

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

NATÁLIA COUTINHO BARROS

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-
EXECUTÓRIA À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

**JOÃO PESSOA
2019**

NATÁLIA COUTINHO BARROS

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-
EXECUTÓRIA À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Ms. Dirceu Marques Galvão Filho

**JOÃO PESSOA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

B277a Barros, Natalia Coutinho.

Análise da (IN) Constitucionalidade da Averbação
Pré-Executória à Luz do Ordenamento Jurídico
Constitucional Tributário / Natalia Coutinho Barros. -
João Pessoa, 2019.

70 f.

Orientação: Dirceu Galvão.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Averbação pré-executória. Indisponibilidade. I.
Galvão, Dirceu. II. Título.

UFPB/CCJ

NATÁLIA COUTINHO BARROS

**ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-
EXECUTÓRIA À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO**

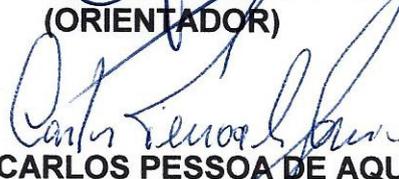
Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
da obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Ms. Dirceu Marques Galvão
Filho

DATA DA APROVAÇÃO: 02 DE MAIO DE 2019

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Ms. DIRCEU MARQUES GALVÃO FILHO
(ORIENTADOR)


Prof. Dr. CARLOS PESSOA DE AQUINO
(AVALIADOR)


Prof. Dr. JONÁBIO BARBOSA DOS SANTOS
(AVALIADOR)

AGRADECIMENTOS

Mais um ciclo se fecha e com ele a certeza que essa vitória de realizar o trabalho de conclusão de curso não foi fruto apenas meu, mas também de pessoas cruciais que contribuíram para tanto.

A Deus, minha profunda gratidão, posto que sem Ele nada disso seria possível.

Aos meus pais, meu mais sincero obrigada, vocês sonharam junto comigo esse sonho de cursar Direito e o fizeram tornar realidade. Em especial minha mãe, Teresa Coutinho, com quem mantive discussões acadêmicas calorosas na seara tributária ao longo desses anos, haja vista sua vasta experiência profissional como Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Ao amor da minha vida, que nas horas mais tormentosas me deu suporte e sempre acreditou na minha capacidade, até mais que eu mesma.

Aos estágios profissionais que realizei ao longo da graduação, máxime o realizado durante 2 anos na Procuradoria da Fazenda Nacional na Paraíba, que foi responsável por despertar meu interesse na área tributária.

Meus amigos e familiares que fizeram parte da minha formação acadêmica, meu muito obrigada.

Todos aqueles que participaram de alguma forma do meu crescimento profissional e pessoal durante essa jornada o meu agradecimento especial. Cada um teve sua importância peculiar.

RESUMO

Este trabalho tem por escopo analisar se a averbação pré-executória é constitucional ou não perante o ordenamento jurídico atual através de pesquisa bibliográfica e documental. Tal instituto jurídico surgiu através da Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, esta introduziu alterações na Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que dispõe sobre cadastro informativo de créditos não quitados de órgãos e entidades federais. A averbação pré-executória consubstancia-se na possibilidade de a Fazenda Pública averbar a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos responsáveis pelos registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora quando da inscrição em dívida ativa do contribuinte. Como consequência dessa anotação nos registros, o contribuinte tem seus bens tornados indisponíveis de sua esfera patrimonial. Utilizou-se o método dedutivo para a elaboração do presente estudo. Diante do desenvolvimento da presente temática, concluiu-se que a Lei 13.606/2018 em seus artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E, no tocante à averbação pré-executória, padece de inconstitucionalidade formal e material. O primeiro prisma da inconstitucionalidade resta caracterizado, pois a referida lei ao tratar sobre crédito tributário em sua generalidade violou artigo 146, III, alínea b, da Constituição Federal, que afirma a necessidade de lei complementar para dispor da matéria. Todavia, a Lei 13.606/2018 é uma lei ordinária. Já em relação à inconstitucionalidade material, chegou-se à ilação que o instituto jurídico em discussão também padece de tal vício. A averbação pré-executória viola desproporcionalmente direitos fundamentais do contribuinte, como o direito de propriedade, livre iniciativa e livre exercício da profissão. Portanto, tal instituto jurídico constitui um meio de cobrança indireto que visa a compelir o contribuinte devedor a pagar seus débitos, limitando direitos fundamentais, de modo a materializar sanção política não admitida pelo ordenamento jurídico. A escolha do referido tema demonstra também sua relevância, porquanto aborda assunto que envolve matéria constitucional tributária. Além disso, está sendo alvo de diversos debates jurídicos que suscitam entendimentos distintos, posto que se trata de temática que desperta o interesse de vários segmentos da sociedade.

Palavras-chave: Averbação pré-executória. Indisponibilidade. Certidão de Dívida Ativa.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABAD – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ATACADISTAS E DISTRIBUIDORES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

ADI – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

ADPF – ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL

AGU – ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO

CADIN – CADASTRO INFORMATIVO DE CRÉDITOS NÃO QUITADOS DO SETOR PÚBLICO FEDERAL

CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CDA – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CNA – CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA

CNT – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO TRANSPORTE

CPC – CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

DAU – DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA

OAB – ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL

OCDE – ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS

PGFN – PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PGR – PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA

PRDI – PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA

PSB – PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO

STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA	11
2.1 <i>Breve histórico quanto ao surgimento e tramitação da averbação pré-executória</i>	14
2.2 <i>Cobrança dos créditos tributários anteriormente ao advento da Lei 13.606/2018</i>	16
3 (IN) CONSTITUCIONALIDADE FORMAL	24
3.1 <i>Dispositivos constitucionais violados consoante posicionamento do contribuinte de acordo com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade</i>	24
3.2 <i>Constitucionalidade formal segundo a Fazenda Pública</i>	30
3.3 <i>Conclusões parciais</i>	32
4 (IN) CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL	36
4.1 <i>Princípio do devido processo legal</i>	37
4.2 <i>Direito de Propriedade, livre iniciativa e livre exercício da profissão</i>	47
4.3 <i>Desjudicialização</i>	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

A Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, introduziu alterações na Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que dispõe sobre cadastro informativo de créditos não quitados de órgãos e entidades federais. Tais alterações implicaram na criação de um novo instituto no ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, a Averbação Pré-executória, consubstanciada nos artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E da Lei 10.522/2002.

Por conseguinte, tal instituto permite que a Fazenda Pública averbe, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, de forma que os torna indisponíveis.

A Averbação Pré-executória é instituto jurídico que se materializa em momento anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal, de modo que tem por escopo ampliar os instrumentos à disposição do Fisco com vistas à cobrança extrajudicial da dívida fiscal e ato contínuo, seu adimplemento. Todavia, a averbação da Certidão de Dívida Ativa nos registros ocorre sem a devida chancela do Poder Judiciário.

Desse modo, as novas disposições acrescentadas a Lei 10.522/2002 por disciplinarem tema essencialmente polêmico, isto é, os limites do Fisco na satisfação do crédito tributário, ensejaram o presente estudo acerca da constitucionalidade ou não do referido instituto jurídico em face da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88).

Atualmente, a discussão dessa problemática ganhou um excelso enfoque em decorrência de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal (STF). São elas: ADI 5.881 ajuizada pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), ADI 5.886 ajuizada pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (ABAD), ADI 5.890 ajuizada pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), ADI 5.925 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), ADI 5.931 ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e ADI 5.932 ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte (CNT).

Até o término das pesquisas para elaboração do presente trabalho de conclusão de curso, isto é março de 2019, contabilizaram-se um total de seis Ações Diretas de Inconstitucionalidade protocolizadas pelos mais diversos segmentos da sociedade brasileira.

Logo, avaliando tal cenário, vislumbra-se que a reação da sociedade diante das novas alterações foi imediata e patente, posto que a publicação e vigência da Lei 13.606/2018 ocorreram em 6 de janeiro de 2018 e até o presente momento já se calculam seis Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

O ponto nodal do presente estudo tem por escopo analisar criticamente as linhas argumentativas daqueles que defendem a inconstitucionalidade dos artigos 20-B-§3.º-inciso II e 20-E da Lei 10.522/2002, bem como sopesar aqueles que defendem a constitucionalidade, em especial a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Tal reflexão crítica calcada nos princípios do sistema constitucional tributário.

A partir disso, chegar-se-á a um enunciado conclusivo acerca da compatibilização ou não da norma ora debatida para com o ordenamento jurídico pátrio. Todavia, tal conclusão e discussão acadêmica não esgotam em si mesmas. Aponta-se, então, a real necessidade de que outros estudos problematizem a temática ora debatida, de modo a enriquecer cada vez mais a seara acadêmica, em especial a do Direito Tributário.

A fim de alcançar este objetivo, buscou-se, no decorrer da discussão travada no presente trabalho, elucidações acerca de três elementos importantes para a temática proposta que são abordados ao longo do trabalho de conclusão de curso.

A estrutura do conteúdo desse presente trabalho foi desenvolvida em três capítulos.

O primeiro deles é a definição e os limites de alcance do instituto jurídico da averbação pré-executória. Somando-se a isso, um breve histórico de como surgiu referido instituto na legislação brasileira e como o mesmo é regulado em legislações comparadas. Ademais, é realizado um estudo comparativo de como ocorria a cobrança do crédito tributário anteriormente as alterações da Lei 13.606/2018.

Ato contínuo, no segundo capítulo, é feita uma análise acerca dos argumentos daqueles que defendem a inconstitucionalidade formal dos dispositivos da Lei 10.522/2002 que regem o assunto a partir das diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, decisões de Tribunais, parecer do Ministério Público Federal (MPF), artigos e doutrinas pertinentes à matéria. Além disso, serão apresentados os argumentos dos que advogam a tese da constitucionalidade formal da averbação pré-executória. Por fim, conclusões parciais acerca da temática.

Em seguida, no terceiro capítulo, a linha argumentativa daqueles que defendem a inconstitucionalidade material da averbação pré-executória. Nesse

sentido, para tal serão expostas análise normativa, jurisprudencial e doutrinária, sob o ponto de vista da inconstitucionalidade. Assim, serão abordados os princípios e outros fundamentos que regem o aspecto material da controvérsia que paira sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade material da averbação pré-executória. Em paralelo, também serão expostos os argumentos da Fazenda Pública.

Com isso, as considerações finais cingir-se-ão em torno do enunciado conclusivo se o referido instituto se coaduna com o ordenamento jurídico constitucional tributário ou não, através de uma retrospectiva daquilo que foi abordado no presente estudo.

Destarte, o presente trabalho tem o condão de apresentar proposições resolutivas no que tange à controvérsia.

Adotar-se-á, como método de abordagem, o método dedutivo, o qual parte do geral, por meio de uma premissa maior e, a seguir, estabelecer relações com a premissa menor. Assim, chega-se a uma conclusão.

O desenvolvimento do estudo ocorrerá a partir de um estudo pormenorizado a respeito do real alcance e consequências da indisponibilidade de bens e direitos do contribuinte mediante a averbação da Certidão de Dívida Ativa, bem como se a sua disciplina encontra guarida no que está disposto no ordenamento constitucional tributário, na legislação tributária e no atual posicionamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que são premissas do enunciado conclusivo, chegando-se a ilação, mediante uma reflexão crítica a respeito da constitucionalidade ou não desse novo instituto jurídico.

O trabalho desenvolvido manifesta-se dogmático-instrumental, é fundamentalmente doutrinário e bibliográfico. Portanto, no tocante às técnicas de pesquisa, utilizar-se-á a pesquisa documental indireta, que será realizada a partir da análise de artigos, jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, teses e livros que tratem sobre o tema para uma melhor compreensão e elucidação e, assim, abordar de maneira fundamentada o assunto no decorrer da pesquisa.

No tocante a finalidade e a importância, o estudo tem por escopo analisar e explicar a temática, pois tem como objeto central identificar a constitucionalidade ou não da averbação pré-executória, posto que tal instituto atinge diretamente a liberdade do indivíduo de dispor seus bens.

Diante do exposto, a escolha do referido tema é de suma relevância, vez que aborda assunto que envolve matéria constitucional tributária, sendo o mesmo alvo

de debates jurídicos que suscita entendimentos distintos, vez que se trata de temática que desperta o interesse de vários segmentos da sociedade. Desse modo, acaba por gerar insegurança jurídica, diante da fragilidade ocasionada pelas inúmeras opiniões divergentes.

Portanto, a especificidade do tema objeto da demanda, suscitada nas seis Ações Diretas de Inconstitucionalidade acima mencionadas, possui grande expressividade e relevo, sendo justificada, assim, a seleção deste tema para fins do presente estudo.

2 A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Inicialmente, para um estudo pormenorizado da temática, faz-se necessário traçar as linhas definidoras do instituto jurídico da averbação pré-executória. Este foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que introduziu alterações na Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Dessa forma, está esculpido nos artigos 20-B-§3.º-inciso II e 20-E da Lei 10.522/2002, senão vejamos:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

[...]

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá: (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

[...]

Art. 20-E. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018) (BRASIL, 2018).

Assim, depreende-se da leitura dos dispositivos legais, que uma vez constituído o crédito tributário de forma definitiva e inscrito este em dívida ativa da União e, por conseguinte, não pago no prazo de 5 dias da notificação, a Fazenda Pública poderá averbar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos registros de bens e direitos que se sujeitam a arresto e penhora, de forma que os tornam indisponíveis. Esse é o modo pelo qual se materializa a averbação pré-executória.

Primordialmente, é imprescindível a conceituação do termo averbar. Averbar consubstancia-se na anotação realizada nos órgãos de registro, isto é, o ato pelo qual se anota à margem de um assento ou documento. Desse modo, é possível

tornar público e garantir que o assento seja veraz.

Nesse sentido, assim conceitua a Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018, alterada pela Portaria PGFN n. 42, de 25 de maio de 2018 (BRASIL, 2018):

Art. 21. A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

A partir de uma leitura sistemática dos dispositivos, concebe-se que o instituto tem por escopo direcionar a sua utilização para aqueles devedores que não demonstram nenhuma intenção em adimplir o débito para com a Fazenda Pública. Assim, com o ato de averbar as informações tornam-se públicas e, pois, disponíveis para terceiros.

Ressalta-se que naqueles casos em que o crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa, consoante artigo 151¹ do Código Tributário Nacional, como exemplo a concessão de uma tutela antecipada em ação judicial, existem ressalvas a serem feitas. Desse modo, o Fisco está impedido de realizar qualquer ato para constranger o contribuinte a adimplir o crédito, bem como efetivar sua cobrança, e, portanto, nessas situações não poderá realizar a averbação pré-executória, pois esta última pressupõe a inscrição em dívida ativa, que é ato com o objetivo de exigir a satisfação do crédito tributário.

No tocante à consequência gerada com a averbação pré-executória, esta é cristalina no texto legislativo, isto é, implicará na indisponibilidade de bens e direitos do contribuinte. Referida indisponibilidade não recai sobre bem individualizado, mas sim todos aqueles que estiverem em nome do contribuinte, de modo generalizado. Por conseguinte, o contribuinte tem seu poder de negociação impedido com o ato da

¹ O Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) assim dispõe:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) ”

Fazenda Pública de averbar a Certidão de Dívida Ativa.

Tal indisponibilidade atinge um dos direitos² de propriedade, que é o de dispor livremente do bem.

A partir dos dispositivos transcritos percebe-se, sem qualquer dificuldade, a importância de conceituar precisamente a indisponibilidade. Segundo o magistério de Paulsen (2008, p. 1.198): “ a indisponibilidade consiste numa limitação imposta ao titular do direito, retirando-lhe o poder para realizar eficazmente o negócio jurídico”.

Desse modo, é patente que a indisponibilidade afeta o negócio jurídico no plano da eficácia e, portanto, consubstancia-se em uma restrição ao direito de dispor.

Nesse momento, é salutar realizar uma concisa comparação com outros institutos similares na legislação comparada, e que possuem o mesmo âmago da averbação pré-executória, com o intuito de proporcionar maior clareza ao tema.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico³ (OCDE) é composta por trinta e cinco países que têm por objetivo compartilhar visões comuns sobre 26 temas, dentre eles financeiro e tributário. Desse modo, o Brasil está passando por um processo de aceitação nessa referida organização e, para tanto, precisa adequar-se para ser aceito como membro.

Diante disso, é preciso explicitar o posicionamento dos Procuradores da Fazenda Nacional Campos e Xavier⁴ (2018), que afirmam que a “temática da averbação pré-executória está alinhada, ainda, com a política externa brasileira, sendo demanda do início do processo de aceitação do Brasil na qualidade de membro da OCDE.”

Por conseguinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional tomou por base a experiência dos países membros da OCDE ao idealizar o projeto da averbação pré-executória. Afirmam, portanto, que há mecanismos semelhantes em tais países. Em consonância com referido entendimento, De Barros e Xavier⁵ (2018), “prelecionam que há experiências do direito comparado, dentro e fora da OCDE, a exemplo dos Estados Unidos, França, Portugal e Espanha.”

² Assim preceitua o Código Civil (BRASIL, 2002) acerca do direito de propriedade: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

³ Para maiores informações, ver “Cooperação entre os países é a chave para o desenvolvimento da economia do futuro, aponta José Eduardo de Paula Saran” (Lopes, 2018).

⁴ Para maiores informações, ver também Campos, Rogério e Xavier, Daniel de Saboia (2018) em “Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte.”

⁵ Para maiores informações, ver também: Barros, Filipe Aguiar de. e Xavier, Daniel de Saboia. “Averbação pré-executória” (2018).

Nessa perspectiva, assim se manifestou a Fazenda Pública na Petição de Informações nº 00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU elaborada pela Advocacia Geral da União (Brasil, 2018) no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF:

[...]

encontrando-se diversos institutos análogos à averbação pré-executória nos ordenamentos jurídicos dos países membros da OCDE, ou seja, nos Estados Unidos (*lien*), na França (penhora pelo *hussier*), em Portugal (procedimento administrativo cautelar), na Espanha (medida cautelar pré-executória), no México (embargos precautórios) e no Chile (procedimento especial do *Tesorero*), além de existirem modelos próximos em países latino-americanos, que não são membros da OCDE, a exemplo do Peru (atuação do *ejucutor coativo*), da Bolívia (penhora pré-executória) e da Argentina (penhora administrativa).

Assim sendo, a experiência obtida em legislações comparadas demonstram que são necessários múltiplos esforços para atingir o objetivo de eficiência na arrecadação tributária.

Nesse sentido, conforme informações fornecidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ⁶ (BRASIL, 2018) o experimento dos outros países convergem para:

- Concentração de esforços nas dívidas consideradas recuperáveis;
- Instrumentos para remissão de débitos considerados irre recuperáveis;
- Utilização de ferramentas analíticas para detecção precoce de fraudes fiscais;
- Investimento no combate às fraudes fiscais (foco nos sonegadores);
- Implementar mecanismos para que empresas e indivíduos regularizem suas dívidas (foco nos bons contribuintes)

Logo, há uma clara tendência, conforme dito no item anterior, de um movimento de evasão da cobrança tributária judicial. Nesse ínterim, prima-se pelos métodos de cobrança e pagamento extrajudiciais. Por conseguinte, idealizou-se a averbação pré-executória tendo como base a experiência de países membros da OCDE, bem como de países não membros.

Infere-se, pois, a primazia pela atuação racional na busca pela satisfação do crédito público.

2.1 Breve histórico quanto ao surgimento e tramitação da averbação pré-executória

⁶ Para maiores informações ler: “Novo modelo de cobrança da dívida ativa da União” (Brasil, 2018).

À priori, cumpre explicitar como ocorreu a tramitação do projeto de lei que deu origem a averbação pré-executória.

A norma objeto do presente estudo é decorrente da aprovação, pela Câmara dos Deputados e Senado Federal, do Projeto de Lei nº 9.206/2017⁷, que foi fruto de uma substituição ao Projeto de Lei de Conversão nº 41/2017. Referido projeto tinha por finalidade transformar a Medida Provisória nº 793, de 31 de julho de 2017, em Lei.

Todavia, a Medida Provisória era atinente tão somente a instituição do Programa de Regularização Tributária Rural, posto que a mesma caducou em 28.11.2017.

O Projeto de Lei nº 9.206/2017 foi apresentado pelos Deputados Federais Zé Silva (SD/MG) e Nilson Leitão (PSDB/MT).

O trâmite do Projeto de Lei nº 9.206/2017 ocorreu sob um contexto de urgência, uma vez que diante da pressão setorial e da relevância social para a formalização da renegociação das dívidas tributárias rurais era copiosa. Ademais, também tinham como meta que tal projeto fosse aprovado antes do final da legislatura do ano de 2017.

Dessa forma, foi apresentado na data que a Medida Provisória caducou e votado em menos de 20 dias. Saliente-se que tanto a Medida Provisória, bem como o Projeto de Lei de Conversão nº 41/2017, ambos não tinham disposições atinentes à averbação pré-executória.

Diante da iminência da aprovação do Programa de Regularização Rural, o Projeto de Lei nº 9.206/2017 foi novamente proposto. Entretanto, dessa vez com inclusões no tocante à averbação pré-executória.

A conjuntura jurídica e social que ensejou a inclusão desse instituto jurídico, segundo a Fazenda Pública, deu-se por diversas razões. Dentre elas: promover a desjudicialização, ante a crescente demanda de ações judiciais em um Poder Judiciário com sua capacidade exaurida e o insucesso das Execuções Fiscais, pois o grau de recuperação dos créditos tributários é ínfimo. Nessa esteira, assim manifestou-se a Advocacia Geral da União na ADI 5.881 através da prestação de informações, protocolada por meio da petição sob número 12489/2018 (Brasil, 2018):

⁷ Para mais informações sobre o trâmite do projeto: PROJETO DE LEI Nº 9.206/2017. (Brasil, 2017)

18. Além disso, **a averbação pré-executória tem a finalidade de tutelar o interesse de terceiros, a segurança jurídica e a boa-fé objetiva, além do objetivo de preservar o interesse público**, tendo por escopo a materialização da garantia do artigo 185 do CTN, bem como a preservação dos negócios jurídicos, estando inserido no contexto de "desjudicialização", enquanto que a **indisponibilidade do artigo 185-A do CTN é a ultima ratio de um processo executivo "esgotado"**, com baixíssimo grau de recuperabilidade, fadado ao insucesso, com alto custo de manutenção, que apenas contribui para o grau de congestionamento do Poder Judiciário. (grifo do autor)

Destarte, a motivação para tal inserção não fora simplesmente vazia e destituída de propósito. Um dos maiores objetivos, pois, consoante se infere da manifestação da Advocacia Geral da União, é o aumento da arrecadação tributária. Ademais, também tem como fito resguardar a segurança jurídica e a boa-fé, ante a averbação da Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora.

2.2 Cobrança dos créditos tributários anteriormente ao advento da Lei 13.606/2018

No presente estudo da temática, para uma melhor elucidação da averbação pré-executória, é necessário explicar quais eram os meios que a Fazenda Pública tinha, e ainda tem, à disposição para a cobrança e adimplemento do crédito tributário, anteriormente às inovações perpetradas pela Lei 13.606/2018.

Com a constituição definitiva do crédito tributário correspondente na seara administrativa poderá o Fazenda Pública demandar o pagamento pelo contribuinte. Em seguida, este último possui, em linhas gerais, um prazo de 30 dias para o respectivo pagamento, consoante dispõe o artigo 160 do CTN "Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento".

Após isso, ao não pagar dentro do prazo legal, não recorrer na esfera administrativa ou ao não discutir na esfera judicial acerca do lançamento com a concessão de uma tutela de urgência ou com uma medida liminar, o Fisco já pode imediatamente encaminhar o crédito definitivamente constituído para inscrição em dívida ativa. Nesse sentido, dispõe o artigo 201 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela

lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Destarte, com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário é gerada a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial, consoante art. 784 inciso IX do Código de Processo Civil⁸ (Brasil, 2015), hábil a instruir e permitir o ajuizamento da Execução Fiscal, processo executivo, que corre perante o Poder Judiciário com fundamentação legal na lei 6.830/80 e que é por excelência o meio pelo qual a Fazenda Pública tem para buscar a satisfação dos seus créditos.

Corroborando com o entendimento acima, nítida é a lição de Theodoro Júnior (2008, p.7):

“Em linhas gerais, a sistemática da execução fiscal introduzida pela Lei n. 6.830/80 é a mesma do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa, como processo de pura atividade de realização do direito do credor.”

Antes da alteração promovida pela Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018, existiam apenas duas medidas extrajudiciais com vistas a satisfação do crédito tributário, eram elas: o arrolamento de bens do devedor quando a dívida fiscal fosse superior a 30% do patrimônio conhecido do contribuinte, conforme Lei 9.532/1997, e a Lei 9.492/1992 que garante a possibilidade de protesto da CDA.⁹

No que concerne ao arrolamento administrativo de bens, Paulsen (2018, p.286/287) em ensinamento preciso expõe que:

O art. 64 da Lei n. 9.532/97 determina à autoridade fiscal que proceda ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo (preferencialmente bens imóveis) sempre que houver dívida vultosa, sendo os créditos tributários de sua responsabilidade de valor superior

⁸ Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

[...]. (Brasil, 2015).

⁹ “O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) (Brasil, 2016) julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.135, em que a Confederação Nacional da Indústria (CNI) questionou norma que incluiu, no rol dos títulos sujeitos a protesto, as Certidões de Dívida Ativa (CDA) da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. Por maioria, o Plenário entendeu que a utilização do protesto pela Fazenda Pública para promover a cobrança extrajudicial de CDAs e acelerar a recuperação de créditos tributários é constitucional e legítima. Fixou-se a seguinte tese: O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.

Também nesse sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2018), através da 1ª Seção, sobre a legalidade do protesto de CDA no regime do artigo 1, I, da Lei 9.492/97, com a redação da Lei 12.767/12.

a trinta por cento de seu patrimônio conhecido e superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), conforme o § 7º do mesmo artigo, com o limite definido pelo Decreto n. 7.573/11¹⁰.

[...]

O arrolamento, ou seja, a redução a termo da indicação de bens do sujeito passivo capazes de garantir o crédito tributário, **não tem o efeito legal de implicar indisponibilidade**, mas é levado a registro, de modo que inibe eventuais interessados, além do que o proprietário, ao aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário, sob pena de requerimento e deferimento de medida cautelar fiscal (art. 64, §4º da Lei n. 9.532/97 e art. 2o , inciso VII, da Lei n. 8.397/92). (grifo do autor)

Portanto, o arrolamento tem o intuito de monitorar o patrimônio do contribuinte, nas hipóteses de aplicação previstas em lei, e tornar público tal fato a terceiros, mediante registro.

Com efeito, não tem o condão de tornar os bens indisponíveis, diferentemente da averbação pré-executória.

De outro giro, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa está consagrada pela Lei nº 9.492/97¹¹ (BRASIL, 1997) em seu artigo 1º:

Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)". (BRASIL, 1997)

Nesse diapasão, a etimologia do termo protestar¹² deixa claro seu objetivo: é “manifestar ou declarar a vontade, contra ou a favor de alguma coisa”. Assim, a legislação permite o protesto de títulos e outros documentos de dívida, inclusive aqueles produzidos unilateralmente pelos credores, tal como a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Como bem ressalta Paulsen (2018, p. 306) “o protesto extrajudicial e a execução fiscal judicial dependem, ainda, da prévia inscrição do débito em dívida ativa e da extração da respectiva certidão de dívida ativa, que é título executivo.”

¹⁰ Esse Decreto foi editado com suporte no § 10 do art. 64 da Lei n. 9.532/97, acrescentado pela Lei n. 11.941/09, que autoriza Executivo a aumentar ou restabelecer o limite.

¹¹ Para maiores informações, ver também: Lei 9.492/97 (Brasil, 1997)

¹² PROTESTAR. Do latim protestari (declarar em alto e bom som, afirmar, assegurar) é o verbo empregado na acepção de declarar com segurança, afirmar, prometer, e de pugnar.” (SILVA,2000, p.654).

Assim sendo, conclui-se que a CDA se consubstancia na formalização do crédito da Fazenda Pública em documento, em título de dívida, adequando-se, por isso, ao art. 1º da Lei nº 9.492/97. Além disso, não é possível extrair das regras atinentes a Certidão de Dívida Ativa que a mesma preste, exclusivamente, ao aparelhamento de execução fiscal. Ademais, a Certidão de Dívida Ativa goza da presunção de liquidez e certeza¹³, viabilizando a propositura da execução fiscal.

Precisa é a lição de Paulsen (2018, p. 306) acerca do protesto da CDA:

O protesto extrajudicial é o ato formal e solene, lavrado por Tabelião de Protesto de Títulos, pelo qual resta documentada a inadimplência daquele que figura como devedor em um título ou documento de dívida.

[...]

O protesto de CDA é facultativo, porquanto ela já se reveste, por si só, da presunção de certeza e de liquidez e habilita a Fazenda a promover a execução. Não se faz necessário o protesto da CDA para provar a inadimplência. Constitui, assim, apenas um mecanismo alternativo de cobrança, mais econômico e eficiente se comparado com a execução fiscal.

[...]

Ademais, trata-se de medida menos gravosa para o devedor que a Execução Fiscal, porquanto não implica qualquer ingerência sobre o seu patrimônio.

Diante disso, infere-se que o protesto da Certidão de Dívida Ativa tem como escopo a publicidade da condição de devedor do contribuinte. Não obstante, não tem o efeito de provocar a indisponibilidade ou outro tipo de intervenção no patrimônio do contribuinte. Característica essa, comum tanto ao protesto judicial como ao arrolamento de bens.

Outrossim, o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais (CADIN) é outro meio que visa à conferir publicidade aos que não adimplem os respectivos créditos perante órgãos e entidades da Administração Pública Federal, de modo que contêm dados de pessoas físicas e jurídicas responsáveis por esses créditos.

Também tem como escopo armazenar dados daqueles que “tenham importantes restrições cadastrais no CPF e no CNPJ, como cancelamento e

¹³ Nesse sentido, assim dispõe o artigo 204 do Código Tributário Nacional: “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. [...]” (BRASIL, 1966).

inaptidão.” (Paulsen, 2018). Tal cadastro é disciplinado pela Lei 10.522/02 (BRASIL, 2002).

Com maestria e precisão, ensina Paulsen (2018, p. 301):

A Lei n. 10.522/02 torna a consulta ao CADIN obrigatória pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal para a ‘realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; II – concessão de incentivos fiscais e financeiros’ e para a ‘celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos¹⁴’.

Dessa forma, o CADIN é mais um meio hábil a publicidade, além dos outros já explanados, de modo a reforçar a cobrança do crédito. Assim, o contribuinte fica impedido de abrir contas e contratar empréstimos na rede bancária, participar de licitações públicas, dentre outras consequências. Além disso, caso o contribuinte tenha alguma restituição do Imposto de Renda a receber, esta ficará bloqueada, só sendo liberada após o pagamento total do débito ou o seu parcelamento.

Não obstante tais métodos de cobrança extrajudiciais, a indisponibilidade de bens era medida de *ultima ratio* do sistema e somente poderia ser decretada mediante situações específicas, seja na medida cautelar fiscal, conforme Lei 8.397/92¹⁵, ou no bojo da Execução Fiscal após o esgotamento de diligências quando o contribuinte não paga o débito.

Desse modo, conclui-se que antes da alteração legislativa a indisponibilidade de bens somente era decretada através de uma decisão de um sujeito imparcial e sob a análise do Poder Judiciário.

Assim dispõe o artigo 185-A do Código Tributário Nacional, (BRASIL, 1966) regente da matéria:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis

¹⁴ Excerto retirado da Lei 10.522/02 (Brasil, 2002), que dispõe sobre, o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais.

¹⁵ Nesse sentido, o art.4º da Lei 8.397/92 (Brasil, 1992): “ Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.”

e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. [...] (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Por conseguinte, para que medida de tamanha gravidade, isto é, a indisponibilidade de bens do contribuinte viesse a ocorrer, é necessário o preenchimento de diversos requisitos. Corroborando com tal entendimento Shoueri (2018, p.886) ressalta que, “Dado que a indisponibilidade de bens e direitos implica medida fortíssima para a garantia do crédito tributário, importa verificar seu caráter excepcional.”

Portanto, da leitura do dispositivo, depreende-se que é necessária a citação do devedor na Execução Fiscal e, ato contínuo, o não oferecimento de bens à penhora, o não pagamento da dívida, bem como que não sejam encontrados bens penhoráveis. Completando o raciocínio, Shoueri (2018 p.886) ensina com sapiência: “Nesses termos, fica evidente que o devedor pode, a qualquer momento, opor-se à indisponibilidade de bens e direitos pela mera demonstração de que havia bens penhoráveis.”

Tal entendimento ficou sedimentado com a edição da súmula 560 do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2015):

Súmula 560-STJ: A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Sob outra perspectiva, a medida cautelar fiscal também era o modo pelo qual era possível a indisponibilidade de bens do contribuinte, juntamente com a regra processual do artigo 185-A, advindo este da Lei Complementar nº 188 de 2005.

Todavia, a cautelar fiscal possui trâmite e exigências diferenciadas para atingir o objetivo da indisponibilidade de bens. Desse modo, é regulada pela Lei 8.397/92 e tem as hipóteses de aplicação previstas no artigo 2^o¹⁶, podendo ser

¹⁶ Assim dispõe o artigo 2º da Lei 8.397/92 (Brasil, 1992) sobre as hipóteses autorizadas da cautelar fiscal: “Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

requerida em face do sujeito passivo no tocante a créditos tributários ou não tributários quando o mesmo realiza atos que dificultem o adimplemento do respectivo crédito.

Ensina Paulsen (2018, p. 479):

Esta ação cautelar, via de regra, pressupõe **créditos tributários já constituídos**. (arts. 1o e 3o), ou seja, declarados pelo contribuinte ou lançados pelo Fisco. Há apenas duas hipóteses, decorrentes das alterações impostas pela Lei n. 9.532/971, em que, excepcionalmente, o legislador admite o seu uso antes mesmo da constituição do crédito (parágrafo único do art. 1o): a do contribuinte que põe seus bens em nome de terceiros e a daquele que aliena bens ou direitos sem proceder à comunicação devida ao órgão da Fazenda Pública (caso dos bens objeto de arrolamento administrativo). (grifo do autor)

Nesse ínterim, é cediço a dificuldade de êxito na recuperação dos créditos tributários, em especial na Execução Fiscal, apesar das garantias e privilégios atinentes a tais, que serão oportunamente abordados em capítulo específico. Corroborando tal entendimento, o Parecer nº 401/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) (2018, p. 9) na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 5.925/DF:

As alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei 13.606/2018 à Lei 10.522/2002 objetivaram ampliar os instrumentos à disposição do Fisco para a implementação da cobrança extrajudicial da dívida fiscal, tendo em vista a dificuldade na obtenção de êxito nas execuções fiscais¹⁷.

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”

¹⁷Dado fornecido no parecer da PGR, consoante estudo elaborado pelo IPEA, publicado em novembro de 2011, a probabilidade de recuperação integral do crédito por meio da ação de execução fiscal é de 25,8%.

Diante desse contexto de insucesso da recuperação do crédito público, em especial por meio das Execuções Fiscais, implementou-se a averbação pré-executória no ordenamento jurídico brasileiro. Contudo, é necessário analisar se tal instituto compatibiliza-se com o ordenamento constitucional tributário, desse modo far-se-á ao longo dos capítulos seguintes a análise das teses que defendem a constitucionalidade e a inconstitucionalidade da averbação pré-executória.

3 (IN) CONSTITUCIONALIDADE FORMAL

A doutrina costuma diferenciar e conceituar a inconstitucionalidade de determinada norma em inconstitucionalidade formal e material. Assim, tal divisão tem por escopo aferir se tal norma coaduna-se com a Carta Magna.

Explicando em linhas gerais sobre a inconstitucionalidade, isto é, sem divisões Bulos ensina (2018, p. 144):

Existem diferentes comportamentos que ensejam a inconstitucionalidade, permitindo a formação de juízos de inconstitucionalidade. Juízos de inconstitucionalidade são avaliações das prováveis condutas que podem contrariar, ou não, o texto supremo.

Nesse capítulo, a princípio, faz-se mister conceituar o significado de inconstitucionalidade formal e como o mesmo interfere no estudo da presente temática. Assim sendo, precisa é a lição de Mendes (2017, p. 1124) acerca da ocorrência da inconstitucionalidade formal “ Os vícios formais afetam o ato normativo singularmente considerado, sem atingir seu conteúdo, referindo-se aos pressupostos e procedimentos relativos à formação da lei. ”

Portanto, a inconstitucionalidade formal macula o texto normativo em sua origem, de forma que como bem pontua Mendes (2017, p. 1125) tal inconstitucionalidade tem como gênese a “inobservância de princípio de ordem técnica ou procedimental ou pela violação de regras de competência. ”

3.1 Dispositivos constitucionais violados consoante posicionamento do contribuinte de acordo com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade

O artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) preconiza em quais casos é necessária a lei complementar para disciplinar determinado assunto em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]

A partir de uma simples leitura do dispositivo, conclui-se que a expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária” produz uma vasta possibilidade de diversas interpretações daquilo que se enquadraria como ditas normas gerais.

Nesse sentido, Coêlho (2006, p. 93):

Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e alíneas, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas) sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo.

Demonstrando as razões da possibilidade de edição de normas gerais na seara tributária e, portanto, necessária seria a lei complementar para a edição de assuntos relacionados ao crédito tributário, assim ensina Coêlho (2016, p.259):

No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica por que avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redivivo e do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário, deferida a lei complementar.

Portanto, referida normal geral tem por escopo estabelecer bases comuns em todo o território nacional, de modo a conferir uma relação harmônica entre os entes federativos, porquanto o princípio federativo¹⁸ se concretiza.

¹⁸ Explicando em linhas gerais o princípio federativo Flávio Azambuja Berti preleciona: “É defensável, portanto, interpretar o Princípio Federativo enquanto “cláusula pétrea” como norma dirigida ao

Conferindo clareza em meio a essa vaga expressão jurídica o Parecer nº 401/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) (2018, p. 4) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF:

Portanto, norma geral em matéria de legislação tributária **é a que se destina a unificar o sistema tributário nacional**, de modo que, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os elementos que compõem a obrigação tributária, a prescrição, a decadência e demais aspectos relacionados à norma tributária obedecerão a regime geral que visa, na sua essência, a evitar desarmonia no sistema tributário. (grifo nosso)

Diferentemente, uma pequena parcela da doutrina não concorda na possibilidade da instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária, posto que tais normas são, na verdade, reflexo das disposições constitucionais ou, caso contrário, com essas não seriam compatíveis. Explicando tal controvérsia Ávila (2012, p. 191):

Nessa perspectiva, as leis complementares poderiam regular conflitos de competência ou especificar as limitações ao poder de tributar, mas não instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, já que as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios já estão definidos pela própria Constituição.

Todavia, tal posicionamento é minoritário e pouco defendido. Ao passo que, a corrente que apregoa a possibilidade da edição de normas gerais em matéria tributária é a predominante. Corroborando essa tendência, o próprio Parecer nº 401/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF confirma o posicionamento majoritário.

Doravante, ao seguir tal entendimento, para que uma lei disponha de matéria atinente ao crédito tributário, em especial as formas de sua cobrança, referida

legislador infraconstitucional de todas as entidades que compõem o pacto Federal (Congresso Nacional, Assembleias Estaduais, Câmaras de Vereadores e Câmaras Distritais) e também ao Constituinte derivado, no sentido de impedi-los de desconstituir, ofender, macular, ameaçar ou simplesmente flexibilizar a divisão de competências estruturada na Constituição Federal e a correspondente atribuição de poder político (autonomia) feita em benefício de cada um dos entes federados." (BERTI, 2007, p. 84/85).

lei deve necessariamente ser uma lei complementar¹⁹, conforme dispõe o artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal.

Destarte, a pluralidade da doutrina infere que a Lei 13.606/2018 nos seus artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E padece de inconstitucionalidade formal, porquanto não se respeitou o procedimento exigido pelo artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, isto é, a necessidade de lei complementar para a edição de normas que dizem respeito ao crédito tributário de forma ampla.

Todavia, a Lei 13.606/2018, lei ordinária²⁰ em sua origem, diz respeito ao crédito tributário em seus aspectos gerais, de modo que disciplina nova modalidade de cobrança do crédito. Essa nova modalidade, como já explanado, prevê a indisponibilidade dos bens do contribuinte quando da inscrição em dívida ativa e o mesmo não realiza o pagamento no prazo de 5 dias de sua notificação para adimplemento da respectiva obrigação. Todo esse novo processo de cobrança sem a chancela do poder judiciário.

Coadunando-se com o mesmo pensamento, a Petição da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF proposta pelo Conselho Federal da OAB (Ordem dos Advogados do Brasil) (2018, p. 6):

Dessa forma, tem-se que a temática não poderia ser disciplinada mediante lei ordinária, sobretudo porque deturpa a vontade do constituinte originário. A Carta Republicana conferiu ao crédito tributário, especialmente no tocante ao estabelecimento de regras gerais, um *status* mais rigoroso quanto à sua elaboração, necessitando-se de um maior consenso, dada a exigência do quórum qualificado para sua aprovação, por força do art. 69, da CF.

Ademais, reforçando o entendimento que a matéria deve ser tratada por meio de Lei Complementar, e não por Lei Ordinária, em razão do que preconiza o

¹⁹ Mendes (2017, p. 952) assim explica as características da Lei Complementar: “A lei complementar se peculiariza e se define por dois elementos básicos. Ela exige quórum de maioria absoluta para ser aprovada (art. 69 da CF.) [...] Onde, portanto, o constituinte não cobrou a regulação de matéria por meio de lei complementar, há assunto para lei ordinária.”

²⁰ Dissecando as diferenças entre as duas espécies normativas Bulos (2018, p. 1214): “A diferença entre as leis complementares e as leis comuns ou ordinárias assenta-se em duplice aspecto: um formal, outro material (ou substancial). Da ótica formal, a distinção entre ambas está na fase de votação. Enquanto o quórum para a lei ordinária ser aprovada é por maioria simples (CF, art. 47), o quórum para a aprovação da lei complementar é por maioria absoluta (CF, art. 69). Do ângulo material, a diferença entre tais espécies normativas é facilmente percebida. A lei complementar caracteriza-se pelo fato de que somente ela poderá dispor sobre um dado assunto. Nesse caso, o constituinte faz-lhe menção expressa. Havendo, porém, silêncio do constituinte, a lei será ordinária, porque inexistirá qualquer exigência ou especificidade para certa matéria ser regulamentada pela legislação comum.”

artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal, a ADI nº 5.881/DF (2018, p.13/14) ajuizada pelo PSB (Partido Socialista Brasileiro)

Importante observar, nesse sentido, que, por força do referido dispositivo constitucional citado, a **sistemática das garantias do crédito tributário deve ser tratada no ordenamento brasileiro exclusivamente no âmbito da lei complementar**, motivo pelo qual o Código Tributário Nacional possui capítulo específico sobre o tema, que, diante da sua importância e generalidade, não pode ser modificado, como ocorreu no caso concreto, por meio de lei ordinária. (grifo do autor).

Com efeito, as razões que demandam pela inconstitucionalidade formal da norma em comento são demasiadamente contundentes, haja vista a matéria tratar de modo expresso o crédito tributário em seu aspecto universal de cobrança.

Evidenciando essa concepção, o próprio artigo 185-A do Código Tributário Nacional que versa sobre matéria idêntica, ou seja, a indisponibilidade de bens e direitos do contribuinte, é objeto de Lei Complementar. Vejamos:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o **caput** deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Assim, a Lei 13.606/2018 abarca em seu âmbito assunto atinente às garantias do crédito tributário, razão pela qual o Código Tributário Nacional, recepcionado²¹ como lei complementar, tem capítulo específico sobre o tema, à

²¹ Explicando melhor sobre a recepção Carvalho (2002, p. 59/60): “ Não excede recordar que a Lei nº 5.172/66- o Código Tributário Nacional- foi aprovada como lei ordinária da União, visto que naquele tempo a lei complementar não apresentava o caráter ontológico-formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a

exemplo do artigo 185-A acima citado, bem como do artigo 185²² do CTN. Frise-se que tanto a Lei 13.606/2018, bem como o artigo 185-A do CTN, aludem ao mesmo conteúdo, porém de modo diverso.

Desse modo, sendo a nova lei composta por tema de matéria geral em crédito tributário, não poderia a mesma ter surgido através de uma lei ordinária. Nessa perspectiva, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu pela inconstitucionalidade em casos nos quais a lei ordinária invadiu a seara reservada da lei complementar em assuntos tributários.

Demanda semelhante foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF, 2008) na ADI nº 124/SC:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, **sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal.** Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. (grifo nosso)

citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição de 1988. ”

²² Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) ”.

Isso posto, é patente a similitude entre a jurisprudência colacionada acima e o caso concreto da Lei 13.606/2018, uma vez que ambos abordam a temática do crédito tributário que foi legislado por meio de lei ordinária. Entretanto, como afirmado na ADI nº 124/SC que foi julgada procedente, a disciplina do crédito tributário, máxime decadência e formas de cobrança, deve ser por meio da lei complementar.

Ao subverter tal instituto jurídico, coloca-se em risco a segurança jurídica²³ de um sistema tributário já suficientemente complexo, posto que a ampliação das garantias do crédito tributário através de lei ordinária vai de encontro ao comando constitucional consubstanciado no artigo 146, inciso III alínea b.

3.2 Constitucionalidade formal segundo a Fazenda Pública

Não obstante as linhas argumentativas que pugnam pela inconstitucionalidade formal do artigo 20-B, § 3º, inciso II, e do artigo 20-E da Lei 13.606/2018 sejam críveis, a Fazenda Pública defende veementemente a constitucionalidade formal da Lei 13.606/2018.

Apesar dos copiosos fundamentos pela inconstitucionalidade formal, é necessário, pois, analisar o que alega a Fazenda Pública nesse contexto em meio a tantas impugnações na via judicial.

Assim, a Procuradoria da Fazenda Nacional (2018) afirma que a matéria regulada pela lei 13.606/2018 não diz respeito a normal geral do crédito tributário. Referida norma, portanto, consubstancia instrumento de aperfeiçoamento da garantia do crédito tributário, conforme o que consta no artigo 185 do CTN.

Por conseguinte, tratar-se-ia tão somente de uma norma que visa estabelecer balizas para regular e concretizar o direito material consolidado no artigo 185 do Código Tributário Nacional, ou seja, a fraude à execução fiscal.

²³ Elucidando a importância do princípio da segurança jurídica e seus reflexos no sistema tributário preleciona Cais (2007, p. 43): “ O princípio da segurança jurídica é de capital importância ao sistema tributário, representando a origem de diversos mandamentos constitucionais [...] Da observância do princípio da segurança jurídica resulta a lealdade que deve nortear os atos da Administração em relação aos administrados, em todos os seus campos de atuação e, principalmente, no âmbito deste trabalho, no poder de tributar. O mesmo princípio projeta seus efeitos no sistema tributário, outorgando ao contribuinte a necessária segurança em relação ao Estado [...]”. Finalizando, o ilustre autor cita como exemplo dessa necessária segurança do contribuinte o cumprimento do artigo 146 da Constituição Federal, objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal por suposta violação desse aludido dispositivo.

Para elucidar o ponto de vista da Fazenda, a Petição de Informações nº 00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU (Brasil, 2018) elaborada pela Advocacia Geral da União no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF:

71. Dessa forma, **a averbação pré-executória não criou garantia ou privilégio ao crédito tributário, sendo a presunção de fraude à execução, com a conseqüente ineficácia do negócio jurídico em relação ao credor, decorrência do art. 185 do CTN, de modo que a norma em apreço apenas instrumentalizou a concretização de tal garantia/privilégio do crédito tributário, consistindo em norma meramente procedimental materializadora de direito material.**

72. Com isso, **na condição de mecanismo de materialização da garantia do crédito tributário prevista no art. 185 do CTN, a averbação pré-executória não se submete à reserva de lei complementar, a que se refere a alínea "b" do inciso IH do art. 146 da Constituição Federal.**

73. Ademais, além de se constituir mecanismo de concretização da garantia do crédito tributário insculpida no art. 185 do CTN, **a averbação pré-executória configura instrumento de cobrança extrajudicial da Dívida Ativa da União, consistindo em norma procedimental.** (grifo do autor)

Destarte, por ser uma norma meramente regulatória de procedimentos, não estaria, portanto, reservada ao âmbito de atuação da lei complementar, conforme ditames do artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal, posto que não disciplinaria aspecto geral no tocante ao crédito tributário.

Logo, a lei ordinária seria capaz plenamente de reger a matéria. Ademais, a Advocacia Geral da União (2018) afirma que esse novo modelo de cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) trata-se de mero instrumento de aprimoramento da cobrança extrajudicial, haja vista o cenário existente da necessidade de produzir maior eficiência²⁴ no atual sistema de cobrança.

Além disso, afirma-se, como forma de fortalecer os argumentos da constitucionalidade formal da norma em comento, que existem outras leis ordinárias que versam sobre créditos não quitados na administração pública federal no âmbito administrativo, como por exemplo a Lei ordinária nº 9.432/1997, disciplinadora do

²⁴ Para ilustrar a falência do atual sistema de cobrança, antes da inserção da averbação pré-executória, segue-se alguns dados fornecidos pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) (2011, p. 7) : “ [...] Entretanto caso a Justiça Federal logre penhorar bens do devedor, a probabilidade destes satisfazerem integralmente os interesses da União tende ao irrisório. Somente 2,6% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 0,2% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,3% dos casos. ”

protesto extrajudicial da CDA, e a lei ordinária nº 10.522/2002, que normatizou o CADIN.

Diante disso, incansavelmente a Fazenda Pública (2018) defende a constitucionalidade dos artigos 20-B, § 3º, inciso II, e do artigo 20-E da Lei 13.606/2018 afirmando que a mesma:

[...] introduziu, no contexto do novo modelo de cobrança da Ativa da União, a averbação pré-executória, não versa sobre nenhuma das matérias arroladas no artigo 146, III, b, da Constituição Federal, limitando-se a instituir e disciplinar instrumentos de cobrança extrajudicial ou administrativa.

Sendo assim, os dispositivos supramencionados estariam em plena consonância com a norma constitucional, posto que lei ordinária estaria apta para reger a matéria da averbação pré-executória dos créditos tributários.

3.3 Conclusões parciais

Diante de tudo o que foi exposto no presente capítulo, torna-se mister, neste ponto, realizar uma conclusão parcial acerca da (in) constitucionalidade formal do instituto jurídico da averbação pré-executória.

Com efeito, o que se vislumbra diante da posição da Fazenda Pública ao esforçar-se para fundamentar a constitucionalidade formal da norma é a utilização de artifícios jurídicos com o escopo de justificar aquilo que é, diante de sua própria natureza, injustificável.

É patente que a Lei 13.606/2018 em seus artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E, no tocante à averbação pré-executória consubstanciam-se em assunto exclusivo constante do rol no artigo 146, III, alínea b da Constituição Federal, isto é, abordam o crédito tributário na sua generalidade, de modo a unificar toda a legislação federal aplicável aos entes federativos.

Em contrapartida, não é possível aceitar juridicamente o fundamento da Fazenda Pública que a Lei 13.606/2018 veio para disciplinar o artigo 185 do Código Tributário Nacional, posto que este dispositivo não pode ser lido de maneira isolada. Deveras, ser lido e interpretado em consonância com uma análise sistêmica que englobe também o artigo 185-A do CTN, de forma que seja possível a harmonia de

todo sistema, mormente o Código Tributário Nacional por inteiro, e não apenas partes dele. Como conseqüência lógica, não desprezar o mesmo.

Logo, não é salutar amparar a pretensão da Fazenda de que se trata de uma medida administrativa prévia ao ajuizamento da execução fiscal, com o fito de localizar bens do devedor, posto que essa medida prévia de indisponibilidade vai de encontro ao que está disposto no artigo 185-A do CTN, frise-se regulada através de lei complementar, cujo conteúdo prevê a necessidade de intervenção judicial na indisponibilidade de bens do contribuinte.

Ademais, a competência do artigo 185 do CTN foi ampliada ao estabelecer uma nova característica do crédito tributário. Tal característica se materializa na indisponibilidade de bens do devedor, quando do inadimplemento de débito inscrito em dívida ativa da União proceder-se-á a averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos órgãos de registro de bens e direitos. Nesse sentido, precisas são as palavras do Parecer nº 402/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) (2018, p. 5) na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 5.931/DF:

Embora à primeira vista, pareça dispor sobre procedimento em matéria de cobrança administrativa de tributos, a norma confere ao crédito tributário novo atributo, o de garantir a indisponibilidade de bens do devedor. Trata-se de novo efeito do crédito tributário, não previsto no Código Tributário Nacional, que possui capítulo específico para dispor sobre garantias e privilégios do crédito tributário.[...] Norma sobre a averbação da CDA no registro de bens e direitos, com a finalidade de declaração da indisponibilidade de bens do devedor, independentemente de determinação judicial, encontra-se no contexto de privilégios e garantias do crédito tributário, matéria reservada à lei complementar nacional, nos termos do art. 146-III-b da Constituição.

Portanto, a lei 13.606/2018 é racionalmente incompatível para com o Código Tributário Nacional em seu aspecto formal. Nessa perspectiva de inconstitucionalidade formal, o próprio Supremo Tribunal Federal (2008) em sua jurisprudência já declarou inconstitucional artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 e o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, uma vez que versam de prescrição e decadência de crédito tributário²⁵ e foram inseridos no ordenamento

²⁵ Com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 560.626/RS, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes foi aprovada a súmula vinculante número 8 (STF, 2008) cujo conteúdo trata: “ São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. ”

jurídico através de uma lei ordinária, quando na verdade dever-se-ia ter sido introduzido por uma lei complementar, posto que são matérias reservadas exclusivamente ao campo desta última.

Referidas matérias de cunho geral no direito tributário, como o são a prescrição e a decadência do crédito tributário.

Neste momento, é profícuo transcrever a ementa do julgado do STF (2008) no Recurso Extraordinário n. 560.626/RS, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, para melhor elucidação da matéria:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, 'b', da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, 'b', da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (grifo nosso)

Assim, de modo a não contrariar o artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, bem como o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, tendo como parâmetro o § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

Dessa maneira, a Lei 13.606/2018 em seus artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E, por tratar tipicamente de normal geral de Direito Tributário, isto é, acerca da cobrança crédito tributário, é perfeitamente possível a aplicação analógica desse caso concreto ao daquele que ensejou a edição da súmula vinculante número 8 pelas seguintes razões a seguir elencadas.

Inicialmente, tanto a Lei 13.606/2017 como a súmula vinculante número 8 dizem respeito a assuntos gerais em matéria tributária. A primeira no tocante ao crédito tributário, já a segunda sobre prescrição e decadência tributária. Ambos os assuntos reservados a lei complementar, consoante o já citado artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal.

Por conseguinte, se a súmula vinculante número 8 impõe a inconstitucionalidade daqueles dispositivos da lei 8.212/91 e do Decreto-Lei nº 1.569/1977 que violam a reserva de lei complementar, torna-se imperioso a declaração de inconstitucionalidade formal dos artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018, haja vista a identidade entre os dois casos, pois este último caso também violou a reserva de lei complementar no tocante à disciplina do crédito tributário, consoante artigo 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal.

Diante de todo o exposto, resta patente a inconstitucionalidade formal dos artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018.

4 (IN) CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL

A inconstitucionalidade material caracteriza-se quando o conteúdo da norma impugnada vai de encontro a regras ou princípios constitucionais, de modo que a essência da lei se encontra maculada.

Desse modo, Mendes (2018) explica que referida inconstitucionalidade material expressa-se não apenas nesse confronto direto entre norma e constituição, mas também pode ser decorrente do excesso de poder legislativo²⁶, bem como decorrente da aferição do desvio de poder.

No caso em análise, da Lei 13.606/2018, busca-se aferir a compatibilidade material ou não desta última para com o ordenamento constitucional. É necessário examinar se o conteúdo da norma ora discutida está em consonância com a Constituição Federal. Assim explica Bulos com palavras cristalinas (2018, p.145/146):

A inconstitucionalidade material, substancial ou intrínseca é a que afeta o conteúdo das disposições constitucionais. Mas o que significa afetar o conteúdo dos preceitos constitucionais? Significa violar a matéria de fundo presente na constituição. Matéria de fundo é o assunto, o tema, a substância que está por trás dos artigos, incisos ou alíneas da constituição. Não diz respeito ao procedimento, nem à técnica formal de produção legislativa; relaciona-se à conveniência ou inconveniência de editar, ou não, determinada lei ou ato normativo. Nisso, abrange os grandes princípios formulados pelo constituinte e o quadro de valores supremos inseridos na mensagem constitucional positivada.

Neste ponto, permeia o núcleo central de todo o presente estudo, porquanto far-se-á uma análise minuciosa se a Lei 13.606/2018 viola direitos fundamentais do contribuinte no sistema constitucional tributário. Desse modo, será exposto a linha argumentativa da Fazenda Pública, bem como a posição do contribuinte ante a essa novidade no mundo jurídico, que é a averbação pré-executória, através dos princípios aplicáveis ao caso concreto.

²⁶ Mendes (2018, p. 1.126/1.127) explica a inconstitucionalidade material por excesso do poder legislativo: “Cuida-se de aferir a compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos ou de constatar a observância do princípio da proporcionalidade. [...]”

4.1 Princípio do devido processo legal

A noção de princípio conduz a início, sustentáculo. Em passagem precisa Mello (2004, p. 451) explica o significado de princípio:

princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Desse modo, outra não é a ilação de que os princípios conferem coesão ao sistema normativo e proporcionam parâmetros para aplicação das normas.

De início, é de suma importância explanar qual o âmbito de atuação que os princípios apresentam no ordenamento jurídico brasileiro para corroborar com o entendimento acima explanado. Nessa seara, bem explica Barroso (2015, p. 367):

Princípios constitucionais incidem sobre o mundo jurídico e sobre a realidade fática de diferentes maneiras. Por vezes, **o princípio será fundamento direto de uma decisão**. De outras vezes, sua incidência será **indireta, condicionando a interpretação de determinada regra ou paralisando sua eficácia**. (grifo nosso)

Portanto, consoante lição, os princípios podem operar quando da análise do sentido de uma determinada norma, de modo a determinar até que limite esta alcançará, bem como podem respaldar uma decisão.

Nesse momento, é salutar distinguir princípios e regras. De acordo com Carvalho (1991, p.154): “princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica”. Assim, os princípios não são dotados de incidência automática, de forma que em cada caso é preciso observar a singularidade inerente para que os valores sejam promovidos a partir do reconhecimento devido em cada situação concreta.

Diferentemente são as regras, que também são normas jurídicas, estas, porém, são normas de conduta. Segundo lição de Paulsen acerca dessa distinção (2018, p. 73): “ As **regras**, pois, caracterizam-se como sendo **razões definitivas**, prescrições que impõem determinada conduta, enquanto os **princípios** são razões *prima facie*, **prescrições de otimização** ”. (grifo do autor).

Assim, o princípio ora em comento, do devido processo legal, está esculpido no artigo 5º inciso LIV da Constituição Federal (1988), que prevê: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

O princípio do devido processo legal é, por excelência, um direito fundamental assegurado a todos, sem qualquer distinção. Mas o que significa esse devido processo legal? Que alcance possui?

Consoante explicita Didier Jr. (2016, p. 65) em ensinamento acertado:

A locução “devido processo legal” corresponde à tradução para o português da expressão inglesa “*due process of law*”. *Law* porém, significa *Direito*, e não *lei* (“*statute law*”). A observação é importante: o processo há de estar em conformidade com o *Direito* como um todo, e não apenas em consonância com a lei. “Legal”, então, é adjetivo que remete a “Direito”, e não a Lei.

Desse enunciado normativo extrai-se o princípio do devido processo legal, que confere a todo sujeito de direito, no Brasil, o direito fundamental a um processo devido (justo, equitativo, etc.)

Nesse sentido, o processo deve estar em consonância com o ordenamento jurídico em sua visão macro, isto é, a englobar todos os institutos jurídicos presentes.

Segundo lição de Didier Jr. (2016, p. 68) “o devido processo legal é um direito fundamental de conteúdo complexo”.

O devido processo legal possui um conteúdo mínimo lastreado na própria Constituição Federal. Esta impõe normas que objetivam a materialização do princípio. São elas verdadeiros corolários dessa materialização, por exemplo: a observação do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, CF)²⁷.

Nesse contexto, a ampla defesa e o contraditório, ambos também princípios constitucionais, estão intimamente ligados.²⁸ Vale ressaltar que o princípio do contraditório, conforme lição de Didier Jr. (2016, p.81) é formado pela “garantia de participação”, dimensão formal, e a “possibilidade de influência na decisão”, dimensão substancial. Desse modo, a dimensão formal tem por escopo assegurar aos litigantes o conhecimento de todas as fases cruciais. Precisa é a lição de Machado (2010, p. 488): “Por contraditório entende-se o procedimento no qual tudo o que de relevante

²⁷ Assim dispõe a Constituição Federal (Brasil, 1988): “LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

²⁸ Nesse sentido, Didier Jr. (2016, p. 89) defende a união entre o contraditório e a ampla defesa: “Atualmente, tendo em vista o desenvolvimento da dimensão substancial do princípio do contraditório, pode-se dizer que eles se fundiram, formando uma amálgama de um único direito fundamental”

é praticado no processo por uma das partes deve ser do conhecimento da parte contrária”.

A ampla defesa caracteriza-se pela associação de todos os instrumentos lícitos e possíveis para garantir a defesa em juízo, de modo que as partes possam exprimir tudo aquilo que seja profícuo a pretensão deduzida.

Para abarcar essa qualidade de devido, o processo precisa, necessariamente, ser eficaz, compatível e íntegro.

O devido processo legal apresenta duas dimensões. A primeira é o devido processo legal formal que compreende o direito ao contraditório, ampla defesa e dentre outras garantias processuais.

A segunda dimensão é composta pelo aspecto substancial do devido processo legal, consoante afirma Didier Jr. (2016, p. 69) “ é o processo que gera decisões jurídicas substancialmente devidas”.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal no que tange ao princípio do devido processo legal em seu aspecto substancial analisa este a partir do fundamento constitucional dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Nessa senda, Mattos (2009, p. 97 apud HOLMES JR., 1963) expõe com clareza como ocorre a materialização do devido processo legal substancial à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Segundo a jurisprudência do STF, devido processo substantivo pode significar desde a produção de “ leis que se apresentem de tal forma aberrantes da razão”, passando pela exigência “ de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir”, até a necessidade de “ perquirir-se (...) se, em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se **adequado (isto é, apto a produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outros meios menos gravoso e igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto)**”. (grifo nosso)

Nessa senda, o trecho do voto do relator Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal (2005) no Recurso Extraordinário 37.4981-RS:

[...]

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, **impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law”** (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, **o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais**, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. (grifo nosso) [...]

Assim, proceder-se-á a análise da Lei 13.606/2018 em seus artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E se esta é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

No caso concreto, a Certidão de Dívida Ativa objeto da averbação pela Fazenda Pública é constituída através de ato unilateral do credor, de modo que não há anuência do devedor, posto que a obrigação tributária é decorrente de lei²⁹ e não fruto de uma aquiescência entre as partes.

Nesse sentido, assim ensina Costa (2018, p.352): “Ressalte-se ser a Certidão de Dívida Ativa o único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado unilateralmente pelo credor. [...]”

Com efeito, diante do insucesso das Execuções Fiscais, como demonstrado alhures, o requisito da adequação está preenchido, posto que a indisponibilidade de bens tem a aptidão de evitar que o contribuinte devedor dilapide seu patrimônio e frustrar um futuro processo executivo. Portanto, está apto a proporcionar o efeito a que se almeja, isto é, manter os bens do devedor em sua órbita de propriedade e assim garantir o êxito da execução fiscal.

Enquanto que a necessidade, é possível atingir a indisponibilidade de bens do contribuinte através de um modo menos gravoso, que é através da requisição judicial do artigo 185-A do CTN, bem como por meio da medida cautelar fiscal. Assim, a averbação pré-executória é plenamente substituível por meio menos gravoso e outrossim eficaz.

²⁹ A título de exemplificação o Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) assim dispõe: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária 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.**” (grifo nosso). Portanto, não há nenhuma margem de discricionariedade da autoridade administrativa para decidir entre efetuar ou não o lançamento tributário.

No tocante a proporcionalidade em sentido estrito, observa-se que a Lei 13.606/2018 em seus artigos acerca da averbação da CDA viola frontalmente o direito de propriedade do contribuinte, sendo este um direito fundamental esculpido no artigo 5º³⁰ da Constituição Federal. Referido direito fundamental será abordado em tópico específico. Mediante ato unilateral de um ator parcial, que é a Fazenda Pública objetivando satisfazer seus interesses arrecadatórios, promove-se a restrição do direito de propriedade do cidadão através de uma medida administrativa.

Em vista do que inicialmente foi exposto, conclui-se pela inconstitucionalidade material dos artigos 20-B, § 3º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018 no que tange ao devido processo legal.

Em contrapartida, passemos a analisar as razões da Fazenda Pública que pugnam pela constitucionalidade no tocante ao devido processo legal e os fundamentos de não merecem prosperar. Desse modo, assim manifestou-se a Advocacia Geral da União por meio da Petição de Informações nº 00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU (Brasil, 2018) no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF:

81. Todavia, como exposto, **a averbação pré-executória só se aplica aos devedores com créditos inscritos³¹ em Dívida Ativa da União**, inscrição essa que só ocorre após **controle prévio de legalidade**, sendo o devedor, antes da constituição definitiva do crédito tributário, e, assim, **em momento prévio à averbação pré-executória, notificado**, para, querendo, **impugnar o lançamento**, de modo que, ao sujeito passivo, é previamente **concedido o contraditório e a ampla defesa no âmbito administrativo, em consonância com o devido processo legal.**

82. Na verdade, em linhas gerais, uma vez verificada a hipótese de incidência, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, com a posterior constituição do crédito tributário por meio do lançamento, em face do qual é oportunizado ao devedor apresentar impugnação, havendo, antes da constituição definitiva do crédito tributária, amplo contraditório e ampla defesa no "contencioso administrativo", conforme se observa no art. 145. I. do CTN²¹ e. quanto à esfera federal, no art. 14 e seguintes do Decreto nº 70.235/197222, sem prejuízo da possibilidade de o devedor acionar o Poder Judiciário, se entender pertinente. (grifo do autor)

³⁰ Assim preceitua a Constituição Federal (Brasil, 1988) em seu artigo 5º: "XXII - é garantido o direito de propriedade."

³¹ Portaria PGFN 33/2018 (Brasil, 2018): "A averbação pré-executória só incide aos devedores inscritos em dívida ativa após o transcurso de cento e vinte dias da data da publicação da Portaria PGFN nº 33/2018 (artigos 50 e 52 da portaria)."

Ora, como é possível um processo administrativo devido se o órgão julgador da controvérsia é aquele mesmo do qual emanou o ato? Não é imaginável imparcialidade em casos como esse. Ademais, o processo administrativo fiscal não é uniformizado no Brasil, de modo que cada estado e município possui sua própria legislação. Portanto, o contraditório em seu aspecto material não é respeitado, posto que a possibilidade de influenciar plenamente a decisão favorável ao contribuinte é mitigada, haja vista o órgão julgador do processo administrativo fiscal é proveniente daquele que gerou o ato de cobrança da exação.

Assim, o contraditório faz parte do princípio do devido processo legal em sua dimensão formal e, por conseguinte, resta também violado o devido processo, pois o contraditório é uma de das nuances do devido processo legal que asseguram a realização deste último.

Corroborando com tal entendimento, assim sustenta a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF (2018, p. 11):

Sobre o tema, nem se alegue que o fato de ter havido eventual discussão em processo administrativo fiscal poderia mitigar a ideia de que a constituição do crédito tributário ocorreu de forma unilateral, considerando que (i) não havendo diploma legal de alcance nacional a definir diretrizes sobre o contencioso administrativo fiscal³², que venha a impor a observância de um núcleo essencial de direitos e garantias aos contribuintes, prevalece a autonomia dos entes federados, permitindo que cada um deles, no âmbito de sua competência, estabeleça o procedimento a ser observado no julgamento das autuações fiscais contestadas pelo contribuinte; e (ii) mesmo nos casos em que tais órgãos são compostos de forma paritária, como é o CARF, não se pode olvidar que cabe à Fazenda Pública **a palavra final acerca do julgamento, através do famigerado voto de qualidade, que também é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade**³³. (grifo do autor)

Desse modo, não é possível assegurar um processo administrativo fiscal equânime e apto a influenciar a opinião do julgador de modo uniforme em todo o território nacional.

Somando-se a isso, o órgão julgador máximo na esfera administrativa federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não está apto para

³² OAB (2018, p. 11): “Importante mencionar que existem projetos de lei sobre o tema no Congresso Nacional, inclusive com participação ativa do Conselho Federal da OAB”

³³ OAB (2018, p. 11): “ADI 5731”.

declarar a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar determinada lei por ser inconstitucional³⁴. Novamente, depreende-se que um processo devido em toda a sua completude não é respeitado diante dessas condições, posto que não é incomum leis tributárias serem declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal³⁵, de modo a anular diversos lançamentos e cobranças perpetradas pela administração pública.

Além disso, o controle de legalidade prévio é maculado de vícios³⁶, ante o fato que é corriqueiro a inscrição em Dívida Ativa da União de créditos fulminados pela prescrição e decadência, quando são, na verdade, causas de extinção³⁷ do crédito tributário. Nessa senda, para ilustrar o Recurso Especial 1162862, sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (Brasil, 2010):

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - **PRESCRIÇÃO** - CRÉDITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO - MATÉRIA CONSTITUCIONAL - INADMISSIBILIDADE - MULTA PROCESSUAL - NECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DA INSTÂNCIA - AFASTAMENTO.

1. O Superior Tribunal de Justiça é incompetente para apreciar suposta ofensa à norma constitucional.

2. Constituído o crédito tributário pela declaração do contribuinte, é desnecessário efetivar-se o lançamento e não se opera a decadência, contando-se do prazo de vencimento da obrigação o termo inicial da prescrição.

3. Crédito tributário vencido em 1992 e inscrito em dívida ativa em 2004 encontra-se manifestamente prescrito.

³⁴ Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2 (Brasil, 2005): “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Também o decreto 70.235/72 (Brasil, 2009) dispõe: “Art. 26-A: No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

³⁵ Corroborando tal assertiva, as súmulas vinculantes número 8, 21 e 31, respectivamente: “São **inconstitucionais** o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário. É **inconstitucional** a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. É **inconstitucional** a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.” (grifo nosso)

³⁶ Embasando tal entendimento, o estudo divulgado pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) (2011, p.7) constatou que: “a extinção por prescrição ou decadência **é o principal motivo de baixa**, respondendo por 36,8% dos casos.” (grifo nosso)

³⁷ Assim, o artigo 156 do CTN (Brasil, 1966): Art. 156. **Extinguem o crédito tributário:**

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a **prescrição e a decadência**; [...] (grifo nosso)

4. Afasta-se a multa prevista no art. 557, § 2º do CPC quando necessária a interposição de recurso para o esgotamento da instância, etapa necessária para o acesso aos recursos de direito estrito.
5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, parcialmente provido.

Assim, diante de todas essas variáveis é que se faz necessário a presença de um ator imparcial, que é o juiz, garantindo um julgamento neutro, independente e justo respeitando, portanto, o devido processo legal em todas as suas nuances. Tanto assim o é que diante de uma medida tão gravosa, no caso a indisponibilidade de bens, o próprio Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) previu expressamente a intervenção do Poder Judiciário através de uma autoridade imparcial, ressalta-se o artigo 185-A do CTN:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, **o juiz determinará a indisponibilidade** de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005) (grifo nosso).

Completando tal raciocínio, a ADI 5.925/DF (2018, p.15) defende com veemência: “Afim, o único momento em que o contribuinte pode, de fato, ter a cobrança do crédito tributário analisada de forma imparcial é quando a questão é submetida à apreciação do Poder Judiciário”. Por conseguinte, ainda que exista a possibilidade de apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita antes da averbação pré-executória, consoante artigo 6º, inciso II, alínea b da Portaria³⁸ PGFN Nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, o julgamento dar-se-á por autoridade parcial do próprio órgão responsável pela emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Nesse cenário, foi apresentado o Projeto de Lei nº 9.623/18 (Brasil, 2018), que “revoga o § 3º do art. 20-B da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.” Saliente-se

³⁸ Assim dispõe a Portaria PGFN n 33/2018 (Brasil, 2018):

“Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para: [...]

II - em até 30 (trinta) dias: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 42, de 25 de maio de 2018)

a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou

b) apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).”

que a Relatora do referido projeto é a mesma Relatora do Projeto de Lei que deu origem à legislação ora questionada (PL nº 9.206/17):

Com a edição da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, foi introduzido um art. 20-B na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Em que pese o aprimoramento ao ordenamento jurídico constante do caput e dos §§ 1º a 2º do citado artigo, **temos que reconhecer a patente inconstitucionalidade, aparentemente não notada durante a tramitação original da matéria no Congresso Nacional, do § 3º do mencionado dispositivo.**

(...)

Todavia, que não se pode desconsiderar que a Constituição estabelece, em seu art. 5º, inciso LIV, o princípio maior segundo o qual ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. **Por mais que se queira que o processo administrativo seja considerado um processo legal, faz-se necessário reconhecer que o mesmo se conduz, integralmente, no âmbito da própria Fazenda Nacional, não havendo um terceiro ator isento, no caso, o Poder Judiciário.** (grifo nosso)

Assim, ainda que a Fazenda Pública alegue que se tratam de momentos distintos de indisponibilidade em relação àquela disciplinada no artigo 185-A do CTN e a disposta na Lei 13.606/2018, também não merece guarida referida tese. Senão vejamos a manifestação na Petição de Informações nº00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU elaborada pela Advocacia Geral da União (Brasil, 2018,) no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF nesse sentido :

No mais, sob outra perspectiva, a averbação pré-executória está inserida em um contexto de novo modelo de cobrança da Dívida Ativa da União mais eficiente, **com o aprimoramento de instrumentos em âmbito administrativo** e o conseqüente descongestionamento do Poder Judiciário, servindo como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, estimulando a adimplência, incrementando a arrecadação e promovendo a justiça fiscal. [...] (grifo nosso)

A indisponibilidade na seara administrativa não proporciona o devido processo legal, como já explanado, porquanto a decisão do processo administrativo ocorre na mesma esfera na qual produziu-se o título executivo extrajudicial.

Além disso, compreende-se que além da indisponibilidade prevista no artigo 185-A do CTN, a indisponibilidade prevista na medida cautelar fiscal ambas exigem a presença de um sujeito imparcial para a decretação de medida tão gravosa e, portanto, para assegurar o devido processo legal e todos os seus corolários.

Analogicamente a essa falácia que exista o devido processo legal na sua completude em âmbito administrativo fiscal, a doutrina cinge-se à discussão quanto à obrigatoriedade ou não de notificação do contribuinte quando este tem crédito tributário inscrito em dívida ativa. Perfilhando a ideia da não obrigatoriedade da notificação, haja vista a ausência de previsão legal para tanto Paulsen (2018, p. 301) assim defende: “O sujeito passivo **não tem direito à notificação quanto à inscrição**. Não há previsão legal nesse sentido, além do que já terá ele se defendido administrativamente por ocasião do lançamento ” (grifo do autor).

Tal ilação com base no artigo 185 do CTN (Brasil, 1966), vejamos: “Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, **por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa** ” (grifo nosso). Dessarte, por não constar expressamente acerca da cientificação do contribuinte quando da inscrição em dívida ativa para enquadramento na fraude à execução, parte da doutrina entende desnecessária a notificação, posto que já teve a oportunidade de defender-se em outros momentos.

Todavia, sob perspectiva diversa, maior parte da doutrina advoga acerca da necessidade de informar ao contribuinte sobre a inscrição do crédito em dívida ativa. Nesse sentido Alexandre (2017, p. 587):

Apesar de a exigência de comunicação formal da inscrição não constar expressamente no artigo transcrito, ela decorre do bom senso, não sendo razoável presumir que obrou em fraude sujeito passivo que não sabia que seu débito estava inscrito em dívida ativa.

[...]

Se no passado era necessária a ciência oficial do processo de execução (citação), hoje deve ser considerada indispensável a comunicação formal da inscrição em dívida ativa.

Isso posto, muitas vezes o contribuinte só toma ciência que existe débito para com a Fazenda Pública quando é citado na Execução Fiscal. Desse modo, como bem colocado na lição acima, tolher do contribuinte a oportunidade de ter conhecimento acerca da inscrição em dívida ativa por meio de uma notificação não tem razoabilidade, pois se o intuito da Fazenda é adimplir seu crédito o quanto antes, é melhor para esta a ciência do devedor. Assim, pode-se de maneira mais célere obter êxito no pagamento anteriormente ao ajuizamento da Execução Fiscal, esta última muito mais custosa para ambas as partes.

É patente neste caso da inscrição em dívida ativa, bem como da averbação pré-executória, a ausência do devido processo legal. No primeiro caso, o contribuinte não tem ciência total dos atos da outra parte que possam influenciar no deslinde do processo, que é a inscrição em dívida ativa que pode gerar a presunção de fraude à execução. Por conseguinte, o devido processo legal não é respeitado, uma vez que o contraditório não é observado e este propicia a materialização do devido processo legal.

Diante de tudo o que foi exposto, não é, pois, dotada de razoabilidade lei que permite que o contribuinte devedor tenha seus bens tornados indisponíveis, medida extremamente gravosa, por meio de um processo administrativo falho e que não respeita o devido processo legal, formal e substancial, bem como seus corolários. Ademais, conforme já ressaltado, através de uma medida unilateral da Fazenda Pública. Agravando tal situação, a matéria que rege a averbação pré-executória, detalhando o procedimento de sua decretação, consubstancia-se por uma portaria elaborada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a portaria PGFN 33 de 2018, que é criada e modificada de modo unilateral pela Fazenda Pública.

Desse modo, conclui-se que a Lei 13.606/2018 não cumpre os requisitos inerentes ao devido processo legal. Não é uma lei que permita um processo eficaz, compatível e íntegro, ante o fato que o julgamento ocorre na mesma esfera da Fazenda Pública, sem a presença de um ator imparcial.

Logo, ao não ser oportunizada a defesa plena em âmbito administrativo, não se pode ousar em afirmar que o processo administrativo fiscal estar-se-ia apto a substituir o processo judicial quando da medida de indisponibilidade de bens. Nesse ponto, é evidente a inconstitucionalidade material da Lei 13.606/2018 em seus artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E da Lei 10.522/2002.

4.2 Direito de Propriedade, livre iniciativa e livre exercício da profissão

O direito de propriedade está assegurado no artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal, o qual preceitua: “é garantido o direito de propriedade”.

Bastos (1990) observa que a conceituação do direito de propriedade sob a ótica civilista consubstancia-se no proveito integral e exclusivo pelo indivíduo de um bem corpóreo. Assim, o disposto no artigo 1.228 do Código Civil (Brasil, 2002)

aperfeiçoa-se perfeitamente a definição acima, que a propriedade consiste em: “usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

É um direito fundamental e cláusula pétrea³⁹. Por ser tratado de forma ampla na Carta Magna, torna-se necessário limitar normativamente o direito de propriedade no cenário jurídico nacional, posto que numa visão constitucional a propriedade possui maior abrangência, como bem observa Bastos (1990, p. 192) há uma verdadeira “multiplicidade de propriedades”, como por exemplo, a propriedade de inventos, patentes e marcas.

Diante disso, bem pontua Mendes (2017, p. 322):

Não são poucas as dificuldades que enfrenta o intérprete na aplicação do art. 5º, XXII, da Constituição, tendo em vista que essa garantia institucional deve traçar limites à ação legislativa, ao mesmo tempo em que é por ela (ação legislativa) conformada.

Assim, o legislador previu o direito de propriedade não apenas no inciso XXII do artigo 5º, mas também em diversas outras passagens da Constituição Federal, demonstrando tal situação o Parecer nº 401/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 5.925/DF (2018, p. 10):

A propriedade é objeto de diversas normas da Constituição, que já em seu art.5.º–XXII e XXIII garante esse direito, de acordo com a sua função social. A função social da propriedade constitui também princípio da ordem econômica (art. 170–III), orienta a atividade das empresas estatais (art. 173–§1.º–I), insere-se nas normas sobre política urbana (art. 182–§2.º), autoriza a desapropriação de imóveis rurais para fins de reforma agrária (art. 185–parágrafo único) e define critérios para a exploração da propriedade rural (art.186).

Referido conjunto de normas demonstra a evolução pela qual passou o conceito de propriedade. Não se pode mais atribuir o conceito civilista do direito de propriedade Silva (2013, p. 273) “como uma relação entre um indivíduo (sujeito ativo)

³⁹ Nesse sentido, a passagem do voto do Relator Ministro Marco Aurélio na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 54 julgada pelo STF (2013): “este Supremo Tribunal proclamou que a Constituição “quando se reporta a ‘direitos da pessoa humana’ e até dos ‘direitos e garantias individuais’ como cláusula pétrea está falando de direito e garantias do indivíduo-pessoa, que se faz destinatário dos direitos fundamentais ‘à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade’ [...]”

e um sujeito passivo universal integrado por todas as pessoas, o qual tem o dever de respeitá-lo, abstraindo-se de violá-lo”.

Nessa nova perspectiva, o direito de propriedade não é absoluto, de modo que há a possibilidade de desapropriação por utilidade ou necessidade pública, ou por interesse social, conforme artigo 5º, inciso XXIV.

O direito de o indivíduo não ter sua propriedade violada, ainda que de modo relativo, está previsto também na Declaração Universal dos Direitos Humanos, da Organização das Nações Unidas (ONU, 1948) em seu artigo 17, inciso I: “Toda pessoa, individual e coletivamente, tem direito à propriedade” e no artigo 17, inciso II: “Ninguém será privado de sua propriedade arbitrariamente”.

Por conseguinte, diante dessa nova ordem estabelecida em relação à propriedade, o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência consolidada acerca da restrição desse direito, bem como a doutrina possui vasto conteúdo acerca do tema. Passemos a analisar, uma vez que é fundamental para compreensão da matéria.

Assim, por não ser absoluto, a limitação ao direito de propriedade precisa ser compatível com o princípio da proporcionalidade, de forma que deve ser adequado, necessário e proporcional em sentido estrito (ou razoabilidade) tal restrição. Nesse sentido Mendes (2018, p. 344/345):

A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, faz-se mister no âmbito tributário observar que no tocante a direitos fundamentais, máxime o direito de propriedade, o legislador deve observar sempre o meio menos gravoso para o contribuinte. Corroborando tal assertiva, segue-se excerto do voto do relator Ministro Joaquim Barbosa na ADI 1976 (STF, 2007) sobre o tema da necessidade de arrolamento administrativo prévio e do depósito para admissibilidade de recursos na administração tributária, o qual amolda-se por inteiro ao caso concreto da averbação pré-executória:

Vale dizer, **a solução mais favorável ao administrado deve prevalecer**, mesmo porque a exigência do depósito prévio ou o arrolamento têm o efeito perverso de contribuir para a sobrecarga do Judiciário, já inacessível, como todos sabemos, a parcelas significativas da população. (grifo nosso)

Com efeito, a indisponibilidade de bens do contribuinte ainda no âmbito administrativo configura medida extremamente gravosa, uma vez que restringe o direito de propriedade e inviabiliza a fruição de tal direito em sua totalidade, de modo que não obedece a proporcionalidade em sentido estrito. Assim, os direitos fundamentais de propriedade do contribuinte, bem como o direito à livre iniciativa e ao livre exercício da profissão, são limitados de forma desproporcional em detrimento do adimplemento do crédito tributário.

Conforme já explanado, existem outros meios de decretação da indisponibilidade menos gravosos e assim, a averbação não pode ser considerada imprescindível para garantir o sucesso da Execução Fiscal. O processo executivo é meio por excelência para buscar o adimplemento do crédito tributário quando não alcançado em outros momentos. Nesse sentido a ADI nº 3.453-7 (STF, 2007), analisando a constitucionalidade de lei que exigia que o contribuinte não tivesse débitos para com a Fazenda Pública, de modo que pudesse receber os valores expressos em precatórios judiciais, colaciona-se excerto do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso:

Eventual certidão erigiria, quando positiva, mera presunção de dívida, se estivesse inscrita. **Ora, uma vez inscrita a dívida, a obrigação do órgão público é promover imediatamente a execução fiscal. E está aí o modo adequado até para paralisar a cobrança do crédito do precatório, bastando ao órgão público que promova a penhora desse mesmo crédito. É, muito simples, inscrita a dívida, executa e penhora o crédito, não havendo necessidade doutro expediente.** O que demonstra, mais uma vez a meu juízo, que tem toda razão a eminente Ministra-Relatora e os demais Ministros que a acompanharam, em não deixarem de ver aqui ofensa a múltiplas normas e princípios constitucionais.

Portanto, não é necessária e muito menos razoável a averbação pré-executória no campo do direito de propriedade.

Nesse sentido, explicando sobre a indisponibilidade de bens Cunha (2007, p.95) : “Consistindo tal indisponibilidade em medida de extrema violência, cumpre ao

juiz aplicar, no caso, o princípio da proporcionalidade, somente determinando a indisponibilidade se realmente não houver outro meio de garantir a execução .”

Não obstante a ausência de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito, a medida se adequa a prestar aquilo a qual pretende, isto é, a alcançar o resultado almejado. A indisponibilidade de bens tem a aptidão de evitar que o contribuinte devedor dilapide seu patrimônio e frustre um futuro processo executivo, de modo a manter os bens do devedor em sua órbita de propriedade e assim garantir o êxito da execução fiscal.

Como consequência advinda dessa indisponibilidade precoce, a averbação pré-executória atinge o direito à livre iniciativa⁴⁰, o exercício da profissão e a função social da empresa.

A livre iniciativa prevista no artigo 170 da Constituição Federal, no capítulo sobre princípios gerais da atividade econômica, exterioriza a valorização do trabalho humano como um valor a ser concretizado e propagado na ordem constitucional. Explicando sobre a livre iniciativa Grau (2013, p. 1.787) este afirma que tal direito consubstancia-se na: “liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico) e faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado. [...]”.

Desse modo, a livre iniciativa⁴¹ tem conexão direta com o direito ao livre exercício da profissão⁴², previsto no artigo 5º inciso XIII da Constituição Federal, pois para o exercício da profissão é necessário que o contribuinte tenha condições plenas

⁴⁰ A livre iniciativa está prevista no artigo 170 caput e parágrafo único da Constituição Federal (Brasil, 1988): “ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁴¹ Ressalte-se que há também previsão como fundamento da República Federativa do Brasil no artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal (Brasil, 1988) de modo a solidificar a livre iniciativa como norteadora da ordem constitucional:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

⁴² A Constituição Federal (Brasil, 1988) afirma que:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. ”

de exercer a liberdade do exercício da atividade econômica, esta última corolário da livre iniciativa.

Ao restringir tais direitos, é inviável o contribuinte em débito para com a Fazenda Pública continuar com seu processo produtivo e, assim, ter condições de adimplir a obrigação tributária. Como consequência lógica, o princípio da função social da empresa, no caso do contribuinte pessoa jurídica, estar-se-á fragilizado, posto que ao inviabilizar processos produtivos de geração de capital da empresa através de restrições da propriedade.

Diante disso, a empresa, como fonte produtora de renda e empregos para a sociedade encontra-se obrigada a reduzir custos, sob pena de fechamento da atividade para honrar seu passivo tributário. Por consequência, empregos são mitigados e toda a cadeia produtiva é afetada, inclusive o próprio Estado é acometido pelos reflexos do fechamento da empresa, pois diminui sua arrecadação nos anos seguintes à extinção.

Portanto, a recuperação judicial prevista na Lei 11.101/2005 é decorrente da materialização do princípio da função social da empresa, conforme dizeres precisos acerca de tal princípio o autor Mamede (2018, p. 433) preleciona:

São instituições voltadas para o exercício de atividade econômica organizada, atuando para a produção e circulação de riqueza, pela produção e circulação de bens e/ou pela prestação de serviços. Essa riqueza, por certo, beneficia o empresário e os sócios da sociedade empresária, por meio da distribuição dos lucros. **Mas beneficia igualmente todos aqueles que estão direta e indiretamente envolvidos:** não só os empregados, mas os fornecedores (e seus empregados, que têm trabalho), os clientes (outras empresas ou consumidores, que têm bens e serviços à sua disposição), o próprio mercado, que ganha com a concorrência entre as diversas empresas, bem como com a complexidade dos produtos – bens e serviços – que o compõem, **o Estado, com os impostos**, a região em que a empresa atua, com os benefícios decorrentes da circulação de valores etc. (grifo nosso)

Assim, o princípio da função social da empresa repercute diretamente no princípio da preservação da empresa, princípio este que é o cerne orientador da recuperação judicial, previsto no artigo 47⁴³ da Lei 11.101/2005.

⁴³ Nesse sentido, assim dispõe o artigo 47 da Lei 11.101/2005 (Brasil, 2005): “A recuperação judicial tem por objetivo **viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos**

Logo, é evidente que é de suma importância a empresa continuar com suas atividades a fim de manter a cadeia produtiva que a circunda, de modo a evitar os efeitos negativos da extinção, como por exemplo a redução da riqueza gerada para todos daqueles que dependem desta.

Não é, frise-se, proporcional, causar todo esse caos em detrimento de uma medida administrativa gravosa de indisponibilidade, quando já existem outros meios para buscar o adimplemento do crédito tributário.

De outro turno, a Fazenda Pública (2018) defende que os direitos de propriedade, bem como da livre iniciativa e seus corolários, não são atingidos, pois a indisponibilidade seria uma medida não restritiva e temporária⁴⁴.

Contudo, não é crível alinhar-se a essa afirmação, porquanto, conforme já explicado, a indisponibilidade de bens é medida consideravelmente gravosa, haja vista a restrição a um dos atributos da propriedade.

Ademais, a suposta temporariedade da averbação da Certidão de Dívida Ativa é definida a partir de uma discricionariedade do poder executivo, através de uma portaria, de modo que tal prazo pode ser dilatado consoante achar necessária a utilização da medida.

Por fim, também não se pode afirmar que o processo administrativo fiscal está apto a substituir o processo judicial, consoante pretende a Fazenda Pública, de forma a envolver e concretizar os princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, pois, conforme restou explanado e demonstrado, tal processo administrativo é maculado de vícios e erros que não garantem o respeito aos princípios em tela.

Nessa mesma senda, concluindo, assim preleciona Paulsen (2018, p. 228):

Quanto às **restrições a direitos**, cabe considerar, inicialmente, que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios

interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica." (grifo nosso)

⁴⁴Assim dispõe a Portaria PGFN n 33/2018 (Brasil, 2018): Art. 30. Não apresentada ou rejeitada a impugnação, a execução fiscal deverá ser encaminhada para ajuizamento no prazo de até 30 (trinta) dias contados[...]

Parágrafo único. O não encaminhamento da petição inicial para ajuizamento da execução fiscal no prazo previsto no caput ensejará o levantamento da averbação pré-executória, ressalvada a suspensão da exigibilidade do débito antes do efetivo ajuizamento.

próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanções políticas”. (grifo do autor).

É necessário, portanto, examinar se a averbação pré-executória consiste em verdadeira sanção política ou não. O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência farta sobre o tema acerca do que caracteriza a sanção política no ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse contexto, a ADI nº 5.135/DF julgada pelo Supremo Tribunal Federal (2016), sob a Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso analisou a questão. Segue-se excerto do voto do referido Ministro:

8. [...] A jurisprudência histórica do Supremo sobre o tema foi expressa nas Súmulas nº 70, 323 e 547, editadas anteriormente à Constituição de 1988, que julgaram inadmissíveis, como meios coercitivos para cobrança de tributos, (i) a interdição de estabelecimento, (ii) a apreensão de mercadorias, e (iii) a proibição de aquisição de estampilhas dos impostos e de despacho de mercadorias nas alfândegas.

9. Já durante a vigência da Constituição Federal, há inúmeros julgados que consideraram inconstitucionais medidas oblíquas de arrecadação tributária, na linha de referidas súmulas. A título exemplificativo, cite-se: (i) a proibição da impressão de notas fiscais em bloco por contribuinte inadimplente, obrigando-o à expedição de nota fiscal avulsa, negócio a negócio (RE 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio); (ii) o condicionamento da prática de atos da vida civil e empresarial (e.g., transferência de domicílio para o exterior e registro de atos societários) à quitação de débitos (ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa); e (iii) a subordinação do pagamento de precatórios à comprovação da ausência de débitos inscritos em dívida ativa (ADI 3453, Rel. Min. Cármen Lúcia).

Nesse mesmo prisma manifestou-se o Ministro Celso de Mello no julgamento do RE nº 402.769/RS (STF,2005):

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO "SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW". IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - "NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR" (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). **A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE".** DOCTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (grifo nosso)

Logo, diante da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, concebe-se que as chamadas sanções políticas se materializam quando meios desproporcionais, a exemplo de leis, limitam os direitos fundamentais do contribuinte.

Nessa senda, Costa (2018, p. 314) : "Tais modalidades punitivas devem ser rechaçadas diante de sua evidente desproporcionalidade, tendo a jurisprudência se consolidado nesse sentido."

Assim, consoante já explanado, a indisponibilidade de bens por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa configura sanção política clara, pois a proporcionalidade em sentido estrito não é respeitada. O direito de propriedade, à livre iniciativa e ao exercício da profissão são tolhidos, de modo que a indisponibilidade inviabiliza a concretude e desenvolvimento desses direitos.

O poder de tributar do Estado não pode ser o fato gerador da impossibilidade de o contribuinte exercer o direito de propriedade e, por conseguinte, materializar a livre iniciativa e o exercício da profissão. Direitos estes que se encontram erigidos constitucionalmente e estão frustrados quando da indisponibilidade de bens administrativamente.

Desse modo, resta patente a situação pela qual uma dívida tenha o poder de impedir toda a aptidão de negociação dos bens, isto é escolher como o patrimônio vai ser utilizado de acordo com os interesses do proprietário, sem individualizar em que nível de magnitude encontra-se cada dívida.

No mesmo sentido que a averbação pré-executória constitui sanção política, a ementa do Parecer nº 402/2018 da Procuradoria Geral da República (PGR) (2018, p. 1) na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 5.931/DF abaixo transcrita:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI 13.606/2018. INCLUSÃO DE DISPOSITIVOS NA LEI 10.522/2002. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO REGISTRO DE BENS E DIREITOS. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DO DEVEDOR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. ART. 146-III-B DA CONSTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. RESTRIÇÃO INDEVIDA AO DIREITO DE PROPRIEDADE E AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL. CONFIGURAÇÃO DE SANÇÃO POLÍTICA.

1. Definição de garantia do crédito tributário consubstancia norma geral, reservada à lei complementar, nos termos do art. 146-III-b da Constituição.

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera como sanções políticas, inadmissíveis na ordem constitucional, as medidas legais e administrativas que configuram meios de coerção estatal indireta com o objetivo de forçar o devedor a adimplir as dívidas tributárias, quando restrinjam indevidamente o exercício de direitos fundamentais e, portanto, sejam reprovados no teste da proporcionalidade. Precedentes.

3. A possibilidade de a Fazenda Pública tornar indisponíveis bens do contribuinte por meio da averbação da CDA em registro de bens e direitos consubstancia sanção política, porquanto vulnera indevidamente o direito de propriedade e pode inviabilizar o livre exercício de atividade econômica ou profissional.

Parecer pela procedência do pedido.

Portanto, a cobrança do crédito tributário via averbação pré-executória não se coaduna com a jurisprudência firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, posto que tal cobrança é, na verdade, indireta, coercitiva e constitui sanção política. Ademais, limita de forma desproporcional e desarrazoada o exercício de direitos fundamentais assegurados na Constituição, tais como: direito de propriedade, livre exercício da atividade empresarial e profissional e a livre iniciativa.

4.3 Desjudicialização

Um dos principais fundamentos que a Fazenda Pública invoca para legitimar a averbação da Certidão de Dívida nos órgãos sujeitos a registros é a conjuntura da tendência da Procuradoria da Fazenda Nacional em reduzir a litigiosidade, isto é, de criar medidas que visem a desjudicializar o processo de cobrança do crédito tributário em uma tentativa de pagamento na própria via administrativa.

Confirmando tal tendência, a manifestação na Petição de Informações nº00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU (Brasil, 2018) elaborada pela Advocacia Geral da União no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925/DF: “Ademais, cumpre destacar a instituição e o aprimoramento de instrumentos em âmbito administrativo, em um contexto de **‘desjudicialização’ da cobrança da dívida Ativa da União.**” (grifo do autor)

Todavia, não se pode concordar com tal fundamento, pois ao permitir a indisponibilidade de bens pela via administrativa, a Lei 13.606/2018 está a possibilitar a auto execução administrativa da Certidão de Dívida Ativa promovendo a indisponibilidade, quando esta era medida a ser decretada exclusivamente no âmbito do Poder Judiciário, conforme os ditames previstos no Código Tributário Nacional em seu artigo 185-A.

Por conseguinte, essa nova atribuição concedida acaba por ampliar hipótese não prevista em lei e tolher competência exclusiva do Poder Judiciário de analisar, bem como decidir, qualquer ato tendente à restrição do patrimônio. Tanto assim o é que existe a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80) para disciplinar a matéria.

Assim, não cabe ao Poder Executivo, não dotado de imparcialidade, dizer o direito ao caso concreto, de forma a decretar a indisponibilidade dos bens do contribuinte através de um título por ela próprio criado. Nesse sentido de imparcialidade Bulos (2018, p. 1.294):

O Judiciário, nos moldes do Texto de 1988, é um poder autônomo, de enorme significado no panorama constitucional das liberdades públicas. Sua independência e **imparcialidade, asseguradas constitucionalmente**, são uma garantia dos cidadãos, **porque ao Judiciário incumbe consolidar princípios supremos e direitos**

fundamentais, imprescindíveis à certeza e segurança das relações jurídicas. (grifo nosso)

Dessa maneira, a separação dos poderes⁴⁵ é violada, mesmo entendimento foi firmado na concessão da liminar no Mandado de Segurança 5001250-64.2018.4.03.6100, em trâmite na 21ª Vara Cível Federal de São Paulo (Brasil, 2018) , segue trecho da decisão:

A presente questão, do ponto de vista do Direito Constitucional, esbarra na existência do princípio da separação dos poderes, que especifica que são independentes e harmônicos entre si os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, de modo que, necessária se faz a rejeição de qualquer forma de aplicação da Carta que privilegie um dos poderes em detrimento dos demais.

Ao introduzir um direito de o órgão de administração tributária do Poder Executivo tornar indisponíveis os bens de contribuinte inadimplente, como fez a Lei nº 13.606/2018, o legislador incorreu em absoluta afronta aos princípios da separação dos poderes, bem como ao princípio da indelegabilidade de atribuições, que estabelece que, em regra, as atribuições de um órgão não poderão ser delegadas a outro.

Ademais, o Código Tributário Nacional, que institui leis gerais de direito tributário, ao tratar sobre a penhora de bens de devedor tributário, estabeleceu regras claras e determinadas ao Judiciário, assim como prevê o artigo 185-A[...] (grifo nosso)

Com efeito, a indisponibilidade administrativa não será capaz de reduzir a litigiosidade, pois com a averbação o contribuinte será obrigado a reagir a tal ação da Fazenda, seja através da impugnação administrativa⁴⁶ ou impetrar um Mandado de Segurança para liberar o bem, como já ocorrido no Mandado de Segurança 5001250-64.2018.4.03.6100 acima colacionado, em trâmite na 21ª Vara Cível Federal de São Paulo.

Portanto, a litigiosidade manifestar-se-á através de outras formas. Ademais, é forçoso lembrar os prejuízos advindos da referida indisponibilidade quando esta atingir um bem de família⁴⁷, fato que é bastante corriqueiro no cotidiano

⁴⁵ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. ” (Brasil, 1988)

⁴⁶ Assim dispõe o artigo 25 da Portaria PGFN 33/2018 (Brasil, 2018): “Art. 25. Averbada a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, o devedor será notificado para apresentar impugnação, no prazo de 10 (dez) dias. ”

⁴⁷ O bem de família é caracterizado segundo a Lei 8.009/90 (Brasil, 1990) em seu artigo 1º como: “Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é **impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida** civil, comercial, **fiscal**, previdenciária ou de outra natureza, contraída

da execução fiscal, prejudicando um direito cristalino assegurado no ordenamento jurídico brasileiro e que tem escopo constitucional.

Em vista disso, o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa da União, como afirma a Fazenda Pública, não está apta a concretizar os escopos por ela almejados, que é a redução da litigiosidade no processo de cobrança do crédito tributário.

pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.” (grifo nosso)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo teve como ponto nodal a análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal, bem como dos fundamentos defendidos pela Fazenda Pública, com o escopo de chegar-se a um enunciado conclusivo acerca da (in) constitucionalidade da averbação pré-executória.

O novo instituto jurídico acrescentado ao ordenamento brasileiro pelos artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018 consiste na possibilidade de a Fazenda Pública averbar a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos sujeitos a registro de bens e direitos quando da inscrição em dívida ativa do contribuinte. Por decorrência dessa anotação nos registros, o contribuinte tem seus bens tornados indisponíveis de sua esfera patrimonial.

Inicialmente, foi realizado um estudo quanto a historicidade do surgimento da averbação pré-executória no cenário nacional. Constatou-se o contexto de urgência que envolvia o Projeto de Lei nº 9.206/2017, de forma que este continha disposições relativas à averbação pré-executória.

Em seguida, apresentou-se o instituto em legislações comparadas, bem como era a cobrança do crédito tributário anteriormente à introdução desse novo instituto jurídico. Diante disso, observou-se que a indisponibilidade de bens era medida decretada exclusivamente do âmbito do Poder Judiciário e medidas extrajudiciais eram pontuais, como exemplo o arrolamento administrativo de bens e o protesto da Certidão de Dívida Ativa.

No segundo capítulo, a matéria estudada debruçou-se acerca da inconstitucionalidade formal ou não dos artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018. Analisou-se tanto a linha argumentativa da Fazenda Pública, assim como das Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Conclui-se que tais artigos se consubstanciam em assunto exclusivo constante do rol no artigo 146, III, alínea b, da Constituição Federal, de modo que abordam o crédito tributário na sua generalidade, com o escopo de unificar toda a legislação federal aplicável aos entes federativos quando do inadimplemento do crédito.

Assim, não poderia uma lei ordinária disciplinar a matéria atinente a reserva exclusiva de lei complementar, que é sobre normas gerais do crédito tributário. Desse modo, padece a mesma de inconstitucionalidade formal.

No terceiro capítulo, permeou-se o núcleo central de todo o estudo, isto é, se a Lei 13.606/2018, no tocante a averbação pré-executória, violou direitos fundamentais do contribuinte ou não a partir de uma análise dos princípios aplicáveis ao caso concreto.

Analizou-se os princípios do devido processo legal, da livre iniciativa, do livre exercício da profissão, do direito de propriedade e sobre a desjudicialização. Desse modo, o alicerce que permeia a violação se referidos direitos foram violados é o respeito ao princípio da proporcionalidade, consoante preconiza a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a doutrina elencada.

A partir do estudo pormenorizado desses preceitos chegou-se à ilação que a averbação pré-executória incide diretamente na liberdade do contribuinte em relação ao direito de propriedade, pois tal medida tolhe um dos atributos da propriedade, que é a disposição do bem.

Por conseguinte, o poder de taxar do Estado não pode ser abusivo, de modo a chegar ao patamar de destruir a liberdade de trabalho, a livre iniciativa e o direito de propriedade. Outrossim, influencia negativamente o desenvolvimento da economia a restrição oposta em detrimento da satisfação do crédito tributário.

Ademais, o devido processo legal em âmbito administrativo não é capaz de substituir o devido processo legal na seara judicial, pois o desenvolvimento em âmbito administrativo não proporciona um processo legal justo, equitativo, eficaz e, pois, dotado de imparcialidade.

Portanto, a averbação pré-executória trata-se, na verdade, de um meio de cobrança indireto que visa a compelir o contribuinte devedor a pagar seus débitos e restringindo, pois, direitos fundamentais desproporcionalmente.

Em relação a finalidade e a importância, o estudo teve por escopo analisar e explicar a temática e, conseqüentemente, teve como objeto central identificar a constitucionalidade ou não da averbação pré-executória, posto que tal instituto atinge diretamente a liberdade do indivíduo de dispor seus bens.

Desse modo, o novo instituto jurídico interfere inteiramente no cerceamento dos direitos fundamentais do contribuinte justificando, pois, a importância do debate da matéria.

A escolha do referido tema demonstra também sua relevância, vez que aborda assunto que envolve matéria constitucional tributária. Além disso, está sendo alvo de diversos debates jurídicos que suscitem entendimentos distintos, porquanto

se trata de temática que desperta o interesse de vários segmentos da sociedade. Dessa maneira, acaba por gerar insegurança jurídica, diante da fragilidade ocasionada pelas inúmeras opiniões divergentes.

Como decorrência da análise perquirida no estudo ora em comento, conclui-se pela inconstitucionalidade formal e material dos artigos 20-B-§3.º, inciso II, e 20-E da Lei 13.606/2018. Logo, os objetivos inicialmente propostos foram concluídos, isto é, chegar-se a um enunciado conclusivo acerca da inconstitucionalidade ou não da averbação pré-executória em face do ordenamento jurídico constitucional tributário.

Por fim, saliente-se que em face da relevância deste tema e sua complexidade, torna-se oportuno o desenvolvimento de novos estudos acerca da averbação pré-executória, de modo a proporcionar cada vez mais ensinamentos que venham a solidificar as pesquisas e estudos acadêmicos nessa seara.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2017.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- Barros, Filipe Aguiar de. e Xavier, Daniel de Saboia. Averbação pré-executória. *Valor Econômico*. São Paulo, 20 fev. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5332841/averbacao-pre-executoria>>. Acesso em: 2 dez. 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- BERTI, Flávio Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Súmula nº 2*. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 1 fev. 2019.
- BRASIL, Conselho Federal da Ordem dos Advogados. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925*. Brasília, DF, 27 mar. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em: 1 dez. 2018.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 9 dez. 2018.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 06 dez. 2018.
- BRASIL. *Decreto nº 7.573, de 29 de setembro de 2011*. Altera o limite de que trata o § 7º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para fins de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7573.htm>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. *Decreto n º 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. *Decreto-lei n º 1.569, de 8 de agosto de 1977*. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei nº 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. . Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 ago. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1569.htm>. Acesso em: 13 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm >. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 6.830, de 22 de outubro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 8.009/90, de 29 de março de 1990*. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 mar. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8009.htm>. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 8.212/91, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 3 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 8.397/92, de 6 de janeiro de 1992*. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 7 jan. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 9.492, de 10 de setembro de 1997*. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n º 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 jul. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10522.htm>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. *Lei n.º 11.101, de 9 de fevereiro de 2005*. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm>. Acesso em: 2 mar. 2019.

BRASIL. *Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 5 fev. 2019.

BRASIL. *Lei n.º 13.606, de 9 de janeiro de 2018*. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providência. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 jan. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm>. Acesso em: 1 dez. 2018.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Parecer N.º 401/2018 – SFCNST/PGR*. Brasília, DF, 17 set. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em: 9 dez. 2018.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Parecer N.º 402/2018 – SFCNST/PGR*. Brasília, DF, 17 set. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5436264>>. Acesso em: 9 dez. 2018.

BRASIL. *Portaria PGFN n.º 33, de 8 de fevereiro de 2018*. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento

seletivo de execuções fiscais. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 fev. 2018. Disponível em: <
<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. *Petição de Informações nº00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU – Advocacia Geral da União*. Brasília, DF, 20 abr. 2018. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em: 17 jan. 2019.

BRASIL. *Projeto de lei nº 9.206/2017*. Brasília, DF, 28 nov. 2017. Disponível em: <
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2163581>>. Acesso em: 3 dez.2018.

BRASIL. *Projeto de lei nº 9.623/2018*. Brasília, DF, 22 fev. 2018. Disponível em:<
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2168358>>. Acesso em: 5 fev. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 1162862*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 4 de fevereiro de 2010. Disponível em<
https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/index.xhtml?jsessionid=tBiv7CmfiRrZnrNkjIOraKlWP35Nt0LpfpU6-Jo.taturana05-hc03:juris-trf1_node01 >. Acesso em: 16 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 560*. A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutífero o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <
<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27560%27>>. Acesso em: 8 dez.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 124/SC*. Partes: Governador do Estado de Santa Catarina, Paulo Leonardo Medeiros Vieira e Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 1 de agosto de 2008. Disponível em: <
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14719560/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-124-sc>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.976*. Partes: Confederação Nacional da Indústria (CNI) e Presidente da República. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 28 de março de 2007. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/adi1976.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucional nº 3.453-7*. Partes: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Associação dos advogados de São Paulo, Congresso Nacional e Presidente da República. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Brasília, 30 de novembro de 2006. Disponível em <
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/758791/acao-direta-de->

inconstitucionalidade-adi-3453-df/inteiro-teor-100474960?ref=juris-tabs>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucional n.º 5.135/DF*. Partes: Confederação Nacional da Indústria (CNI), Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, 9 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313633602&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de descumprimento de preceito fundamental n.º 54*. Partes: Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde – CNTS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 14 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=31>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário n.º 374.981- Rio Grande do Sul*. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 28 de março de 2005. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/129819095/stf-04-11-2016-pg-374>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário n.º 402.769 – Rio Grande do Sul*. Partes: Comércio de Calçados Robon LTDA, Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 10 de março de 2005. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14792083/recurso-extraordinario-re-402769-rs-stf?ref=serp>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário n.º 560.626 Rio Grande do Sul*. Partes: REDG - Consultoria Tributária Sociedade Civil LTDA e Procuradoria da Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n.º 8*. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <[tributário.http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1209](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1209)>. Acesso em: 1 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n.º 21*. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1255>>. Acesso em: 1 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n.º 31*. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Brasília, DF, 2010. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 1 fev. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Mandado de Segurança Nº 5001250-64.2018.4.03.6100 da 21ª Vara Cível Federal de São Paulo*. São Paulo, 22 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/arquivos/2018/1/art20180129-06.pdf>>. Acesso em: 3 fev. 2019.

BRASILEIRO, Partido Socialista. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881*. Brasília, DF, 19 jan. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5341622>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CAMPOS, Rogério e Xavier, Daniel de Saboia. Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 9 fev. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniaao-verbaao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>>. Acesso em: 5 dez. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 142-155, 1991.

COELHO, Gabriela. STJ fixa tese sobre legalidade de protesto de CDA pela Fazenda Pública. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 28 nov. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-nov-28/stj-fixa-tese-legalidade-protesto-cda-fazenda>>. Acesso em: 5 dez. 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. Rio De Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Lei nº 11.382/2006 e seus reflexos na execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 49, p. 95 – 106, 2007.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 18. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *Comentários à Constituição do Brasil*. Coord. CANOTILHO, J. J. Gomes. MENDES, Gilmar Ferreira. SARLET, Ingo Wolfgang. STRECK, Lênio Luiz. São Paulo: Saraiva, 2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Brasília, novembro 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnica_diest1.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2018.

LOPES, Filipe. Cooperação entre os países é a chave para o desenvolvimento da economia do futuro, aponta José Eduardo de Paula Saran. *FECOMERCIO-São Paulo*. São Paulo, 24 out. 2018. Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/noticia/cooperacao-entre-os-paises-e-a-chave-para-o-desenvolvimento-da-economia-do-futuro-aponta-jose-eduardo-de-paula-saran>>. Acesso em: 7 dez. 2018

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAMEDE, Gladston. *Manual de direito empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. *Devido processo legal e proteção de direitos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SHOUBRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.