

# Políticas públicas e sonegação fiscal:

o caso do projeto Grandes Devedores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

**Marcelino José Alves Ferreira**

*Mestre em Planejamento em Políticas Públicas - UECE*

**Francisco Roberto Pinto**

*Doutor em Gestão de Empresas pela Universidade de Coimbra - Portugal  
Professor Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da UECE*

## Resumo

Este artigo é relativo ao Projeto Grandes Devedores (Progran) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), abordando a sua implantação e os seus resultados. Inicialmente, abordou-se o contexto da tributação e da sonegação fiscal no Brasil, identificando o papel da PGFN no âmbito da cobrança contra grandes devedores. No referencial teórico, foi contextualizado o campo das políticas públicas, com foco no *policy cycle*, nas suas espécies e na eficácia, eficiência e efetividade, permitindo que o Progran fosse visto como uma política pública. Em seguida, apurou-se que o Progran não foi capaz de alavancar a arrecadação da Dívida Ativa da União, mas isso se deu porque, dentre outros fatores, tal política pública não cumpriu inicialmente com as fases do *policy cycle*. Mesmo sem bons resultados arrecadatários, concluiu-se que o Progran passou por grandes evoluções, aproximando-se da política pública do tipo constitutiva (*constituent policy*), e que, no campo da sonegação fiscal, há margem para o desenvolvimento de políticas públicas consistentes, sendo o acompanhamento especial de grandes devedores de débitos fiscais uma hipótese viável, se devidamente estruturado a partir do *policy cycle*, podendo gerando resultados arrecadatários e permitindo que a justiça fiscal alcance toda a sociedade.

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

## Abstract

This paper examines the Project of Large Debtors (Progran) implemented by the Brazilian Attorney General Office of the Finance Ministry (PGFN), focusing on its implementation and its results. I start describing the general context of taxation and tax evasion in the country, identifying the key role of the PGFN of collecting nonperforming claims for large debtors. From a theoretical standpoint, I contextualize the Project from the well established concepts of public policies. I also argue that the Project itself failed to enhance the collection of Federal Debt Claims, being the initial reason for this underperformance the inconsistencies between planned and realized stages on the policy cycle. Finally, I conclude that Progran became a constituent policy and that is desirable to develop public policies in the field of tax evasion, as like the special enforcement for large debtors, if it properly structured from the policy cycle, because of its potential to generate tax collection results and fiscal justice.

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

# Introdução

Os brasileiros costumam reclamar bastante na hora de pagar tributos. Muitos pensam que o Estado gasta muito e mal as receitas fiscais ou que não há retorno em termos de serviços públicos ou que o dinheiro arrecadado só serve para sustentar a burocracia governamental e a corrupção dos agentes públicos. Por outro lado, poucos costumam falar na importância da tributação para a obtenção de recursos necessários à realização do bem comum e à promoção da responsabilidade estatal nas áreas da segurança, da justiça, da saúde e da educação.

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

Do total arrecadado nos últimos anos, a União tem sido responsável por quase 70% do PIB tributado. Os 26 Estados e o Distrito Federal vêm ficando com a fatia aproximada de 25% do PIB tributado, e os mais de 5 mil Municípios representam o percentual restante de 5%. Já sob a perspectiva das bases tributárias de incidência, o último levantamento feito pela Receita Federal (2015) apontou que a carga tributária está bem concentrada no setor de bens e serviços, que responde praticamente por metade da arrecadação total e onde estão os produtos de consumo em massa pela população. A renda e a folha de salários, ocupam, respectivamente, o segundo e o terceiro lugares, ao passo que a propriedade está associada a apenas 4,44% da arrecadação total.

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

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

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

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

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

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

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

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

No primeiro estudo divulgado pelo Sinprofaz, a estimativa da sonegação fiscal ficou em 8,41% do PIB de 2011, o equivalente a R\$ 340,9 bilhões. No estudo seguinte, a sonegação foi estimada em 8,44% do PIB de 2013, ou seja, R\$ 406,9 bilhões, representando um aumento de 16,3% no indicador da sonegação fiscal em apenas dois anos (Sinprofaz, 2013), o que realmente é bem significativo.

Em que pese a insegurança da metodologia utilizada em ambos os estudos, eles no mínimo são válidos para mostrar que o objetivo real do “Sonegômetro” é buscar conscientizar os contribuintes de que a sonegação fiscal representa um grande mal para a economia brasileira, devendo ser combatida com afinco. Mas para que isso aconteça, é preciso antes de tudo que a sonegação fiscal seja detectada, ou seja, que ela saia do anonimato inerente ao campo da informalidade. Assim, há de entrar em cena o Estado, que é o único detentor de poderes suficientes para combatê-la.

Note-se, porém, que tais poderes, num regime democrático, estão devidamente limitados pelas leis em geral e pela Constituição, de modo que os órgãos estatais, ao invés de se utilizarem

de práticas arbitrárias e abusivas, precisam recorrer a ações, programas ou projetos estratégicos, desenvolvendo políticas públicas (*public policies*) capazes de extrair os melhores resultados com menos recursos, buscando cumprir a sua missão institucional. Eis, portanto, a abertura necessária para se poder pontuar doravante sobre o Projeto Grandes Devedores (Progran) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), através de uma análise descritiva e qualitativa.

## **Histórico do projeto grandes devedores**

Há alguns anos atrás, ao longo do exercício de 2004, a PGFN conseguiu arrecadar cerca de R\$ 8 bilhões de um total aproximado de R\$ 260 bilhões em dívidas inscritas na Dívida Ativa da União (DAU). Desse estoque, apenas 0,13% da quantidade total de devedores respondiam por aproximadamente 58% do montante global cobrado pela PGFN. Assim, enquanto muitos devedores deviam pequenos valores ao Fisco federal, pouquíssimos devedores deviam milhões ou bilhões de reais.

Considerando a citada arrecadação de apenas 3% da DAU, foi inevitável que a PGFN tivesse que analisar o seguinte problema: o que fazer diante da baixa recuperabilidade das dívidas inscritas em DAU, sabendo que poucos devedores eram responsáveis pelo inadimplemento da maior parte do estoque em cobrança? O que fazer também diante da constatação prática de que esses grandes devedores geralmente participam de graves fraudes fiscais e se envolvem em circunstâncias indicativas de crimes contra a ordem tributária?

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

À época, em oito estados da federação (BA, MG, PE, PR, RJ, RS, SC e SP) e no DF, foram designados 27 procuradores em regime de dedicação exclusiva para o acompanhamento de trinta grandes devedores por procurador. Nos demais estados, também foi instalado um procedimento de acompanhamento dos respectivos grandes devedores, mas sem prejuízo das demais atribuições dos procuradores (dedicação não-exclusiva). Havia ainda um Coordenador do Progran em Brasília com diversas atribuições, como: a) identificar os grandes devedores da Fazenda Nacional; b) coordenar em âmbito nacional as atividades de investigação e combate aos grandes devedores; c) promover pesquisas, estudos e análises quanto ao comportamento jurídico dos grandes devedores e dos segmentos econômicos, visando à adoção de estratégias jurídicas mais eficazes na respectiva cobrança; e) divulgar os meios e as experiências bem sucedidas; organizar periodica-

mente reuniões de trabalho com os procuradores designados; g) articular com os demais órgãos de governo e Ministério Público Federal meios necessários à satisfação dos créditos de grande repercussão econômica.

Mas se de um lado pairava a atuação dolosa de grandes devedores contra o erário federal, do outro existia a premente necessidade de um órgão de arrecadação, no caso a PGFN, atender ao princípio da eficiência, previsto no artigo 37, da Constituição Federal, ao lado dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade. Desse modo, no contexto de implementação do Progran, apostou-se na adoção de procedimentos especiais e na alocação de força de trabalho para acompanhamento de grandes devedores com o objetivo de gerar eficiência arrecadatória e, conseqüentemente, promover o enfrentamento da inadimplência e da sonegação fiscal. Resta saber, porém, se tal iniciativa consistiu efetivamente numa política pública.

## Políticas públicas

O estudo das políticas públicas está sujeito a várias perspectivas e tem grande relevo para compreender como os governos escolhem determinados planos de ação, abstraindo-se muitas vezes as questões teóricas sobre o papel do Estado e passando direto ao ponto da análise decisória, da elaboração, da implementação e da avaliação da política pública.

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

### Conceito e *policy cycle*

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

Assim, não há um único, nem melhor, conceito de política pública. Lasswell (1936), em definição clássica, registrou que tratar de política pública significa responder às seguintes perguntas: quem ganha o quê, quando e como (*who gets what, when, how*). Lynn (1980) a conceitua como um conjunto de ações governamentais que irão gerar efeitos específicos sobre a sociedade. Já Dye (1984, p. 01) explica que “public policy is whatever governments choose to do or not to do”.

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

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

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

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

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

O *policy cycle* serve também para distinguir a política pública propriamente dita da pseudo-política pública ou política pública meramente simbólica (*symbolic and pseudo policies*), conforme alertado por Gustafsson (1983), na medida em que muitas vezes há o interesse de tratar determinado problema por meio de uma política pública, mas, por inúmeras razões (falta de conhecimento, ausência de pessoal capacitado, inexistência de recursos materiais ou logísticos, etc.), não é feito um planejamento ou não são adotados os procedimentos adequados, impedindo a obtenção de bons resultados. Isso ocorre justamente porque o ator da política pública não cumpriu metodologicamente com os cânones do *policy cycle*, de modo que, no final das contas, essa política pública pode não passar de mero simulacro.

## Classificação das políticas públicas

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

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

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

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

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

Por fim, a política do tipo constitutiva (*constituent policy*) está relacionada com as instituições governamentais, buscando uma reorganização administrativa direcionada a gerar benefícios mais amplos à sociedade, em oposição às políticas de interesses restritos. Geralmente é vista como uma categoria “residual”. Como exemplo, Lowi (1972) invoca uma ação contundente para limitar salários dos funcionários do governo.

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

Eficácia, eficiência e efetividade

Atualmente, a literatura da avaliação de políticas públicas tem debatido três conceitos importantes: a eficácia, a eficiência e a efetividade. Eles são úteis no contexto do processo de planejamento das políticas públicas, pois lidam com informações e resultados que podem indicar



a necessidade de uma reorientação das ações para o alcance dos objetivos desejados.

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

Já a eficiência, segundo os mesmos autores (2001, p. 62), “diz respeito ao grau de aproximação e à relação entre o previsto e realizado, no sentido de combinar os insumos e os implementos necessários à consecução dos resultados visados”. Aqui, trata-se da relação entre custos e benefícios, onde se procura o menor custo para gerar determinado resultado, ou se busca a maximização deste para um custo previamente definido.

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

## **Análise do projeto grandes devedores**

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

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

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

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

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

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

De fato, não há informações de que a PGFN, além da publicação da Portaria PGFN nº 53, de 2005, tenha desenvolvido estudos técnicos ou outras ferramentas para justificar a implementação do Progran. Assim, sem tais requisitos básicos de toda política pública, pode-se dizer que o Progran nasceu como um mero plano de ação simbólico, ou como uma pseudopolítica pública (GUSTAFSSON, 1983).

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

## Evolução do Progran

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

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

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

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

Em 2007, houve uma ampliação do Progran, com a designação de mais procuradores com atuação exclusiva nas unidades da PGFN. Formalizou-se também, na estrutura organizacional do órgão, a existência da Coordenação-Geral dos Grandes Devedores, com a edição do Decreto nº 6.313, de 2007.

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

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

de Valores.

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

Em 2010, a CGD continuou as ações para disseminar as diretrizes do Progran às unidades regionais, estaduais e seccionais da PGFN, publicando o Manual de Procedimentos em face dos Grandes Devedores. Nesse mesmo ano, foi editada a Portaria PGFN nº 565, que trouxe uma nova disciplina no acompanhamento dos grandes devedores, instituindo o Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores (SAGD), sob a coordenação da CGD e com a participação das Divisões de Acompanhamentos de Grandes Devedores (DIGRA), que seria um novo nome para as antigas equipes do Progran.

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

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

Em 2011, houve uma reformulação no indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, alterando-o para Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD<sup>1</sup>. A criação desse indicador, à luz do policy cycle, representou um grande avanço metodológico para medir o desempenho da atuação contra grandes devedores.

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

O ano de 2013 foi marcado pelo chamado “Aprimoramento de estratégias diferenciadas de cobrança em face dos grandes devedores”, de modo a concretizar as ações iniciadas em 2012, resultando na regulamentação dos procedimentos de alienação antecipada, alienação por iniciativa particular e credenciamento de leiloeiros. Concluiu-se também o estudo da atuação

---

<sup>1</sup> (Valor arrecadado em inscrições de GDs / Valor total do estoque dos GDs + valor arrecadado em inscrição de GDs) x 100.

de grandes devedores no setor de transporte coletivo urbano. Além disso, celebraram-se acordos de cooperação técnica para acesso a Central Notarial de Serviços Eletrônicos Compartilhados (CENSEC) e ao Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR).

Em 2014, ações contra grandes devedores prosseguem sob a influência do “Aprimoramento de estratégias diferenciadas de cobrança em face dos grandes devedores”. Inicia-se o desenvolvimento de funcionalidade para acompanhamento de notícias do movimento falimentar e de recuperação judicial de empresas grandes devedoras, através do Sistema de Acompanhamento de Grandes Devedores (SAGD). Adveio a Portaria PGFN nº 359/2014, que aumentou o valor consolidado da dívida para acompanhamento pelo Sistema de Grandes Devedores, passando de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

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

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

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

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

## Desempenho do Progran

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

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

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

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

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

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

Em 2005, a PGFN divulgou várias vitórias judiciais obtidas pelo Progran, podendo-se citar exemplificativamente: a) em São Paulo, penhora de faturamento mensal de grandes devedoras em montante superior a R\$ 143 milhões; obtenção de cartas de fiança bancária no valor aproximado de R\$ 49 milhões; pagamento de dívidas no valor total de R\$ 5.875.975,39, efetuado por grande

devedor distribuidor de energia elétrica; b) no Rio de Janeiro, penhora de ações de empresa do setor de energia, avaliadas em mais de R\$ 300 milhões; depósitos de mais de R\$ 40 milhões em processos contra instituição financeira; cartas de fiança em processos de grande empresa mineradora, em torno de R\$ 150 milhões; c) em Minas Gerais, obtenção de liminar em cautelar fiscal para indisponibilidade de bens de grande devedor do setor de distribuição de petróleo e de 31 terceiros envolvidos nas fraudes tributárias, sendo o valor do débito aproximadamente de R\$ 65 milhões; conversão em renda de R\$ 75 milhões depositados por concessionária de energia elétrica.

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

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

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

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

Em 2011, ano da reformulação no indicador de evolução relativa da recuperação dos créditos de grandes devedores, alterando-o para Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD, previu-se uma meta de crescimento de 20% para 2012, mas não foram informados os respectivos dados.

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

O ano de 2013 é o primeiro da série história do Índice de Efetividade da Arrecadação dos GD, que reflete a eficácia na recuperação dos débitos de grandes devedores, sob a fórmula . Nesse exercício, a meta era de 0,35% e foi alcançado 0,39%.

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

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

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

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

Isso prova que, após mais de dez anos da efetiva instalação nacional do Progran, a arrecadação do estoque da DAU caiu de 3% para menos de 1%. Não obstante a probabilidade de diversos fatores macroeconômicos terem influenciado diretamente na arrecadação da PGFN, como a crise econômica global de 2008 em diante, o fato é que o Progran não tem sido eficaz. Realmente, a partir desses dados estatísticos da arrecadação, pode-se afirmar que o Progran não foi capaz de alavancar a arrecadação e nem mesmo minimizar o crescente inchaço da Dívida Ativa da União (DAU), onde se concentram tanto devedores inadimplentes como grandes sonegadores.

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

De fato, embora tenham sido feitos muitos aperfeiçoamentos para o Progran funcionar bem, os resultados não vieram como esperado pela PGFN. Infelizmente foge do objetivo desta pesquisa avaliar que fatores podem ter influenciado negativamente nessa performance. De todo modo, porém, as informações acima são suficientes para trazer as conclusões a seguir.



## Considerações Finais

Viu-se que a economia brasileira tem vários problemas, dentre eles o da sonegação fiscal, cujas estimativas representam uma boa fatia do PIB e que gera efeitos altamente nocivos para qualquer sistema tributário, inclusive em escala global. Mas para que a sonegação fiscal possa ser tributada e passe a não gerar mais tanta injustiça entre os contribuintes, precisa entrar em cena o Estado, que é o único detentor de poderes suficientes para combatê-la, e ele o faz através de seus órgãos, que recorrem a ações, programas ou projetos estratégicos, desenvolvendo políticas públicas (*public policies*).

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

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

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

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

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

Dentre vários fatores que podem ter influenciado negativamente nesse resultado, pode-se apontar que um deles está relacionado com a própria criação do Progran, que não veio acompa-

nhada da metodologia adequada para cumprir as fases do policy cycle, referido na literatura como essencial para a construção de políticas públicas.

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

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

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

Pelo exposto, fica a lição de que, no campo da sonegação fiscal, há margem para o desenvolvimento de políticas públicas consistentes, sendo o acompanhamento especial de grandes devedores de débitos fiscais, como o caso do Progran, uma hipótese viável, se devidamente estruturado a partir do policy cycle, podendo gerando resultados arrecadatários e permitindo que a justiça fiscal alcance toda a sociedade.

## Referências Bibliográfica

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. **Carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características**. Campinas: UNICAMP. Núcleo de Estudos de Políticas Públicas. Caderno 55, 2004. Disponível em: < <https://www.nepp.unicamp.br/images/cadernos-e-livros/cadernos-do-nepp/pdfs/caderno55.pdf> >. Acesso em: 03 jul. 2016.

BELLONI, Isaura; MAGALHÃES, Heitor; SOUSA, Luzia Costa de. **Metodologia para avaliação de políticas públicas: uma experiência em educação profissional**. São Paulo: Cortez, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm#art27](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm#art27)>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm)>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2005. Brasília: **Ministério da Fazenda**, 2006. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao\\_2005.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao_2005.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2006.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2007. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao\\_2006.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao_2006.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2007.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao\\_2007.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao_2007.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2008.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2009. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao\\_2008.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao_2008.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2009.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/gestao\\_2009.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/gestao_2009.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2010.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20Gestao%202010.pdf>>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2011.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2012. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/29\\_03\\_2012\\_RELAT\\_GEST\\_PGFN\\_2011\\_TCU.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/29_03_2012_RELAT_GEST_PGFN_2011_TCU.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2012.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2013. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao\\_2012\\_p.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao_2012_p.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2013.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2014. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20gestao%20de%202013\\_PGFN\\_versao1.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio%20de%20gestao%20de%202013_PGFN_versao1.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2014.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio\\_Gestao\\_2014.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/Relatorio_Gestao_2014.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão da PGFN - Ano 2015.** Brasília: Ministério da Fazenda, 2016. Disponível em: <[http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio\\_gestao2015.pdf](http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/relatorio-de-gestao/relatorio_gestao2015.pdf)>. Acesso em: 08 nov. 2016.

BUCCI, Maria P. D. **Direito administrativo e políticas públicas.** São Paulo: Saraiva, 2002.

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

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

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

GTZ. **Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries.** Sector Programme Public Finance, Administrative Reform, 2010. Disponível em: <[https://www.taxcompact.net/documents/2010-12-22\\_GTZ\\_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](https://www.taxcompact.net/documents/2010-12-22_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)>. Acesso em: 08 dez. 2016.

GUSTAFSSON, Gunnel. **Symbolic and pseudo policies as responses to diffusion of Power.** Policy Sciences 15. Amsterdam. Elsevier Scientific Publishing Company, 1983.

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

LASSWELL, H. D. **Politics:** Who Gets What, When, How. Cleveland: Meridian Books, 1956.

LYNN, L. E. **Designing Public Policy:** A Casebook on the Role of Policy Analysis. Santa Monica: Goodyear. 1980.

MURPHY, Richard. **The Cost of Tax Abuse:** A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. United Kingdom: Tax Justice Network, 2011. Disponível em: <<http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2015.

PINTO, Flávia Sousa Dantas. **Tributos, Tribunos, Tribunais e Políticas:** uma análise sistêmica da participação estratégica dos tributos nas políticas públicas. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

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

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

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