução
1ª DRR - Jan a Ago	2.181.418,79	2.615.521,13	19,9%
Estado - Jan a Ago	2.976.171,42	3.548.875,35	19,2%
1ª DRR - Agosto	277.203,76	315.450,75	13,8%
Inadimplência GIA - Agosto - 1ª Delegacia	1,9%	1,4%	- 35,7%

Fonte: IGA - Setor Análise Prev Receita

Adicionalmente são trazidos alguns dados sobre o desempenho global da arrecadação do Estado para que possam ser comparados com os da 1ª DRR. Percebe-se também que a evolução da sua arrecadação de 2001 para 2002 foi

expressiva, seguramente puxada pela evolução obtida pela 1ª DRR, já que esta contribui com 3/4 da arrecadação total do Estado.

Outro elemento bastante significativo é o percentual de redução da inadimplência de GIA obtido pela 1ª DRR: conseguiu-se recuperar mais de um terço do total de devedores.

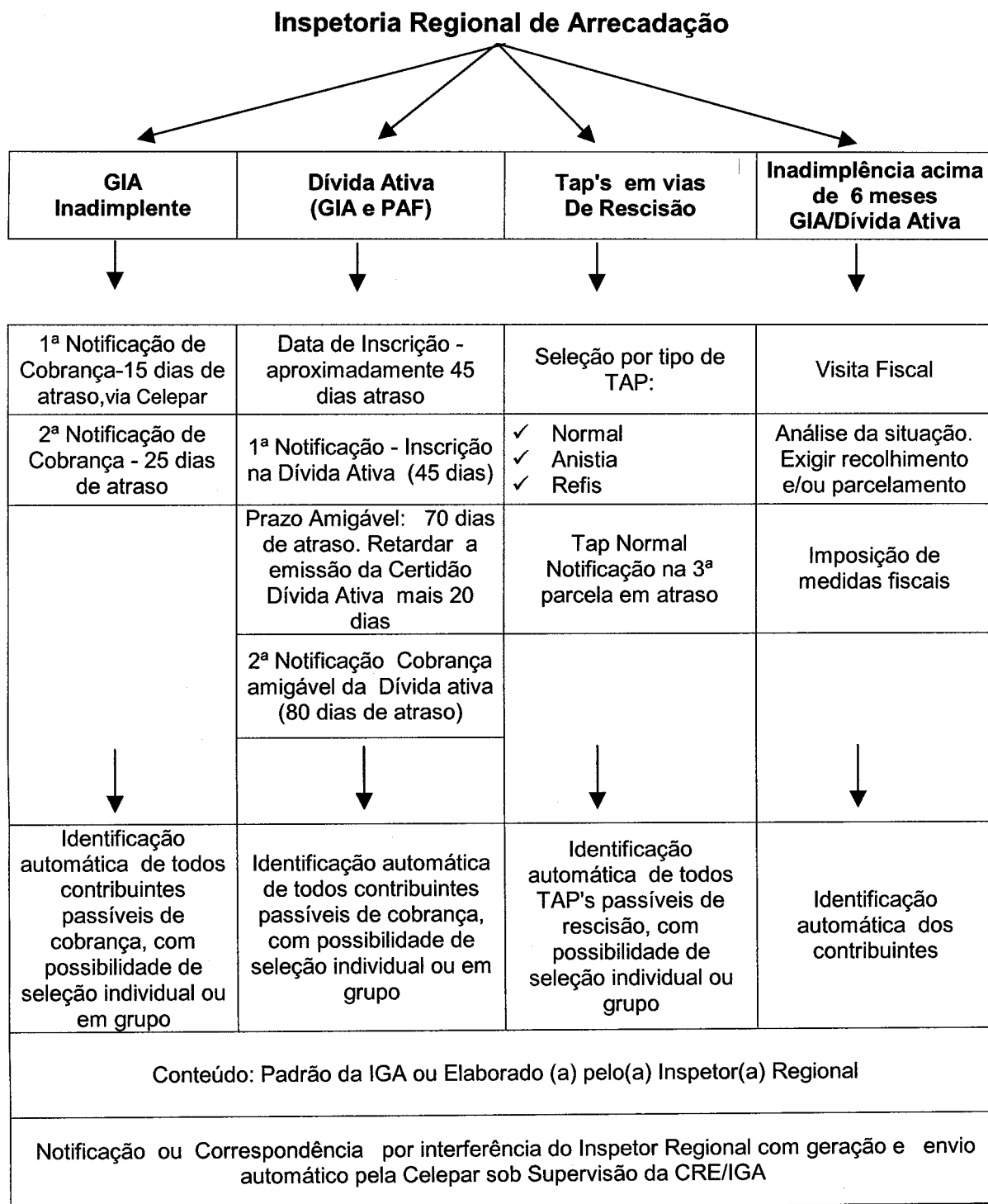
#### 3.5.4 - Propostas de Alteração da Cobrança Administrativa, com base nas Atividades Desenvolvidas pela IRA da 1ª DRR - Curitiba, na recuperação de Créditos Tributários

A partir dos elementos aqui apresentados e analisados, tomamos a liberdade de propor aqui algumas alterações nos itens abaixo relacionados, mudanças estas que seguramente resultarão em maior eficiência no processo de arrecadação do Estado.

##### a) Sistema de Parcelamento

- Implantação das notificações, conforme apresentadas no quadro abaixo;
- Limite máximo de parcelas: 30;
- Às empresas enquadradas no Regime das Microempresas, a dispensa de Honorários Advocatícios e de garantia (fiança ou penhora de bens) por ocasião do parcelamento;
- em se tratando de reparcelamento de créditos tributários, a exigência à vista de 30% do saldo a reparcelar;
- Implantação de procedimentos diferenciados adotados pela 1ª Delegacia, tais como: na prática reiterada de parcelamentos, em até 10 parcelamentos, limitar o novo parcelamento em no máximo 20 parcelas; na prática reiterada de parcelamentos, acima de 10 parcelamentos, limitar o novo parcelamento em 10 parcelas; em se tratando de parcelamento de autuações fiscais, com infringência estabelecida na lei de crimes contra a ordem tributária, limitar em 5 parcelas.

QUADRO 20 - Propostas de alteração de cobrança



## b) Dívida Ativa

- Implantação de Notificação, conforme apresentada no Quadro acima. A experiência desenvolvida pela 1ª DRR, com seus significativos resultados obtidos, foi realizada somente com a inadimplência de GIA. A inadimplência oriunda de autuações fiscais (PAF) deve ser igualmente combatida, podendo ser realizada.
- Alteração do valor mínimo para inscrição da dívida ativa: 10 UPF/PR.
- Ajuizamento de execuções fiscais, com a emissão da Certidão de Dívida Ativa para valor consolidado superior a 60 UPF/PR ou com a inscrição em dívida ativa em prazo superior a 18 meses. O Estado tem movido ações judiciais visando a cobrança débitos de valores pouco significativos. É, no mínimo insensatez, acionar judicialmente microempresas para recolhimento de débitos de aproximadamente R\$ 1.200,00. Somente os encargos judiciais devidos representam mais de 30% desse valor.
- Alteração na forma de cobrança dos honorários advocatícios. Motivo: os honorários advocatícios são em média atribuídos em 10% do valor devido do tributo. A SEFA disponibiliza condições logísticas à PGE e aos Oficiais de Justiça. Entretanto, há uma inversão de objetivos nesse momento: o contribuinte, motivado pelo não recolhimento do tributo, é intimado e conduzido inicialmente ao recolhimento de Honorários Advocatícios e Custas Judiciais. O recolhimento do tributo é relegado ao segundo plano. Por representar valores menores que o valor do tributo, os encargos judiciais são exigidos à vista. A Fazenda Pública perde, dessa forma, oportunidade de recuperar mais de 15% do valor devido pelo tributo. Inúmeras são as empresas que protelam o recolhimento ou parcelamento do tributo, pois já dispenderam valores à vista a título de honorários advocatícios. A PGE, através de seus procuradores, representantes do Estado, oferece benefícios diretos aos seus funcionários, que trabalham inicialmente pelo interesse privado, em detrimento do interesse público estadual. Os valores dos honorários são recolhidos à Associação dos Procuradores do Estado do Paraná. Pela forma como são cobrados, constituem-se em prêmio a quem quase nada fez para a cobrança efetiva do débito. Em relação à legalidade da cobrança de honorários pelos procuradores do Estado, aguarda-se a conclusão da Ação Civil Pública nº 41824/1999, proposta pelo Ministério Público do Estado do Paraná, tramitado ao Tribunal de Justiça do Paraná em 10/05/2002.

Proposta: exigência dos honorários somente após o recolhimento ou parcelamento do tributo. Seria uma forma justa e correta pelo trabalho desempenhado pelo procurador do Estado.

#### c) GIA Inadimplente

- Implantação das Notificações, conforme apresentadas no Quadro acima. Os resultados apresentados indicam que as atividades desenvolvidas pela IRA da 1ª DRR estão no caminho certo. Demonstraram, num período relativamente curto, 2001-2002, a possibilidade de obtenção de resultados altamente positivos, a despeito das inúmeras dificuldades econômicas enfrentadas pela economia brasileira, os reflexos das crises na Argentina e no Mercosul, as alterações dos índices da taxa básica de juros, as abruptas oscilações da moeda americana, o racionamento de energia elétrica nos Estados vizinhos, a proximidade do período eleitoral, e principalmente a retração nos recolhimentos, em virtude da divulgação de eminentes leis com benefícios (anistia e remissão de juros).

- Sob a supervisão da CRE/IGA, é fundamental a elaboração de um novo sistema de cobrança a nível administrativo, para que a Secretaria da Fazenda reduza o avanço do volume de dívidas ativas, evitando ao máximo a dependência do Poder Judiciário nas ações de execução fiscal. Pelo que apresentamos, lamentavelmente conclui-se que a dependência da execução fiscal visando recuperar créditos tributários estaduais, pela forma concebida e existente atualmente produz percentuais ínfimos de eficiência, onde os "interesses" privados legalmente exigidos se sobressaem.

#### d) Outras propostas

- Implantação de visitas fiscais aos contribuintes, apresentadas no Quadro acima, em se tratando de empresas inadimplentes há mais de seis meses.

- Instituição de um cadastro, similar ao Cadin federal, fornecendo à administração pública estadual ampla e imediata identificação e controle de inadimplentes que tenham algum vínculo com o poder público estadual. A inclusão dos inadimplentes no Cadin deve ser realizada a partir da notificação de inscrição do débito na dívida ativa do Estado.

- Maior integração entre SEFA e PGE, pelo compartilhamento de informações, viabilizando uma arrecadação mais eficiente.

- Maior integração entre SEFA e Ministério Público Estadual, no sentido de acionar contribuintes que tenham infringido artigos da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, prevista na lei nº 8137/90.
- O Estado poderia propor ações de Medida Cautelar Fiscal, prevista na Lei 8.397/1992, contra grandes devedores que dilapidam o erário público.
- Procurar viabilizar a utilização da Penhora sobre o faturamento (10%) daqueles estabelecimentos que procuram frustrar as ações de execução fiscal.
- Instituir e aplicar o Arrolamento de Bens, a nível estadual, aos contribuintes que efetivamente não recolhem seus tributos, com base na Lei 9.532/1997, a exemplo da Secretaria da Receita Federal, normatizada pela IN/SRF nº 143/1998.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise simples da evolução do estoque da dívida ativa no Estado do Paraná, estatisticamente, demanda uma tomada de decisão no sentido de reverter a situação que hoje se apresenta. Apesar dos bons indicadores do crescimento da arrecadação global do Estado – projeta-se para este ano um crescimento da ordem de 15% em relação ao exercício passado, para uma inflação projetada de 7%, o que representa aumento real da arrecadação - o estoque da dívida, conforme visto, cresce em percentuais seguramente maiores.

A partir desse pequeno trabalho, inicialmente, de análise do aspecto legal pertinente aos impostos, percebeu-se a complexidade, como é sabido, do sistema das leis que regem o modelo tributário existente no Brasil. Em verdade, ao mesmo tempo em que o Poder Público tem a favor de si uma boa ferramenta para a cobrança dos seus créditos, a Lei de Execução Fiscal, outras leis relacionadas aos impostos acabam por neutralizar o seu poder de fogo. Deve-se somar aqui o fato de que a legalidade da LEF é posta em cheque por grande parte dos nossos advogados, gerando situações de quase não viabilidade de execução em determinados casos.

E a estrutura tributária em geral, como um todo, é caótica, constituída não raro por prescrições que acabam se contradizendo. Para esse problema macro, cremos que a grande e eficiente solução é a viabilização de uma profunda reforma tributária, aliás, desde já há muito defendida por personalidades e instituições de renome nacional. Falta, parece, apenas vontade política para tal.

Dentro do cenário que se nos apresenta, enquanto se espera pela reforma mencionada, entretanto, alguns caminhos podem ser trilhados pelo Poder Público paranaense para que o processo de cobrança dos seus tributos seja mais eficiente. Da análise da penhora administrativa percebemos que não há nada a se fazer, tendo em vista que o projeto de lei foi arquivado no Congresso Nacional.

Outra figura importante analisada foi a do arrolamento de bens, que pode, como vimos, constituir-se em ajuda na garantia de cobrança dos créditos tributários. Bem poderia fazer parte dos procedimentos comuns adotados pela Procuradoria

Geral do Estado, quer em instância administrativa, quer nas ações de executivo fiscal.

Com relação à execução administrativa, devemos aguardar o encaminhamento do projeto em andamento no Congresso Nacional. Por último, da mesma forma como no arrolamento, a medida cautelar fiscal encontra amparo dentro do sistema, podendo também ser adotado pela PGE.

Da análise dos procedimentos administrativos desenvolvidos pela Coordenação da Receita do Estado para a cobrança dos débitos, percebemos que, da forma como vêm sendo feitos, dão espaço para o crescimento cada vez maior do universo de inadimplentes. Prova disso é o volume do estoque total da dívida. As notificações padronizadas enviadas ao universo total dos contribuintes devedores, pela CRE, parece, não têm surtido efeito. Solução para este problema talvez seja a bem sucedida experiência desenvolvida pela 1ª DRR, que adotou o mesmo instrumento para notificação dos débitos, investido, porém, de elementos 'personalizados', levando em conta a realidade individualizada de cada devedor.

Outro ponto de dificuldade levantado no presente trabalho é o caráter brando da lei estadual que rege o ICMS no Paraná, especialmente quando se trata do parcelamento dos débitos. Além do prazo longo permitido para o parcelamento, outro elemento é a não restrição no número de reparcelamentos do mesmo débito. Este expediente acaba gerando entre alguns contribuintes a postura do 'devo, não nego, pagarei quando puder'. Efetivamente, trata-se de afronto aos preceitos de igualdade, quando se considera que a maioria paga em dia.

A partir da análise dos dados estatísticos, pudemos concluir também que o impacto provocado na arrecadação pelas sucessivas anistias e benefícios lançados pelo Executivo na tentativa de recuperação dos créditos tributários foi pequeno. Embora tenha havido inegavelmente um 'pico' de arrecadação no período de vigência do projeto, percebe-se nitidamente a sensação de desconforto e desestímulo dos bons pagadores frente aos benefícios concedidos ao mal pagador.

Por fim, pudemos verificar algumas ações bem sucedidas de cobrança que podem resultar em efetivo incremental de arrecadação.

Toda a preocupação, em verdade, está centrada na busca de um sistema cada vez mais eficiente de arrecadação dos tributos, que possa atingir de maneira

coercitiva – esta é a natureza do tributo – ao universo total dos contribuintes. Tal realidade resultará efetivamente em uma sociedade mais justa, consciente das obrigações que deve cumprir. Assim fazendo, terá a sociedade plenos direitos para exigir do Estado a correta aplicação dos recursos gerados pelo pagamento do tributo realizado. Este, porém, é um tema sobre o qual tantas outras reflexões podem se debruçar.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BLATT, Adriano. **Cobrança e recuperação de dívidas**. 3. ed., Salvador: Casa da qualidade, 1997.
- BRASIL. Lei 5.869. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: 11 de janeiro de 1973.
- BRASIL. Lei 6.830. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União: 22 de setembro de 1980.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Convênios ICMS e Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Jurídica de Mato Grosso**. Ed. Judice: Cuiabá, nº 7, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CASTRO, Aldemário Araújo. Penhora Administrativa e Arrolamento de Bens e Direitos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Vol. 2, Ano 2, Sinprofaz, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed., RJ: Forense, 2002.
- DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- GAMBETTA, Suzane e COSTAMILAN, Paula. Dívida Ativa do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS/PR. **Monografia**. Curitiba: UFPR, 2001.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética. **Monografia em Direito Tributário**. Curitiba: IBEJ, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 1º vol., 6. ed., RJ: Forense, 2000.
- NOBREGA, Marcos Antonio Rios et alii. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**, 1. Ed., Recife: Nossa Livraria, 2001.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2. ed. rev., São Paulo: Bushatsky, 1974.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1980.
- PARANÁ. Decreto 2736. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS – PR. Diário Oficial do Estado: 05 de dezembro de 1996.
- PARANÁ. Lei 11.580. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Diário Oficial do Estado: 14 de novembro de 1996, n. 4885.
- PEDERIVA, João Henrique. Accountability, Constituição e Contabilidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Ed. Senado Federal, nº 140, ano 35, 1998.
- PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental**. Curitiba: Juruá, 2002.
- PELICIONI, Angela Cristina. A Impossibilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Ed. Senado Federal, n.º 142, Ano 36, 1999.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Parcerias na administração pública. Concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1997.
- PRUDENTE, Antonio Souza e SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Execução Administrativa da Fazenda Pública. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Vol. 3 e 4, Brasília, 2000.
- ROCHA FILHO, J. Virgílio Castro Branco. **Execução Fiscal**. Curitiba: Juruá, 1998.
- RODRIGUES, Cláudia. **O Título Executivo na Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Penhora Administrativa**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Vol. 10, Ano 3, 1995.
- THEODORO JUNIOR, Humberto. **Processo de Execução**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social – IPARDES. **Normas para Apresentação de Documentos Científicos**. 2. ed., 10 v, Curitiba: Editora UFPR, 2001.