

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Maria Carolina Guarda Ramalho Barbosa

**A inconstitucional averbação pré-executória veiculada
pela Lei n. 13.606/2018**

Mestrado em Direito

São Paulo

2020

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Maria Carolina Guarda Ramalho Barbosa

**A inconstitucional averbação pré-executória veiculada
pela Lei n. 13.606/2018**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Professor Dr. Cassio Scarpinella Bueno.

São Paulo – SP

2020

Maria Carolina Guarda Ramalho Barbosa

**A inconstitucional averbação pré-executória veiculada
pela Lei n. 13.606/2018**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação do Professor Dr. Cassio Scarpinella Bueno.

Aprovada em: ____ de _____ de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Cassio Scarpinella Bueno

Aos meus pais, EDELICIO e EVANY, que nunca mediram esforços para me proporcionar o melhor estudo, minha eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, EDELICIO e EVANY, pelo amor, apoio incondicional e exemplo de união a ser seguido.

Ao NAGIB, meu amor, por sempre ter me apoiado e, mais do que isso, me incentivado a realizar esse sonho, mesmo ciente das dificuldades que a longa caminhada acadêmica nos proporcionaria. Sempre me deu motivos para acreditar em mim, e no que eu sou capaz, por meio de amor, companheirismo e aprendizado, obrigada por tanto.

Ao meu irmão, EDUARDO, pelos inúmeros convites de churrasco e pelo apoio fraterno.

Ao meu orientador Professor CASSIO SCARPINELLA BUENO, um exemplo a ser seguido, que sempre se colocou à minha inteira disposição. Meus sinceros agradecimentos pelo exemplo de profissional e pela educação e atenção contínuas.

Ao amigo Professor CLAUDIO DE ABREU, que fomentou meu desejo de fazer o mestrado, por fazer nascer em mim o amor pela academia e pelas inúmeras lições.

Aos amigos ALINE LOPES GÓS e FELIPPE TSUJINAKA, pela amizade constante, mesmo durante esse período de sacrifícios, e pelos momentos de diversão que suavizaram essa fase e me fizeram seguir adiante.

Aos professores do Mestrado, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, RENATO LOPES BECHO, ESTEVÃO HORVATH, LUIZA NAGIB, PEDRO SERRANO, CLAUDIO DE CICCIO e WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, pelas preciosas lições que muito contribuíram para este trabalho.

RESUMO

BARBOSA, Maria Carolina Guarda Ramalho. *A inconstitucional averbação pré-executória veiculada pela Lei n. 13.606/2018*. 2020. 206 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudo Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo.

A proposta desta dissertação é demonstrar que a averbação pré-executória, instituída por meio da Lei n. 13.606/2018 e regulamentada pela Portaria n. 33/2018, viola frontalmente a lei máxima de nosso ordenamento jurídico, refletindo, diretamente, no patrimônio dos contribuintes. Por se tratar de estudo com pretensões científicas, discorreremos inicialmente sobre questões atinentes à Teoria Geral do Direito, tecendo esclarecimentos a respeito da norma jurídica a fim de identificar o sistema de referência utilizado, bem como estabelecendo as premissas a serem adotadas ao longo do desenvolvimento deste estudo, passando pela noção de sistema jurídico, a caracterização de antinomias, assim como os modos de solução de tais conflitos. Após, abordar-se-ão o modelo processual existente e os princípios que consideramos essenciais à aplicação ao mencionado modelo. Em seguida, será analisado o mecanismo existente em nosso ordenamento jurídico hábil a perquirir crédito tributário devidamente constituído, qual seja a execução fiscal. Teceremos comentários acerca de seus aspectos históricos, requisitos para a sua distribuição e seus princípios norteadores. A seguir, detalharemos as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, regulamentadas pela Portaria n. 33/2018, bem como verificaremos o conceito e a origem da averbação pré-executória para, então, analisarmos as violações instituídas pela Lei n. 13.606/2018 ao quanto disposto no artigo 146 da CF. Ademais, faremos apontamentos sobre o artigo 185-A do CTN e a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça. Uma vez examinadas tais especificidades, discorreremos sobre as ações diretas de inconstitucionalidade, as quais vão ao encontro do nosso entendimento e, portanto, da conclusão deste trabalho.

Palavras-chave: Lei n. 13.606/2018; Portaria n. 33/2018; averbação pré-executória, indisponibilidade de bens; inconstitucionalidade.

ABSTRACT

BARBOSA, Maria Carolina Guarda Ramalho. *A inconstitucional averbação pré-executória veiculada pela Lei n. 13.606/2018*. 2020. 206 p. Dissertation (Masters) – Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo.

The purpose of this dissertation is to demonstrate that the pre-enforceable registration, instituted by Law n. 13.606/2018 and regulated by administrative rule n. 33/2018, frontly violates the Federal Constitution reflecting directly in the taxpayers assets. As this is a study with scientific intentions, we initially discussed issues related to the General Theory of Law, so that we will clarify the legal norm, identify the reference system adopted, as well as establish the premises to be adopted throughout the development of this study, passing through the notion of legal system, the characterization of antinomies, along with the ways of solving such conflicts. Then, we will approach the existing procedural model and the principles that we believe are essential to the application of the mentioned model. Then, we will analyze the existing mechanism in our legal system capable of investigating duly constituted tax credit, namely: tax enforcement. We will comment on its historical aspects, requirements for its distribution and its guiding principles. Next, we will detail the changes promoted by Law n. 13.606/2018, regulated by administrative rule n. 33/2018, as well as we will verify the concept and the origin of the pre-enforceable registration so that we can then analyze the violations instituted by Law n. 13.606/2018 to the provisions of article 146 of the Federal Constitution. In addition, we will make notes on article 185-A of the National Tax Code and Precedent 375 of the Superior Court of Justice. Once these specificities have been analyzed, we will discuss the Direct Actions of Unconstitutionality, which are in agreement with our understanding and, therefore, with the conclusion of this work.

Keywords: Law n. 13.606/2018; Administrative Rule n. 33/2018; pre-enforceable registration, unavailability of assets; unconstitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS

a.C.	antes de Cristo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
Cadin	Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados no Setor Público Federal
CF	Constituição Federal de 1988
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
d.C.	depois de Cristo
Min.	Ministro
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

2.2.3	A evolução do devido processo constitucional no Brasil	68
2.2.4	Devido processo constitucional e Estado Democrático de Direito	71
2.3	Princípio do contraditório e da ampla defesa	76
2.4	As normas de concretização do direito processual civil	822
3.	O MECANISMO ADEQUADO EXISTENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO: EXECUÇÃO FISCAL	84
3.1	Aspectos históricos da execução fiscal	84
3.1.1	A execução no direito antigo	87
3.2	Conceitos preliminares à execução fiscal	90
3.2.1	Lançamento do crédito tributário	91
3.2.2	Inscrição em dívida ativa	94
3.2.3	Princípio da menor onerosidade	98
3.2.4	Princípio da segurança jurídica	100
3.3	Condições da ação	102
3.4	Requisitos da execução	105
3.4.1	O título executivo	106
3.4.2	O inadimplemento	108
3.5	Distribuição da execução fiscal, seu procedimento e mecanismos de satisfação do crédito tributário	109
4.	A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA	124
4.1	As alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018	124
4.1.1	Cenário geral	124
4.1.2	Da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018	126
4.2	Análise da averbação pré-executória	135
4.3	Violação ao artigo 146 da CF – Reserva de lei complementar para garantia do crédito tributário	1500

4.4	O artigo 185-A do CTN e a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça ..	169
5.	AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE	173
5.1	Objeto e recente inclusão em pauta de julgamento	173
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	192
	REFERÊNCIAS	196

INTRODUÇÃO

Questão que vem causando muita polêmica, tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, diz respeito ao alcance e aos efeitos das alterações promovidas pela Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que introduziu modificações na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a qual dispõe sobre cadastro informativo de créditos não quitados de órgãos e entidades federais.

Referidas alterações culminaram na criação de novo atributo ao crédito tributário, na medida em que foi conferido a ele novo efeito, não previsto na Constituição Federal, qual seja a indisponibilização de bens por meio da averbação pré-executória, adicionada pelos artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E à Lei n. 10.522/2002.

O artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002 prevê a possibilidade de a Fazenda Pública decretar, unilateralmente, o bloqueio de bens do devedor antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal.

De acordo com as novas disposições, com a inscrição do débito na dívida ativa, o devedor será notificado para efetuar o seu pagamento no prazo de cinco dias e, caso assim não proceda, a Fazenda Pública poderá averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa em órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Essa inovação, feita às pressas e às escuras, altera substancialmente o mecanismo até então vigente, no qual é exigida a autorização judicial para a indisponibilização dos bens do devedor. Com as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, a adoção dessa medida não é mais exclusividade dos integrantes do Poder Judiciário, cabendo também aos membros da Fazenda Pública Federal.

Evidentemente que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional defende a constitucionalidade desse instituto, no entanto, fato é que a existência do conflito de posicionamentos nos despertou o interesse pela matéria.

Isso porque os impactos dessas alterações são de grandes proporções e relevância, justamente por terem inovado no ordenamento jurídico ao preverem nova hipótese de garantia de satisfação do crédito tributário, além daquelas já estabelecidas nos artigos 185 e

185-A do CTN, que dispõem sobre os procedimentos relativos à fraude à execução fiscal e, ainda, a indisponibilidade de bens à margem do Poder Judiciário.

Levando-se em consideração, todavia, a amplitude do tema, que abarca diversos aspectos, fez-se necessário efetuarmos um corte metodológico, selecionando e demarcando os ângulos pelos quais investigamos o objeto. Nesse sentido, optamos por limitar nosso estudo ao exame do artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002 e os impactos das alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, assim como a própria constitucionalidade dessas modificações com relação ao ordenamento jurídico vigente.

Para tanto, no primeiro item, cuidamos de estabelecer as premissas que guiarão este estudo, tais como a definição de norma jurídica, sua estrutura e classificação, assim como a concepção de sistema jurídico por nós seguida. Aliem-se a isso a definição de antinomia adotada, bem como o modo de solução dos conflitos normativos, ou seja, nesse tópico tecemos considerações acerca do construtivismo lógico-semântico, fornecendo, assim, a base teórica de nosso estudo. Por construírem preceitos fundamentais ao nosso trabalho, analisamos, ainda, o princípio da legalidade e o direito à propriedade privada.

Após definir, então, no primeiro item, quais as premissas adotadas para o exame a que nos propusemos, analisamos no segundo item o modelo processual existente. Aproveitamos para estudar o princípio da inafastabilidade de jurisdição, o princípio do devido processo constitucional – sua origem, seu sentido material e formal, sua evolução constitucional no Brasil e sua relação com o Estado Democrático de Direito –, bem como o princípio do contraditório e da ampla defesa, cuja aplicação se mostra de suma importância. Feito isso, passamos à análise das normas de concretização do direito processual civil. Afinal, a conjugação desses requisitos é que permite, de forma constitucional, a cobrança da dívida ativa e, por conseguinte, o ajuizamento da execução fiscal.

Realizadas tais análises, seguimos, então, para o item três, no qual examinamos o mecanismo adequado existente em nosso ordenamento jurídico para perquirir crédito tributário devidamente constituído: a execução fiscal. Discorreremos nesse ponto sobre os aspectos históricos da execução fiscal – a execução no direito antigo; os conceitos preliminares à execução fiscal: lançamento do crédito tributário, inscrição em dívida ativa, princípio da menor onerosidade e da segurança jurídica. Após, passamos à verificação das condições da ação executória, especialmente do título executivo e inadimplemento. Isso posto, verificamos a distribuição da execução fiscal, seu procedimento e os mecanismos de satisfação do crédito tributário.

Em seguida, esclarecemos, detalhadamente, as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018, seus impactos, reflexos e consequências ao ordenamento jurídico e ao patrimônio dos contribuintes, assim como analisamos, detidamente, o instituto da averbação pré-executória – seu conceito e origem. Estudamos a violação da averbação pré-executória ao quanto disposto no artigo 146 da Constituição Federal (CF), visto que as garantias e privilégios do crédito tributário contemplam matéria reservada à lei complementar, e tecemos considerações sobre o artigo 185-A do CTN e a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça, demonstrando nosso entendimento pela inconstitucionalidade do instituto.

Nessa linha, no último item, de forma a corroborar o nosso raciocínio, examinamos detidamente as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.931 e n. 5.932, ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal, as quais demonstram a rápida resposta da sociedade diante das inconstitucionais alterações, porquanto a publicação da Lei n. 13.606/2018 ocorreu em 6 de janeiro de 2018 e, até o momento, há seis ações diretas de inconstitucionalidade. Em junho de 2010, tanto a ADI n. 5.886 quanto a ADI n. 5.925 foram incluídas na pauta de julgamento e retiradas a pedido do Ministro Alexandre de Moraes. No entanto, o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, até o fechamento deste trabalho, é pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória, conforme detalharemos nesse item.

Por fim, analisadas as especificidades inerentes à própria relação existente entre o Estado e o particular e partindo-se de uma interpretação sistemática, concluímos então pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória que, à margem do Poder Judiciário, instituiu, de forma não transparente, a indisponibilização de bens do ainda suposto devedor, atribuindo poderes à Fazenda Pública Federal muito além do quanto permitido pelo ordenamento jurídico e violando preceitos constitucionais basilares, tais como devido processo constitucional, contraditório, ampla defesa, inafastabilidade de jurisdição, direito à propriedade e ao quanto disposto no artigo 146, III, “b”, da CF.

1 A INDISPENSABILIDADE DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

1.1 Fundamento de validade: norma jurídica

1.1.1 Norma jurídica

1.1.1.A Definição

Este trabalho tem por fim demonstrar a inconstitucionalidade da averbação pré-executória e seus consequentes reflexos ao patrimônio dos contribuintes. Às escuras e às pressas, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Lei Ordinária n. 13.606/2018, que incluiu os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E na Lei n. 10.522/2002, de forma a viabilizar a indisponibilização de bens dos supostos devedores, sem qualquer juízo de valor pelo Poder Judiciário, afrontando, invariavelmente, diversos preceitos constitucionais, os quais serão devidamente explorados adiante.

Para analisar referido tema e seus respectivos fundamentos, mister se faz percorrer algumas categorias da Teoria Geral do Direito em virtude de sua inevitável influência no objeto deste estudo.

Considerando que a linguagem tem função constitutiva da realidade, uma vez que sem ela nada aparece ao sujeito cognoscente, torna-se de suma importância estudar o fundamento norteador do ordenamento jurídico para que seja possível analisar o alcance do tema ora em estudo, qual seja a norma jurídica.

Por contemplar fenômeno linguístico, a expressão *norma jurídica* não apresenta uma definição unívoca, ou seja, há ambiguidade no que sejam as normas jurídicas. Hans Kelsen, no início do século XX, aprofundou a ideia da cientificidade do direito e reconheceu nas normas jurídicas o mínimo irredutível de qualquer estudo rigoroso na área jurídica.

Segundo o referido autor, o direito: “[...] é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam um comportamento humano. Com o

termo ‘norma’ se quer significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira”.¹

Na doutrina nacional, Lourival Vilanova desenvolveu a estruturação do conceito de norma jurídica, entendido como um juízo hipotético condicional,² decorrente da significação sistemática dos enunciados jurídicos, na qual há uma hipótese conectada a uma consequência por meio de um funtor deôntico:³ o dever-ser interproposicional que é neutro, isto é, não modalizado nas apresentações deônticas permitido, obrigatório e proibido.

Paulo de Barros Carvalho⁴ esclarece que a hipótese se refere a um evento, dando notas para a sua identificação na realidade (abstração), caracterizando, assim, um enunciado conotativo, que tem um verbo no infinito, por exemplo, auferir renda.

À hipótese, prevista no antecedente da norma, imputa-se uma consequência que contempla uma relação jurídica, na qual se verifica a presença de um direito e de um dever, ambos referidos a um mesmo objeto. Frise-se que, no consequente, não há uma relação jurídica efetivada, e sim critérios que auxiliarão o aplicador da norma a compor a relação jurídica, tais como sujeitos (passivo e ativo) e o objeto da relação jurídica.

O parágrafo *supra* contempla a descrição de uma norma geral e abstrata, que se encontra no processo de positivação jurídica. Mencionada estrutura tem critérios hábeis a identificar um evento, que, pela formalização linguística, se tornará um fato jurídico que, uma vez ocorrido, autorizará a formalização da relação jurídica, a qual não é mais efectual,⁵ mas sim real, apresentando um dever-ser intraproposicional modalizado (permitido, proibido e obrigatório), no qual se encontram o sujeito passivo, o sujeito ativo e o objeto de uma relação jurídica (individualidade).

¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 5.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 129.

³ Sobre o conceito de funtor, eis o que diz Tercio Sampaio Ferraz Jr.: “O termo funtor vem da lógica. Trata-se de operadores linguísticos que nos permitem mobilizar asserções. [...]. Entre os inúmeros funtores de que se vale a linguagem normativa, a doutrina seleciona três e distingue três tipos de normas: preceptivas, proibitivas e permissivas. As primeiras regem-se pelo funtor deôntico (deontos: dever-ser) é obrigatório. As segundas, pelo funtor é proibido. As terceiras, pelo funtor é permitido” (*Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 128).

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

⁵ Conceito de relação jurídica efectual, confira-se: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

Por sua vez, esta última contempla uma norma individual e concreta, que leva o direito mais próximo da realidade social, abrindo caminho para efetiva regulação da conduta humana.⁶

Percebe-se que as normas jurídicas não são os textos, bem como também não são o seu conjunto, e sim os juízos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos, motivo pelo qual se afirmam que os dispositivos constituem o objeto da interpretação e as normas, o seu resultado.

Entretanto, é importante pontuar, neste momento, que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte, como acentua Humberto Ávila.⁷

Eros Grau conclui que:

[...] as normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa.⁸

E continua: “as disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas)”.⁹

Paulo de Barros Carvalho sistematizou o caminho feito pelo intérprete ao demonstrar a necessidade do contato direto do operador do direito com os enunciados que o compõem para, ao final, culminar na construção da norma jurídica.

⁶ Paulo de Barros Carvalho esclarece: “os enunciados das normas gerais e abstratas, por isso que lidam com uma acentuada carga de indeterminação (vaguidade), necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social” (*Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 354).

⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 22.

⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 85.

⁹ Idem, p. 86.

Assim, identificou a presença de três subsistemas: (i) o das formulações literais; (ii) o de significações isoladas de enunciados prescritivos; e (iii) o das normas jurídicas, como unidades de sentido deôntico obtidas mediante o grupamento de significações organizadas em um arquétipo formal de implicação.¹⁰

Vejam-se com detalhes suas lições:

Enquanto se movimentam entre os enunciados, para compreendê-los na sua individualidade, o intérprete dos textos jurídicos deve saber que manipula frases prescritivas, orientadas para o setor dos comportamentos estabelecidos entre sujeitos de direito. É preciso, contudo, considerá-las na forma em que se apresentam, para que seja possível, posteriormente, congregá-las e convertê-las em unidades normativas, em que o sentido completo da mensagem deôntica venha a aparecer com toda a força de sua juridicidade. E esse “considerá-las na forma que se apresentam” implica, muitas vezes, a utilização da Lógica Apofântica, com o modelo clássico “S é P”. Nesse intervalo, a tomada de consciência sobre a prescritividade é importante, mas o exegeta não deve se preocupar, ainda, com os cânones da Lógica Deôntico-jurídica, porque o momento da pesquisa requer, tão-somente, a compreensão isolada de enunciados e estes, quase sempre, se oferecem em arranjos de forma alética. Sobre o sentido dos enunciados, é preciso dizer que ele é construído, produzido, elaborado, a contar das marcas gráficas percebidas pelo agente do conhecimento. [...] Travado o primeiro contato com o texto jurídico-positivo, que se dá pelo encontro com o plano da expressão, plano dos significantes ou, se parecer mais adequado, o da literalidade textual, ingressa o intérprete no universo dos conteúdos significativos, enfrentando o tantas vezes processo gerativo de sentido. Suas primeiras realizações surgirão, como vimos, no campo das significações de enunciados isoladamente considerados. Mas é evidente que isso não basta, devendo o exegeta promover a contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas.¹¹

Em resumo, temos que a definição de norma jurídica, pela doutrina, é utilizada nas seguintes acepções: (i) norma jurídica como sinônimo de texto legal; (ii) norma jurídica como enunciado prescritivo; e (iii) norma jurídica como a significação colhida da leitura dos textos legais.

Pensamos que a norma jurídica não se confunde com o texto legal, pois este serve, tão somente, como instrumento introdutório de normas jurídicas ou enunciados prescritivos no ordenamento jurídico, ou seja, o texto legal tem a função de transportar as normas jurídicas para os domínios jurídico-positivos.

¹⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 83.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 14. ed., cit., p. 118-120.

Por seu turno, acreditamos que a norma jurídica também não deve ser utilizada como enunciado prescritivo, uma vez que este é apenas uma frase isolada, isto é, não tem sentido deôntico completo, servindo, apenas, para a composição das normas jurídicas e, conseqüentemente, com estas não se confunde.

Portanto, entendemos que a norma jurídica é a significação advinda da leitura dos diversos textos legais. No mesmo sentido ensina Paulo de Barros Carvalho: “A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”. E prossegue: “A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”.¹²

Frise-se que nem sempre a significação isolada é suficiente para a construção da norma jurídica, pois, na grande maioria das vezes, ela está intimamente ligada à significação presente em outro texto legal e dependerá, por conseguinte, da complementação a ser feita pelo intérprete.

Nota-se, portanto, que a norma jurídica não se confunde com os suportes físicos formalizadores de enunciados prescritivos, mas se caracterizam como juízo hipotético condicional construído por meio da conjugação sistemática das significações advindas dos textos jurídicos.

1.1.1.B Tipos de normas

Esclarecemos, no item anterior, que a norma jurídica é um enunciado prescritivo que resulta da interpretação global de todos os enunciados prescritivos constantes em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, toda norma jurídica tem a mesma estrutura sintática, diferindo apenas quanto ao conteúdo. Dessa feita, toda norma jurídica apresenta uma hipótese, também conhecida por antecedente, e um conseqüente ou prescritor.

A primeira, a hipótese tributária, segundo Paulo de Barros Carvalho: “Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 8.

realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”.¹³

Em outras palavras, pode-se afirmar que a hipótese de incidência consiste na descrição de um fato de possível ocorrência, apto a dar nascimento a uma relação jurídica, ou seja, especifica os fatos que, se e quando acontecidos, tornam o comando obrigatório, bem como descreve as pessoas que deverão ter o comportamento previsto no mandamento e as que deverão exigir tal comportamento.

Ocorrendo o fato impositivo, configuração da hipótese de incidência no nível da realidade, há o nascimento da obrigação tributária, que poderá ser uma permissão, uma proibição ou uma obrigação, caracterizando, assim, o consequente ou prescritor.

Percebe-se, dessa maneira, que a ocorrência, a materialização do consequente normativo faz nascer uma relação jurídica. Em outros termos, o direito enlaça a ocorrência do fato hipoteticamente descrito com o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas, situação esta que, consoante será esclarecido a seguir, é de suma importância para o desenvolvimento deste trabalho.

1.1.1.B.1 Normas primárias e secundárias

A distinção entre a norma primária e secundária encontra-se na *Teoria pura do direito* e na obra póstuma *Teoria geral das normas*, ambas de Hans Kelsen. O argumento central está no fundamento de que a sanção está contida na ideia de norma jurídica, sendo inseparável desta, uma vez que o direito contempla uma ordem coativa (força estatal). Assim, a “norma primária” estabelece a conduta e a “norma secundária” prescreve a sanção.¹⁴

Norberto Bobbio também trabalha com a bimembriedade da norma jurídica. Entretanto, admite a existência de normas sem sanção e julga mais adequado indicá-las como “de primeiro” e “de segundo grau”, por considerar que os termos “primária” e “secundária” demonstram uma ordem cronológica (precedência no tempo) e uma ordem axiológica (preferência valorativa).

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 21. ed., cit., p. 278.

¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

Para distinguir, na estrutura normativa completa, a norma que prescreve uma relação entre dois sujeitos e a que estabelece a respectiva sanção de ordem estatal, adotamos a terminologia empregada por Hans Kelsen, em sua obra póstuma, e utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho.

A seguir, transcrevemos dois trechos nos quais Lourival Vilanova consigna o conceito de norma jurídica e menciona a importância recíproca das normas primárias e secundárias:

Em reescritura reduzida, como vimos, a norma jurídica total tem composição dúplice: norma primária e norma secundária. Na primeira, efetivada a hipótese fática, i.e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém a relação jurídica, com os necessários termos-sujeitos, com pretensões e deveres reciprocamente implicados. Na segunda, a hipótese fática de incidência é o não cumprimento do dever do termo-sujeito passivo. Ocorrendo o não cumprimento, dá-se o fato cujo efeito (por isso o não cumprimento é fato jurídico) é outra relação jurídica, na qual o sujeito ativo fica habilitado a exigir coativamente a prestação, o objeto jurídico.¹⁵ Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e norma secundária (oriunda de norma de direito processual objetivo) compõem a bimembriedade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo.¹⁶

É justamente da bimembriedade constitutiva das normas que surge a figura da norma jurídica completa, cuja composição decorre da complementaridade entre a norma primária (que estabelece as relações entre dois sujeitos – de direito material) e a norma secundária (que institui a sanção de ordem estatal – direito processual positivado),¹⁷ tendo cada qual um particular juízo hipotético condicional.¹⁸

Assim, nota-se que a bimembriedade constitutiva da norma jurídica decorre do fato de que, no direito, inexiste regra sem a correspondente sanção. Uma norma é jurídica, visto que se sujeita à coerção estatal, presente na prescrição de outra norma, a qual

¹⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000. p. 192.

¹⁶ Idem, p. 190.

¹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário* cit., p. 43-44.

¹⁸ Nas palavras de Paulo César Conrado, a norma completa é o “[...] resultado último da adição de duas normas jurídicas em sentido estrito, as quais, desde que conjugadamente consideradas, representarão as duas faces (obrigatórias) de toda norma jurídica que se pretenda completa” (*Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 50).

chamamos de secundária, que a ela se agrega na composição do que entendemos por “norma jurídica completa”.

O direito positivo não é o único sistema prescritivo de condutas. Como exemplo, podemos citar os religiosos, morais, consuetudinários etc., os quais, muitas vezes, têm maior eficácia social do que as próprias regras jurídicas. Todos são prescritivos, uma vez que se manifestam na mesma função linguística do direito positivo.

Contudo, diferenciam-se porque as normas do direito são jurídicas, ou seja, têm sanção (coercitividade).¹⁹ Em outras palavras, as condutas por elas prescritas são asseguradas pela intervenção estatal devidamente prevista no sistema.

A sanção, implementada coercitivamente pelo Estado, consiste em uma característica própria do direito e está presente em todas as normas do sistema jurídico,²⁰ diferenciando-o dos demais sistemas prescritivos.

Conclui-se que toda norma jurídica tem coercitividade, sendo certo que o direito é um conjunto de normas e que a coercitividade está dentro dele, e esta não poderia ser outra coisa senão também uma norma, que se agrega à outra para tornar exigível o cumprimento da conduta por aquela prescrita. As duas normas juntas formam a norma jurídica completa.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “expressam a mensagem deontica-jurídica na sua integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu cumprimento”.²¹

1.1.1.B.2 Normas de comportamento e de estrutura

Há, na doutrina, a divisão das regras jurídicas em dois grandes grupos: (i) normas de comportamento; e (ii) normas de estrutura. As primeiras são voltadas para as condutas interpessoais; já as segundas também são voltadas para as condutas das pessoas, no entanto

¹⁹ Hans Kelsen ensina que o direito, além de se caracterizar como ordem de conduta humana, tem outra característica que é a de ser ordem coativa (*Teoria pura do direito* cit., p. 33).

²⁰ Tercio Sampaio Ferraz Jr., assim como Norberto Bobbio, tem posicionamento diverso. Segundo ele, “a coercibilidade tem a ver com a relação de autoridade institucionalizada. É suscetibilidade de aplicação de coação. Entretanto, não haverá uma sanção para cada norma. A sanção jurídica é elemento importante, mas nem sempre vem prescrita nas normas.” (*Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação* cit., p. 112).

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência* cit., p. 32.

como objetivo final os comportamentos relacionados à produção de novas unidades jurídicas.

Norberto Bobbio separava as “normas de comportamento”, como disciplinadoras de condutas entre sujeitos, e as “normas de estrutura”, como as relacionadas à criação, modificação e extinção de outras normas, dando a impressão de que estas últimas incidiam sobre outras normas, e não sobre condutas intersubjetivas.

Referido jurista identificou a existência de normas jurídicas que almejam regulamentar o processo de produção normativa e de normas jurídicas que objetivam a regulação do comportamento humano, a saber:

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras. [...] Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas [...].²²

Mencionada classificação é adotada por Paulo de Barros Carvalho. Todavia, esse autor faz a ressalva de que as regras de estrutura também se dirigem a condutas intersubjetivas, regulando o comportamento de produção, modificação e extinção de outras normas.

Devemos ressaltar que toda norma jurídica tem por finalidade disciplinar condutas entre sujeitos, motivo pelo qual a expressão “normas de conduta” é redundante.

Há normas que têm como condição sintática a criação de outras normas. Em que pese tais normas também terem como objeto a disciplina de relações intersubjetivas, a conduta por elas prescrita é específica, trata-se do comportamento de produzir novas unidades jurídicas. Esse é o critério diferenciador que define a classificação das normas de comportamento e de estrutura.

Assim, são consideradas normas de estrutura as que instituem condições, fixam limites e prescrevem a conduta que servirá de meio para a construção de outras regras. Por

²² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999. p. 45-46.

outro lado, são normas de comportamento as que prescrevem todas as outras relações intersubjetivas, desde que não referentes à formação e transformação de unidades jurídicas.

De maneira ampla, pode-se afirmar que todas as normas jurídicas são de comportamento. Ocorre que algumas dessas normas determinam como criar outras normas (subclasse própria). A essas normas atribuímos a denominação de “normas de estrutura”, as quais viabilizam a dinâmica modificação do sistema jurídico. São elas que regulam a criação do direito, disciplinando o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio para produção de novos enunciados jurídicos. São normas que dispõem sobre outras normas, isto é, sobre a conduta de criar outras normas.

As normas de comportamento, por outro lado, são as que instituem, por exemplo, a obrigação de pagar, dar, votar, cumprir pena, alimentar, de estacionar em local proibido etc.

1.1.1.B.3 Normas abstratas e concretas e normas gerais e individuais

A Ciência do Direito utiliza diversos critérios para classificar as normas jurídicas. Na doutrina, encontramos a classificação das normas jurídicas em: (i) gerais; (ii) individuais; (iii) abstratas; e (iv) concretas. De forma direta, gerais são as normas cujos sujeitos ainda estão indeterminados quanto ao número. Individuais são as relacionadas a determinado grupo de pessoas ou a dado indivíduo. Já as abstratas são as que descrevem um fato futuro e incerto. Por fim, as concretas são as que relatam um fato passado, propulsor de efeitos no mundo jurídico.

Analisando a questão, Norberto Bobbio sugeriu que fosse rompido o entendimento de que sempre seria necessário o binômio “geral e abstrata” “individual e concreta”, verificando que estes conceitos são independentes.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, alerta para o fato de que os qualificativos “geral” e “individual” são definidos de acordo com estar, ou não, individualizado o sujeito cuja ação é regulada; ao passo que a expressão “abstrato” e “concreto” é definida de acordo com o critério da realização, no tempo e no espaço do fato propulsor de efeitos jurídicos e chega à seguinte conclusão: o ser individual ou geral são qualificativos do consequente normativo, na medida em que é nele que se encontram os sujeitos da relação; o ser abstrata ou concreta são qualificativos do antecedente normativo, pois é nele que está presente a descrição do fato propulsor de efeitos no mundo jurídico.

No que tange, especificamente, ao destinatário, a norma jurídica pode ser classificada em geral ou individual.²³ Será considerada geral quando dirigida a um número indeterminado de pessoas, ou seja, quando seu conseqüente não individualiza os sujeitos da relação, regulando o comportamento de uma classe indeterminada de pessoas, como a regramatriz tributária. Entretanto, será reputada individual quando o conseqüente contém elementos que individualizam os sujeitos ativo e passivo, estabelecendo uma relação entre pessoas determinadas, isto é, dirigida a um indivíduo específico ou para um número determinado de pessoas, por exemplo, lançamento tributário.

Quanto à descrição do fato no antecedente normativo, a norma pode ser classificada em abstrata ou concreta. A norma concreta descreve um fato já ocorrido na vida real, isto é, um fato devidamente consumado em determinado tempo e espaço; em outras palavras, quando o fato descrito em seu antecedente já se realizou em tempo e espaço determinados, a descrição aponta para um acontecimento passado, de existência concreta. Já a norma jurídica abstrata é aquela cujo fato descrito em sua hipótese ainda não ocorreu no mundo fenomênico. Quando seu antecedente descreve uma classe de acontecimentos de possível ocorrência, ou seja, contém critérios de identificação de um evento futuro e incerto, não determinado no espaço e no tempo.

Nesse diapasão, com base no antecedente e no conseqüente da norma jurídica há a possibilidade de se elaborarem diversas combinações, tais como: (i) normas individuais e concretas; (ii) normas individuais e abstratas; (iii) normas gerais e concretas; e (iv) normas gerais e abstratas.

As normas individuais e concretas descrevem, no antecedente, um fato consumado no tempo e espaço e, no conseqüente, estabelecem relações jurídicas entre sujeitos determinados.

Já as normas individuais e abstratas descrevem, no antecedente, eventos futuros e incertos, mas que prescrevem relações entre pessoas determinadas.

Por sua vez, as normas gerais e abstratas têm como hipótese a descrição de um evento futuro e incerto e seu conseqüente estabelece uma relação entre sujeitos não determinados.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 21. ed., cit.

Por fim, as normas gerais e concretas têm como antecedente a descrição de um acontecimento passado e seu conseqüente estabelece relações de caráter geral, entre sujeitos não especificamente determinados.

Pelo esclarecido, pode-se afirmar que nas relações de subordinação, que se estabelecem entre normas jurídicas, as regras individuais e concretas são sempre subordinadas às gerais e abstratas, que servem como fundamento para a criação destas.

Portanto, pensamos que os fundamentos jurídicos, contemplados pela fenomenologia da incidência jurídico-normativa, consistem no processo de positivação no qual o intérprete, ao analisar as normas individuais e concretas, individuais e abstratas, gerais e concretas e gerais e abstratas, pratica procedimentos de subsunção e implicação.

Tal estudo é de suma importância, na medida em que precisaremos, ao longo deste trabalho, analisar qual tipo de norma jurídica será hábil a retirar do ordenamento jurídico a inconstitucional Lei n. 13.606/2018, indevidamente editada e, por conseguinte, incluída em nosso ordenamento jurídico, a qual colide com nosso sistema constitucional tributário.

1.2 Sistema constitucional tributário brasileiro

1.2.1 Definição de sistema

No estudo do direito, é possível separar, de um lado, textos prescritivos do direito posto e, de outro, textos descritivos da dogmática jurídica, assim como conseguimos ordená-los estabelecendo determinados vínculos de subordinação, de forma que apareçam como duas realidades distintas.

Portanto, estaremos diante de dois sistemas: o direito positivo e a Ciência do Direito.

Sistema, nas palavras de Norberto Bobbio, contempla um “[...] conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem”.²⁴

²⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis, 1989. p. 71.

Assim, sistema contempla o conjunto de elementos que têm ao menos uma característica semelhante em todos, sendo certo que devem conter um mínimo de organização em sua estrutura elementar.

Em outras palavras, o conceito de sistema refere-se a uma totalidade construída – pelo homem – composta de diversas partes que formam um conglomerado. Para tal definição atribuímos o sentido de organização a fim de compreendermos como sistema o conjunto de elementos que se relacionam entre si e se reúnem perante um referencial comum.

Importante destacar que a construção de sistemas advém da necessidade de o ser humano sistematizar a realidade ao seu redor. Isso porque a forma de sistema é-lhe acessível, isto é, são arranjos estruturais que pressupõem a linguagem.

Pode-se afirmar que sistema contempla a forma aperfeiçoada das associações linguísticas. Entretanto, nada impede que, sob transmissores comuns, sejam reunidos e estruturados na forma de outro sistema, no qual apareçam como subsistemas.

Dessa feita, onde houver a possibilidade de reunir, de maneira estruturada, elementos que se conectam sob um princípio unificador, está presente a noção de sistema, ou seja, quando elementos e relações se encontrem sob uma referência comum.²⁵

No mesmo sentido é o entendimento de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*: “Sistema, pois, é uma reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”.²⁶

Tercio Sampaio Ferraz Jr. considera estrutura o complexo de relações que se estabelecem dentro de um sistema e, de repertório, ao conjunto de elementos que o formam.²⁷ Logo, há sistema quando repertório e estrutura se encontram sob um denominador comum.

Nesse passo, o direito positivo e, conseqüentemente, o direito constitucional e o direito tributário preenchem essa característica de sistema, visto que todos os comandos neles inseridos estão adequados ao formato de norma jurídica.

²⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 173.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 27.

²⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 165.

Estas, por sua vez, relacionam-se com critérios de coordenação e subordinação, formando, por conseguinte, um corpo de linguagem coercitiva com o objetivo de regular condutas intersubjetivas.

Não obstante as normas jurídicas apresentarem conteúdos diferentes, sua estrutura é igual em todas as normas, a saber: previsão hipotética – respectiva consequência de caráter relacional colocados em caráter deôntico.

Com efeito, o sistema normativo é composto pela conjunção de todas as normas jurídicas válidas, em dado tempo e espaço, relacionadas por meio de subordinação e coordenação, motivo pelo qual não há como estudar o presente tema sem saber como seus componentes se relacionam.

Portanto, concluímos que a composição do direito positivo é homogênea, formada por um conjunto de normas jurídicas válidas, sendo esse o ponto/definição que confere ao direito constitucional e tributário o atributo de sistema. Caso alguma norma padeça de inconstitucionalidade, deverá ser expurgada do sistema, consoante será exposto nos tópicos a seguir.

1.2.2 O sistema constitucional tributário

Para que possamos entender a forma como as regras que disciplinam o estudo ora em análise estão relacionadas ao sistema jurídico positivo, será necessária uma breve exposição sobre o sistema jurídico constitucional brasileiro, que tem como particularidade a sua organização hierárquica, tanto no aspecto formal como no material.

Assim, insta trazer, ainda que sucintamente, noções inerentes ao estudo do sistema jurídico constitucional brasileiro ligado ao tema ora debatido, visto que, a partir do entendimento das regras que o integram, se desvendarão quais delas são aplicáveis a este estudo.

Regina Helena Costa²⁸ define:

[...] por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2018. p. 65.

normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

O sistema tributário nacional é constituído por princípios e normas específicas que se encontram disciplinados em capítulo próprio da Constituição Federal, nos artigos 145 a 156 e em demais dispositivos esparsos, sendo a Lei Maior a principal fonte do direito tributário no Brasil.

Dos artigos referidos pode-se extrair um perfil constitucional dos tributos, bem como as possibilidades em que são facultadas aos entes federados cobrá-los. Encontra-se ainda a competência tributária, que trata da partilha aos entes federados da aptidão para criar tributos.

Na seara tributária, os textos constitucionais cuidam de quatro temas primordiais: (i) a previsão das regras-matrizes de incidência; (ii) a classificação dos tributos; (iii) a repartição de competências tributárias; e (iv) as limitações ao poder de tributar.

A Constituição Federal determina as regras-matrizes de incidência tributária delimitando as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos.

No que concerne aos impostos, determina hipóteses específicas, todas referentes a fatos de caráter econômico; quanto às taxas, o exercício do poder de polícia e a prestação de serviço específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição; no tocante à contribuição de melhoria, a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Por sua vez, no que diz respeito à classificação dos tributos, o legislador constituinte estabeleceu as espécies tributárias consoante o critério da existência ou não de atuação estatal que dê suporte à exigência fiscal. Com efeito, os impostos são classificados como tributos não vinculados a uma atuação estatal, ao passo que as taxas e a contribuição de melhoria são tributos vinculados a um comportamento do Poder Público. Os empréstimos compulsórios e as contribuições podem revestir materialidades de tributos vinculados ou não vinculados.

Na Constituição Federal estão fixadas também as competências para que as pessoas políticas criem *in abstracto* tributos, tendo-os classificado e apontado a regra-matriz

de incidência, limitando, especialmente em seus artigos 150 a 152, a ação estatal de tributar, com uma série de princípios e de regras.

Deprendem-se, ainda, do texto constitucional as formalidades que os entes federativos devem observar para legislar acerca de sua competência tributária, devendo sempre respeitar os princípios regedores do direito tributário dispostos no artigo 150 da Lei Maior.

Dessa forma, na Constituição Federal estão os lineamentos, os contornos, as balizas e os limites da tributação, uma vez que o exame da matéria tributária impõe, necessariamente, a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na Constituição, por ser ela a base e o fundamento de todo sistema jurídico.

Roque Antonio Carrazza afirma que “a Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”.²⁹

Tal sistemática é de suma relevância em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal. Assim, a Lei Maior determina o que pode cada ente da federação realizar em matéria tributária, delimitando os âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

No tocante ao direito tributário, este tem efetiva dignidade constitucional devido ao tratamento que lhe foi conferido pelo constituinte, pela circunstância especial de, por um lado, representar fonte de receita para o Poder Público e, de outro, acarretar ingerência ao patrimônio dos particulares.

José Eduardo Soares de Melo ensina que:

A Constituição contém conceitos e diretrizes básicas que devem ser rigorosamente obedecidas por todos seus destinatários e perseguidas até suas últimas consequências, sendo inadmissível ao intérprete e aplicador do Direito tomar como ponto de partida norma infraconstitucional (a lei, ou regulamento), uma vez que esta deve sempre estar fundamentada em norma de escalão superior (como se categoriza a Constituição).

E continua:

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 26. ed., cit., p. 247.

Assim, as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos movidos por meros interesses pessoais, discricionário e arbitrários, segundo procedimento que lhes parecer mais conveniente e oportuno, uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal.³⁰

Portanto, todas as normas não previstas na Constituição Federal devem estar em consonância com os princípios e garantias fixados em seu texto, sob pena de serem consideradas inconstitucionais e, por conseguinte, desrespeitarem o sistema jurídico brasileiro como um todo.

Tais premissas são de fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho, pois evidenciam a impossibilidade de o legislador infraconstitucional estabelecer obrigações que não encontrem fulcro ou que não estejam em consonância com a Lei Maior.

1.2.3 Limitações constitucionais ao poder de tributar

A Constituição Federal institui o poder de tributar por meio da distribuição de competências entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, autorizando referidos entes a inovar na ordem jurídica mediante a instituição de tributos, bem como estabelecendo os deveres instrumentais.³¹

Assim, a competência tributária tem por fim evitar conflitos entre os entes políticos, prestigiando o princípio federativo e garantindo tratamento igualitário, assim como autonomia política e financeira aos entes federativos.

Vale ressaltar que a Lei Maior assegura certos atributos intrínsecos à competência tributária, tais como: inalterabilidade, incaducabilidade, indisponibilidade, irrenunciabilidade, exclusividade e intransferibilidade, sendo certo que é vedado ao ente federado abrir mão, unilateralmente, de tal direito subjetivo.

Ademais, a Constituição Federal garante exclusividade de atuação tributária de cada ente político, predeterminadas e fixadas pela Lei Maior, sendo proibida a sobreposição de incidências.

³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 10-11.

³¹ NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

Nesse contexto de sistemática de controles, há diversos princípios estabelecidos pela Carta Magna, implícita ou explicitamente, os quais reafirmam sua postura restritiva no que concerne ao exercício da competência tributária, sendo certo que tais princípios servem como diretrizes e fontes dos sistemas, conferindo coerência ao conjunto de normas, uma vez que indicam valores e objetivos a serem seguidos.

Dessarte, os princípios têm clara função limitadora da competência tributária, principalmente no que diz respeito à preservação dos contribuintes, com as limitações ao poder de tributar utilizadas pelo órgão constituinte quanto aos princípios constitucionais tributários da isonomia, irretroatividade, legalidade, capacidade contributiva, contraditório, ampla defesa, devido processo, entre outros.

Sob esse prisma, Regina Helena Costa esclarece:

[...] limitações ao poder de tributar, vale dizer, as contenções ao exercício dessa atividade estatal.

Essas limitações são traduzidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades.

Os princípios constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.

O texto constitucional brasileiro é rico na declaração expressa de princípios tributários, tais como os da capacidade contributiva, legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco, dentre muitos outros. Representam diretrizes positivas, a guiar o legislador e o administrador tributários na busca da tributação justa.³²

Entretanto, as normas constitucionais tributárias não se resumem às previstas no capítulo dedicado ao sistema tributário nacional. Há, na Lei Maior, diversas outras normas de direito tributário esparsas em seu texto, o que demonstra a intensa preocupação do legislador constituinte em estabelecer rígida disciplina da ação estatal de exigir tributos.

É possível concluir que os princípios tributários consagrados na Carta Magna têm por finalidade primordial fundamentar a atividade, principalmente normativa dos entes federados, garantindo que a regra-matriz de incidência tributária seja instituída por meio de lei geral e abstrata, bem como que os princípios da certeza, segurança jurídica, devido processo, capacidade contributiva do contribuinte sejam respeitados.

³² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional cit., p. 67.

No que concerne à finalidade deste trabalho, não nos caberia uma exposição mais detalhada de todos os princípios limitadores ao exercício da competência tributária, motivo pelo qual nos circunscrevemos a tais considerações.

A partir do quanto desenvolvido neste tópico, é possível perceber que todas as normas editadas em nosso sistema devem estar em consonância com os preceitos constitucionais, sob pena de contrariar a Lei Maior de nosso ordenamento e acarretar uma antinomia de normas jurídicas, no direito constitucional tributário conhecido como: conflito de competência.

1.3 Antinomia jurídica

As alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 trouxeram inovações que conflitam diretamente com a Constituição Federal, visto que instituiu a averbação pré-executória, ou seja, estabeleceu, unilateralmente, medida hábil a indisponibilizar bens dos contribuintes, antes de qualquer análise pelo Poder Judiciário, em contraste com o disposto no artigo 146, III, da Lei Maior e princípios constitucionais.

Almejando aumentar a arrecadação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em confronto com a Constituição Federal, dispôs sobre privilégios e garantias do crédito tributário, matéria reservada à lei complementar, conforme detalharemos em item próprio neste estudo.

Ao garantir que a averbação pré-executória torne indisponíveis os bens do devedor, a Lei n. 13.606/2018 conferiu novo atributo ao crédito tributário, isto é, atribuiu novo efeito ao crédito tributário não previsto na Lei Maior, que tem capítulo específico para dispor sobre privilégios e garantias.

Há, portanto, patente violação da Lei n. 13.606/2018 ao quanto determinado pela Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 146, III, “b”, configurando evidente antinomia jurídica.

A antinomia,³³ na visão kantiana,³⁴ consiste na relação entre duas proposições sustentadas, por justificantes iguais, que assumem feições negativas quando cotejadas entre si. Em outras palavras, equivale-se à existência de duas ou mais disposições que, perante as mesmas circunstâncias de fato, estabeleçam consequências jurídicas incompatíveis entre si, inviabilizando sua coexistência no sistema.

Por refletirem duas ou mais soluções possíveis sob a forma de contradição, as antinomias podem ocorrer entre quaisquer espécies normativas, mesmo que as fontes sejam distintas, sendo suficiente que sejam reconhecidas sua forma normativa e a impossibilidade de coexistirem.

Assim, a antinomia configura-se pela existência de incompatibilidades – contradições ou contrariedades – entre as condutas prescritas pelo legislador. Hans Kelsen³⁵ afirma que “existe um conflito entre duas normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma envolve, necessariamente ou provavelmente, a violação de outra”.

Claudio de Abreu esclarece:³⁶

A antinomia pressupõe a existência de duas normas jurídicas conflitantes, cujos efeitos estão consubstanciados na impossibilidade de o sujeito (receptor) observar, simultaneamente, ambas sem que deixe de incorrer em desrespeito a uma delas.

O conflito de competência é um conflito entre normas jurídicas tributárias editadas por pessoas políticas constitucionalmente habilitadas para tanto, e é originado pelo exercício equivocado dessa aptidão constitucional para criar, abstratamente, tributos.

Esse conflito entre normas jurídicas tributárias, retratado pelo conflito de competência, é identificado no momento em que uma norma federal, estadual, distrital ou municipal colide com outra norma, seja a (norma) de competência constitucional ou a (norma) editada por pessoa política distinta no exercício dessa aptidão legislativa, colocando o contribuinte em

³³ Termo de origem grega resultante da união de *anti* (contraposto a) e *nomos* (norma), significando a “contraposição entre normas”.

³⁴ São quatro, na visão de Kant, as antinomias da razão pura, duas referentes a ideias matemáticas e duas a ideias dinâmicas: 1.^a) O mundo é limitado no espaço e no tempo? Sim, segundo a tese, não segundo a antítese. 2.^a) O mundo é divisível em partes simples ou é divisível infinitamente? Ambas possuem razões que as sustentam. 3.^a) Existe uma liberdade moral (tese) ou só existe um determinismo físico (antítese)? 4.^a) Existe um ser necessário (tese) ou não existem mais que seres contingentes (antítese)? [*Crítica da razão pura (Kritik der Reinen Vernunft)*. Tradução Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 379-418].

³⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas* cit., p. 157.

³⁶ ABREU, Claudio de. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Roque Antonio Carraza*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 500.

uma posição insustentável, posto que fundada na incerteza jurídica em face à impossibilidade de observância simultânea de normas conflitantes.

O conflito de competência consiste no desvirtuamento da reserva de competência própria e cujo efeito é a invasão da competência tributária alheia, caracterizando, assim, o exercício equivocado dessa atribuição constitucional conferida aos entes políticos.

Em razão da constante produção normativa, com evidentes tensões de ordem política, ideológica e arrecadatória, torna inevitável o surgimento de antinomias. Notamos um déficit de racionalidade do legislador, decorrente do dinamismo dos ordenamentos jurídicos, visto que poderiam ser evitadas com a não edição de disposições contraditórias com outras precedentes ou com a eliminação das últimas.³⁷

Toda ordem jurídica constitui-se de um conjunto escalonado de normas, que se associam mediante vínculos de coordenação e subordinação, os quais são construídos mentalmente pelo intérprete a partir da leitura dos textos jurídico-positivos.

Mencionada estruturação contempla um axioma do sistema, de modo que, sem ela, ele não existe. No entanto, a maneira como cada direito positivo a realiza pode variar, pois ela é estabelecida conforme critérios adotados pelo legislador.

Paulo de Barros Carvalho³⁸ esclarece os critérios mais comuns: (i) lei superior prevalece sobre a inferior (hierarquia); (ii) lei posterior sobre a anterior (cronologia); e (iii) lei especial sobre a geral (especialidade). Tais critérios são instrumentos de consagração do postulado da estruturação, pressuposto para aplicação de qualquer norma jurídica, sendo dessa forma que devem ser entendidos os princípios da “lex superior derogat legi inferiori”, “lex posterior derogat legi priori”, “lex specialis derogat legi generali”.

Portanto, as antinomias são classificadas, pela doutrina, em aparente e real. A primeira surge quando o conflito pode ser solucionado por critérios estabelecidos pelo próprio sistema: (i) hierarquia – *lex superior derogat legi inferiori*, (ii) cronologia – *lex posterior derogat legi priori*; ou (iii) especialidade – *lex specialis derogat legi generali*. A segunda aparece quando tais critérios não são suficientes para solucionar o conflito, devendo este ser resolvido por parâmetros ideológicos do aplicador.³⁹

³⁷ Cf. SANCHÍS, Luis Prieto. *Justicia constitucional y derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2003. p. 176.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila do curso de teoria geral do direito*. São Paulo: IBET/SP, 2007. p. 146.

³⁹ DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 26-27. A autora denomina esse tipo de antinomia como uma lacuna de conflito.

O critério hierárquico preserva a coerência do sistema, indicando que as regras situadas num plano mais elevado, em face da matéria versada ou do procedimento legislativo utilizado, preponderam sobre as de nível inferior.

Em outras palavras, baseia-se na superioridade de uma fonte de produção jurídica sobre a outra. Caso haja conflito entre normas de diferentes níveis, a de nível superior deve prevalecer sobre a de nível inferior. Exemplo: as disposições constitucionais prevalecem sobre as infraconstitucionais – leis, decretos, medidas provisórias etc. – e as legais sobre as infralegais – atos administrativos, sentenças, instruções normativas etc. –, quando prescrevem condutas incompatíveis.

Uma norma sem fundamento jurídico em norma de superior hierarquia é incompatível com a estrutura do ordenamento e, por conseguinte, se encontra em desacordo com a organização normativa. Dessa feita, as normas jurídicas se conjugam de modo que as de menor hierarquia buscam seu fundamento jurídico em outras de superior hierarquia, até chegarmos à Constituição Federal.

Ressaltamos, no entanto, que a mera incompatibilidade entre uma prescrição de nível inferior e outra de nível superior não tem o condão de retirar a norma inferior do sistema. Ela permanece válida, apenas deixa de incidir no caso concreto, em razão da utilização, pelo agente competente, do critério da sobreposição hierárquica.

Assim, enquanto as normas não tiverem sua inconstitucionalidade ou ilegalidade constituída por linguagem própria, continuam no sistema, podendo, inclusive, ser aplicadas, em razão da sobreposição de outros critérios pelo aplicador, sendo certo que tal raciocínio se aplica a todas as normas jurídicas. Nota-se que a incompatibilidade não ocasiona a revogação da norma jurídica de inferior hierarquia, ela apenas é tomada como motivo para produção do ato revogador.

Logo, percebe-se que o critério hierárquico serve como parâmetro para ordenação do sistema e solução de conflitos entre as significações construídas pelo intérprete.

Por seu turno, o critério cronológico assegura o desenvolvimento progressivo do direito, fazendo que a regra nova acarrete a revogação da regra antiga. Aplicado o direito na atualidade, seguir-se-ão as regras vivas. Refere-se, portanto, ao tempo de existência da norma.

Se houver contradição entre regras produzidas pelo mesmo órgão, a editada e publicada por último deve prevalecer sobre a editada anteriormente. Alf Ross considera o postulado da lei posterior um princípio fundamental e, em razão das mudanças sociais verificadas ao longo do tempo, a norma mais velha é sempre ultrapassada em relação à mais nova.⁴⁰

A Lei de Introdução ao Código Civil determina, em seu artigo 2.º, § 1.º, que: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior”. Entretanto, a presença de antinomias não é suficiente para retirar uma norma jurídica do sistema. Para tanto, é preciso que seja emitido um ato de fala deôntico com função específica.

O critério cronológico atua na solução de conflitos entre normas existentes. Se a lei posterior revogasse a anterior naquilo que fosse incompatível, não haveria conflito, pois uma das regras deixaria de pertencer ao sistema jurídico.

Por último, no critério da especialidade, a norma especial se sobrepõe, no ato de aplicação, àquela que disciplina a mesma matéria em termos gerais. O problema relativo a esse critério aparece na definição de “especialidade”.

Devemos pontuar que o conceito de especialidade é relacional. Uma norma só é especial em razão da existência de uma geral. O termo “especial” pode ser utilizado para apontar duas características: (a) especificidade: preceitos normativos que tratam de forma particular determinado tipo de conduta; e (b) especialidade: regras que têm todos os elementos típicos de outras (consideradas gerais) e mais alguns de natureza objetiva.

No primeiro caso, o termo “especial” é empregado no sentido de especificidade, ou seja, de norma específica. A regra é especial quando direcionada a certas situações, de modo que a norma geral, por não regular tais situações, é afastada em virtude da falta de subsunção. Aqui, não há conflito entre normas, pois a materialidade de uma é diferente da outra. A norma especial se sobrepõe à geral nos casos especiais.

Quanto à especialidade, o vocábulo é empregado no sentido de especialidade com relação ao gênero, ou seja, de espécie. A norma especial contém todas as disposições da

⁴⁰ ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Tradução Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974. p. 126-127.

norma geral e mais algumas prescrições objetivas. Logo, o conteúdo especial está contido no conteúdo geral, com algumas peculiaridades que lhes atribuem o caráter de especialidade.

A norma geral é gênero da qual a norma especial é espécie, de modo que as prescrições especiais devem estar de acordo com o disposto nas regras que lhes são gerais. Nessa situação, há a possibilidade de ocorrer antinomia.

Tercio Sampaio Ferraz Jr.⁴¹ esclarece que a antinomia real estará configurada quando: (i) as normas conflitantes tenham emanado de órgãos competentes e se situem num mesmo âmbito normativo; (ii) entrem em contradição por contemplarem operadores opostos (permissão e proibição) e conteúdos que neguem um ao outro (determinação de atuação e determinação de omissão); e (iii) geram uma posição insustentável para o destinatário da norma, que se vê impossibilitado de resolver o impasse. No que se refere à antinomia aparente, estará caracterizada quando o próprio sistema fornecer as soluções para afastá-la.

Referida classificação é estabelecida de acordo com a forma de solução do conflito, pois, apesar de as antinomias se destacarem no plano objetivo da comunicação jurídica, nenhuma delas persevera no ato de aplicação.

Isso porque, para que uma norma incida sobre determinado suporte fático, o agente competente terá que dizer qual o direito aplicável e, por conseguinte, assim o faz, tomando uma posição, isto é, preterindo uma significação em razão de todas as demais.

Se, na construção de sentido dos textos jurídicos, o intérprete se depara com duas ou mais normas válidas, que fixam condutas incompatíveis, ele terá que optar por qual delas aplicar, utilizando-se, para tanto, dos critérios de hierarquia, cronologia, especialidade ou ideológicos, para estruturar suas significações. E, assim, os conflitos são resolvidos concretamente.

Entendemos que a solução de antinomias não se dá com a revogação de uma das normas conflitantes (revogação aqui entendida no sentido de expulsão da norma do sistema). Isso porque ambas as disposições, mesmo que incompatíveis, são válidas e existem no ordenamento jurídico, isto é, são válidas para o direito, até que uma terceira norma seja produzida, com função revogatória, capaz de excluir uma delas do ordenamento.

⁴¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 4. ed. cit.

Tárek Moysés Moussallem⁴² esclarece:

[...] a revogação não é função de uma das normas conflitantes. Antes, pelo contrário, é função específica da norma revogadora, ou melhor, do ato de fala deôntico que tenha, por efeito primeiro, a perda da aplicabilidade e, em momento posterior, a retirada da vigência e da validade.

Percebe-se que os princípios utilizados na solução de conflito entre normas (hierarquia, cronologia e especialidade) são apenas regras que regulam a aplicação de outras regras (normas de estruturas). Eles não têm a aptidão de retirar a eficácia, a vigência e a validade de uma das normas conflitantes, apenas estabelecem critérios para que o agente competente estruture suas significações em relações de coordenação e subordinação e, por consequência, aplique uma norma em detrimento da outra.

Gabriel Ivo⁴³ assevera:

[...] que a chamada revogação tácita, por ocorrer no plano articulado das significações normativas, não opera uma exclusão de enunciados prescritivos (plano de expressão). Diante dela o aplicador do direito, em face de um caso concreto, está autorizado por meio das regras contidas no sistema jurídico a aplicar o princípio da hierarquia, cronologia, ou especificidade, escolhendo para a solução do caso a norma construída com base no documento normativo superior, posterior ou específico. Mas isso não é revogação, porquanto o conflito permanece e pode ter solução diversa quando uma situação similar for apreciada por outro aplicador do direito.

O processo de concretização das normas se incumbe de evitar a ocorrência de antinomias reais. Se a utilização de operadores opostos ou a previsão de conteúdos excludentes encontra-se tão evidente, a ponto de indicar que uma mesma situação foi contemplada em disposições normativas colidentes entre si, o que se tem é uma pluralidade de partes de um mesmo texto normativo. O texto normativo será a base de desenvolvimento da atividade do intérprete, que, após valorar o respectivo âmbito de incidência (realidade), individualizará a norma. Múltiplas disposições serão utilizadas na individualização de uma única norma, que pode se aproximar ou distanciar dos contornos semânticos de qualquer uma delas.⁴⁴

⁴² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 192.

⁴³ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 180.

⁴⁴ No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, ainda sob a égide da Constituição de 1967, com as alterações introduzidas pela EC n. 01/1969, analisou situação que demonstra a possibilidade de que mais de uma disposição configure um único programa de norma: trata-se do Mandado de Segurança n. 20.608/DF, julgado pelo Tribunal Pleno em 23.02.1989, sendo relator o Min. Sydney Sanches (RTJ 129/77). O texto

Sendo certo que as normas jurídicas são unidades de linguagem, a atividade que as produz é um ato de fala, realizado por autoridade competente, conforme procedimentos estabelecidos por outras regras. A criação de atos de fala pressupõe sempre uma tomada de decisão por parte de seu emissor, sobre a produção do ato e sobre seu conteúdo. Nesse sentido, dizemos que a criação do direito e sua aplicação operam-se mediante decisões jurídicas (norma individual e concreta).

Fabiana Del Padre Tomé⁴⁵ pontua dois aspectos indissociáveis da decisão jurídica: (i) o elemento decisório, puramente volitivo; e (ii) o conteúdo do que foi decidido. A primeira perspectiva toma como foco o valor em sua subjetividade; a segunda centra-se no valor positivado.

Assim, quando o aplicador produz a norma individual e concreta, ele diz qual é o fato e qual é o direito. A linguagem produzida positiva suas escolhas, por meio dela temos acesso à decisão, o que possibilita o controle de sua valoração.

Entendemos que a solução do conflito de competência em matéria tributária, retratado por uma relação jurídica concreta e embasada em normas antinômicas, não se efetivará no plano abstrato das normas gerais, e sim no domínio individual e concreto de uma decisão judicial.

Novamente, Claudio de Abreu⁴⁶ esclarece:

O conflito de competência é concreto, portanto, não comporta redução por intermédio da edição de norma geral e abstrata.

[...]

constitucional, em redação nitidamente defeituosa, previa, em dois de seus preceitos, a possibilidade de a União instituir empréstimos compulsórios: (1) no primeiro (art. 18, § 3.º), havia previsão de que tais empréstimos se destinariam a atender casos excepcionais; (2) no segundo (art. 21, § 2.º, II), por sua vez, de que atenderiam a casos especiais, sendo aplicáveis as disposições constitucionais relativas aos tributos e as normas gerais de direito tributário. Considerando o tratamento separado e a diversidade semântica, pouco tardou até se sustentar que seriam dois os empréstimos que poderiam ser instituídos, conforme a situação fosse excepcional ou especial e o empréstimo tivesse natureza tributária ou não tributária. Realçando a inconveniência do método gramatical, o Tribunal concluiu que, sob o ponto de vista histórico, funcional ou teleológico, o empréstimo compulsório tem sempre caráter excepcional, logo, o art. 21, § 2.º, n. II, refere-se à mesma hipótese do art. 18, § 3.º, da CF, senão pela possibilidade real de divisar-se um sentido comum nas expressões “casos especiais” e “casos excepcionais”, pelo menos em razão da necessária prevalência de outros métodos de interpretação, quando em antinomia com o sentido gramatical. Em síntese, havia duas disposições formando um único programa de norma.

⁴⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 263.

⁴⁶ ABREU, Claudio de. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Roque Antonio Carraza cit.*, p. 502.

Desta forma, somente uma norma individual e concreta representada por decisão judicial solucionará o conflito de competência, consubstanciado por uma relação jurídica na qual o sujeito passivo, realizador de um único fato imponível, se vê obrigado à prestação de um crédito tributário reclamado por ente político que invadiu a competência outorgada constitucionalmente a outro ente diverso, ou à prestação de dois créditos tributários nominalmente distintos e reclamados por dois entes políticos em razão da concretização de um único fato imponível.

O conflito de competência objeto do presente trabalho surgiu no plano concreto da relação jurídica e envolve os contribuintes, com débitos federais inscritos na dívida ativa, que, com a publicação da Lei n. 13.606/2018, estão expostos a ter seus bens, passíveis de registro, sujeitos à averbação pré-executória em evidente conflito com o artigo 146, III, da CF, na medida em que tal ato confere novo efeito ao crédito tributário, matéria reservada à lei complementar.

Com a análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.931 e n. 5.932, as quais serão analisadas em item próprio neste trabalho, teremos uma norma individual e concreta, que solucionará o conflito de competência.

Portanto, não pode a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em violação à Constituição Federal – conflito de competência (antinomia jurídica) anteriormente explorado –, bem como à margem do Poder Judiciário, indisponibilizar bens de contribuintes que têm débitos em aberto – os quais ainda sequer se sabe se são devidos, visto que ainda não apreciados pelo Poder Judiciário –, violando, dessa feita, outro princípio constitucional, o da legalidade tributária, consoante exploraremos no item a seguir.

1.4 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária contempla um limite aos poderes do Estado, de forma a evitar abusos e arbitrariedades cometidos pelos detentores do poder, razão pela qual é imanente ao Estado Democrático de Direito, na medida em que o Poder Público não pode exigir o cumprimento de algo, muito menos impor qualquer abstenção ou atuação dos contribuintes, senão em virtude de lei.

Assim, dentro do Estado Democrático de Direito, as leis são elaboradas em virtude do consenso de um conjunto de interesses e vontades majoritárias, mediante processo legislativo rígido emanado por autoridade competente, as quais, após devidamente aprovadas, deverão ser respeitadas por todos.

Entretanto, caso determinada legislação seja elaborada à margem do consenso de um conjunto de interesses, assim como fora das premissas basilares da Lei Maior, deverá ser julgada inconstitucional e expurgada do ordenamento jurídico.

O princípio ora em análise é considerado um dos mais importantes no que se refere à tributação, tanto que tem lugar de destaque na Constituição Federal, a qual, em seu artigo 5.º, II, dispõe: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Aos particulares é admitido fazer tudo o que a lei não proíbe, ao passo que a administração pública só pode fazer o que for expressamente permitido por lei. Paulo de Barros Carvalho analisa essa questão e pontua tratar-se de uma lei ontológica do direito: “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido (aplicável ao direito privado) e tudo que não estiver juridicamente permitido, estará juridicamente proibido (válido para o campo do direito público)”.⁴⁷

Importante esclarecer que o artigo 5.º, II, da Lei Maior abrange também o princípio da reserva legal. No entanto, os princípios da legalidade e da reserva legal não se confundem, pois o primeiro compreende o respeito e a atenção à lei, ao passo que o segundo determina que a regulamentação de dadas matérias deva ser feita por meio de lei formal.

Mais à frente na Constituição Federal, com o intuito de frisar e reiterar a relevância desse princípio, o artigo 150, I, prevê expressamente o princípio da legalidade tributária, o qual assevera: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O objetivo dessa reiteração, agora sob o aspecto estritamente tributário, está intimamente ligado ao fato de que, no Estado Democrático de Direito, as tutelas e direitos dos cidadãos, tais como a propriedade, a saúde e a liberdade, não podem ser violados ou exigidos sem lei prévia que contenha a vontade e o consentimento majoritário da sociedade, sendo certo que esse consentimento ocorre por meio de lei, visto que não pode haver tributo sem lei – *nullum tributum sine lege*.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 97, também consigna o princípio constitucional da legalidade tributária ao determinar que apenas a lei pode instituir,

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método cit.*, p. 254.

extinguir, majorar e definir o fato impositivo da obrigação tributária, estabelecendo, assim, todos os elementos necessários à formação da norma jurídico-tributária, tanto no que diz respeito ao antecedente da norma, com a determinação do aspecto material, temporal, espacial, quanto ao consequente nos aspectos pessoal e quantitativo da respectiva obrigação.

Logo, nota-se que o princípio da legalidade tributária fortalece a segurança jurídica do ordenamento jurídico e protege a dignidade da pessoa, uma vez que não apenas estabelece a reserva da lei para a instituição ou majoração dos tributos, como também exige que todos os elementos da obrigação tributária estejam presentes.

É possível perceber que esse princípio é de suma relevância ao nosso ordenamento jurídico e tem nível de constitucionalização ímpar em nosso sistema, razão pela qual deve ser observado por todos os poderes constituídos, assim como por todos os contribuintes.

Outra questão relevante, no que concerne à lei tributária, diz respeito às fontes do direito tributário. Como sabido, nosso sistema é hierarquizado, sendo certo que a Lei Maior ocupa o lugar mais alto da cadeia normativa.

Tal supremacia da Constituição em relação ao restante do ordenamento jurídico, segundo Enterría esclarece, tem origem no constitucionalismo norte-americano:

A técnica de atribuir à Constituição o valor normativo superior, imune às leis ordinárias e determinante da validade destas, valor superior juridicamente tutelado, é a mais importante criação, com o sistema federal, do constitucionalismo norte-americano e sua grande inovação frente à tradição inglesa de que surgiu. [...] A ideia de um Direito fundamental ou mais alto (*higher law*) era claramente tributária da concepção de direito natural como superior ao direito positivo e inderrogável por este, foi reafirmada pelos colonos americanos em sua luta contra a Coroa inglesa [...] se atacam as medidas fiscais que açoitam os colonos como contrárias aos *fundamental principles of law*, do que se deduz que *an Act against Constitution is void* (uma lei contra a Constituição é nula) [...].⁴⁸

⁴⁸ ENTERRÍA, Eduardo García de. *La constitución como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985. p. 50: “La técnica de atribuir a la Constitución el valor normativo superior, inmune a las Leyes ordinarias y más bien determinante de la validez de éstas, valor superior judicialmente tutelado, es la más importante creación, con el sistema federal, del constitucionalismo norteamericano y su gran innovación frente a la tradición inglesa de que surgió. [...] La idea de un Derecho fundamental o más alto (*higher law*) era claramente tributaria de la concepción del Derecho natural como superior al Derecho positivo e inderogable por este y va a ser reafirmada por los colonos americanos en su lucha contra la Corona inglesa [...] se atacan las medidas fiscales que azotan a los colonos como contrarias a *the fundamental principles of law*, de lo que deduce que *an Act against Constitution is void* (una Ley contra la Constitución es nula) [...]” (tradução nossa).

O próprio artigo 59 da CF elenca o rol de espécies normativas que compreendem o processo legislativo, a saber:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

As emendas constitucionais, situadas na primeira categoria, têm a função de efetuar modificações na Constituição Federal, sempre por meio de um processo legislativo constitucional restrito e rigoroso, com discussão em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos e mediante a aprovação de três quintos dos votos.

Logo em seguida estão as leis complementares com a função de, como o próprio nome sugere, complementar a disciplina de determinadas matérias da Constituição Federal, mediante um quórum de aprovação mais específico do que o das leis ordinárias, evitando, assim, modificações ao sabor das majorias ocasionais do Congresso Nacional.

Apesar de o texto constitucional exigir lei complementar para a instituição de determinados tributos (impostos sobre grandes fortunas – artigo 153, VII, CF e impostos residuais – artigo 154, I, CF), entendemos não ser essa sua função principal em matéria tributária.

Da leitura do artigo 146 da CF pode-se perceber o detalhamento das matérias tributárias que somente poderão ser tratadas por meio de lei complementar:

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: [...]

Nesse ponto, conforme será detalhado adiante, há discordância na doutrina acerca da função da lei complementar no direito tributário, dividindo-se entre as correntes dicotômica e tricotômica. Em breve menção, a primeira corrente defende que o objetivo das normas gerais em direito tributário seria dispor sobre os conflitos de competência entre as entidades tributantes e regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essa corrente defende que uma norma geral, quando veiculada por lei complementar, tem caráter nacional e deve apenas ser obedecida por Estados e Municípios, caso trate de conflitos de competência ou limitações. Outras matérias, eventualmente levantadas pela lei, padeceriam de inconstitucionalidade, pois estariam invadindo a competência dos Estados e Municípios.

Por sua vez, a corrente tricotômica estaria de acordo com o texto constitucional atual, cabendo às leis complementares não somente dispor acerca dos conflitos de competência entre as entidades tributantes e regulamentar limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também sobre as funções dispostas no inciso III do artigo 146, a saber: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (i) 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; (ii) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, entre outros.

De suma importância expor, desde logo, tais apontamentos, os quais serão detalhados em item específico, justamente para esclarecer a relevância da legalidade tributária. Ora, a existência de inúmeros debates sobre a hierarquia e a função das leis complementares e ordinárias se deve ao fato de que nosso ordenamento jurídico é rígido e exige a observância formal de normas específicas para que o Estado possa adentrar constitucionalmente no patrimônio do contribuinte, não podendo o Estado, por meio de simples portaria, violar tais preceitos.

Ainda que se aduza que não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, na medida em que ambas encontram seu fundamento de validade na Constituição Federal, entendemos que, diante do quórum especializado, a lei complementar tem o condão de hierarquizar determinadas matérias, reservadas a ser manejadas apenas por meio desse veículo normativo específico.

Logo, a função da Constituição Federal é escalonar e hierarquizar o sistema para proteger e privilegiar as garantias do cidadão contribuinte, tal como o direito à propriedade,

consoante exploraremos no item a seguir, a fim de evitar abusos por parte das autoridades, sendo certo que determinados conceitos já estão delineados no texto constitucional e igualmente não podem ser violados.

1.5 Direito à propriedade privada

Para evidenciar o caráter inconstitucional da averbação pré-executória, esclareceremos, ainda que de maneira breve, alguns aspectos históricos e conceituais acerca da propriedade privada que evidenciarão sua importância e sua inviolabilidade, demonstrando a incompatibilidade da averbação pré-executória com nosso ordenamento jurídico.

Adiantamos que não analisaremos, neste subitem, se o direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, mas sim sua essencialidade e inviolabilidade, dentro do Estado Democrático de Direito, diante de atos expropriatórios realizados à margem do Poder Judiciário.

Assim, importante iniciarmos pontuando que, no direito romano, a propriedade privada contemplava um direito e uma garantia individual. Apenas o cidadão romano tinha o direito de adquirir a propriedade. Com o passar dos anos, tal direito foi estendido também aos estrangeiros e cristalizado no Código de Justiniano, no século VI, no *Corpus Iuris Civilis*. Apesar de seu forte caráter individualista, as influências do direito canônico e costumeiro desencadearam alterações no domínio que adquiriu feição mais social no Império Justiniano.⁴⁹

Com a invasão bárbara e a queda do Império Romano do Ocidente, almejando segurança e proteção em razão da forte instabilidade desencadeada, os indivíduos transferiram suas terras aos poderosos com o juramento de submissão e vassalagem, surgindo o modo de produção do feudalismo. Aqui, o caráter de exclusividade da propriedade desaparece, visto que foi repartida entre o domínio eminente do Estado, o domínio direto do senhor feudal e o domínio útil do vassalo.

⁴⁹ PEREIRA, Rosalinda Pinto da Costa Rodrigues. A teoria da função da propriedade rural e seus reflexos na acepção clássica de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 17, n. 65, p. 105, jul./set. 1993.

Almejando acabar com esse sistema de privilégios, a Revolução Francesa, eclodida pelo influxo de ideias iluministas que colocam o homem no centro do universo, dá outro contorno à propriedade almejando democratizá-la e cancelar direitos perpétuos, conferindo, portanto, enorme prestígio à propriedade imobiliária, sendo certo que, nesse período, foi constituído o Código de Napoleão, que ficou conhecido como Código de Propriedade. A partir de então, surgiu uma nova forma de aristocracia, a econômica, consagrando o modelo liberal de Estado.

Nossa visão de propriedade privada remonta ao pensamento desenvolvido na teoria política a partir dos séculos XVI e XVII. Os pensadores racionalistas da época desenvolveram um modo de pensar o mundo, que culminou, segundo o filósofo canadense C. B. Macpherson, no denominado individualismo possessivo.⁵⁰

Portanto, a sociedade política transforma-se no instrumento de proteção da propriedade para a manutenção de ordenadas relações de troca, ou seja, almeja garantir segurança jurídica aos proprietários, de modo que o Estado não pode, a seu bel-prazer, violar tal direito.

Como o liberalismo não teve força suficiente para trazer à humanidade o mar de benefícios prometidos pela economia de mercado, acarretando, principalmente após a Revolução Industrial e seus problemas, uma crescente ação interventiva do Estado com a intenção de impedir a dominação do indivíduo por outros indivíduos, nasce o Estado Social visando dissuadir o desequilíbrio e evitar novas formas de dominação. Nesse momento, surge a função social como limite objetivo ao direito de propriedade.

Da evolução histórica percebe-se que a propriedade não compreende um instituto natural, divino. Contempla um instituto construído e reconstruído pelo homem como atributo primordial e basilar em suas relações.⁵¹

⁵⁰ MACPHERSON, Crawford Brough. *The political theory of possessive individualism: Hobbes to Locke*. Ontario: Oxford University Press, 2011. p. 3.

⁵¹ John Gilissen analisa o conteúdo do conceito de propriedade ao longo da história e propõe quatro grandes modelos: (i) propriedade individualista – forma mais absoluta do Direito, vista no Direito romano clássico e no Código Civil francês de 1804; (ii) propriedade dividida – própria do modelo feudal; (iii) propriedade comunitária – típica dos bens de um clã, tribo ou família e; (iv) propriedade coletivista – aquela em geral de todos, do Estado. No entanto, aponta, com razão, que tais modelos sempre coexistiram, encontrando-se simultaneamente com diferentes intensidades. “Por exemplo, na sociedade capitalista do séc. XIX, a maior parte da propriedade é individualista, mas permanecem sobrevivências das comunidades rurais dos séculos precedentes; e o Estado é, muitas vezes, o maior proprietário, possuindo tudo o que está no domínio público e mesmo no seu domínio privado (florestas dominiais, estradas, edifícios públicos, armas e munições etc.)” Ao mencionar a antiga União Soviética, continua o autor: “No regime socialista da U.R.S.S., se as

Paolo Grossi analisa a propriedade privada como um conceito vazio que será preenchido, somente se inserido em determinado contexto. Do contrário, prevaleceria uma tendência de abstração dessa noção. Ainda segundo o referido autor, a propriedade jamais será mera regra técnica, mas sim um verdadeiro impasse ou problema das relações entre homens e coisas, da fricção entre mundo dos sujeitos e mundo dos fenômenos.

Na visão do jurista italiano, a propriedade contempla uma mentalidade arraigada no centro de uma sociedade e de uma civilidade.⁵²

No Brasil, a concepção de direito de propriedade, insculpida no Código Civil de 1916, cede lugar aos princípios constitucionais balizadores do direito de propriedade, a partir do Estado Democrático de Direito.

Orlando Gomes⁵³ ensina que a propriedade deve ser entendida sob um olhar tríplice que envolve os seguintes aspectos: (i) sintético; (ii) analítico; e (iii) descritivo. Pelo aspecto sintético, tem-se a submissão de uma coisa a uma pessoa. O segundo aspecto estaria relacionado ao direito de usar, fruir e dispor de uma determinada coisa e, ainda, de reavê-la de quem a possuía indevidamente. Por sua vez, o aspecto descritivo traz a propriedade relacionada ao direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, por meio do qual dada coisa fica à mercê da vontade de alguém, segundo as determinações legais.

Assim, por propriedade entendemos a noção subjetiva de poder exercido por um homem sobre um objeto, relação esta que deve ser devidamente respeitada pelos demais

propriedades coletivas são de longe as mais importantes, persistem propriedades pessoais, umas pertencentes à comunidade familiar, outras estritamente individuais” (GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. Tradução António Manuel Hespanha e Manuel Macaísta Malheiros. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. p. 636).

⁵² Em conferência realizada em Siena em 1985, Paolo Grossi abordou o tema sob o título “A propriedade e as propriedades”, de modo a demonstrar a ambiguidade de um conceito único de propriedade e, ao mesmo tempo, a existência de múltiplas mentalidades proprietárias ao longo da história humana. Embora seja um denominador comum na ideia de propriedade a perspectiva de pertencimento como poderes de um sujeito sobre determinada coisa, vale a transcrição: “A propriedade é seguramente um problema técnico, mas nunca é somente, no seu contínuo emaranhar-se com o todo o resto, um problema técnico: por debaixo, os grandes arranjos das estruturas; por cima, as grandes certezas antropológicas põem sempre a propriedade no centro de uma sociedade e de uma civilidade. A propriedade não consistirá jamais em uma regrinha técnica, mas em uma resposta ao eterno problema da relação entre homem e coisas, da fricção entre mundo dos sujeitos e mundo dos fenômenos, e aquele que se propõe a reconstruir sua história, longe de ceder a tentações abstracionistas, deverá, ao contrário, tentar colocá-la sempre no interior de uma mentalidade e de um sistema fundiário com função eminentemente interpretativa” (GROSSI, Paulo. *História da propriedade e outros ensaios*. Tradução Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 16).

⁵³ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

indivíduos e entidades estatais, apresentando requisitos representativos dos contornos de sua fruição.

Mencionados requisitos, também chamados de atributos da propriedade ou faculdades, materializam-se pelas condutas de usar, gozar e dispor da coisa. Washington de Barros Monteiro elucida:⁵⁴

O direito de usar compreende exigir da coisa todos os serviços que ela pode prestar, sem alterar-lhe a substância. O direito de gozar consiste em fazer frutificar a coisa e auferir-lhe os produtos. O direito de dispor, o mais importante dos três, consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la ao serviço de outrem.

Tais contornos constituem o sentido usual do termo propriedade, isto é, sua significação corrente, erigida pelo legislador infraconstitucional pelo Código Civil de 1916 e repetida no Código Civil de 2002, no artigo 1.228, segundo o qual “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”.

A Constituição Federal, ao não conceituar a propriedade, aderiu a esse sentido usual. Entretanto, José Afonso da Silva⁵⁵ critica a visão civilista do instituto da propriedade:

Essa é a perspectiva dominada pela atmosfera civilista, que não leva em conta as profundas transformações impostas às relações de propriedade privada, sujeita, hoje, à estreita disciplina do Direito Público, que tem sua sede fundamental nas normas constitucionais. Em verdade, a Constituição Federal assegura o direito de propriedade, mas não só isso, pois, como assinalamos, estabelece também seu regime fundamental, de tal sorte que o Direito Civil não disciplina a propriedade, mas tão somente as relações civis a ela inerentes.

Celso Antônio Bandeira de Mello,⁵⁶ como não poderia deixar de ser, afirma e esclarece que a propriedade contempla matéria de ordem pública:

O direito de propriedade – ou seja, o reconhecimento que a organização jurídica da Sociedade (Estado) dispensa aos poderes de alguém sobre coisas – encarta-se, a nosso ver, no Direito Público e não no Direito Privado. É evidente que tal Direito comporta relações tanto de Direito Público quanto de Direito Privado. Entretanto, o direito de propriedade, como aliás sempre sustentou o prof. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, é, essencialmente,

⁵⁴ BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil*. Direito das coisas. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3, p. 83.

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 270.

⁵⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 39.

um direito configurado no Direito Público – e desde logo – no Direito Constitucional.

Em nossa Constituição Federal atual, a propriedade privada está inserida no âmbito dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo:

Art. 5.º 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 a propriedade, nos termos seguintes: [...]

XXII – é garantido o direito de propriedade; [...]

XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

Sobre direitos fundamentais, Maria Garcia⁵⁷ ensina:

O art. 5.º da Constituição especifica cinco direitos fundamentais básicos: vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade, que constituem o fundamento de todos os demais direitos consagrados, quer pelos incisos do art. 5.º, quer pelos dispositivos sequenciais, do mesmo Título II, bem como de toda a Constituição – dado que órgãos, bens, direitos, deveres, instituições refluem, todos, para um destinatário único, em especial, o ser humano.

E segue ensinando:

Tais direitos fundamentais básicos assim o são, e devem ser, pelos fundamentos do Estado brasileiro, mediante um pacto fundacional firmado a partir de um enfoque do Direito Ocidental, conforme Jorge Miranda, compondo a família constitucional ocidental – portanto, por uma exigência de necessidade

No artigo 170, II, da CF, a propriedade privada aparece novamente referida nos princípios gerais da atividade econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano, na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando-se os seguintes princípios: [...]

II – propriedade privada; [...]

⁵⁷ GARCIA, Maria. *Desobediência civil: direito fundamental*. São Paulo: RT, 1994. Artigo publicado na *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, IBDC, ano 10, n. 39, p. 122, abr./jun. 2002.

Da leitura dos dispositivos supracitados nota-se que a propriedade privada contempla uma instituição constitucionalmente protegida, consagrada como direito fundamental na Lei Maior vigente, evidenciando sua inviolabilidade e sua relevância.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁸ pontua:

Está inscrito no art. 5.º, XXII e XXIV, e nele o constituinte assegura o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro.

Alojado no cerne de todas as situações materiais que sofrem o impacto tributário, o direito de propriedade é uma preocupação constante do legislador no desempenho da tarefa legislativa e requer a contínua vigilância dos cidadãos, para vê-lo efetivamente garantido na conformidade da proteção constitucional.

Vale mencionar que a propriedade consiste em um dos mais versáteis instrumentos de que dispõe o poder constituinte para a consecução dos fins colimados pelo Estado Social Democrático de Direito. Uma das razões está ligada à função social, segundo a qual a propriedade deve ser exercitada de maneira ótima, de modo a cumprir e atender aos anseios da justiça social.

Ademais, percebe-se que a propriedade privada foi reafirmada em nosso sistema também como garantia individual e como direito subjetivo do proprietário, ou seja, a propriedade permanece com a função de persecução das necessidades individuais do proprietário, bem como mantém um conteúdo mínimo enquanto direito subjetivo do proprietário.

Ricardo Lira⁵⁹ assevera:

[...] a propriedade assegurada em nossa Constituição como um direito individual (art. 153, § 22), cuja função social é declarada como um dos princípios da Justiça Social (art. 160, III), apresenta-se como instituição diferenciada, no sentido de poder variar de conteúdo, conforme o tipo de bem que lhe serve de objeto e a natureza do titular, exatamente por ser uma função social e um dos instrumentos da Justiça Social.

A inserção da propriedade entre os direitos e garantias individuais, assim como a menção à propriedade privada nos princípios da ordem econômica, reiteram a concepção da

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁵⁹ LIRA, Ricardo Pereira. *Elementos de direito urbanístico*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 161.

propriedade como um direito subjetivo do proprietário, reforçando seu conteúdo mínimo que permite ao proprietário usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente a possua.

Maria Elizabeth Moreira Fernandez⁶⁰ opina:

O conteúdo do direito de propriedade privada assume natureza complexa, sendo qualificado, por via disso, como um direito fundamental de dupla face ou de duplo carácter. Com efeito, o direito de propriedade privada assume no seu conteúdo constitucional uma vertente ou dimensão objectivo-institucional (derivada da função social que cada categoria de bens se encontra obrigada a cumprir) e, simultaneamente, uma vertente subjectiva-individual que integra o conteúdo essencial desse direito. Essas duas vertentes do direito de propriedade privada não se opõem uma à outra, antes pelo contrário, a determinação do aspecto objectivo não visa senão reforçar o aspecto subjectivo do mesmo.

A propriedade representa, pois, um instrumento de garantia do pluralismo e de defesa com relação a qualquer tentativa de estatalismo ou apropriação indevida, seja por particular ou pelo Estado.

Portanto, o respaldo firmado pela Constituição Federal tem por finalidade permitir ao proprietário suprir suas necessidades materiais e de sua família, bem como usufruir da propriedade como um instrumento de suas realizações e de segurança.

O Estado Democrático de Direito, portanto, deve garantir ao proprietário que não seja incomodado no exercício de suas prerrogativas, as quais são protegidas pelo ordenamento jurídico, assegurando o cumprimento do princípio da segurança jurídica.

Tornam-se claras, assim, a importância e a relevância da propriedade privada como direito constitucionalmente garantido, não podendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional afrontar tal direito, por meio da realização de averbação pré-executória, apenas com base no fato de que há débitos em aberto. Agindo assim, indevidamente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se coloca em posição de julgadora, função esta exclusiva do Poder Judiciário.

⁶⁰ FERNANDEZ, Maria Elizabeth Moreira. Direito ao ambiente e propriedade privada; aproximação ao estudo da estrutura e das consequências das “leis-reserva” portadoras de vínculos ambientais. *Boletim Da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, n. 57, p. 177-178, 2001.

O direito à propriedade privada, como vimos neste subitem, constitui direito fundamental e não pode ser violado sem que antes todas as normas e princípios existentes em nosso ordenamento jurídico sejam devidamente observados e cumpridos.

Com efeito, há clara violação, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao direito de propriedade e ao modelo processual existente, conforme detalharemos no capítulo a seguir.

2 O MODELO PROCESSUAL

2.1 Princípio da inafastabilidade de jurisdição

O artigo 5.º, XXXV, da CF assegura a todos o amplo acesso à justiça, a saber: “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

De tal preceito se extrai que, constitucionalmente, é desejável o acesso ao Poder Judiciário, bem como que qualquer forma de “pretensão”, isto é, “afirmação de direito”, pode ser levada ao Poder Judiciário para solução.

No âmbito do direito tributário, o texto do artigo 5.º, XXXV, da Lei Maior não contempla apenas uma permissão. Vai além e consiste em verdadeira obrigação, visto que, na seara tributária, estamos diante do patrimônio dos contribuintes ou do patrimônio público, na medida em que a obrigação tributária consiste na entrega de determinada quantia de dinheiro aos cofres públicos, uma vez configurada a hipótese de incidência de determinado tributo.

Havendo qualquer discordância ou dúvida quanto ao real montante total devido, ou supostamente devido aos cofres públicos, não pode a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à margem do Poder Judiciário, indisponibilizar bens dos contribuintes sem o devido processo, em afronta aos princípios da inafastabilidade de jurisdição, ao contraditório e a ampla defesa, uma vez que não cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizar esse juízo de valor.

Logo, nota-se que na seara tributária qualquer pretensão não “pode ser”, mas, sim, “deve ser” levada ao Poder Judiciário, sob pena de violação a preceitos constitucionais básicos garantidos a todos os contribuintes.

Ora, não pode a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou qualquer outro ente público dotar seu crédito de maiores prerrogativas em relação ao dos demais, devendo ser igualmente seguidos os preceitos preestabelecidos em nosso ordenamento jurídico.

Como será demonstrado neste trabalho, será possível verificar que a Lei n. 13.606/2018 e a Portaria n. 33/2018 padecem de clara inconstitucionalidade, na medida em

que a Constituição Federal impõe que a lei não retire do Poder Judiciário a apreciação de qualquer ameaça ou lesão a direito. Assim, qualquer lei ou ato infralegal que almeje subtrair da apreciação do Poder Judiciário ameaça ou lesão a direito será patentemente inconstitucional.⁶¹

Insta pontuar, ainda, que o artigo 5.º, XXXV, da CF carrega duas frentes. Uma voltada a reparar danos ocorridos no passado e outra voltada a evitar possíveis danos futuros, bastando a existência de ameaça, ou seja, que haja uma situação antijurídica.⁶²

Vale mencionar que, uma vez provocado, o Estado-juiz tem o dever de analisar e responder o feito, nem que seja para negar tal pleito em decorrência de ausência de direito ou em razão de não haver condições mínimas para verificar se há ou não direito a ser tutelado.

Por fim, consoante esclarecido anteriormente, nenhuma lesão ou ameaça pode ser afastada do Poder Judiciário. No entanto, não significa que apenas o Poder Judiciário possa resolver conflitos. À luz do Código de Processo Civil de 2015, é correto incentivar a solução de conflitos por outros métodos.

Ocorre que o objetivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao editar a Lei n. 13.606/2018 e a Portaria n. 33/2018, em vez de incentivar a solução de conflitos, teve por finalidade, em desrespeito ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, impor e cobrar o que entende por certo, restringindo, unilateralmente, os bens dos contribuintes.

Assim, em vez de tentar transacionar os valores, unilateralmente impõe o que entende devido, com a restrição de bens do contribuinte e, à margem do Poder Judiciário, exige, como se fossem corretos, valores que sequer foram avaliados por magistrado investido na função, evidenciando, claramente, a inconstitucionalidade da averbação pré-executiva, a qual retarda ainda mais o avanço democrático entre as partes envolvidas, conforme será comprovado no desenvolvimento deste estudo.

⁶¹ BUENO, Scarpinella Cassio. *Manual de direito processual civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. volume único, p. 52.

⁶² Idem, *ibidem*.

2.2 Devido processo legal (devido processo constitucional)

2.2.1 *Origens do devido processo legal (devido processo constitucional)*

No período feudal, mais especificamente da passagem da Alta para a Baixa Idade Média, momento no qual o meio de produção feudal começou a declinar, surgiu a Carta Magna. Esse momento histórico contempla a sucessão da coroa do Rei Ricardo Coração de Leão, morto na terceira cruzada, ao João Sem-Terra (conhecido também por King John ou João Sem Herança).

Referida expressão, Sem-Terra, teria surgido em razão de o Rei João não ter herdado nenhuma propriedade após o falecimento de seu pai, Henrique II, da Dinastia dos Plantagenetas.

Durante os anos de 1199 a 1216, perdurou o reinado do João Sem-Terra, de temperamento forte, que impôs a seu reino o confisco de propriedades e cobrança de altos tributos, os quais, com o passar do tempo, foram cada vez mais majorados, em virtude dos diversos fracassos em batalhas, especialmente para cobrir os gastos com a guerra contra a França em 1204, na qual a Inglaterra perdeu suas terras do Norte, bem como em razão da perda de território e da diminuição de recursos financeiros.

Outro ponto relevante a se mencionar diz respeito à sua relação conflitante com a Igreja e, por consequência, com seus representantes, tanto que João Sem-Terra foi excomungado pelo Papa Inocêncio III. Essa situação problemática com a Igreja apenas foi resolvida em 1213, quando João Sem-Terra, finalmente, entendeu por bem se submeter à hegemonia papal.

Em 1214, almejando reconquistar suas terras, João Sem-Terra, uma vez mais, entrou em guerra contra a França. Entretanto, novamente perdeu essa batalha e, como consequência, seu reinado foi fortemente enfraquecido.

Com efeito, a constante cobrança de novas contribuições somada às ações exorbitantes e cruéis, aliada à perda de poder e de território do Rei João Sem-Terra e dos conflitos com os religiosos, levaram à insatisfação dos barões, os quais renunciaram à aliança com o Rei, culminando em uma guerra civil.

Dessa feita, almejando limitar as ações do Rei João Sem-Terra, extinguir os privilégios feudais, bem como para acalmar a revolta dos barões saxões, foi celebrada uma

reunião com o Rei em Runnymede, momento no qual foi elaborado o The Articles of the Barons e, posteriormente, a Magna Charta Libertatum.

Portanto, temos que a imagem do devido processo, no sistema *common law*, nasceu em 1215, na Carta Magna da Inglaterra do século XIII, a qual foi desenvolvida com a finalidade de limitar e regulamentar os poderes feudais do Rei, fixar os limites de pagamento para recebimento de heranças, entre outros.

Em outras palavras, a Carta Magna impôs, pela primeira vez, restrições escritas para a autoridade real nos campos da tributação, dos direitos feudais e da justiça, bem como reafirmou o poder dos costumes para barrar atitudes inadequadas, tais como atos arbitrários e condutas injustas.

Dessarte, a Magna Carta tinha por fim assegurar os direitos dos nobres em face do arbítrio do monarca. Nelson Nery Jr.⁶³ pontua:

Embora a “Magna Charta” fosse instrumento de acentuada deliberação do reacionarismo, criada como uma espécie de garantia dos nobres contra os abusos da coroa inglesa, continha exemplos de institutos originais e eficazes do ponto de vista jurídico, que até hoje têm provocado a admiração dos estudiosos da história do direito e da historiografia do direito constitucional.

Vale pontuar, no entanto, que apenas três cláusulas da Magna Carta são ainda legalmente válidas na Inglaterra. A primeira defende a liberdade e os direitos da Igreja, ao passo que a segunda confirma as liberdades e os costumes de Londres e, por fim, a terceira, presente no artigo 39 do documento,⁶⁴ assevera:

Art. 39. Nenhum homem livre será detido ou sujeito a prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos nem mandaremos proceder contra ele senão mediante um julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com a lei do país.

⁶³ NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: RT, 2004. p. 61-62.

⁶⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 245.

Referido artigo contempla, na verdade, a real origem do devido processo em todo o Ocidente. Pode-se afirmar, dessa maneira, que a Carta Magna de 1215 contempla um marco histórico.

No que concerne à origem do devido processo legal, Adhemar Ferreira Maciel⁶⁵ esclarece ser mais antiga do que as próprias instituições inglesas:

[...] Remonta a mais de cinco séculos antes da era cristã: em *Antígona* de Sófocles, peça [...] presumidamente (do) ano de 441 a.C., já se invocavam determinados princípios morais e religiosos, não escritos [...] Édipo [...] quando descobriu que seus quatro filhos eram filhos dele com sua própria mãe, num gesto de autopunição, vazou seus olhos e passou a vaguear pela Grécia, guiado pela filha Antígona. Com sua morte, seus dois filhos [...] irmãos de Antígona, passaram a disputar o poder político em Tebas. Numa batalha, um irmão matou o outro, e um tio deles, Creonte, assumiu o governo. O primeiro decreto de Creonte foi proibir que se desse sepultura a um dos irmãos mortos, Polinices, considerado traidor da pátria. A pena pela desobediência seria a morte do infrator. Antígona, então, após invocar as leis não escritas, que se perdiam na perspectiva dos tempos, retrucou que acima das leis do Estado, das leis escritas, existiam as leis não escritas, de cunho universal, que deviam prevalecer sobre as leis escritas, pois se calcavam na natureza do homem.

A “Grande Carta das Liberdades” foi confirmada em 1297 por Eduardo I, com inspiração jusnaturalista, e adicionava ao devido processo a expressão *law of the land* (em latim *per legem terrae*) assegurando que o direito à vida, à liberdade e à propriedade seriam invioláveis pelo Estado, sendo certo que eventuais limitações e modificações somente seriam possíveis mediante alterações nos costumes sociais e jurídicos.

Referida Carta foi concedida pelo Rei em virtude de pressão dos súditos, conhecidos como “homens-livres”, cuja alegação central residia no fato de que eram tratados de maneira arbitrária, causando danos às pessoas e a seus bens, o que culminou na limitação desse poder, inclusive no que diz respeito à exigência de quantias exorbitantes a título de tributos.

Assim, pela primeira vez, a supremacia da lei é imposta ao monarca, de modo a limitar suas ações. No entanto, Antônio de Sampaio Dória⁶⁶ esclarece que essa cláusula valia apenas ao monarca, visto que não se estendia ao Parlamento.

⁶⁵ Apud PAMPLONA, Danielle Anne. *Devido processo legal: aspecto material*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 35.

⁶⁶ DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaios sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 10.

Vale mencionar que a Magna Carta foi escrita em latim, língua culta vigente à época, ou seja, era falada apenas por uma pequena parcela da população, que compreendia a classe dominadora das artes, pois a maioria das pessoas falava o inglês, língua da plebe, evidenciando, dessa forma, que estes últimos ficavam inabilitados de utilizá-la em sua defesa.

A expressão *due process of law* foi usada, pela primeira vez, no Estatuto de 1345, *Statute of Westminster of the Liberties of London*, sob o reinado de Eduardo III, a saber:

Ninguém será condenado sem julgamento. Assim como nenhum homem, independentemente de estado ou condição que estiver, será expulso do país ou de seu lar, nem detido ou sujeito à prisão, nem deserdado, ou condenado à morte, sem ser lavado a responder ao devido processo legal.⁶⁷

Em virtude da grande mudança efetuada para garantir a segurança aos indivíduos, a Magna Carta influenciou, enormemente, todas as nações, em especial as 13 colônias norte-americanas, construídas pelos colonos ingleses. Sob a influência dessa Carta, elaboraram e consignaram no *Bill of Rights* a cláusula do devido processo.

As garantias trazidas pelo devido processo foram ampliadas com as revoltas da segunda metade do século XVII, sendo certo que foram criados diversos documentos para assegurar tais direitos, como: *Habeas Corpus Act* (1679), *Bill of Rights* (1689), *Act of Settlement* (1701), entre outros.

No que concerne aos Estados Unidos da América, a revolta e o sentimento da necessidade de garantia dos direitos dos indivíduos ocorreram em virtude da falta de confiança do povo no poder e por questões de ordem tributária, na medida em que tributos elevadíssimos eram cobrados arbitrariamente.

O *due process of law*, originalmente, não foi previsto na Constituição norte-americana. Inicialmente, havia dez cláusulas conhecidas como “Cartas de Direitos”, que previam liberdades individuais perante o poder central.

⁶⁷ “None shall be condemned without Trial. Also, that no man, of what state or condition that he be, shall put out of the land or tenement, nor taken or imprisoned, nor disinherited, nor put to death, without being brought to answer by due process of law” (tradução nossa).

Posteriormente, foram incluídas emendas impondo mais proteções individuais e, com a introdução da emenda V, em 1791, surgiu a garantia do *due process of law* (expressão utilizada como sinônimo da cláusula *law of the land*, nos Estados Unidos).

Couture⁶⁸ esclarece que:

Antes mesmo da Constituição Federal americana de 1787, algumas constituições estaduais daquele país já consagravam a garantia do “due process of law”, como, por exemplo, as de Maryland, Pensilvânia e Massachusetts, repetindo a regra da “Magna Charta” e da Lei de Eduardo III.

Por motivos históricos, enquanto nos Estados Unidos o devido processo era utilizado como meio de limitação ao Poder Executivo e Legislativo por meio do Judiciário, na Europa serviu para fortalecer o Parlamento, refletindo o triunfo deste sobre a monarquia.

Atualmente, são as Emendas V e XIV,⁶⁹ incorporadas em 1868, após a abolição da escravatura, que caracterizam um dos elementos fundamentais, consignando o *due process of law* como limitação ao governo central e aos Estados, que, originalmente, surgiu atrelado ao processo penal.

Paulo Fernando Silveira ensina que o devido processo, em virtude de seu conceito aberto, serviu como base para diversas decisões judiciais, e não apenas na seara penal.⁷⁰

Nesse contexto, foi no julgamento *Stone vs. Farmers Loan and Trust* que o magistrado Waite, em 1886, declarou, pela primeira vez no Supremo, o devido processo como norma geral obrigatória a todos os órgãos.⁷¹

McGehee, em 1906, já definia o devido processo legal da seguinte forma:⁷²

⁶⁸ *Apud* NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*, 8. ed., cit., p. 62.

⁶⁹ “Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos, e sujeitas à sua jurisdição, são cidadãos dos Estados Unidos e dos Estados onde residirem. Nenhum Estado poderá aprovar ou fazer executar leis restringindo os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos, nem poderá privar qualquer pessoa de sua vida, liberdade ou propriedade sem o devido processo legal, nem negar a qualquer pessoa sob sua jurisdição a igualdade de proteção perante a lei” (*Apud* NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 13. ed. São Paulo: RT, 2017. p. 81).

⁷⁰ SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal: due process of law*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 239.

⁷¹ *Stone v. Farmres’ Loan & Trust Co.*, 116 U.S. 307 (1886).

⁷² McGEHEE, Lucius Polk. *Due process of law under the Federal Constitution*. New York: Edward Thompson Company, 1906. p. 1: “Due Process of Law, as the meaning of the words has been developed in American decisions, implies the administration of equal laws according to established rules, not violative of the fundamental principles of private right, by a competent tribunal having jurisdiction of the case and

O devido processo legal, como o significado das palavras foi desenvolvido nas decisões americanas, implica a administração de leis igualitárias de acordo com regras estabelecidas, que não violem os princípios fundamentais dos direitos individuais, por um tribunal competente que tenha jurisdição do caso e proceda por provocação e com a oitiva das partes. A frase é e tem sido desde longa data exatamente equivalente e convertida com a expressão antiga “Lei da Terra”.

Portanto, a evolução da ideia de devido processo penal, a princípio limitador de decisões estatais, percorreu um longo caminho, e a doutrina e a jurisprudência alargaram seu âmbito de abrangência, e, ao lado do princípio da isonomia, tornou-se instrumento de fundamentação e decisão no processo constitucional dos Estados Unidos.

Por fim, vale mencionar que o devido processo legal constou da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 em seus artigos VIII, X e XI, a saber:

Art. VIII. Toda pessoa tem direito a receber, dos tribunais nacionais competentes, remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais, que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei. [...]

Art. X. Toda pessoa tem direito, em plena igualdade, a uma audiência justa e pública por parte de um tribunal independente e imparcial, para decidir de seus direitos e deveres ou do fundamento de qualquer acusação criminal contra ele. [...]

Art. XI. Toda pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa. Ninguém poderá ser culpado por qualquer ação ou omissão que, no momento, não constituíam delito perante o direito nacional ou internacional. Tampouco será imposta pena mais forte do que aquela que, no momento da prática, era aplicável ao ato delituoso.

Com efeito, não obstante provenientes de uma Resolução cuja eficácia depende da adesão pelos Estados, as determinações da Declaração Universal dos Direitos do Homem são projeções do devido processo legal.

2.2.2 *O devido processo em sentido material (substantive due process) e em sentido formal (procedural due process)*

A cláusula *due process of law* não indica apenas uma tutela processual, pois a evolução do devido processo levou à caracterização de sua dimensão bipartida, visto que há

proceeding upon notice and hearing. The phrase is and has long been exactly equivalent to and convertible with the older expression ‘the law of the land’” (tradução nossa).

o *substantive due process* (direito material) e o *procedural due process* (tutela de direitos por meio do processo judicial e administrativo).

Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins,⁷³ ao comentarem o inciso LIV do artigo 5.º da CF, aduzem que:

O direito ao devido processo legal é mais uma garantia do que propriamente um direito. Por ele visa-se a proteger a pessoa contra a ação arbitrária do Estado. Colima-se, portanto, a aplicação da lei. O princípio se caracteriza pela excessiva abrangência e quase se confunde com o Estado de Direito. A partir da instauração deste, todos passaram a se beneficiar da proteção da lei contra o arbítrio do Estado.

Nagib Slaibi Filho⁷⁴ esclarece a importância do devido processo legal:

Assegura que as relações estabelecidas pelo Estado sejam participativas e igualitárias; que o processo de tomada de decisão pelo Poder Público não seja um procedimento kafkiano, mas um meio de afirmação da própria legitimidade e de afirmação perante o indivíduo. A atividade estatal, judicial ou administrativa, está vinculada ao sistema controversial que se implanta pela adoção constitucional do “due process of law”: qualquer restrição à liberdade e aos bens só pode ser feita atendendo a alguns procedimentos cujo conjunto é que se denomina o devido processo de lei.

Pinto Ferreira⁷⁵ assevera:

O devido processo legal significa o direito a regular curso de administração da justiça pelos juízes e tribunais. A cláusula constitucional do devido processo legal abrange de forma compreensiva: a) o direito à citação, pois ninguém pode ser acusado sem ter conhecimento da acusação; b) o direito de arrolamento de testemunhas, que deverão ser intimadas para comparecer perante a justiça; c) o direito ao procedimento contraditório; d) o direito de não ser processado por leis “ex post factos”; e) o direito de igualdade com a acusação; f) o direito de ser julgado mediante provas e evidência legal e legitimamente obtida; g) o direito ao juiz natural; h) o privilégio contra a autoincriminação; i) a indeclinabilidade da prestação jurisdicional quando solicitada; j) o direito aos recursos; l) o direito à decisão com eficácia de coisa julgada.

⁷³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. II, p. 261.

⁷⁴ SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 397-398.

⁷⁵ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1, p. 175-176.

Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco⁷⁶ ensinam sobre as garantias do devido processo legal:

Entende-se, com essa fórmula, o conjunto de garantias constitucionais que, de um lado, asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais e, do outro, são indispensáveis ao correto exercício da jurisdição. Garantias que não servem apenas aos interesses das partes, como direitos públicos subjetivos (ou poderes e faculdades processuais) destas, mas que configuram, antes de mais nada, a salvaguarda do próprio processo, objetivamente considerado, como fator legitimamente do exercício da jurisdição.

Para Alexandre de Moraes:⁷⁷

O devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade e propriedade quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (direito à defesa técnica, à publicidade do processo, à citação, de produção ampla de provas, de ser processado e julgado pelo juiz competente, aos recursos, à decisão imutável, à revisão criminal).

Com a influência dos acontecimentos havidos na Inglaterra, os Estados Unidos acabaram por desenvolver o princípio do devido processo com a finalidade de garantir os direitos e liberdades civis, acarretando a dualidade processual e substancial.

Consoante mencionado anteriormente, originalmente, referida cláusula surgiu no âmbito penal com caráter eminentemente processualístico. Contudo, tal expressão foi se modificando ao longo do tempo de modo a viabilizar, conforme ensina Nelson Nery Junior,⁷⁸ uma interpretação elástica, sempre almejando proteger direitos fundamentais dos indivíduos.

No mesmo sentido é o entendimento de Elizabeth Maria de Moura:⁷⁹

No Brasil, em nossa compreensão, o “devido processo legal” apresenta o conteúdo processual, pois disciplina normas de conteúdo processual e apresenta conteúdo material, na medida em que declara ser o “devido processo legal” um direito fundamental a todos de exigirem a proteção de seus direitos, seja aos que invoquem a tutela jurisdicional ou seja referente

⁷⁶ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 82.

⁷⁷ MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 255-256.

⁷⁸ NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 9. ed. São Paulo: RT, 2009. p. 81.

⁷⁹ MOURA, Elizabeth Maria de. *O devido processo legal na Constituição brasileira de 1988 e o Estado Democrático de Direito*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000. p. 63-64.

a processos administrativos. No que se toca à constitucionalidade das leis, temos o controle de constitucionalidade preventivo, feito pelo legislador, pelo administrador (dos atos infralegais dele emanados) ou pelo Chefe do Executivo por meio de veto à legislação e o controle de constitucionalidade repressivo que pode ser realizado pelo Legislativo, pelo Executivo ou pelo Judiciário.

Segundo Dinorá Adelaide Musetti Grotti:⁸⁰

Pela inscrição do devido processo legal com espaço próprio e autônomo no elenco dos direitos individuais e coletivos, pelos princípios que a Lei Maior consagra como fundamentos da República, pelos objetivos que elege e pelo realce atribuído ao controle da constitucionalidade pelo Poder Judiciário, pode-se assegurar sua acolhida nos dois aspectos, isto é, em termos processuais e substantivos, como ocorre no Direito norte-americano.

Nesse sentido, André Ramos Tavares,⁸¹ discorrendo sobre o conteúdo do devido processo legal, observa que:

É imprescindível, preliminarmente, destrinchar os elementos da consagrada expressão “devido processo legal”. Para tanto, proceder-se-á, preliminarmente, à verificação do conteúdo de cada termo componente da expressão. Assim, considera-se que o termo “devido” assume o sentido de algo “previsto”, “tipificado”. Mas não é só. Também requer que seja justo. “Processo”, na expressão consagrada constitucionalmente, refere-se aos trâmites, formalidades, procedimentos, garantias. São práticas do mundo jurídico em geral. “Legal”, aqui, assume conotação ampla, significando tanto a Constituição como a legislação. Reunindo, nesses termos, os componentes, tem-se: “garantias previstas juridicamente”. Esse, sucintamente, o significado da expressão “devido processo legal”.

E continua esclarecendo:⁸²

O princípio do devido processo legal biparte-se, contudo, passando a ser agregado um aspecto material (substancial). O devido processo legal, no âmbito processual, significa a garantia concedida à parte processual para utilizar-se da plenitude dos meios jurídicos existentes. Seu conteúdo identifica-se com a exigência de “paridade total de condições com o Estado persecutor e plenitude de defesa”. Na realidade, a paridade de “armas” tem como destinatário não apenas o Estado, mas também a parte contrária. É, em realidade, o próprio contraditório.

⁸⁰ GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Devido processo legal e o procedimento administrativo. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 22, p. 119-120, 1998.

⁸¹ TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 482.

⁸² Idem, p. 483.

Já o devido processo legal aplicado no âmbito material diz respeito à necessidade de observar o princípio da proporcionalidade, resguardando a vida, a liberdade e a propriedade.

Lucia Valle Figueiredo⁸³ também identifica o duplo sentido do princípio do devido processo legal, ao afirmar que:

Inicialmente, os processualistas entendiam como cumprido o “due process of law” quando fosse cumprido o “due procedural process of law”. Em outro falar, o “procedimento do devido processo legal”. Cumprido, então, o procedimento, considerava-se cumprido o “due process of law”. Modernamente assim já não é mais, porque, conforme já dissemos, o “due process of law” passa a ter conteúdo também material, e não tão somente formal – quer dizer, passa a ter duplo conteúdo: substancial e formal. Os processualistas da atualidade entendem que está contido, no “due process of law”, conteúdo material. Somente respeitará o “due process of law” a lei – e assim poderá ser aplicada pelo magistrado – se não agredir, não entrar em confronto, não entrar em testilha, com a Constituição, com seus valores fundamentais.

Com efeito, o devido processo, em seu aspecto material, evidencia-se em todos os campos do direito. No direito administrativo, por exemplo, o princípio da legalidade é uma manifestação do aspecto substantivo do devido processo, embora com outra roupagem, assim como a autonomia da vontade no direito privado.

Nesse contexto, Isabela Bonfá de Jesus,⁸⁴ a respeito dos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, pontua:

(b) Devido processo legal: bipartição nos princípios do devido processo legal substancial, o qual abrange os direitos que compõem o denominado “Estatuto do Contribuinte”, explicitados no art. 150 da CF/1988 (legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não confisco, capacidade contributiva), e do devido processo legal processual, compreendendo garantias que, em seu cerne, constituem objeto do contraditório e da ampla defesa [...].

Dessa feita, o devido processo material contempla a imperiosidade de produção correta da lei e a razoabilidade e compatibilidade com os preceitos constitucionais.

⁸³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 418-419.

⁸⁴ BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. *Manual de direito e processo tributário*. São Paulo: RT, 2016. p. 371.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o Poder Judiciário passa a ter a possibilidade de analisar o mérito dos atos do poder público, na medida em que pode analisar a justiça, principalmente no que diz respeito à delimitação do Poder Estatal para defender as garantias individuais, conteúdo da matéria referida na lei ou no ato administrativo para verificar se, em sua substância, aquele ato atende aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do devido processo.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 2.667-MC/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, decidiu:

Todos os atos emanados do poder público estão necessariamente sujeitos, para efeito de sua validade material, à indeclinável observância de padrões mínimos de razoabilidade.

As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law”. Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade.⁸⁵

Nos Estados Unidos, o devido processo substancial ou material é aplicado para analisar a produção legislativa e verificar se determinado ato estatal está devidamente fundamentado por um motivo razoável, bem como examina a constitucionalidade do Executivo e Legislativo.

Assim, nos Estados Unidos da América do Norte defende-se que, para o devido processo, não basta a mera observância de exigências formais, mas também que o processo seja capaz de gerar uma decisão jurídica substancialmente devida.

O devido processo, atualmente, está relacionado à eficácia processual dos direitos fundamentais, à razoabilidade das leis, proporcionalidade na sua aplicação e, por decorrência, ao processo justo.

Assim, corroborando o supraexposto, Cassio Scarpinella Bueno ensina:

O processo deve ser devido porque, em um Estado Democrático de Direito, não basta que o Estado atue de qualquer forma, mas deve atuar de uma específica forma, de acordo com regras preestabelecidas e que assegurem, amplamente, que os interessados na solução da questão levada ao Judiciário exerçam todas as possibilidades de ataque e de defesa que lhe pareçam

⁸⁵ STF, Tribunal Pleno, ADI 2.667-MC, Rel. Min Celso de Mello, j. 19.06.2002.

necessárias, isto é, de participação. O princípio do devido processo legal, neste contexto, deve ser entendido como o princípio regente da atuação do Estado-juiz, desde o momento em que ele é provocado até o instante em que o Estado-juiz, reconhecendo o direito lesionado ou ameaçado, crie condições concretas de sua reparação ou imunização correspondente.⁸⁶

Em virtude do quanto citado anteriormente, o princípio do devido processo é considerado um “princípio-síntese” de todos os valores do que se entende como um processo justo e adequado.

Nesse contexto, Cassio Scarpinella Bueno define-o:

[...] como representativo suficiente de todos os demais indicados pela própria CF e, em geral, desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência.
[...]

A CF, ao indicar, expressamente, qual é o conteúdo mínimo do “devido processo legal” que ela própria garante explicitamente, não permite que qualquer intérprete ou aplicador do direito reduza o seu alcance e sua amplitude sem que isso incida em flagrante (e direta) inconstitucionalidade.⁸⁷

Assim, o autor conclui que o chamado “devido processo legal” contempla um “devido processo constitucional”, na medida em que, em um Estado Democrático de Direito, o devido processo deve partir da Constituição Federal, e não da lei.

Em sentido amplo, a cláusula do devido processo aponta o trinômio “vida-liberdade-propriedade”, buscando preservar os bens da vida e ela própria. Quanto à liberdade, engloba tanto a física quanto a de privacidade, a de imprensa e a de religião. Por fim, no que diz respeito à propriedade, esta abrange tanto a propriedade de direito do particular quanto a posse de qualquer imóvel.

A Constituição Federal brasileira, ao definir o devido processo em seu artigo 5.º, LIV, assim garantiu: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Apesar de não mencionar, expressamente nesse inciso, a palavra vida, tem-se que, por interpretação histórica e por estar assegurada no *caput* do artigo, a disposição também abrange o direito à vida.

⁸⁶ BUENO, Scarpinella Cassio. *Manual de direito processual civil* cit., p. 54.

⁸⁷ Idem, *ibidem*.

Quanto ao *procedural due process*, este carrega o sentido de proteção dos direitos em processo judicial ou administrativo, apresentando caráter processual no que diz respeito à forma e aos atos concretizados em um processo⁸⁸.

Visa, assim, garantir a aplicação judicial da lei por meio do processo e a proteção da paridade de armas no processo, almejando alcançar a igualdade entre as partes, tendo, então, significado mais restrito.

Nelson Nery Jr.⁸⁹ esclarece as garantias oriundas da locução “devido processo”:

a) direito à citação e ao conhecimento do teor da acusação; b) direito a um rápido e público julgamento; c) direito ao arrolamento de testemunhas e à notificação das mesmas para comparecimento perante os tribunais; d) direito ao procedimento contraditório; e) direito de não ser processado, julgado ou condenado por alegada infração às leis *ex post facto*; f) direito à plena igualdade entre acusação e defesa; g) direito contra medidas ilegais de busca e apreensão; h) direito de não ser acusado nem condenado com base em provas ilegalmente obtidas; i) direito à assistência judiciária, inclusive gratuita; j) privilégio contra a autoincriminação.

É possível afirmar que o *procedural due process of law* contempla a possibilidade de a parte, efetivamente, ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e se defendendo do modo mais amplo possível, acarretando um julgamento limpo e justo para qualquer parte do processo.

Em suma, do quanto mencionado *supra* é possível perceber que esse princípio deságua no conceito de cláusula constitucional garantidora da justiça e de um processo justo em âmbito judicial e legislativo, seja em sua face formal, seja em sua face material.

É composto, portanto, pelas garantias constitucionais do contraditório, previsto no artigo 5.º, LV, da Lei Maior, da ampla defesa, pontuado no artigo 5.º, LIV, da CF, do juiz natural, da duração razoável do processo, entre outras.

⁸⁸ “O direito processual, portanto, disciplina a dinâmica de concretização do direito, precipuamente nas situações de patologia normativa, isto é, nos casos de “lesão ou ameaça de lesão a direitos subjetivos”, estabelecendo a forma, as condições e os limites ao exercício daquelas que são as características normativas comuns a todos os sistemas jurídicos contemporâneos: a obrigação de julgar e a obrigação de fundamentar a decisão em normas do próprio sistema jurídico.” (PRIA, Rodrigo Dalla. *Teoria Geral do Processo Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 62.)

⁸⁹ NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*, 9. ed., cit., p. 85.

Segundo Humberto Theodoro Júnior,⁹⁰ esse processo justo poderá ser reconhecido quando, no plano procedimental, observar: (i) o direito de acesso à justiça; (ii) o direito de defesa; (iii) o contraditório; (iv) a paridade de armas entre as partes; (v) a independência e a imparcialidade do magistrado; (vi) a obrigatoriedade de motivação dos provimentos judiciais decisórios; e (vii) a garantia de duração razoável do processo, evidenciando aqui diversos subprincípios do devido processo.

Com efeito, no plano processual, será justo⁹¹ o processo quando proporcionar a efetividade da tutela àquele a quem corresponda a situação jurídica amparada pelo direito, aplicado à base de critérios valorizados pela equidade concebida, sobretudo à luz das garantias e dos princípios constitucionais.

Portanto, nota-se que o devido processo tem, desde sua origem, a finalidade de garantir aos indivíduos segurança jurídica, ou seja, almeja garantir o direito de não serem despidos de sua liberdade, *lato sensu*, e de sua propriedade, sem que antes haja um julgamento, com um juiz natural e imparcial, para, efetivamente, proferir uma decisão justa mediante regras predeterminadas.

2.2.3 A evolução do devido processo constitucional no Brasil

No Brasil, o devido processo constitucional é aplicado desde a Constituição de 1891. No entanto, de forma restrita, na medida em que era utilizado apenas em processos de direito penal (assim como nos Estados Unidos), razão pela qual a atual redação desse princípio foi tida como uma inovação, visto que prevê o devido processo constitucional em processos judiciais e administrativos.

⁹⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 56. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 51.

⁹¹ “Afinal, os direitos fundamentais da segurança jurídica e da ampla defesa representam, em última análise, desdobramentos de outra garantia fundamental, decorrente da expressão inglesa *due process of law*, utilizada em emenda à Constituição americana de 1798, que acabou por merecer uma tradução não só perpetuada na doutrina brasileira como abraçada pela própria Constituição Federal de 1988, como sendo devido processo legal, e que poderia se chamar – tal como no Direito italiano – processo justo, uma vez que essa garantia há de representar a efetiva oportunidade processual de demonstrar e contrariar fatos, aduzir e rebater argumentos jurídicos e produzir provas, garantindo-se aos interessados em determinado conflito o pleno exercício da ação e da defesa, com acesso a um órgão independente para desate da controvérsia.” (CAVALCANTE, Mantovanni Colares. *A modulação de eficácia da norma tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal*. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 154.)

Nesse sentido, nota-se que referida cláusula atua como controle de qualidade do processo e em sua legitimidade, visando evitar atos arbitrários e podendo, inclusive, aplicá-lo aos atos legislativos, evidenciando sua essencialidade ao Estado Democrático de Direito.

Pode-se afirmar que o devido processo constitucional é uma síntese fragmentada em diversos dispositivos constitucionais, sendo, portanto, resultado das interpretações desses dispositivos, os quais podem ser considerados garantia-meio, uma vez que são instrumentos de um modelo processual capaz de produzir uma decisão constitucionalmente justa.

Como exemplo, podem-se citar: (i) direito de livre acesso à justiça; (ii) princípio da isonomia; (iii) princípio do juiz e promotor natural; (iv) princípio do contraditório e da ampla defesa; (v) princípio da proibição da prova ilícita; (vi) princípio da publicidade; (vii) princípio do duplo grau de jurisdição; (viii) princípio da assistência judiciária; (ix) princípio da garantia do processo sem dilações indevidas; e (x) garantia das decisões fundamentadas.

Dessa feita, de modo geral, o devido processo constitucional contempla o direito de o indivíduo ter acesso à justiça, assegurados, constitucionalmente, o direito ao juiz natural, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos do artigo 5.º, LIII, LIV e LV, da CF.

É possível afirmar que, em nosso país, o devido processo constitucional foi, expressamente, incorporado ao nosso ordenamento apenas na Constituição de 1988, visto que as Constituições anteriores ora faziam referência apenas à área penal, ora optavam pela sua ausência.

Portanto, de suma relevância é a expressa consignação do princípio do devido processo constitucional na Constituição Federal de 1988, cujo resultado é proveniente de marcantes atos dos regimes ditatoriais prévios.

Desse modo, buscou-se a imposição de limites contra o poder exacerbado do Estado em face das liberdades e dos direitos humanos mais importantes aos cidadãos, sendo essa a origem para o desenho da cláusula atual do devido processo constitucional.

Mencionado princípio foi positivado pela Constituição Federal tanto no sentido processual quanto material e se aplica às três esferas de Poder: Legislativo, Executivo e Judiciário.

No Poder Legislativo, é identificado pelo fato de os parlamentares serem obrigados a seguir um rito processual legislativo, o chamado devido processo legislativo

(devido processo formal), não podendo aprovar projeto de lei materialmente inconstitucional (devido processo material).

Por sua vez, perante o Poder Executivo, é aplicado, sob o aspecto material, aos procedimentos e processos administrativos no que tange à observância dos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e, sob o aspecto processual, ele representa a garantia de o administrado ter direito ao acesso ao processo administrativo.

Quanto ao Poder Judiciário, além da identificação da face material do devido processo quando da constitucionalidade das leis, é em sua função de aplicar o direito ao caso concreto que mais se evidenciará o princípio, devendo o magistrado se atentar à razoabilidade, à proporcionalidade, respeitar os princípios constitucionais e, considerando o direito, à realidade social e às particularidades do caso.

Nota-se que também atuam como condicionantes do devido processo constitucional os princípios da proporcionalidade ou da razoabilidade, porquanto sua aplicação se dá em situações diversificadas, as quais demandam a análise em cada caso concreto dos atos de autoridade ou das normas.

Segue, a título de exemplo, julgado acerca da razoabilidade e proporcionalidade atrelada ao devido processo, *in verbis*:

Recurso extraordinário com agravo (Lei n. 12.322/2010). 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 tributo (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”. Doutrina. Precedentes. Recurso de agravo improvido.⁹²

Portanto, perante o Poder Judiciário, o devido processo constitucional se manifesta, procedimentalmente, por meio das garantias processuais consignadas pela Constituição Federal e, materialmente, ao aplicar, na fundamentação da decisão, a razoabilidade e a proporcionalidade pelo juiz.

Tem-se, dessa forma, que, consoante ensina Fredie Didier Jr., “o devido processo legal é uma garantia contra o exercício abusivo do poder, qualquer poder”.⁹³

Assim, a aplicação do devido processo pressupõe o respeito aos valores normatizados no sistema constitucional brasileiro e da inviolabilidade das garantias de todos os cidadãos.

Renato Lopes Becho⁹⁴ ensina que:

[...] os princípios jurídicos tributários determinam a aplicação dos valores normatizados a sistema tributário. Partindo da máxima kantiana da liberdade, podemos separar os princípios constitucionais tributários em dois grupos: os princípios por natureza e os princípios por decisão. Os primeiros são decorrência natural dos valores maiores do ordenamento jurídico.

Dessarte, nem mesmo diante de eventual omissão legislativa, esse princípio não poderia ser ignorado, visto que tem importância significativa para toda a sociedade, representando o preceito máximo de liberdade.

2.2.4 *Devido processo constitucional e Estado Democrático de Direito*

Consoante visto anteriormente, o princípio do devido processo constitucional, desde a sua origem, representou o estabelecimento de limites legais ao poder e a submissão do soberano às leis do reino.

⁹² STF, 2.^a Turma, ARE 915424 AGR, Rel. Min. Celso de Mello, j. 20.10.2015, acórdão eletrônico *DJe*-241 27.11.2015.

⁹³ DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 63.

⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 330.

Com o passar dos anos e da positivação de seus preceitos, o devido processo constitucional se consagrou como garantia dos indivíduos a um processo justo, sempre que houver o risco de serem privados de sua liberdade e de sua propriedade, isto é, contempla um verdadeiro escudo contra eventuais arbitrariedades.

O Estado Democrático de Direito tem por característica a efetividade da soberania popular, a qual atua por meio de órgãos distintos e independentes entre si, submetidos à lei para consolidar a democracia e o reconhecimento da igualdade, da dignidade e dos direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos.

Gomes Canotilho esclarece que a democracia é um “processo dinâmico inerente a uma sociedade *aberta e activa*, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de desenvolvimento integral e de liberdade de participação crítica no processo político em condições de igualdade econômica, política e social”.⁹⁵

Carlos Ari Sundfeld, em *Fundamentos de direito público*,⁹⁶ esclarece que, com a transição do Estado de Polícia, o qual se fundamentava na imposição, praticamente sem limites e sem controle, da obediência das pessoas às ordens do poder político, para o Estado de Direito, houve a prevalência dos poderes políticos sobre os individuais. No entanto, agora com a organização, a limitação e o controle do poder do Estado.

No Estado de Direito, tem-se um Estado que atua conforme a ordem jurídica, ou seja, agora os cidadãos escolhem os parlamentares; o Parlamento, por sua vez, elabora as normas para regulamentar a cobrança de impostos pelo Poder Executivo e o Poder Judiciário, uma vez provocado, pode anular a lei elaborada pelo Parlamento, bem como os cidadãos podem ajuizar ação contra o Estado para se furtar do pagamento de determinado imposto ilegal.

Carlos Ari Sundfeld segue pontuando que, para um Estado de Direito ser efetivo, de suma importância a separação dos poderes para que a autoridade que elabora a lei não seja a mesma que a aplique, sob pena de esta alterá-la a seu bel-prazer. Destaca a necessidade de outra autoridade para aplicá-la (administrar) e outra para resolver os conflitos, isto é, julgar.

⁹⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 289.

⁹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

Para garantir referida harmonia entre os poderes e entre o Estado e os cidadãos, o referido autor ensina que se faz necessária a existência de uma Lei Maior, superior ao Estado e que não pode ser alterada por ele, definindo a estrutura do Estado e assegurando direitos aos indivíduos: a Constituição Federal.

Carlos Ari Sundfeld⁹⁷ traz como definição de Estado de Direito:

[...] o criado e regulado por uma Constituição (isto é, por norma jurídica superior às demais), onde o exercício do poder político seja dividido entre os órgãos independentes e harmônicos, que controlem uns aos outros, de modo que a lei produzida por um deles tenha de ser necessariamente observada pelos demais e que os cidadãos, sendo titulares de direitos, possam opô-los ao próprio Estado.

Com efeito, o Estado de Direito é fundamentado na supremacia da Constituição Federal, na separação dos poderes, na superioridade da lei e na garantia dos direitos individuais.

Importante frisar que a Constituição Federal não é feita pelo Estado, mas o Estado é fruto da Constituição. Isso porque a Lei Maior é elaborada por um Poder Constituinte, o qual é constituído por poder de fato e não jurídico, sendo certo que, uma vez editada a Constituição Federal, este é desfeito/desaparece.

A separação dos poderes é de suma importância para a existência do Estado de Direito, visto que a não existência de um destes ou o desrespeito a um destes pode abalar a estrutura do Estado. Assim, cada Poder corresponde, em outras palavras, a um limite ao exercício das atividades dos outros, evitando-se, assim, a tirania.

Por sua vez, a superioridade da lei consiste no fato de que ela se impõe ao próprio Estado e nisso se traduz sua superioridade, isto é, na virtude de ser superior e de condicionar os atos administrativos e sentenças.

Ademais, apenas a lei pode definir e limitar o exercício dos direitos individuais. O interesse individual só cede ante interesses públicos, os quais são estabelecidos por ela, e não pela vontade do soberano.

O reconhecimento de determinados direitos, tais como os da liberdade e da igualdade, é proveniente da Constituição Federal e jamais poderá ser suprimido pelo Estado.

⁹⁷ Idem, p. 38-39.

Ainda que o interesse público prevaleça sobre o particular, isso nunca poderá ocorrer em detrimento de direitos individuais garantidos pela Constituição Federal.

O Estado descrito *supra*, o de Direito, controla o poder e, por conseguinte, protege os direitos individuais. Entretanto, não garante a participação dos destinatários no seu exercício.

Pouco a pouco, foram incorporados ao Estado de Direito instrumentos democráticos de modo a viabilizar a participação do povo no exercício do poder com o intuito de controlar o Estado. Tais instrumentos democráticos podem ser considerados, como conceito jurídico, por República.

Geraldo Ataliba, em sua obra *República e Constituição*,⁹⁸ esclarece que república e federação contemplam os princípios fundamentais e embaixadores de todo o ordenamento jurídico, principalmente da Constituição Federal, que influem, de forma determinante, na interpretação dos demais princípios e regras constitucionais.

Assim, por federação, temos a associação de Estados para a formação de um novo Estado, o federal, com a repartição rígida de atributos da soberania entre eles, de modo que cada qual tem supremacia e autonomia em sua esfera (Pacto Federal).

O princípio republicano, por sua vez, funciona como alicerce de toda a estrutura constitucional. Tem por característica a tripartição do exercício do poder, bem como pela periodicidade dos mandatos políticos, com as respectivas responsabilidades dos mandatários.

Roque Antonio Carrazza ensina que República é um tipo de governo (coletividade de pessoas), fundamentado na igualdade entre as pessoas (todos são cidadãos), no qual os detentores do poder político (sempre em nome do povo e pelo povo) exercem-no em caráter eletivo (prazo determinado), representativo (não são donos, são gestores), transitório (temporiedade para permitir que o povo julgue) e com responsabilidade (respondem pelas decisões políticas que tomarem).

Esclarece o referido autor que o princípio republicano foi confirmado com a abolição dos privilégios fiscais dos nobres, dos eclesiásticos e dos exercentes de determinados cargos públicos. Conclui Roque Antonio Carrazza esse raciocínio aduzindo

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

que esse princípio leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária alcança a todos com isonomia e justiça (igual para todos os que se encontrem na mesma situação), bem como a igualdade tributária.

Pontua ainda o doutrinador que a competência tributária é auferida às pessoas políticas pelo povo e que a República garante aos cidadãos o direito de só serem tributados em função do interesse do Estado, sendo certo que o objeto de sua arrecadação deve ser destinado à manutenção da “coisa” pública.

Segue o mencionado autor esclarecendo que o princípio republicano reforça o princípio da capacidade contributiva e este está, fortemente, ligado ao princípio da igualdade. Os dois, em conjunto, formam um mecanismo forte para alcançar a justiça fiscal.

Isso posto, é possível afirmar que o Estado Democrático não se limita a ser republicano, uma vez que estabelece mecanismos de exercício popular direto do poder.

Carlos Ari Sundfeld pontua os elementos do conceito de Estado Democrático de Direito, a saber: (i) criado e regulado por uma Constituição; (ii) as autoridades são eleitas e renovadas periodicamente pelo povo e respondem pelo cumprimento de seus deveres; (iii) o poder político é exercido parte pelo povo e parte por órgãos estatais independentes, harmônicos e que controlam uns aos outros; (iv) a lei elaborada pelo Legislativo é observada pelos demais poderes; e (v) os cidadãos podem opor seus direitos ao Estado.

E resume: “[...] o Estado Democrático de Direito é a soma e o entrelaçamento de: constitucionalismo, república, participação popular direta, separação dos poderes, legalidade e direitos individuais e políticos”.⁹⁹

Atualmente, vive-se em um Estado Social e Democrático de Direito, na medida em que o Estado, além dos pontos mencionados anteriormente, tem o dever de atuar positivamente para gerar desenvolvimento e justiça social.

Em virtude da forma de organização de nosso Estado Social e Democrático de Direito, surge o processo tributário (administrativo e judicial) como ferramenta de participação popular na fiscalização das atividades estatais para que os indivíduos possam

⁹⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público* cit., p. 53-54.

efetivamente atuar no controle social para resolução de conflitos na esfera tributária, sendo garantidos o devido processo, o contraditório e a ampla defesa.

Por meio de princípios e demais regras, podemos afirmar que o processo tributário tem por atributo limitar a atuação da Administração Pública, de modo a proteger os direitos e garantias fundamentais de cada cidadão (evitando abusos) previstos pela nossa Constituição Federal.

Dessa feita, o processo tributário auxilia os indivíduos a exercerem seu papel na sociedade e no Estado Democrático de Direito, uma vez que é utilizado como ferramenta para a defesa de direitos tanto no Poder Executivo quanto no Legislativo.

Portanto, como consequência desse raciocínio, é possível concluir que o devido processo constitucional somente pode ser consagrado sob a égide do Estado Democrático de Direito, no qual as leis emanam de órgãos competentes, haja a proteção da liberdade dos cidadãos, sendo certo que a existência desse princípio não faria o menor sentido em regimes totalitários.

2.3 Princípio do contraditório e da ampla defesa

O artigo 5.º, LV, da CF prevê:

Art. 5.º 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: [...]

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; [...]

Da leitura do artigo supracitado nota-se que em nossa Constituição Federal a cláusula geral do devido processo constitucional não se confunde com princípios mais específicos, como a ampla defesa (condições efetivas e concretas de se defender) e o contraditório (ciência e resistência), que são a especificação da importância de respeitar as garantias constitucionais antes de privar o cidadão de seus bens e direitos constitucionalmente garantidos.

Sobre a ampla defesa, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda,¹⁰⁰ comentando o § 25 do artigo 141 da Constituição brasileira, de 1946, esclarece que:

[...] 3) O conceito de defesa não é deixado inteiramente à lei. A lei tem de ser concebida de modo tal que nela se assegure a defesa, a que se refere o preceito. Existe, porém, conceito a “priori” de defesa, pelo qual se tenha de moldar a defesa organizada pelas leis processuais? Tal conceito não existe; mas existe algo de mínimo, aquém do qual não mais existe a defesa. É interessante meditar-se sobre esse ponto que leva os tribunais, na apreciação da constitucionalidade das leis processuais penais, à verificação “in casu” diante dos textos, da violação, ou não violação, do que se prometeu na Constituição. É escusado invocar-se o § 25 quando a lei contém preceitos que ministram meios e recursos à defesa. Mas é de alta monta quando aos acusados parece que a letra da lei ou a sua interpretação não atendeu ao que o preceito declara ser direito constitucional. Já João Barbalho (Comentários, 323): “Com a plena defesa são incompatíveis e, portanto, inteiramente inadmissíveis os processos secretos, inquisitoriais, as devassas, a queixa ou o depoimento de inimigo capital, o julgamento de crimes inafiançáveis na ausência do acusado, ou tendo-se dado a produção de testemunhas de acusação sem ao acusado se permitir reinquiri-las, a incomunicabilidade depois da denúncia, o juramento do réu, o interrogatório dele sob coação de qualquer natureza, por perguntas sugestivas ou capciosas, e em geral todo procedimento que de qualquer maneira embarace a defesa. Felizmente, nossa legislação ordinária sobre a matéria realiza o propósito da Constituição, cercando de precisas garantias o exercício desse inafiançável direito dos acusados, – para ela “res sacra réus”.

Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, em comentário à Constituição brasileira de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969, sobre o conceito de defesa, aduz que:

[...] a defesa, em rigorosa técnica e em terminologia científica, é o exercício da pretensão à tutela jurídica, por parte do acusado. O Estado – no texto constitucional – a prometeu, tem o Estado, através da Justiça e de qualquer outro órgão estatal, de cumprir a sua promessa.¹⁰¹

Por sua vez, Celso Ribeiro Bastos,¹⁰² tecendo comentários sobre o direito ao contraditório e à ampla defesa, afirma que:

Por ampla defesa deve-se entender o asseguramento que é feito ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade. É por isso que ela assume múltiplas direções, ora se traduzindo na inquirição de testemunhas, ora na designação

¹⁰⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947. v. IV.

¹⁰¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1973. t. III (arts. 32-117), p. 339.

¹⁰² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p 387-388.

de um defensor dativo, não importando, assim, as diversas modalidades, em um primeiro momento.

E continua:

O contraditório, por sua vez, se insere dentro da ampla defesa. Quase que com ela se confunde integralmente na medida em que uma defesa hoje em dia não pode ser senão contraditória. O contraditório é pois a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá pois a exteriorização da própria defesa. A todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-lhe ou dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

Alexandre de Moraes¹⁰³ pontua:

Por ampla defesa, entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (“par conditio”), pois a todo ato produzido pela acusação caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe a versão que melhor apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor.

Sobre a ampla defesa, José Cretella Júnior¹⁰⁴ discorre:

Meio assegurado a todos os particulares ou funcionários que se veem envolvidos nas malhas do processo administrativo ou inquérito administrativo. O princípio da ampla defesa ou de plena defesa, que encontra acolhida no âmbito do direito administrativo, opõe-se ao princípio inquisitorial, em que é repellido o contraditório, impossibilitando-se ao acusado produzir provas ou carrear para o processo elementos que lhe provem a inocência. A defesa encontra sua base no direito natural e o princípio de que ninguém pode ser condenado sem ser ouvido é que a informa. Não se concebe a possibilidade de uma repartição ou qualquer parcela da Administração pública instaurar processo contra indivíduo que não possa defender-se. O princípio natural, agora enunciado, é assim expresso em latim: “nemo inauditus damnari potest”. A ação administrativa em que é cercada a ampla defesa apresenta nulidade, que pode ser revista pelo Poder Judiciário.

Por seu turno, sobre ampla defesa, Diogenes Gasparini¹⁰⁵ aduz que:

¹⁰³ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 125.

¹⁰⁴ CRETILLA JR., José. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978. v. 6, p. 355-356.

¹⁰⁵ GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 853.

Consiste em se reconhecer ao acusado o direito de saber que está e por que está sendo processado; de ter vista do processo administrativo disciplinar para apresentação de sua defesa preliminar; de indicar e produzir as provas que entender necessárias à sua defesa; de ter advogado quando for economicamente insuficiente; de conhecer com antecedência a realização de diligências e atos instrutórios para acompanhá-los; de perguntar e reperguntar; de oferecer a defesa final; de recorrer, para que prove sua inocência ou diminua o impacto e os efeitos da acusação.

Sobre o contraditório ou contraditoriedade declara:¹⁰⁶

“É o princípio que exige que em cada passo do processo as partes tenham a oportunidade de apresentar suas razões e suas provas, implicando, pois, a igualdade entre as partes”. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, (Comentários, cit., v. 1, p. 68). Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins (Comentários, cit. 1989, v. 2. arts. 5.º a 17, p. 267) dizem que “A todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou ainda de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor. Daí o caráter dialético do processo que caminha através de contradições a serem finalmente superadas pela atividade sintetizadora do juiz”.

Em consonância com a Lei Maior, o Código de Processo Civil vigente também prevê o princípio do contraditório e da ampla defesa:

Art. 9.º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

[...]

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Em comentários ao artigo 9.º supracitado, Cassio Scarpinella Bueno pondera:

O dispositivo se ocupa com os princípios do contraditório e da ampla defesa. Reiterando o que decorre diretamente do “modelo constitucional do direito processual civil”, todas as decisões devem ser proferidas depois de ser franqueado o prévio contraditório a seus destinatários. O objetivo da norma é de evitar o proferimento das chamadas “decisões-surpresa”, o que também é perseguido, embora em perspectiva diversa, pelo artigo 10 do novo CPC.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Idem, p. 854.

¹⁰⁷ BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 46.

Mencionados princípios garantem às partes o direito ao conhecimento do que lhes está sendo efetivamente imputado, podendo apresentar alegações, contra-argumentar, acompanhar a produção de provas, também contemplando o direito à defesa técnica a ser exercida por um advogado e o direito de recorrer de eventual decisão desfavorável, etapas e garantias frontalmente violadas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018, conforme demonstraremos nos itens a seguir.

Importante frisar que a observância de tais princípios deve sempre ser respeitada no âmbito de qualquer ingerência do Fisco no patrimônio dos contribuintes em estrito cumprimento dos preceitos constitucionais preestabelecidos.

Nesse contexto, o próprio Supremo Tribunal Federal já se posicionou a respeito da necessidade de observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa em função da constituição do crédito tributário:

Agravo regimental. Tributário. Responsabilidade tributária. Ausência de correta caracterização jurídica por erro de autoridade fiscal. Violação do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Inexistência no caso concreto.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).¹⁰⁸

Não é diferente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no que se refere à observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa:

Direito constitucional e administrativo. Devido processo legal. Direito, no campo do processo administrativo, que as instâncias recursais sejam garantidas. Lei n. 9.131/95. Recurso para o Pleno do Conselho Nacional de Educação. 1. A Administração Pública, ao aplicar as regras impostas para a tramitação dos processos administrativos, está, também, obrigada a obedecer ao devido processo legal. 2. No âmbito dessa garantia está o direito das partes utilizarem-se de recursos para todas as instâncias administrativas, assegurando-se-lhes, assim, ampla defesa, contraditório e segurança do julgamento. 3. Hely Lopes Meirelles, em sua obra *Direito Administrativo Brasileiro*, 14. ed., p. 571, preleciona que os recursos administrativos “são um corolário do Estado de Direito e uma prerrogativa de todo administrado ou servidor atingido por qualquer ato administrativo. Inconcebível é a decisão administrativa única e irrecorrível, porque isto contraria a índole democrática de todo julgamento que possa ferir direitos individuais, e afronta o princípio constitucional da ampla defesa que pressupõe mais de um grau de jurisdição. Decisão única e irrecorrível é a

¹⁰⁸ STF, 2.^a Turma, AgRg RE 608.426/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 21.10.2011.

consagração do arbítrio, intolerado pelo nosso direito”. 4. A Lei n. 9.131, de 24 de 11 de 1995, em seu art. 9.º, ao tratar do processo administrativo apreciado e julgado no âmbito do Conselho Nacional de Educação, aduz que “As Câmaras emitirão pareceres e decidirão, privativa e autonomamente, os assuntos a elas pertinentes, cabendo, quando for o caso, recurso ao Conselho Pleno”. 5. É ilegal a homologação por parte do Ministro da Educação de parecer emitido pela Câmara de Ensino Superior, sem que tenha sido aberta oportunidade à parte interessada e atingida pelo ato, para que utilizasse recurso para o Pleno do Conselho Nacional da Educação, conforme está assegurado pelo art. 9.º, da Lei n. 9.131, de 24.11.1995. 6. A Lei n. 9.784, de janeiro de 1999, em seu art. 2.º, X, c/c o art. 56, ao regular o Processo Administrativo, assegura ao administrado o direito de esgotar as instâncias administrativas, pelas vias recursais. 7. Mandado de segurança concedido. Acórdão (Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conceder a segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.¹⁰⁹

No mesmo sentido, têm sido as decisões dos órgãos colegiados da Administração Pública, como as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Processo administrativo fiscal. Notificação emitida eletronicamente sem os requisitos previstos em lei. Em prestígio à legalidade, ao devido processo legal e à oficialidade, deve ser declarada a nulidade do lançamento feito através de notificação que não contenha os requisitos previstos na norma legal (art. 11 do DL n. 70.235/72), por constituir-se em grave afronta ao contraditório e à ampla defesa. Recurso *ex officio* negado (*DOU* 29.08.2001) (Recurso n. 125016, Terceira Câmara, Processo n. 13808.001864/97-38, Recurso de Ofício, IRPJ, Recorrente: DRJ – São Paulo, Recorrida: IFER Estamparia e Ferramentaria Ltda.).

Normas processuais. Não conhecimento do recurso *ex officio*. Deixa-se de tomar conhecimento do recurso *ex officio*, por faltar-lhe objeto, quando a respectiva decisão da autoridade administrativo-julgadora singular tiver sua nulidade declarada, em razão do acolhimento do recurso voluntário apresentado em processo à parte, em prestígio ao duplo grau e em decorrência de afronta aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa em ato processual anterior ao ato de julgamento. Recurso *ex officio* não conhecido (Publicado no *DOU* de 07.02.2001) (Recurso n. 123343, Terceira Câmara, Processo n. 10880.038862/91-39, Recurso de Ofício, IRPJ, Recorrente: DRJ – São Paulo, Recorrida: Consórcio Nacional Volkswagen Ltda.).

Os julgados colacionados *supra* refletem o entendimento da Administração Pública a respeito do cerceamento ao direito de defesa.

¹⁰⁹ STJ, Mandado de Segurança 7.225/DF (2000/0115079-0).

Não obstante os preceitos veiculados pela Constituição Federal, pela doutrina e pela jurisprudência, ainda vivemos em um tempo em que os direitos fundamentais dos contribuintes são constantemente vulnerados em total afronta ao Estado Democrático de Direito e à segurança jurídica, situação que não pode ser admitida.

2.4 As normas de concretização do direito processual civil

Para finalizar este capítulo, mister tecer, ainda que brevemente, comentários sobre as normas de concretização do direito processual civil, as quais visam, sob o aspecto constitucional, regulamentar o direito processual civil.

Nesse contexto, Cassio Scarpinella Bueno esclarece:

Aqui, elas se voltam indiretamente ao plano do próprio processo e ao seu modo de dever-ser. Sua ocupação dá-se com as normas jurídicas que, na perspectiva constitucional, são as esperadas para tratar do direito processual civil como um todo, inclusive do próprio processo. Este quinto grupo tem como vocação estudar os meios de atingir o que os demais impõem para o modo de ser (de dever-ser) do processo. São normas que, nessa perspectiva, têm como objetivo disciplinar a produção de outras normas.¹¹⁰

Da leitura *supra* é possível concluir que as normas de concretização têm por finalidade disciplinar os meios de produção de outras normas. Nosso ordenamento jurídico exige e pressupõe a existência de regras rígidas, inclusive no que concerne à produção legislativa.

Ademais, a Constituição Federal faz a distinção entre a competência privativa da União para legislar sobre processo, em seu artigo 22, I, e a competência concorrente dela, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre procedimentos em matéria processual, prevista no artigo 24, XI.

A Lei Maior prevê, nos artigos 59 a 69, várias regras concernentes ao processo legislativo e, nos artigos 22, 24 e 30, a competência de cada ente federado para tratar e regulamentar diversos assuntos. Tais normas não podem deixar de ser observadas, sob pena de comprometer a constitucionalidade das leis.

¹¹⁰ BUENO, Scarpinella Cassio. *Manual de direito processual civil* cit., p. 73.

O artigo 24 da CF determina que a competência legislativa reconhecida aos Estados-membros e ao Distrito Federal é concorrente. Em outras palavras, significa que essa competência pode ser exercitada com a União. Entretanto, faz-se necessária a observância dos demais parágrafos desse artigo, *in verbis*:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4.º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

De outro giro, vale destacar que os Tribunais, os quais têm regimento interno, não podem elaborar regras processuais, sendo estritamente proibida a criação de novidades no cenário processual ou procedimental.

É possível concluir, assim, que a questão do processo não se limita apenas a seu “ser”, isto é, à sua efetiva organização conforme as leis processuais, mas também a seu “dever-ser”. Isso quer dizer que o processo, como não poderia deixar de ser, deve estar em conformidade com as previsões constitucionais.

Esclarecidas as normas de concretização do direito processual civil, sempre respeitando os preceitos constitucionais, passemos a analisar o meio hábil existente para exigir o cumprimento de obrigações tributárias, o qual está em consonância com os princípios constitucionais do devido processo constitucional, do contraditório e da ampla defesa: a execução fiscal.

3 O MECANISMO ADEQUADO EXISTENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO: EXECUÇÃO FISCAL

3.1 Aspectos históricos da execução fiscal

Consoante pontuado ao longo deste trabalho, a Fazenda Pública Federal instituiu, por meio da Lei n. 13.606/2018, mecanismo que confere novo atributo ao crédito tributário, por meio da indisponibilização dos bens do devedor, à margem do Poder Judiciário, em clara violação ao devido processo constitucional, contraditório, ampla defesa e ao direito de propriedade, como vimos nos itens anteriores.

Ocorre que nosso ordenamento jurídico já tem mecanismos para evitar que o devedor dilapide seu patrimônio, assim como dispõe de meio processual hábil a perquirir o suposto débito em consonância com as disposições contidas na Constituição Federal. Um desses mecanismos é a execução fiscal, a qual passaremos a analisar.

Antes de adentrar no cerne deste capítulo, importante consignar algumas ponderações sobre a execução e as definições carreadas pela doutrina. Iniciamos com Cândido Rangel Dinamarco¹¹¹ que conceitua a execução como uma cadeia de atos de atuação da vontade sancionatória, ou seja, como um conjunto de atos estatais por meio dos quais, com ou sem a vontade do devedor, invade-se seu patrimônio para, à custa dele, realizar o resultado desejado concretamente pelo direito material.

Prossegue o referido autor¹¹² esclarecendo que mencionado conjunto de atos de agressão patrimonial denomina-se execução, que não se confunde com as sanções de direito substancial, pois aquelas têm a capacidade de conduzir diretamente a resultados práticos, haja vista que, completada a execução, o credor estará satisfeito.

Por sua vez, Willard de Castro Villar¹¹³ expõe que a execução fiscal é o meio hábil para obter a satisfação do credor, e não o mero direito de obter o cumprimento da sanção.

¹¹¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Execução civil*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 120.

¹¹² *Idem*, p. 121.

¹¹³ VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução*. São Paulo: RT, 1975. p. 35.

Com efeito, não se almeja a sanção “em si”, e sim a satisfação do débito. Dessa forma, a execução reflete um direito instrumental com finalidade específica, sendo seu objeto a realização forçada do direito.

Enrico Tullio Liebman define o termo – “sanção, em sentido técnico e estrito, às medidas estabelecidas pelo direito como consequência da inobservância de um imperativo, cuja atuação se realiza sem a colaboração da atividade voluntária do inadimplente”¹¹⁴ – e, em seguida, observa a natureza sancionatória da execução:

A atividade desenvolvida pelos órgãos judiciários para dar atenção à sanção recebe o nome de execução; em especial, execução civil é aquela que tem por finalidade conseguir por meio do processo, e sem o concurso da vontade do obrigado, o resultado prático a que tendia a regra jurídica que não foi obedecida.¹¹⁵

Segue Liebman¹¹⁶ ponderando que a atividade desenvolvida pelos órgãos judiciários para dar a efetividade à sanção é a execução e tem por objetivo central conseguir, por meio do processo e sem a vontade do obrigado, o cumprimento da obrigação de uma regra que não foi obedecida.

Dessa feita, para Enrico Tullio Liebman,¹¹⁷ a efetivação das medidas que constituem a sanção civil é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário e representa a função jurisdicional de julgar, assim como de realizar a regra sancionadora em face do inadimplemento do obrigado.

Continua o mencionado autor¹¹⁸ pontuando que a falta de cumprimento de determinada obrigação é o primeiro requisito essencial para que seja realizada a distribuição de uma execução. Além da existência de um crédito insatisfeito, é necessária a existência de sentença ou título legalmente constituído. Esse ato tem a eficácia de título executório e funciona como condição fundamental para a execução, a partir do princípio do *nulla executio sine titulo*.

¹¹⁴ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968. p. 4.

¹¹⁵ Idem, ibidem.

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Idem.

¹¹⁸ Idem.

Enrico Tullio Liebman¹¹⁹ esclarece, ainda, ser imprescindível a existência de sentença ou título para evitar abuso ou arbítrio por parte do credor. Por isso, a legislação exige que a execução seja precedida de um devido processo de cognição, capaz de fornecer a certeza da existência daquele título, pois tal exigência somente será justa, se refletir a obrigação de satisfazer um direito legalmente adquirido, que, sem motivo legítimo, o devedor deixou de cumprir.

Cândido Rangel Dinamarco¹²⁰ ensina que os atos de sanção se praticam ao longo do processo executivo, iniciado e motivado pelo exequente. No processo, espera-se do magistrado uma conduta atuante, na medida em que cabe a ele a prestação do direito material garantido.

Por sua vez, Willard de Castro Villar¹²¹ menciona que a sanção se deduz por meio do pedido, pois, no processo executivo, o pedido terá conteúdo executório, visto que a aplicação da sanção, por meio dos atos expropriatórios, é feita para a satisfação do direito do credor, ainda que contra a vontade do executado.

No primeiro capítulo, fizemos a distinção entre norma primária e secundária, sendo certo que aquela é a norma que estatui direitos/deveres. Esta surge “em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora)”, consoante esclarece Lourival Vilanova.¹²²

Tendo em vista que a execução contempla o conjunto de medidas com as quais o juiz produz a satisfação do direito de uma pessoa à custa do patrimônio de outra, com o concurso da vontade desta, independentemente dela ou mesmo contra ela,¹²³ notamos que, ao entrarmos no campo do processo executivo, as normas ali proferidas serão normas secundárias e, conseqüentemente, sancionatórias.

No direito tributário, por exemplo, uma vez constatada a ocorrência da hipótese prevista no antecedente da norma tributária, nasce a obrigação de o contribuinte recolher o

¹¹⁹ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução* cit., p. 8.

¹²⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Execução civil* cit., p. 121.

¹²¹ VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução* cit., p. 35.

¹²² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo* cit., p. 105.

¹²³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. v. IV, p. 34.

tributo devido (norma primária), não dispondo, no entanto, a Fazenda de meios para impor coativamente o cumprimento, pelo devedor, da obrigação constituída.

A credora utiliza-se, então, da execução para obter a satisfação da obrigação a que tem direito.¹²⁴ Estaremos diante, portanto, da norma secundária, que, como observa Paulo de Barros Carvalho: “[...] prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária”.¹²⁵

Isso posto, explanada, em rápida síntese, a noção de execução, mister tecer alguns aspectos históricos da ação executiva.

3.1.1 A execução no direito antigo

Inicia Willard de Castro Villar,¹²⁶ ao analisar a execução no direito antigo, demonstrando como era sua aplicação em Roma. Em síntese, no direito romano, a execução tinha uma maior aplicação ao direito privado e ao direito penal, tendo como documento basilar a Lei das XII Tábulas.

Enrico Tullio Liebman¹²⁷ esclarece que o direito romano observava a regra de que deveriam ser conhecidas as razões das partes antes de ser feita a execução, evitando, assim, um julgamento injusto.

Willard de Castro Villar¹²⁸ segue elucidando que, em Roma, o inadimplemento da obrigação era considerado uma ofensa que deveria ser punida. O item 3 da Lei das XII Tábulas previa que esse inadimplemento, desde que decorrido o *tempus iudicati* de 30 dias após a sentença condenatória não paga ou a confissão do devedor, dava o direito ao credor de promover uma nova ação, a *manus iniectio* (*legis actio per manus iniectio[n]em*): uma ação de cobrança que era um meio de coação da vontade do devedor, para obrigá-lo ao cumprimento da obrigação determinada em sentença ou confessada.

¹²⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*, ed. 45, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4.

¹²⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito* cit., p. 123.

¹²⁶ VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução* cit., p. 19.

¹²⁷ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução* cit., p. 9. Já citado

¹²⁸ VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução* cit., p. 20. Já citado

Nessa hipótese, o credor levava o devedor novamente à presença do juiz, fundando-se na condenação ou confissão e na falta de pagamento, pedindo que lhe fosse entregue a pessoa do devedor ou seu patrimônio.

Caso o devedor não pagasse com seu patrimônio, o credor teria o direito de levá-lo amarrado pelos pés, podendo, inclusive, mantê-lo em cárcere privado por até 60 dias. Caso o devedor reconhecesse a validade da condenação e a falta de pagamento, o processo terminaria e o juiz autorizaria a execução. Contudo, se o devedor contestasse, daria lugar a *litiscontestatio* e ao *iudicium*, cujo objeto era questionar aquela sentença, mas que, caso julgado desfavorável ao devedor novamente, este estaria condenado ao pagamento do dobro da quantia originariamente devida.

A nova condenação permitia a propositura de uma nova ação executiva e assim sucessivamente.¹²⁹ Ocorre que a pena de duplicação da dívida para o devedor que contestava sem motivo a ação executiva, muitas vezes, não era suficiente para impedir a prática do devedor em protelar a execução de maneira indefinida.

Isso porque a execução só se tornava possível quando o condenado reconhecia procedente o pedido de execução do credor. Mesmo depois de proferida a sentença condenatória, era dada ao devedor a oportunidade de impedir a execução, alegando outros elementos, como a nulidade da sentença condenatória ou o pagamento da dívida depois de proferida a condenação.

Mesmo depois de proferida a sentença condenatória, era exigida a “distribuição” de nova execução, mediante uma nova *actio iudicati*, ou seja, por meio de um novo processo que fosse possível satisfazer o direito do credor.¹³⁰

Após a execução por *manus iniectio*, foi introduzida na legislação romana a *pignoris capio*, que trata especificamente da execução em favor dos credores de impostos.¹³¹ Nessa ação, a penhora e a apreensão dos bens ocorriam sem a presença do devedor, constituindo um meio de coação. Nessa ação, o credor podia se apossar, destruir a coisa, mas não podia vendê-la para se satisfazer monetariamente.

¹²⁹ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução* cit., p. 9.

¹³⁰ Idem, *ibidem*.

¹³¹ VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução* cit., p. 20.

Willard de Castro Villar¹³² explica que, com o passar dos anos, em 326 a.C., surgiu em Roma a *Lex Poetelia*, que modificou o procedimento executivo, porquanto visava uma maior satisfação do credor sobre os bens do devedor, pois a *Lex Poetelia* determinava que apenas os bens do devedor podiam ser dados em garantia de um crédito, e não mais as pessoas.

Entretanto, apenas em 636 d.C. começou a efetiva execução patrimonial em Roma, pois houve a introdução da *bonorum venditio*, que previa que todos os bens do executado deveriam ser vendidos a uma pessoa específica, que recebia o montante e se obrigava a pagar os credores, oferecendo-lhes em rateio um percentual.

Willard de Castro Villar¹³³ segue esclarecendo que não se pode falar, no processo romano, em título executivo. Com características privatistas e com a necessidade de aguardar o *tempus iudicati* para a execução, e ainda em face da possibilidade de o devedor opor uma nova questão que ilidisse a condenação, não há que falar em título executivo, que foi criado apenas na Idade Média.

Foi também na Idade Média que o título de crédito teve origem, o qual representava um meio rápido para a tutela de direitos. Antônio Carlos Costa e Silva¹³⁴ pontua que esse título contemplava uma confissão de dívida com caráter executivo no tabelião. Os documentos de dívidas lavrados pelos tabeliões públicos passaram a valer tanto quanto uma sentença, pois esse instrumento escrito pelo tabelião equivalia a uma confissão, surtindo efeitos como se fizesse em juízo, atribuindo o mesmo significado à sentença.

Enrico Tullio Liebman¹³⁵ ilustra que, a partir da Idade Média, houve uma mudança no procedimento executivo. A necessidade de um novo processo foi relegada aos casos excepcionais, pois, para os casos comuns, foi instituído o procedimento de execução *per officium iudicis*, o qual previa que, após a prolação da sentença, o credor formalizasse um requerimento ao juiz, sem a audiência com o devedor, para que se praticassem os atos necessários à execução, ou seja, houve a atribuição de uma maior eficácia à sentença condenatória, como a de ser suficiente para permitir a execução, sem a necessidade de uma

¹³² VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução* cit., p. 21.

¹³³ Idem, p. 24.

¹³⁴ COSTA E SILVA, Antônio Carlos. *Tratado do processo de execução: da execução – dos elementos básicos do processo*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1976. v. 1, p. 52.

¹³⁵ LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução* cit., p. 11.

nova ação, razão pela qual se pode equiparar, para os efeitos executivos, do título executivo constituído a partir dos documentos de dívidas lavrados pelos tabeliões públicos à sentença.

Após a análise acerca da execução no direito antigo, cabe assinalar os conceitos preliminares à execução fiscal.

3.2 Conceitos preliminares à execução fiscal

Segundo ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo, o crédito tributário:

[...] representa o direito que o Poder Público tem de perceber valores das pessoas particulares, em face da realização do respectivo fato gerador, concretizado com a ocorrência real de todos os aspectos previstos na lei. Mediante a prática de negócios jurídicos, prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, valorização imobiliária decorrente de obras públicas etc., devidamente enquadradas na legislação, o sujeito ativo passa a ter o direito à devida prestação pecuniária, isto é, ao recebimento do referido valor (em dinheiro) dos sujeitos passivos.¹³⁶

Dessa feita, nota-se que o fato jurídico-tributário faz nascer um vínculo entre o credor e o devedor, tendo por objeto uma prestação pecuniária compulsória. Assim, surgindo o vínculo jurídico-obrigacional, constitui-se, para o sujeito ativo, o direito subjetivo de postular o objeto – crédito, e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo – débito.

O Código Tributário Nacional assim definiu a origem do crédito tributário:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

¹³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 324.

Da leitura apressada dos artigos supracitados poder-se-ia ter a falsa impressão de que tais artigos prescrevem que o crédito decorre da obrigação principal, sugerindo que, primeiro, nasce a obrigação e, somente depois, o crédito.

Todavia, numa análise mais acurada, torna-se claro que há um equívoco nos artigos 113, § 1.º, 139 e 140 do CTN, pois não há condição lógica para esses dois componentes da relação jurídica se segregarem.

Ora, não se pode considerar a existência de obrigação sem crédito tributário ou supor que este nasceria somente em momento posterior. Noutras palavras, a parte (o crédito) não decorre do todo (obrigação tributária). Não é possível que o todo surja antes das partes, pois a parte é o elemento constituinte do todo e, conseqüentemente, o todo é maior que suas partes porque se constitui delas, isto é, o todo se constitui da junção das partes. Assim, da soma de todas as partes (crédito e débito) resulta o todo (a obrigação tributária).

Dessa maneira, as partes se unem em torno da prestação pecuniária (o tributo). Logo, as condutas da Administração Pública e do administrado convergem-se para um ponto, a saber: o tributo. Por isso, constata-se a presença de três elementos na relação jurídico-tributária: o credor, o devedor e a prestação.

Pelo exposto, nota-se que o crédito tributário consiste no direito subjetivo conferido aos entes dotados de capacidade tributária ativa para exigir de outrem, que vier a praticar, direta ou indiretamente, o fato jurídico tributário, a satisfação de uma prestação em dinheiro, sob pena de exigi-la por meio de ação processual correspondente.

3.2.1 Lançamento do crédito tributário

Conforme esclarecido no capítulo anterior, a constituição do crédito tributário ocorre com o surgimento da obrigação tributária, a qual dever ser formalizada pelo lançamento, conferindo aos entes dotados de capacidade tributária ativa o poder de exigir do sujeito passivo a satisfação de uma prestação em dinheiro, sob pena de exigi-la por meio de ação processual correspondente jurídica tributária.

Pode-se entender pela constituição do crédito tributário que há a descrição, em linguagem competente, dos acontecimentos que, uma vez ocorridos, compõem a obrigação tributária.

No enunciado hipotético há três critérios identificadores do fato, a saber: o critério material, o critério temporal e o critério espacial.

O primeiro, critério material, é sempre formado por um verbo mais complemento e dispõe sobre o comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionadas por circunstâncias de tempo e espaço. Assim, nessas normas, o critério material é composto pelo comportamento de conceder a moratória, realizar o depósito, interpor recurso administrativo, apresentar impugnação, conceder liminar ou antecipação de tutela em sede de mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial.

Já o critério temporal representa o momento exato em que se concretizam as condutas supramencionadas. Em outras palavras, o critério temporal nos oferece elementos para saber, com precisão, o instante em que aconteceu o fato descrito, passando a existir o vínculo jurídico que amarra o devedor e o credor em função do pagamento de determinada prestação pecuniária.

Por fim, o critério espacial corresponde ao local onde as referidas condutas acontecem, isto é, há regras jurídicas que trazem expressos os locais nos quais o fato deve ocorrer para que irradie os efeitos que lhe são característicos.

No que diz respeito ao conseqüente ou prescriptor da regra-matriz de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, há o critério pessoal que indica o sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento) e o passivo (pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), bem como o aspecto quantitativo (parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária por meio da base de cálculo e alíquota).

Portanto, indaga-se se esse crédito, formado mediante um revestimento normativo, encontra-se definitivamente formalizado, conforme assevera o artigo 174 do CTN, a saber: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Ensina Hugo de Brito Machado que a formalização do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa, isto é, somente ela pode efetuar o lançamento tributário, ainda que apenas o homologue, conforme ocorre no caso de lançamento por homologação definido no artigo 150 do CTN. Assim dispõe o artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, com o ato de lançamento tributário efetuado pela autoridade administrativa, o crédito encontra-se devidamente constituído, tornando-se definitivamente constituído somente com o encerramento do tempo útil para que quaisquer das três providências estipuladas no artigo 145 do CTN ocorram:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I – impugnação do sujeito passivo;
- II – recurso de ofício;
- III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Roque Antonio Carrazza ensina:

O lançamento, ato administrativo rigorosamente vinculado à lei, é fundamental para que o Poder Público possa satisfazer sua pretensão tributária. Uma vez produzido pelo agente público competente e dele tendo sido regularmente notificado o contribuinte, confere ao crédito tributário liquidez e certeza, tornando o tributo “atendível” (como quer Alberto Xavier) ou “pagável” (como preferimos nós) – isto é, em condições de ser satisfeito.

O assunto encontra-se disciplinado no art. 142 do CTN (que, nesse passo, faz as vezes da lei complementar a que alude o art. 146, III, “b”, da CF) [...]

Esta definição legal põe em destaque que o lançamento não faz nascer a obrigação tributária, mas apenas declara seu montante, seu valor. Neste contexto, é um ato de eficácia declaratória.

Por isso mesmo, com base na lei, produz uma norma individual e concreta que explicita, para o contribuinte, o montante a pagar a título de tributo (*quantum debeatur*).¹³⁷

Ademais, vale esclarecer que, segundo ensina Hugo de Brito Machado, o lançamento tributário nada mais é do que:

[...] o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo,

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 430.

determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.¹³⁸

Assim, o crédito só poderá ser formalizado por meio de um procedimento administrativo que calcule o montante devido e identifique o sujeito passivo – como visto – denominado lançamento.

Pensamos, portanto, que a obrigação tributária é caracterizada pela prática, direta ou indireta, do contribuinte do fato jurídico tributário, previsto na hipótese de incidência. Contudo, para que tal obrigação seja devidamente formalizada/constituída e, por conseguinte, o sujeito ativo possa efetivamente cobrá-la, faz-se necessário o lançamento pelo próprio sujeito ativo, por meio de seus agentes.

Dessa maneira, a norma posta pelo lançamento permite ao sujeito ativo cobrar o tributo administrativamente, sendo certo que, uma vez notificado do lançamento, se o administrado não cumpre sua conduta e deixa de pagar o tributo, vencido o prazo estipulado para tanto, a Fazenda Pública poderá iniciar o procedimento para cobrá-lo judicialmente mediante a inscrição do valor não recolhido em dívida ativa com a posterior distribuição da execução fiscal.

3.2.2 *Inscrição em dívida ativa*

Uma vez efetuado o lançamento tributário e esgotado o prazo fixado para o pagamento do débito pelo devedor, ele será inscrito em dívida ativa pelo ente administrativo competente, nos termos do artigo 201 do CTN:

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.

Feito isso, será oportunizada a abertura de prazo para cobrança amigável, a teor do que dispõe artigo 21 do Decreto n. 70.235/1972. Posteriormente, o processo é encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para a cobrança executiva.

¹³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 200.

Nesse momento, será realizada a inscrição da Dívida Ativa da Fazenda Pública no livro de registro da dívida pública, nos termos do artigo 2.º da Lei n. 6.830/1980, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a fim de que se formalize o título executivo extrajudicial, que embasará a execução fiscal.

Conforme bem observado por Paulo de Barros Carvalho, o ato de apuração e de inscrição do débito tributário:

É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha.¹³⁹

Percebe-se que, ao contrário dos outros títulos executivos previstos no artigo 784 do Código de Processo Civil (CPC), negócios jurídicos criados com a participação direta e voluntária do devedor, na criação da certidão de dívida ativa não há participação volitiva deste, que não tem liberdade alguma de anuir ou não com o tributo que está sendo exigido, dado o caráter compulsório deste.

Nem se alegue que a possibilidade de prévia discussão no processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário se equipararia à manifestação de vontade externada na constituição dos títulos extrajudiciais privados, eis que essa defesa que lhe é oportunizada em sede administrativa refere-se simplesmente à possibilidade de contestar a criação do crédito, cabendo, no entanto, à Administração Tributária a decisão sobre sua manutenção ou não.

Nesse contexto, são válidos os comentários de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre:

A Certidão de Dívida Ativa é um título executivo elaborado de forma unilateral. Mesmo que o sujeito passivo tenha desencadeado o processo administrativo e nele apresentado defesas e recursos, não se pode deixar de considerar que quem julga o litígio é a mesma parte que tem interesse em manter a exigência fiscal, ou seja, a Administração Pública. Por certo,

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 556.

então, que não estamos diante de um título executivo que foi elaborado, de alguma forma, sob a ideia de consenso entre as partes litigantes.¹⁴⁰

Na esfera federal, o ente administrativo competente para inscrever a dívida ativa, nos termos do artigo 3.º, § 4.º, da Lei n. 6.830/1980, é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, temos a formação unilateral de título extrajudicial, conhecido como Certidão de Dívida Ativa, com a necessária observância do quanto previsto nos artigos 202 e 203 do CTN, a saber:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Nota-se que a certidão de dívida ativa tem importante peculiaridade em relação aos demais títulos executivos extrajudiciais. Enquanto o restante dos títulos elencados no artigo 784 do CPC é formado por ato bilateral ou por iniciativa do devedor, em que este expressa sua anuência, no caso da Certidão de Dívida Ativa não podemos dizer o mesmo, eis que sua formação se dá por iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, que é a credora.

Tal particularidade é notada por Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

A propósito, quando se analisam os títulos executivos extrajudiciais, verifica-se que, em regra, são eles formados pela vontade do devedor. Afinal, é dele a assinatura do cheque, na nota promissória ou no contrato.

¹⁴⁰ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 160, p. 39, jan. 2009.

Foi sua manifestação de vontade que fez nascer a relação jurídica obrigacional, e o título no qual está representada com força executiva. No caso da execução fiscal, não. O título é originado no âmbito da chamada autotutela vinculada de que a Administração Pública é dotada. Por outras palavras: a Administração constitui seus próprios títulos executivos, unilateralmente.¹⁴¹

Alberto Xavier igualmente atenta para a diferença fundamental entre a posição jurídica dos particulares e do Fisco perante o processo de execução:

Esta diferença reside precisamente no privilégio da formação unilateral do título executivo. Enquanto o credor privado, se não dispõe de um título negocial contendo uma declaração do devedor, carece de obter dos tribunais uma sentença de condenação que declare o seu direito e ordene a sua realização, a Administração fiscal exerce por si esta atividade declarativa prévia ao processo de execução, dando unilateralmente origem a um título executivo.¹⁴²

James Marins assevera: “somente se concebe a criação de um título executivo extrajudicial unilateralmente pelo credor, sem que o devedor manifeste sua vontade, devido à presunção de legitimidade de que se revestem os atos do Poder Público”.¹⁴³

Em função dessa presunção de legitimidade a que alude James Marins, o legislador optou por conferir à dívida regularmente inscrita presunção de certeza e liquidez, que só pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. Tal peculiaridade é de suma importância, na medida em que influi sobremaneira no direito de defesa do executado que decida opor-se à execução que lhe é proposta.

Nesse contexto, o artigo 204 do CTN¹⁴⁴ dispõe que a dívida inscrita goza de presunção de certeza, de liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Entretanto, tal presunção, devemos esclarecer, é relativa, na medida em que os contribuintes, ora devedores, têm o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa justamente para comprovar o

¹⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 151, p. 61, abr. 2008.

¹⁴² XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 395.

¹⁴³ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 604.

¹⁴⁴ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.
Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

equivoco que, muitas vezes, as Certidões de Dívida Ativa apresentam, os quais acabam por maculá-las em virtude de nulidade.

Tal presunção existe porque, ao menos a princípio, foi realizado o controle de legalidade do crédito tributário pela Autoridade Administrativa competente. Após a inscrição em dívida ativa, esse controle será realizado pelo Poder Judiciário.

Inscrito o débito em dívida ativa, na esfera federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promoverá a distribuição da execução fiscal, observando os termos da Lei de Execuções Fiscais (LEF) n. 6.830/1980, considerada lei especial. No entanto, dois princípios importantes devem ser respeitados, quais sejam da menor onerosidade e da segurança jurídica. Vejamos.

3.2.3 *Princípio da menor onerosidade*

A nosso ver, o princípio da menor onerosidade ao executado deve ser examinado com o princípio da máxima utilidade da execução, assumindo importante papel ao limitar eventuais abusos tanto por parte do exequente quanto do executado.

O princípio da máxima utilidade da execução tem por objetivo a satisfação, por completo, do exequente, de forma que “a execução deve redundar, em proveito do credor, no resultado mais próximo que se teria não tivesse havido a transgressão de seu direito”.¹⁴⁵

Todavia, Cassio Scarpinella Bueno observa que, na busca dessa produção de resultados materiais voltados à satisfação do exequente, “a atuação do Estado-juiz não pode ser produzida ao arrepio dos limites que também encontram assento expresso no modelo constitucional do processo civil”,¹⁴⁶ de modo que se faz importante também a observância do princípio do menor sacrifício do executado, insculpido no artigo 805 do CPC.¹⁴⁷

Nessa linha, afirma Cândido Rangel Dinamarco:

¹⁴⁵ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. São Paulo: RT, 2008. v. 2, p. 151.

¹⁴⁶ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil* cit., p. 24.

¹⁴⁷ “Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado. Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.”

A execução deve pautar-se por duas balizas fundamentais, antagônicas, mas necessariamente harmoniosas, que são (a) a do respeito à integridade patrimonial do executado, sacrificando-o o mínimo possível e (b) a do empenho a ser feito para a plena realização do direito do exequente. É indispensável a harmoniosa convivência entre o direito do credor à tutela jurisdicional para a efetividade de seu crédito e essa barreira mitigadora dos rigores da execução, em nome da dignidade da pessoa física ou da subsistência da jurídica – a qual outra coisa não é que a personificação de grupos de pessoas físicas reunidas em torno de um objetivo comum. Ao juiz impõe-se, caso a caso, a busca da linha de equilíbrio entre essas duas balizas, para não frustrar o direito do credor nem sacrificar o patrimônio do devedor além do razoável e necessário.¹⁴⁸

Ainda no que concerne à natureza do princípio da menor onerosidade, Victor J. de Mello Monteiro¹⁴⁹ aduz que ele constitui um limite à execução de natureza jurídica e política, evitando os excessos em favor do exequente.

No mesmo sentido, Sérgio Mattos¹⁵⁰ argumenta que esse princípio visa à proteção do executado contra excessos, não sendo lícito prejudicá-lo mais do que o indispensável para satisfazer o direito do credor. Isso porque, prossegue o autor, a satisfação efetiva do exequente, por meio da execução, por si só, já onera, sacrifica e prejudica o executado.

Íris Vânia Santos Rosa¹⁵¹ alega que o princípio da menor onerosidade não é um instrumento apto a conferir uma anistia aos devedores, mas sim um balizador que visa ao equilíbrio das relações jurídicas tributárias inadimplidas. Isso porque, apesar de a execução ser um direito do credor de satisfazer o crédito inadimplido, havendo interesse social de se exigir que o débito seja completamente adimplido, o sujeito passivo não deve ser completamente sacrificado, não tendo o credor o direito de agravar demasiadamente a situação do devedor.

Referidos princípios são, em última análise, consectários da garantia da inafastabilidade da adequada tutela jurisdicional e do princípio da proporcionalidade, na

¹⁴⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Nova era do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 294.

¹⁴⁹ MONTEIRO, Victor J. de Mello. Da indicação de bens à penhora no regime da Lei n. 11.232/2005. In: COSTA, Susana Henriques da (coord.). *A nova execução civil: Lei n. 11.232/05*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 213.

¹⁵⁰ MATTOS, Sérgio. Comentários aos arts. 797 a 805. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (coord.). *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2016. p. 1959.

¹⁵¹ ROSA, Íris Vânia Santos. *A penhora na execução fiscal: penhora “on line” e o princípio da menor onerosidade*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 232.

medida em que, sempre que houver a necessidade de sacrifício de um direito em prol de outro, essa oneração há de cingir-se aos limites do estritamente necessário.

A proteção à menor onerosidade representa o núcleo de um verdadeiro sistema de proteção ao executado contra excessos:

[...] inspirado nos princípios da justiça e da equidade, sabendo-se que essa proteção constitui uma das linhas fundamentais da história da execução civil em sua generosa tendência à humanização. [...]

É imperioso, portanto, estar atento a uma indispensável linha de equilíbrio entre o direito do credor, que deve ser satisfeito mediante imposição dos meios executivos, e a possível preservação do patrimônio do devedor, que não deve ser sacrificado além do necessário. Mas, em casos concretos, não havendo um modo de tratar o devedor de modo mais ameno, deve prevalecer o interesse daquele que tem um crédito a receber e não pode contar senão com as providências do Poder Judiciário.¹⁵²

Portanto, embora a execução vise ao interesse do credor, sempre que houver alternativas à prestação da tutela jurisdicional executiva, o modo menos gravoso ao executado deve ser eleito. Nota-se que a averbação pré-executória, em momento algum, observa esse princípio, bem como o princípio da segurança jurídica a seguir analisado.

3.2.4 *Princípio da segurança jurídica*

Implicitamente, a segurança jurídica encontra-se na Lei Maior e, de maneira eminente, no próprio preâmbulo da Constituição Federal como um dos valores que a Constituinte de 1988 desejou implantar, representando verdadeiro pilar do ordenamento jurídico.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho esclarece que esse primado é voltado:

[...] à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação de conduta.¹⁵³

¹⁵² DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 57-59.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed., cit., p. 158.

Esse valor é alcançado pela observância dos demais princípios, o que o torna um sobreprincípio, porquanto, para que ele se realize, faz-se necessário que se sigam outros princípios.

Nesse contexto e a partir de duas perspectivas, Humberto Ávila esclarece:

Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor – antes que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade) e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer – mais cedo – o conteúdo das leis (anterioridade) [...] Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma certa medida de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação.¹⁵⁴

Corroborando esse pensamento, Paulo de Barros Carvalho qualifica a segurança jurídica como uma figura bidirecional,¹⁵⁵ visto que se volta tanto para o passado quanto para o futuro.

O objetivo da segurança jurídica é proporcionar à sociedade um clima de estabilidade, de não surpresa e previsibilidade, daí por que se afigura tão importante no seio do ordenamento jurídico, consoante ensina Geraldo Ataliba:

Ora, tudo isso engendra um clima radicalmente avesso à surpresa. O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que o aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional.¹⁵⁶

Por fim, Paulo Dourado de Gusmão também já atentava para a importância da segurança jurídica:

A segurança jurídica exige o respeito à ordem constituída, à ordem pública e aos bons costumes; o respeito ao pactuado (*pacta sunt servanda*); a intocabilidade da decisão judicial transitada em julgado, mesmo que injusta; a subordinação do governo às leis; a separação dos poderes do Estado; o respeito aos direitos adquiridos; a individualização da pena; a modificação da ordem jurídica com observância de regras legalmente preestabelecidas para criação do direito, sem atingir as situações jurídicas perfeitas, integralmente constituídas e os direitos adquiridos; a publicidade

¹⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 310.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 23, 2006.

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 173.

da lei, do requerimento, das portarias e demais atos normativos, bem como das decisões judiciais; a anterioridade da lei ao fato a ser julgado, principalmente no caso de direito repressivo (penal) e a igualdade de todos diante da lei.¹⁵⁷

Nota-se, portanto, que a segurança jurídica é princípio basilar, isto é, valor fundamental do nosso ordenamento jurídico que mantém de pé toda a ordem dominante, garantindo aos jurisdicionados previsibilidade e confiança no sistema jurídico vigente, sendo certo que sua observância se dá na medida em que os outros princípios e normas forem cumpridos.

No que diz respeito à execução fiscal, a segurança jurídica consiste na observância das normas e princípios que regem a cobrança da dívida ativa e, especialmente, no cumprimento dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, garantindo à Fazenda o direito de cobrar seu crédito, mas também ao contribuinte-executado, o direito de defender-se de eventual cobrança indevida, assegurando-lhe a efetividade de decisão que reconheça o direito por ele alegado.

Vejamos, agora, as condições da ação que tornará viável a distribuição do feito executório.

3.3 Condições da ação

Compartilhamos do mesmo entendimento de Moacyr Amaral Santos,¹⁵⁸ Humberto Theodoro Júnior¹⁵⁹ e Cândido Rangel Dinamarco,¹⁶⁰ que reputam como pertinentes as condições adaptadas ao processo executivo.

¹⁵⁷ GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 396.

¹⁵⁸ Como em todas as ações, na de execução deverão coexistir as chamadas *condições da ação*; a falta de qualquer delas torna o autor carente da ação, dando lugar à extinção do processo. (AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3, p. 220).

¹⁵⁹ “As condições da ação, como categorias intermediárias entre os pressupostos processuais e o mérito da causa, apresentam-se como requisitos que a lei impõe para que a parte possa, numa relação processual válida, chegar até a solução final da lide. Sem as condições da ação, portanto, o promovente não obterá a sentença de mérito ou o provimento executivo, ainda que o processo tenha se formado por meio de uma relação jurídica válida. [...] Para a execução forçada prevalecem essas mesmas condições genéricas, de todas as ações. Mas a aferição delas se torna mais fácil porque se a lei só admite esse tipo de processo quando o devedor possua título executivo e a obrigação nele documental já seja exigível” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil* cit., p. 50).

¹⁶⁰ “Tem plena aplicação *in executivis* a teoria das condições da ação como requisitos prévios à propositura da demanda e sem os quais inexistente o direito ao provimento postulado, sendo o demandante, conseqüentemente, *carecedor de ação* (*supra*, n. 542). Prevalecem, como em todo e qualquer processo, as

Cândido Rangel Dinamarco ensina:

A presença de todas as condições da ação e dos pressupostos prévios (capacidade, personalidade jurídica) indica apenas um hipotético direito do credor à tutela executiva, o qual vai ganhando corpo na medida em que os atos são realizados e o processo se faz regularmente; o concreto e efetivo direito ao provimento final só existirá quando o Estado-juiz estiver no dever de emití-lo e esse dever depende de cumprida e regular realização de todos aqueles atos, ou seja, o direito ao provimento só se concretiza quando satisfeitos rigorosamente todos os pressupostos estáticos e dinâmicos impostos pela lei processual.¹⁶¹

Assim, para requerer a prestação da tutela jurisdicional executiva, deverão estar presentes as três condições da ação: (i) a legitimidade das partes; (ii) o interesse de agir; e (iii) a possibilidade jurídica do pedido.

A *possibilidade jurídica do pedido* deve ser entendida como a constatação de que aquele que pleiteia a tutela jurisdicional executiva pretende a prática de atos admitidos pelo ordenamento jurídico.¹⁶²

Em outras palavras, há a possibilidade jurídica do pedido quando a pretensão, em abstrato, se inclui entre aquelas que são reguladas pelo direito objetivo.¹⁶³ Não existirá condição da ação em uma execução que pretenda cobrar dívida de jogo, justamente por não contemplar pretensão legitimada pelo ordenamento jurídico.

Cândido Rangel Dinamarco associa as impossibilidades jurídicas em sede executiva aos *limites políticos e naturais*¹⁶⁴ a que a execução está sujeita: “reputando-se impossível a demanda que pretender superá-los mediante a imposição de medidas ou produção de resultados que a ordem jurídica repudia ou que, já no plano físico, sejam inatingíveis”.¹⁶⁵

condições caracterizadas como possibilidade jurídica da demanda, legítimo interesse processual e legitimidade *ad causam* ativa e passiva” (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 83-84).

¹⁶¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 82.

¹⁶² BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva*, São Paulo: Saraiva, 2008. v. 3, p. 67.

¹⁶³ AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil* cit., p. 170.

¹⁶⁴ O citado processualista classifica como de naturezas política e física os limites que, em alguns casos, reduzem legitimamente a potencialidade satisfativa da execução forçada; no primeiro caso, em virtude de lei (como é o caso da impenhorabilidade de certos bens de família, por exemplo) e, no segundo, óbices decorrentes das leis físicas, quer referente aos bens, quer à vontade das pessoas (por exemplo, se a coisa devida se perdeu ou se quebrou, ou, na obrigação de fazer, se o obrigado insiste em não cumprir).

¹⁶⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 84.

Moacyr Amaral Santos elucida o interesse de agir: “[...] é um interesse secundário, instrumental, subsidiário, de natureza processual, consistente no interesse ou necessidade de obter uma providência jurisdicional quanto ao interesse substancial contido na pretensão”.¹⁶⁶ Na execução fiscal, ele decorre da necessidade de o Estado-juiz agir, em razão do inadimplemento da obrigação por parte do devedor.

A legitimidade das partes, por último, pressupõe que o autor seja titular do interesse que contém a sua pretensão com o réu: “à legitimação para agir em relação ao réu deverá corresponder a legitimação para contradizer deste em relação àquele”.¹⁶⁷

Na ação de execução, as partes são: (i) o exequente: aquele que, afirmando-se credor, requer para si a tutela jurisdicional executiva; e (ii) o executado: aquele em face de quem se pretende a tutela jurisdicional.

Ressalte-se a possibilidade de sobrevir modificação no plano material que afetem as posições de credor e devedor, por exemplo, quando ocorre com o falecimento do credor e deixa herdeiros ou até mesmo quando a lei impõe a responsabilidade a um terceiro, na hipótese do artigo 135 do CTN.¹⁶⁸

Tratando-se de execução, Cassio Scarpinella Bueno considera que o título executivo permite verificar a existência ou não das condições da ação:

O título executivo, justamente por força de sua função processual, viabiliza que o magistrado, analisando-o, verifique se estão, ou não, presentes as condições da ação. É a partir do título e, no máximo, a partir de algum outro documento a ele inerente e permitido pelo sistema que o juiz verificará quais são as partes legítimas, se há interesse de agir, e se há possibilidade jurídica do pedido.¹⁶⁹

Cândido Rangel Dinamarco pontua sobre essa qualidade do título executivo, esclarecendo que, à sua falta, “o exequente carece do interesse de agir e, portanto, da ação executiva, por ausência do requisito adequação da tutela jurisdicional”,¹⁷⁰ sem, contudo,

¹⁶⁶ AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil* cit., p. 170.

¹⁶⁷ Idem, p. 171.

¹⁶⁸ Para o objetivo deste trabalho, essa discussão não se afigura relevante, de modo que não será tratada, até mesmo porque sua abordagem é matéria para um trabalho autônomo.

¹⁶⁹ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva* cit., p. 58.

¹⁷⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit.

deixar de observar que também o inadimplemento é elemento indicador do interesse de agir.¹⁷¹

Devemos esclarecer que, no presente estudo, ao tratarmos do inadimplemento, sempre o tomaremos no sentido de mora, por ser esta a palavra que melhor se adéqua à situação, conforme assevera Cândido Rangel Dinamarco:

O não adimplemento que melhor se ajusta aos conceitos e às técnicas executivas é aquele que se resolve em simples mora, não no inadimplemento. Mora é apenas o não cumprimento da obrigação pelo modo, no lugar ou no tempo em que deveria ter sido cumprido (CC, art. 394), mas sempre com a possibilidade de satisfação futura, seja por efeito das medidas de sub-rogação inerentes à execução forçada, seja por ato do próprio obrigado ou de terceiro (purgação da mora). A mora é em princípio suscetível de purgação, e o inadimplemento, não.¹⁷²

3.4 Requisitos da execução

São dois os requisitos necessários para realizar execução: o título e o inadimplemento, cuja previsão encontra-se nos artigos 786 a 783, todos do CPC.

Mencionados artigos asseveram que a execução pode ser instaurada, caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo. Entretanto, não poderá o credor iniciar a execução, ou nela prosseguir, se o devedor cumprir a obrigação, podendo, todavia, recusar o recebimento da prestação, se ela não corresponder ao direito ou à obrigação, caso em que requererá ao juiz a execução, ressalvado o direito do credor de embargá-la – artigo 788 do CPC.

Com efeito, o título executivo e o inadimplemento são requisitos indispensáveis para a execução, sem o que ela não pode ocorrer. Tomando a execução como norma secundária e, portanto, sancionatória, vemos que o inadimplemento da obrigação contida no título executivo caracteriza o antecedente dessa norma, sendo o seu conseqüente a relação jurídica coercitiva que obriga o cumprimento da norma primária.

¹⁷¹ Aí reside a manifestação *in executivis* dos dois elementos indicadores do interesse de agir, porque sem inadimplemento nenhuma tutela jurisdicional teria razão de ser e sem título executivo a tutela executiva não é adequada (Idem, p. 76).

¹⁷² DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 184-185.

Passemos, então, à análise dos elementos contidos no antecedente da norma secundária. Verificaremos o título executivo e o inadimplemento, de forma segregada.

3.4.1 O título executivo

Moacyr Amaral Santos, ao definir título executivo, pontua:

Título executivo consiste no documento que ao mesmo tempo em que qualifica a pessoa do credor, o legitima a promover a execução. Nele está a representação de um ato jurídico, em que figuram credor e devedor, bem como a eficácia, que a lei lhe confere, de atribuir àquele o direito de promover a execução contra este.¹⁷³

Cassio Scarpinella Bueno ensina sobre a compreensão do título como documento: “[...] quer significar que o título retrata, suficientemente para fins da prestação da tutela jurisdicional executiva, uma obrigação, sempre compreendida como sinônimo de relação jurídica, dever, ‘direito’, com os atributos acima destacados, isto é, certa, exigível e líquida”.¹⁷⁴

Cândido Rangel Dinamarco, por sua vez, esclarece que o título executivo compreende “ato ou fato jurídico indicado em lei como portador do efeito de tornar adequada a tutela executiva em relação ao preciso direito a que se refere”.¹⁷⁵

Segundo o referido autor, o documento seria apenas um requisito formal do ato. Liebman também caracteriza o título como ato, qualificando-o ainda como condição necessária e suficiente da execução, segundo o princípio *nulla executio sino titulo*.

Pontes de Miranda, analisando esse confronto doutrinário, asseverou:

O título é executivo porque nele está o ato jurídico, que há de satisfazer os pressupostos contedísticos e formais, para ter a eficácia executiva. O documento apenas tem a função de instruir, *docere*; e pode, se se perde, ou se destrói, ser substituído. Portanto, não se trata do ato jurídico em si;

¹⁷³ AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil* cit., p. 225.

¹⁷⁴ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva* cit., p. 72-73.

¹⁷⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 191.

porém sim do ato jurídico mais a eficácia executiva que lhe dá a lei, como sentença ou como título extrajudicial.¹⁷⁶

Araken de Assis analisou que “valorizar o título exclusivamente sob o aspecto do ato ou da forma documental é equivocado, porquanto existe incindível unidade desses elementos”.¹⁷⁷

Dessarte, conseguimos distinguir duas dimensões no título. No plano material, há a declaração de certeza obtida por meio de órgão jurisdicional ou alcançada mediante o consenso dos particulares ou unilateralmente pela Fazenda Pública. Já na perspectiva processual, interessa o documento, o qual deverá ser dotado de certos requisitos formais *ad hoc*, que fundará a execução (artigo 783 do CPC). Em termos estritamente operacionais, pode-se afirmar que o título judicial ou extrajudicial autoriza a execução.

O artigo 783 do CPC determina que a execução fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível. Luiz Fux¹⁷⁸ aduz que certa é a obrigação indubitosa, resultante do título executivo; exigível é a obrigação vencida e líquida, a individuada no que concerne ao objeto. O devedor deve saber o que deve. Na mesma linha, são os ensinamentos de Moacyr Amaral Santos:

Vale dizer, o título deve necessariamente expressar certeza, liquidez e exigibilidade da obrigação a que se visa executar: certeza diz respeito à existência da obrigação; liquidez, corresponde à determinação do valor ou da individuação do objeto da obrigação, conforme se trate de obrigação de pagar em dinheiro, de entrega de coisa, de fazer ou não fazer; exigibilidade tem o sentido de que a obrigação, que se executa, não depende de termo ou condição, nem está sujeita a outras limitações.¹⁷⁹

Cândido Rangel Dinamarco salienta que certeza e liquidez seriam condicionantes da adequação da tutela jurisdicional executiva porque, mesmo diante de um ato formalmente perfeito, consubstanciado em documento idôneo e aceito como título executivo, essa tutela não será admissível, se ausente um deles. Contudo, para o autor, a certeza não guarda relação alguma com a possibilidade de existência oferecida pelo título executivo, divergindo do posicionamento dos autores supramencionados.

¹⁷⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. t. IX, p. 166.

¹⁷⁷ ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. São Paulo: RT, 2008. p. 146.

¹⁷⁸ FUX, Luiz. *O novo processo de execução* (cumprimento da sentença e a execução extrajudicial). Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. III, p. 229.

¹⁷⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 226.

Para Cândido Rangel Dinamarco:

Uma obrigação é certa quando perfeitamente identificada e individualizada em seus elementos constitutivos subjetivos e objetivos, ou seja, (a) quanto aos sujeitos ativos e passivos da relação jurídico-material, (b) quanto à natureza de seu objeto e (c) quanto à identificação e individualização deste, quando for o caso. Não se trata da obrigação certa quanto a sua existência, de que inadequadamente falava o Código Civil de 1916 (art. 1.533): se a obrigação existe ou não, ou se deixou de existir depois da constituição do título executivo, isso poderá ser objeto dos embargos ou da impugnação que o executado eventualmente vier a opor.¹⁸⁰

Concordamos com a divergência apontada pelo referido doutrinador, pois pode ocorrer de o título ser modificado ou mesmo extinto. O que se verifica quando do ajuizamento da execução fiscal é tão somente uma probabilidade de existência da obrigação oferecida pelo título, a qual, no entanto, somente se confirmará ao final do processo, com a satisfação do direito pleiteado.

3.4.2 *O inadimplemento*

Conforme tivemos a oportunidade de mencionar, o inadimplemento deve ser entendido, no âmbito do processo executivo, como mora, de forma que, ao afirmarmos que um título executivo não foi adimplido, queremos com isso dizer que a obrigação ali consubstanciada ainda não foi cumprida.

Liebman¹⁸¹ caracteriza o inadimplemento como o pressuposto prático da execução, ou seja, como “situação de fato que pode dar lugar à execução” e continua afirmando que “só quando se verifica uma situação desta espécie é que surge a razão de ser, o interesse prático concreto para fazer-se a execução”.

De fato, o inadimplemento é a situação fática que possibilita a abertura da via executiva: é o fato jurídico previsto no antecedente da norma secundária, cuja ocorrência dá ensejo à instauração de uma relação jurídica na qual o Estado-juiz se sub-roga na posição de credor para, de forma coativa, satisfazer a obrigação inadimplida.

Sendo o inadimplemento o pressuposto prático da execução, isto é, a hipótese da norma sancionadora, esta só poderá incidir, caso se verifique aquela situação. Por esse

¹⁸⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil* cit., p. 226.

¹⁸¹ LIEBMAN, Enrico Tulio. *Processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 6.

motivo o inadimplemento é caracterizado como um requisito para promover toda e qualquer execução. A relação jurídica sancionatória instituída pelo conseqüente da norma secundária somente se concretiza após a verificação do seu antecedente, isto é, do não cumprimento da obrigação consubstanciada no título.

Relacionando-se o inadimplemento com a obrigação de índole material, também as regras que o disciplinam estão nos códigos de direito material. Ovídio Baptista da Silva esclarece:

As regras que disciplinam o inadimplemento da obrigação situam-se nos códigos de direito material e a elas deverá o processualista recorrer para determinar, em cada caso concreto, se ocorreu ou não tal pressuposto legitimante da execução. A disposição do art. 580, parágrafo único, do Código de Processo Civil é, indiscutivelmente, regra de direito material, e há de ser interpretada em harmonia com as disposições sobre cumprimento das obrigações, disseminadas nos códigos de direito material.¹⁸²

Se, por um lado, a constatação do inadimplemento provocará a incidência da norma sancionatória, de outro, inexistente essa situação fática, o antecedente dessa norma não se realizará, impedindo o surgimento da execução. E é justamente em razão dessa impossibilidade que preconiza o artigo 788 do Código de Processo Civil o impedimento de o credor iniciar a execução, ou nela prosseguir, caso a obrigação tenha sido cumprida.

Inscrito o débito federal em dívida ativa e preenchidos os requisitos da ação, a Procuradoria da Fazenda Nacional promoverá a distribuição da execução fiscal, observando os termos da Lei de Execuções Fiscais n. 6.830/1980, considerada lei especial.

3.5 *Distribuição da execução fiscal, seu procedimento e mecanismos de satisfação do crédito tributário*

Preenchidas as condições da ação e devidamente constituído o título executivo, será distribuída a respectiva execução fiscal. O objetivo da Lei de Execuções Fiscais contempla cobrar judicialmente, de forma ágil, tributos não pagos de maneira espontânea pelos devedores. Inicialmente, o intuito da Lei de Execuções Fiscais era cobrar apenas

¹⁸² SILVA, Ovídio A. Baptista da. Requisitos necessários para realizar a execução. *Curso de processo civil*. 5. ed. São Paulo: RT, 2002. 2 v., p. 35.

tributos. No entanto, as cobranças abrangem, atualmente, também as dívidas de cunho não fiscal com a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Além da recuperação de valores, a Lei de Execuções Fiscais funciona como meio de inibir a sonegação fiscal,¹⁸³ visto que, caso efetiva, os contribuintes não desejarão ver seus nomes no polo passivo de feito executório, o qual poderá conduzir à penhora de bens, caso, devidamente citado, o executado não garanta a execução fiscal.

Por último, podemos afirmar que, se de um lado a Lei de Execuções Fiscais trouxe privilégios à Fazenda Pública, por outro conferiu mecanismos de defesa ao devedor, na medida em que o executado terá a possibilidade de exercer seus direitos constitucionais ao devido processo constitucional, contraditório e ampla defesa com a análise de um juiz imparcial para verificar se a dívida é, de fato, devida e se está sendo exigida consoante os preceitos legais.

No entanto, vale mencionar que a publicação da Lei de Execuções Fiscais recebeu críticas intensas. Humberto Theodoro Júnior¹⁸⁴ aduz que a sistemática da execução fiscal, introduzida pela Lei de Execuções Fiscais, é a mesma do Código de Processo Civil prevista para a execução por quantia certa, na medida em que contempla processo de realização do direito que o credor tem de ver seu crédito satisfeito, voltando-se para a expropriação de bens do devedor em favor do credor.

Segundo Humberto Theodoro Júnior, o tratamento diferenciado conferido à Procuradoria da Fazenda para a cobrança do crédito tributário em detrimento do já previsto no Código de Processo Civil não se justificaria, pois violador do princípio da isonomia,¹⁸⁵ uma vez que ambas as partes litigam perante uma única justiça.

¹⁸³ BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.

¹⁸⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹⁸⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, em *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade* (3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993), esclarece que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia, bem como elucida que o princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Pontua que o princípio da igualdade almeja obstar desigualdades injustificadas e destaca três critérios para identificação do desrespeito à isonomia: (i) elemento de desigualação; (ii) tem-se que investigar se o critério desigualador e a disparidade estabelecida se justificam; e (iii) se o fundamento racional guarda ou não correlação lógica com os interesses do sistema. Ensina que a lei pode atingir uma categoria de pessoas ou a um único indivíduo se, nesse caso, visar um sujeito indeterminado e indeterminável no presente. Ademais, o autor se contrapõe a Norberto Bobbio, visto que pondera que toda regra abstrata é, ao mesmo tempo, geral, uma vez que apanha sempre uma categoria de pessoas. Assevera que toda norma geral não ofenderá o princípio da isonomia, dado que seu enunciado é incompatível com essa possibilidade, bem como a regra abstrata também não viola esse princípio. Contudo, a regra individual e concreta deverá ser analisada em sua individualidade. Isso porque, se a norma individual atingir um sujeito único, determinado

Pontua o citado autor que o propósito da Lei de Execuções Fiscais foi a criação de um procedimento especial diverso da execução forçada comum de quantia certa, regulamentada pelo Código de Processo Civil, para tornar a execução fiscal mais ágil, sob a justificativa de soberania do interesse público sobre o privado.

Entretanto, Humberto Theodoro Júnior destaca que: (i) a descodificação desarmoniza todo o sistema jurídico, não sendo essa a tendência atual; (ii) a Lei de Execuções Fiscais institui privilégios exagerados e injustificáveis à Procuradoria da Fazenda Pública; e (iii) a Lei de Execuções Fiscais foi omissa no que concerne aos prazos para os exequentes, o que demonstra claro desequilíbrio entre as partes.

Esclarece ainda o doutrinador que o propósito de tornar mais célere a cobrança judicial do crédito tributário acarretou a criação de privilégios insustentáveis. Como exemplo, cita o artigo 40 da LEF por meio do qual o instituto da prescrição seria inaplicável aos créditos tributários e não tributários exigíveis pela administração pública, tornando a execução fiscal eterna.¹⁸⁶

Importante mencionar que a Lei de Execuções Fiscais contempla procedimento diverso e, portanto, especial, do quanto previsto no Código de Processo Civil de 1973 e, atualmente, no Código de Processo Civil de 2015, o qual é fonte subsidiária da Lei de Execuções Fiscais (artigo 1.º da LEF), ou seja, em assuntos não disciplinados pela Lei de Execuções Fiscais, o Código de Processo Civil deverá ser aplicado para solucionar eventual controvérsia.

O artigo 8.º da LEF¹⁸⁷ determina que o executado será intimado sobre o ajuizamento da execução fiscal para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida ou ofertar bens em garantia do crédito tributário exigido.

ou determinável, será violadora do princípio da isonomia. O mesmo se aplica à norma concreta. Se esta for geral, será compatível, ao passo que, se for individual, será incompatível. Finaliza sua obra firmando a premissa de que há ofensa ao princípio da isonomia quando: (i) a norma específica seu destinatário individualmente; (ii) a norma adota como critério discriminador elemento não residente em fatos, situações ou pessoas; (iii) a norma atribui tratamento jurídico diferente em momentos em que não deveria; (iv) a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, no entanto o *discrímen* conduz a resultados dissonantes; e (v) a interpretação da norma extrai distinções que não foram assumidas por ela de forma clara, ainda que por via explícita.

¹⁸⁶ Renato Lopes Becho, em sua obra *Execução fiscal: análise crítica*, entende que esse equívoco veiculado pela LEF foi parcialmente corrigido pela jurisprudência e pela legislação.

¹⁸⁷ O artigo 8.º da LEF não foi derogado pelo Código de Processo Civil de 2015, visto que o artigo 854 deve ser aplicado aos títulos executivos constituídos em juízo ou pelo devedor. Ademais, o Código de Processo

O artigo 9.º consigna o rol das possíveis garantias que poderão ser ofertadas para assegurar o débito perquirido: (i) depósito judicial do montante integral; (ii) fiança bancária ou seguro-garantia; (iii) nomear bens à penhora (observada a ordem do artigo 11); e (iv) indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Uma vez realizado o depósito judicial, apresentada a carta de fiança ou seguro-garantia ou realizada a intimação da penhora, o prazo de 30 dias para a oposição de embargos à execução fiscal começa a fluir, nos termos do artigo 16 da LEF, momento no qual será discutido o mérito da exigência fiscal.

Dos artigos mencionados, é possível perceber que a oposição de embargos à execução fiscal está condicionada à apresentação de garantia nos autos da execução fiscal, garantia cujo valor deve ser igual ao perquirido no feito executório (devidamente atualizado), e não inferior. Sem a apresentação de garantia, não é assegurado o direito ao devedor de opor embargos à execução fiscal.

Apenas para que não passe despercebido, esclarecemos que, caso comprovado que o devedor não possua bens para garantir o feito executório, alguns magistrados, corretamente, aceitam a oposição dos embargos à execução fiscal sem o oferecimento de garantia, em consonância com os preceitos constitucionais ao acesso ao Poder Judiciário, devido processo constitucional, contraditório e ampla defesa.

No entanto, a rigor, caso o executado não ofereça nenhuma garantia no prazo legal, poderá sofrer a restrição de bens, nos termos do artigo 185-A do CTN, por meio de bloqueio de ativos.

Percebe-se que, somente após a citação do devedor, atos de caráter garantidor da execução fiscal poderão ser tomados, em total observância do quanto previsto na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais.

Apenas ao final da execução fiscal, com seu devido desenvolvimento, observados os princípios constitucionais, o devedor terá seus bens expropriados, no caso da procedência do feito executório.

Civil contempla lei ordinária, ao passo que o Código Tributário Nacional constituiu lei complementar, de modo que a lei ordinária não tem força para derogar o artigo 185-A do Código Tributário Nacional.

Qualquer ato que desrespeite esses preceitos constitucionais e legais é, claramente, inconstitucional, tal como a averbação pré-executória, a qual desconsidera, por completo, os termos e os regramentos de nosso ordenamento jurídico.

Além dos mecanismos previstos na Lei de Execuções Fiscais para assegurar o recolhimento dos débitos tributários ao Estado, o Código Tributário Nacional previu meios para impedir que o devedor aliene seus bens e, por conseguinte, inviabilize o adimplemento da obrigação tributária.

Pela redação atual do artigo 185 do CTN foi alterado o requisito para a caracterização da fraude à execução fiscal. Atualmente, basta a inscrição na dívida ativa para impedir a alienação de bens. Antes da modificação do referido artigo, era necessário que o débito, regularmente inscrito em dívida ativa, já fosse objeto de execução fiscal.

Ocorre que a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça assim dispôs: “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”.

Importante mencionar que, entre os precedentes que serviram de fundamento para a edição da Súmula n. 375, muitos foram tirados de julgamentos proferidos em execuções fiscais, tais como: AgRg no REsp 1046004/MT; REsp 734.280/RJ; REsp 739.388/MG; REsp 810.170/RS; REsp 865.974/RS; REsp 944.250/RS.

Assim, para caracterizar fraude à execução, não basta o ajuizamento da execução contra o alienante, exige-se que haja penhora registrada – isto é, para dar ciência do ato – ou a comprovação da má-fé de terceiro adquirente.

A nosso sentir, o mesmo raciocínio deve ser aplicado às execuções fiscais, visto que a simples inscrição em dívida ativa não tem o condão de gerar efeito *erga omnes*, cuja publicidade apenas é alcançada por meio do registro público.

Há decisões do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, a saber:

Processual. Recurso especial. Tributário. Execução fiscal. Fraude à execução. Não ocorrência. Art. 185 do CTN. Bem alienado após a citação válida e antes do registro da penhora. Aplicação do enunciado da Súmula n. 375 do STJ. Ressalva do ponto de vista do relator. 1. “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente” (Enunciado n. 375 da Súmula do STJ, Rel. Min. Fernando Gonçalves, em 18.03.2009). 2. Ressalva do ponto de vista do relator que tem a seguinte compreensão sobre o tema: a) Na

redação anterior do art. 185 do CTN, exigia-se apenas a citação válida em processo de execução fiscal prévia à alienação para caracterizar a presunção relativa de fraude à execução em que incorriam o alienante e o adquirente (regra aplicável às alienações ocorridas até 08.06.2005); b) Na redação atual do art. 185 do CTN, exige-se apenas a inscrição em dívida ativa prévia à alienação para caracterizar a presunção relativa de fraude à execução em que incorrem o alienante e o adquirente (regra aplicável às alienações ocorridas após 09.06.2005); c) A averbação no registro de imóveis da certidão de inscrição em dívida ativa, ou da certidão comprobatória do ajuizamento da execução, ou da penhora cria a presunção absoluta de que a alienação posterior se dá em fraude à execução em que incorrem o alienante e o adquirente; d) A presunção relativa de fraude à execução pode ser invertida pelo adquirente se demonstrar que agiu com boa-fé na aquisição do bem, apresentando as certidões de tributos federais e aquelas pertinentes ao local onde se situa o imóvel e onde tinha residência o alienante ao tempo da alienação, exigidas pela Lei n. 7.433/85, e demonstrando que, mesmo de posse de tais certidões, não lhe era possível ter conhecimento da existência da execução fiscal (caso de alienação ocorrida até 08.06.2005), ou da inscrição em dívida ativa (caso de alienação ocorrida após 09.06.2005); e) Invertida a presunção relativa de fraude à execução, cabe ao credor demonstrar o *consilium fraudis*, a culpa ou a má-fé; f) A incidência da norma de fraude à execução pode ser afastada pelo devedor ou pelo adquirente, se demonstrado que foram reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida, ou que a citação não foi válida (para alienações ocorridas até 08.06.2005), ou que a alienação se deu antes da citação (para alienações ocorridas até 08.06.2005), ou que a alienação se deu antes da inscrição em dívida ativa (para alienações posteriores a 09.06.2005). 3. Hipótese em que a alienação se deu após a citação válida, contudo, antes do registro da penhora, não tendo sido comprovada a má-fé do terceiro adquirente, o que afasta a ocorrência de fraude à execução nos moldes do enunciado n. 375 da Súmula do STJ. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido (STJ, REsp 726323/SP, 2005/0017033-6, DJe 17.08.2009).

A nosso ver, a nova sistemática implementada pelo Código de Processo Civil de 2015 harmoniza-se com a regra prevista na Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça. O artigo 792 do CPC determina:

Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução:

I – quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver;

II – quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828;

III – quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude;

IV – quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência;

V – nos demais casos expressos em lei.

§ 1.º A alienação em fraude à execução é ineficaz em relação ao exequente.

§ 2.º No caso de aquisição de bem não sujeito a registro, o terceiro adquirente tem o ônus de provar que adotou as cautelas necessárias para a aquisição, mediante a exibição das certidões pertinentes, obtidas no domicílio do vendedor e no local onde se encontra o bem.

§ 3.º Nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, a fraude à execução verifica-se a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar.

§ 4.º Antes de declarar a fraude à execução, o juiz deverá intimar o terceiro adquirente, que, se quiser, poderá opor embargos de terceiro, no prazo de 15 (quinze) dias.

Segundo o artigo supracitado, o reconhecimento da fraude à execução depende da prévia averbação do processo ou da constrição judicial que recai sobre o bem alienado. O § 4.º do artigo 828 do CPC considera fraude à execução a alienação ou a oneração dos bens após essa averbação, em consonância com a primeira parte da Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça. A segunda parte da referida Súmula foi reafirmada pelo § 2.º do artigo 792 do CPC.

Portanto, não tendo havido o registro da penhora sobre o bem alienado a terceiro, a fraude à execução fiscal somente poderá ficar caracterizada se houver prova de que o terceiro tinha conhecimento da ação ou da constrição, sendo certo que o terceiro adquirente tem o ônus de provar que adotou as cautelas necessárias para a aquisição, mediante a exibição das certidões pertinentes.

Devemos registrar que há entendimento diverso do nosso. A corrente majoritária pontua que, para configurar a fraude à execução fiscal, as condições são diferentes das demais áreas.

Para essa corrente, o artigo 185 do CTN consigna uma presunção absoluta de fraude, bastando existir a inscrição do débito em dívida ativa, sendo certo que a única forma de afastar essa presunção seria a reserva, pelo devedor, de bens suficientes para assegurar o pagamento da dívida inscrita.

Ademais, para essa parcela, o artigo 185 do CTN não afasta a fraude, mesmo que o terceiro adquirente do patrimônio do devedor fiscal esteja de boa-fé.

Ainda segundo essa corrente, a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça foi publicada após as alterações introduzidas no artigo 185 do CTN pela Lei Complementar n. 118/2005. Entretanto, em decisão publicada em 21 de novembro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça teria definido que, a partir da nova redação do artigo 185 do CTN, seria

inaplicável a Súmula n. 375 para execução fiscal e que não haveria como afastar a presunção de fraude, quando há alienação dos bens do devedor após a inscrição do débito em dívida ativa, mesmo que o adquirente tenha boa-fé.

No entendimento dessa corrente, a finalidade do artigo 185 do CTN não é resguardar o direito do terceiro de boa-fé, mas sim proteger o interesse público contra atos de dilapidação patrimonial por parte do devedor.

A decisão paradigma seguida por essa corrente foi proferida nos autos do REsp n. 1.141.990/PR, a saber:

Processual civil e tributário. Embargos de declaração no recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C do CPC/1973. Ocorrência de erro material. Embargos de terceiro. Fraude à execução fiscal. Alienação de bem posterior à inscrição em dívida ativa. Irrelevante, na hipótese, o fato de inexistir registro no Departamento de Trânsito – Detran. Ineficácia do negócio jurídico, mesmo na hipótese de sucessivas alienações. Presunção *jure et de jure*. Art. 185 do CTN, com a redação dada pela LC 118/2005. Inaplicabilidade da Súmula 375/STJ. Questões não suscitadas em contrarrazões. Preclusão consumativa. Embargos de declaração do particular parcialmente acolhidos, para sanar erro material, sem, contudo, conferir-lhes efeitos modificativos.

Os embargos de declaração destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou sanar erro material existente no julgado.

Ressalte-se, por oportuno, que esta Corte admite a atribuição de efeitos infringentes a embargos de declaração, apenas quando o reconhecimento da existência de eventual omissão, contradição ou obscuridade acarretar, invariavelmente, a modificação do julgado, o que não se verifica na hipótese em tela.

Na hipótese, a *quaestio juris* envolve a mitigação da presunção de fraude por força da Súmula 375/STJ, mesmo quando a alienação do bem sucede a citação válida na execução fiscal, quando já em vigor a LC 118/2005, que deu nova redação do art. 185 do CTN, antecipando-se a presunção de fraude para o momento da inscrição em dívida ativa.

O comando da Súmula 375 do STJ, apesar de publicada em 23.09.2009, ou seja, após a edição das alterações introduzidas no art. 185 do CTN pela LC 118/2005, limitou-se a espelhar a jurisprudência consolidada preexistente à sua edição, atinente ao momento em que ocorre a fraude à execução, inclusive com precedentes proferidos em sede de embargos à execução que versaram sobre alienação ocorrida no curso da vigência da nova redação do art. 185 do CTN.

Todavia, não obstante assistir razão ao embargante quando explicita a premissa equivocada adotada pelo julgado embargado, ao afirmar que os precedentes que ensejaram a edição da súmula não foram exarados em processos tributários nos quais se controverteu em torno da redação do artigo 185 do CTN (fls. 325), é despiciendo dizer que o verbete sumular é apenas o resumo sintético da jurisprudência preexistente sobre o tema, respaldada em julgados de todas as Seções do STJ, mas que não foi

concebida a partir da interpretação de normas tributárias, nem afastou expressamente a aplicação do referido preceito de legislação.

Logo, não há como afastar a presunção de fraude, com amparo na Súmula 375 do STJ, quando se tratar de execução fiscal, em que há legislação específica, qual seja o art. 185 do CTN, na redação dada pela LC 118/2005, cujo escopo não é resguardar o direito do terceiro de boa-fé adquirente a título oneroso, mas sim de proteger o interesse público contra atos de dilapidação patrimonial por parte do devedor, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.

Outro aspecto de extremo relevo para a fixação da tese é de que a existência do verbete sumular não obsta o exame da questão sobre a sistemática do recurso repetitivo previsto no art. 543-C do CPC/1973, notadamente quando se pretende afastar a regra inserta no art. 185 do CTN, sem, no entanto, submeter o tema ao devido incidente de inconstitucionalidade, em clara ofensa ao princípio da reserva de Plenário, previsto no art. 97 da CF.

Assim, o afastamento da norma prevista no art. 185 do CTN, na redação dada pelo LC 118/1995, só seria possível se após a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal, o que exigiria reserva de plenário e quórum qualificado, em obediência ao art. 97 do CF.

Verifica-se, ainda, erro material no acórdão hostilizado, na medida em que é fato incontroverso nos autos que o ora embargante adquiriu o bem de terceira pessoa, Sra. Ana Carolina Egoroff da Silva, e não do próprio executado, Sr. Rodrigo da Silveira Maia, como consignado pelo então relator.

O equívoco ocorrido, entretanto, não tem o condão de alterar o resultado do julgamento, haja vista que a discussão dos autos gira em torno da configuração da fraude à execução quando a alienação foi efetivada após a citação do executado para responder pela dívida tributária já inscrita, na vigência da LC 118/2005, que alterou a redação do art. 185 do CTN, para entender que o *concilium fraudis* se caracteriza sempre que a alienação é efetuada após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Como se constatou que, na hipótese em apreço, o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública alienou o bem de sua propriedade após já ter sido validamente citado no Executivo Fiscal, é irrelevante ter ocorrido uma cadeia sucessiva de revenda do bem objeto da constrição judicial, já que o resultado do julgamento não se altera no caso, pois restou comprovado, de forma inequívoca, que aquela alienação pretérita frustrou a atividade jurisdicional executiva.

Portanto, ainda que o vício processual somente tenha sido revelado após a revenda do bem, considera-se perpetrado desde a data do negócio jurídico realizado pelo executado, porquanto já ocorrera a inscrição em dívida ativa e até mesmo a sua citação. Isso porque é absoluta a presunção da fraude, sendo desinfluyente que o ora embargante tenha obtido o bem de um terceiro.

Conclui-se que, à luz do disposto no art. 185 do CTN, deve ser mantida a tese firmada pelo acórdão embargado, segundo a qual, diante da entrada em vigor da LC 118/2005, o simples fato de a oneração ou alienação de bens, rendas ou direitos ocorrer após a inscrição da dívida ativa de crédito tributário, sem reservas de quantia suficiente à quitação do débito, gera presunção de fraude à execução, sendo irrelevante a prova do *concilium fraudis*, visto que, nessa hipótese, a presunção é *jure et de jure*, mesmo no caso da existência de sucessivas alienações.

Por fim, no pertinente à alegada omissão do Órgão Julgador em apreciar o segundo argumento dos embargos de terceiros, referente à não ocorrência de insolvência dos coexecutados, cumpre esclarecer que a questão não foi suscitada em contrarrazões, razão pela qual não pode ser posteriormente suscitada em sede de embargos de declaração, porquanto caracteriza inovação recursal. Na hipótese, opera-se a preclusão consumativa, conforme entendimento consolidado nesta Corte Superior. Precedentes: AgRg no REsp 1.556.433/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 19.12.2016; AgRg no AREsp 758.425/SP, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, *DJe* 03.02.2016; AgInt no REsp 1.625.865/SP, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, *DJe* 02.06.2017; AgRg no REsp 1.649.233/RS, Rel. Min. Nefi Cordeiro, *DJe* 03.05.2017.

Embargos de declaração interpostos pelo particular parcialmente acolhidos, para suprir os vícios indicados, sem, contudo, conferir-lhes efeitos modificativos (EDcl no REsp 1141990/PR, 1.ª Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 14.11.2018, *DJe* 21.11.2018).

Esse julgado engloba o entendimento e os principais argumentos perfilados por essa corrente, a qual, devemos pontuar, é a majoritária nos dias atuais.

Em comentários a essa decisão, Cassio Scarpinella Bueno¹⁸⁸ pontua:

1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (*lex specialis derogat lex generalis*), por isso que a Súmula n. 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais. 2. O artigo 185, do Código Tributário Nacional – CTN, assentando a presunção de fraude à execução, na sua redação primitiva, dispunha que: [...] 3. A Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor: [...] 4. Conseqüentemente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n. 118/2005 (9-6-2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 9-6-2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa. 5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. 6. É que, consoante a doutrina do tema, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se *in re ipsa*, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o *concilium fraudis*. [...] 7. A jurisprudência hodierna da Corte preconiza referido entendimento consoante se colhe abaixo: [...] 9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (b) a alienação engendrada até 8-6-2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 9-6-2005, data de início da vigência da

¹⁸⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado* cit., p. 619.

Lei Complementar n. 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude; (c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção *jure et de jure*, conquanto componente do elenco das “garantias do crédito tributário”; (d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à Súmula Vinculante n. 10, do STF. [...] 11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008.

Após a decisão paradigma – REsp 1.141.990/PR – ser proferida, o Superior Tribunal de Justiça passou a decidir dessa forma:

Processual civil. Tributário. Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Embargos de terceiros. Alienação de bem imóvel posterior à citação do devedor. Ineficácia do negócio jurídico. Fraude à execução configurada. Art. 185 do CTN. REsp n. 1.141.990-PR, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC. Omissão evidenciada. 1. Os embargos de declaração consubstanciam instrumento processual apto a suprir omissão do julgado ou dele excluir qualquer obscuridade ou contradição. 2. Hipótese em que o acórdão embargado omitiu-se quanto à aplicação do art. 185 do CTN, que trata da fraude à execução. 3. Sobre o tema, esta Corte Superior fixou entendimento a partir do julgamento do REsp n. 1.141.990-PR, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC, no sentido de que, se a alienação fosse efetivada “antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente a 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa”. 4. Na ocasião, o relator Min. Luiz Fux consignou, também, que “a diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas”. Diante disso, tem-se que a fraude à execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se em caráter absoluto. 5. *In casu*, o processo executivo foi ajuizado em março de 1992, com a citação válida no mesmo ano. O negócio jurídico em tela foi levado ao registro de imóveis em 10 de maio de 1994, data anterior à entrada em vigor da LC 118/2005, restando inequívoca a ocorrência de fraude à execução fiscal. 6. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial (STJ, 1.ª Turma, EDcl no AgRg no Ag 1.159.027/RS, Benedito Gonçalves, unânime, 05.04.2011, *DJe* 08.04.2011).

Contudo, ao conferir presunção absoluta de fraude após a inscrição em dívida ativa, acarreta grande insegurança jurídica aos adquirentes de bens.

A título de exemplo, pode-se mencionar que é possível que o adquirente de bem imóvel obtenha certidão negativa do alienante nas Fazendas Nacional, Estadual e Municipal, mas, mesmo assim, não tenha garantia alguma de que não poderá perder o bem em razão da

incidência do artigo 185 do CTN. Isso porque não existe Certidão Negativa de Débitos de âmbito nacional, ou seja, que abranja todas as Fazendas Públicas Estaduais e Municipais.

Assim, mesmo que o adquirente obtenha a Certidão Negativa de Débitos no Estado e no Município no qual o alienante reside, pode ser que haja a inscrição na dívida ativa em outro Município, o que o adquirente não teria condições sequer de saber que lá existiriam débitos tributários. Entretanto, de acordo com essa corrente, qualquer alegação do adquirente com o intuito de provar sua boa-fé seria inócua, visto que ela defende a presunção absoluta (*jure et de jure*) da fraude prevista no artigo 185 do CTN, bastando a presença dos elementos objetivos previstos no dispositivo legal, evidenciando, dessa forma, a grande insegurança jurídica dessa corrente.

Dessa feita, apesar de conhecermos a corrente majoritária, *data maxima venia*, discordamos de seu raciocínio, pois acreditamos que, para caracterizar fraude à execução fiscal, não basta a inscrição do débito em dívida ativa, exige-se que haja penhora registrada ou a comprovação da má-fé de terceiro adquirente.

Portanto, defendemos que o teor da Súmula n. 375 deve ser aplicado às execuções fiscais, na medida em que a simples inscrição em dívida ativa não tem o condão de gerar efeito *erga omnes*, cuja publicidade apenas é alcançada por meio do registro público, sendo este, a nosso ver, o ponto crucial da questão, independentemente se no polo ativo do feito executório encontra-se o Estado.

Isso posto, além dos mecanismos previstos na Lei de Execuções Fiscais e no Código Tributário Nacional, a Administração Pública Federal possui, ainda, mais dois mecanismos para evitar que o devedor esvazie seu patrimônio, quais sejam: arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal.

O arrolamento de bens foi instituído pelo artigo 64 da Lei n. 9.532/1997, regulamentado por meio da Instrução Normativa n. 1.565/2015, e contempla procedimento meramente acautelatório, cujo objetivo central consiste em evitar que os devedores com dívidas consideráveis em relação ao seu patrimônio se desfaçam de seus bens sem o conhecimento da Administração Pública Federal.

Mencionado dispositivo assevera que a Autoridade Fiscal deverá proceder ao arrolamento de bens e direitos (suscetíveis a registro público) do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade: (i) superar 30% do seu patrimônio; e (ii) for superior a R\$ 2.000.000,00.

A Instrução Normativa n. 1.565/2015 prevê que a alienação, oneração ou transferência do bem ou direito deverá ser realizada com a antecedência do prazo de cinco dias, bem como prevê que não será objeto de arrolamento os bens e direitos da Fazenda Federal, Estadual, Municipal e do Distrito Federal e suas respectivas autarquias e fundações públicas e empresas com falência decretada, sem prejuízo do arrolamento dos bens dos responsáveis.

Assim, a consequência do arrolamento de bens ao passivo consiste na obrigação de comunicar às Autoridades Fiscais na hipótese de venda, transferência ou oneração dos bens arrolados, a partir da sua ciência do arrolamento, nos termos do artigo 64, §§ 3.º e 4.º, da Lei n. 9.532/1997, sob pena de ter contra si ajuizada a medida cautelar fiscal.

Por fim, a medida cautelar fiscal, prevista na Lei n. 8.397/1992 (parcialmente alterada pelo artigo 65 da Lei n. 9.532/1997), é restritiva de direitos e caracteriza a expropriação do patrimônio do devedor por meio da decretação de indisponibilidade de seus bens. Se o devedor tentar dificultar o adimplemento da obrigação, desfazendo-se de seus bens, a medida cautelar poderá ser distribuída no curso da execução fiscal, inclusive.

Assim, sua atividade jurisdicional dirige-se à segurança do profícuo resultado da execução fiscal. Trata-se de ação de titularidade da Fazenda Pública, cujo objetivo é decretar a indisponibilidade de bens e direitos do devedor de dívida ativa, constatada sua intenção de frustrar o pagamento ou dilapidação do patrimônio.

Tem-se que o objetivo da medida cautelar fiscal é garantir a indisponibilidade de bens do devedor até o limite da satisfação da obrigação, sendo certo que tal efeito é automaticamente produzido em razão da decisão que a decreta:

Art. 4.º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

§ 1.º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

- a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;
- b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2.º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1.º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

§ 3.º Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.

Ressaltamos que a medida cautelar fiscal não pode indisponibilizar bem declarado impenhorável:

Processual civil. Medida cautelar fiscal. Bem de família. Indisponibilidade para que possa garantir dívida fiscal. Impossibilidade. 1. O bem de família deve ser considerado indisponível para o fim específico de garantir, no futuro, execução de dívida tributária. 2. Interpretação do alcance do art. 4.º, § 2.º, da Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992. 3. Recurso provido parcialmente para só garantir a indisponibilidade do bem imóvel, podendo ser penhorados os demais bens indicados (REsp 671632/SC, 1.ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 15.03.2005, DJ 02.05.2005, p. 206, REPDJ 26.09.2005, p. 210).

O artigo 3.º da Lei n. 8.397/1992¹⁸⁹ dispõe sobre os requisitos à concessão da medida cautelar fiscal; são eles: (i) prova literal do crédito; e (ii) prova documental de algum dos casos mencionados no artigo 2.º da mesma norma.

Com efeito, a Fazenda Pública há de ter em seu favor, por via de regra, crédito regularmente constituído contra o sujeito passivo (*fumus boni juris*), e esse crédito deve estar com o adimplemento ameaçado por atos do sujeito passivo que revelem o propósito de furtar-se fraudulentamente do respectivo pagamento (*periculum in mora*).

Do quanto desenvolvido até o momento, concluímos que as disposições da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018 são extremamente parecidas com os termos do arrolamento de bens e têm quase os mesmos requisitos.

A diferença está alocada no fato de que, de forma totalmente inconstitucional, a Lei n. 13.606/2018 e a Portaria n. 33/2018 permitem a indisponibilidade de bens do devedor diretamente pelo Procurador da Fazenda Nacional, à margem do Poder Judiciário, violando, por consequência, todos os princípios constitucionais ventilados neste trabalho.

Com efeito, não obstante todos os princípios constitucionais, diretrizes e preceitos veiculados em nosso ordenamento jurídico, em especial os detalhados neste estudo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em total desrespeito ao sistema constitucional

¹⁸⁹ “Art. 3.º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: I – prova literal da constituição do crédito fiscal; II – prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.”

tributário, ao modelo processual e aos mecanismos existentes para satisfação do crédito tributário (como visto: execução fiscal, arrolamento de bens e medida cautelar fiscal), conferiu novo efeito/atributo ao crédito tributário, porquanto a averbação pré-executória, de fato, indisponibiliza bens do suposto devedor.

Tal medida, instituída às pressas e às escuras, padece de inconstitucionalidade e, para comprovar ainda mais tal afirmação, vejamos com detalhes, no próximo capítulo, os termos da Lei n. 13.606/2018 e a Portaria n. 33/2018.

4 A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

4.1 As alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018

4.1.1 Cenário geral

Em 9 de janeiro de 2018, foi publicada a Lei n. 13.606, a qual alterou substancialmente dispositivos da Lei n. 10.522/2002, que assevera sobre os procedimentos executórios realizados por meio do Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados no Setor Público Federal (Cadin), em especial no que diz respeito à inscrição do débito em Dívida Ativa, na tentativa de legitimar a instituição da modalidade de averbação pré-executória por meio da adição dos artigos 20-B e 20-C à Lei n. 10.522/2002.

Importante pontuar que mencionada lei foi objeto da conversão do Projeto de Lei n. 9.206/2017, o qual teve origem na Medida Provisória n. 793, de 21 de julho de 2017. Da leitura da referida medida provisória, bem como de seu Projeto de Lei originário n. 41/2017, nota-se, no entanto, que o Projeto de Conversão de Lei n. 9.206/2017, o qual resultou na publicação da Lei n. 13.606/2018, incorporou normas não previstas na versão original.

O objetivo inicial da Lei n. 13.606/2018 era instituir o Programa de Regularização Tributária Rural para a negociação de dívidas tributárias rurais. Entretanto, de forma não transparente tampouco democrática, incluiu artigos na Lei n. 10.522/2002 que modificam o modo de satisfação do crédito tributário, a saber:

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 n. 13.606, de 2018.)

§ 1.º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição. (Incluído pela Lei n. 13.606, de 2018.)

§ 2.º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública. (Incluído pela Lei n. 13.606, de 2018.)

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

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados. (Incluído pela Lei n. 13.606, de 2018.)

Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o *caput* deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência. (Incluído pela Lei n. 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 n. 13.606, de 2018.)

Da leitura do artigo 20-B percebe-se que, ao arripio dos preceitos constitucionais e legais, como veremos no item adiante, referido artigo possibilita à Fazenda Pública a decretação, por meio de ato unilateral, do bloqueio de bens do devedor antes mesmo do ajuizamento do feito executório.

Mencionado artigo determina que, com a inscrição do débito na dívida ativa, o devedor será notificado a efetuar o pagamento no prazo de cinco dias, sob pena de ter a suposta dívida averbada, inclusive por meio eletrônico, em órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou a penhora, tornando-os indisponíveis.

Nota-se que essa prerrogativa conferida à União altera profundamente o mecanismo vigente por meio do qual é exigida a autorização judicial para a indisponibilidade dos bens do suposto devedor, ou seja, faz-se necessária a análise do feito por parte de juiz imparcial, assim como imprescindível a concessão às partes ao contraditório e à ampla defesa por meio do devido processo.

Com a publicação da Lei n. 13.606/2018, a adoção dessa medida passa, de forma inconstitucional, a não pertencer mais apenas ao Poder Judiciário, mas, ainda que equivocadamente, também aos integrantes da Fazenda Pública.

O artigo 20-C, por sua vez, estabelece a possibilidade de a Fazenda Pública condicionar o ajuizamento da execução fiscal à prévia verificação da existência de bens para a garantia do débito executado.

Em 9 de janeiro de 2018, os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E, incluídos pelo artigo 25 da Lei n. 13.606/2018, foram regulamentados por meio da Portaria n. 33/2018¹⁹⁰ da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na tentativa de viabilizar o bloqueio de bens de contribuintes sem autorização judicial, em evidente inconstitucionalidade, como será tratado de forma mais específica adiante.

4.1.2 Da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018

Conforme pontuado no subitem anterior, a Lei n. 10.522/2002, alterada pela Lei n. 13.606/2018, dispõe acerca do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Em razão do conteúdo da Lei n. 10.522/2002, poderia parecer que as alterações realizadas pela Lei n. 13.606/2018 seriam apenas de cunho procedimental, ou seja, para instrumentalizar os procedimentos hábeis a realizar e a administrar a inserção dos nomes dos contribuintes devedores perante os órgãos e bancos que operam cadastros relativos à proteção de crédito. Todavia, de forma não transparente, a Lei n. 13.606/2018 acabou trazendo alterações relevantes, as quais inovaram perante o ordenamento jurídico no que concerne à garantia da satisfação do crédito tributário.

Mencionada alteração legislativa, feita “às escuras”, leva-nos a crer que sua intenção foi exclusivamente aumentar a arrecadação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, isto é, sanar os anseios arrecadatórios da Administração Pública para a satisfação dos créditos tributários à margem dos preceitos constitucionais e legais já existentes.

Com a publicação da mencionada Lei n. 13.606/2018, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tentou, na verdade, legitimar seus próprios atos. Contudo, ao inovar no ordenamento jurídico, acabou por violar a base constitucional existente, situação esta não admitida.

Em clara violação ao quanto disposto na Constituição Federal, a Lei n. 13.606/2018 simplesmente impõe, unilateralmente, aos contribuintes nova medida que

¹⁹⁰ A Portaria n. 33/2018 entrou em vigor em 1.º de outubro de 2018, após prorrogação veiculada pela Portaria n. 42/2018. No entanto, por motivos operacionais, seus efeitos passaram a vigorar a partir de março de 2019.

indisponibiliza seus bens, à margem do Poder Judiciário, em ato claramente arbitrário e coercitivo.

O artigo 20-B da Lei n. 13.606/2018 prevê a possibilidade de a Fazenda Pública decretar, de forma isolada e sem qualquer processo e controle jurisdicional, o bloqueio de bens do devedor antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal, prerrogativa esta, como sabido, pertencente exclusivamente ao Poder Judiciário.

Referido artigo determina que, assim que o débito for inscrito em dívida ativa, o devedor será notificado para que, no prazo de cinco dias, proceda ao pagamento do débito devidamente atualizado e acrescido dos encargos legais.

Caso assim não faça, em total afronta ao texto constitucional e ao Código de Processo Civil, a União tem as seguintes prerrogativas: (a) comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos e bancos que operam cadastros relativos aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e (b) averbar, inclusive eletronicamente, a certidão de dívida ativa em órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Verifica-se que essa nova previsão altera substancialmente o mecanismo então vigente, visto que a indisponibilidade de bens sempre foi de competência exclusiva do Poder Judiciário e, após a publicação da Lei n. 13.606/2018, essa prerrogativa passa a caber também aos integrantes da Administração Pública.

O artigo 20-C, por sua vez, também consigna importante inovação, na medida em que contempla a possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não ajuizar execução fiscal caso verifique que os devedores ou corresponsáveis não possuem bens para a satisfação integral do crédito tributário.

Da leitura dos artigos 20-B e 20-C percebe-se que, à margem do Poder Judiciário, isto é, sem qualquer autorização do Poder Judiciário, a Lei n. 13.606/2018 outorga à Administração Pública a possibilidade de tornar indisponíveis bens de supostos devedores, averbando a certidão de dívida ativa nos registros de bens móveis e imóveis, ainda na fase pré-executória, bastando a existência de dois requisitos, quais sejam: que o débito tenha sido inscrito em dívida ativa e que o devedor não efetue o pagamento do crédito tributário, mesmo intimado.

Os artigos 20-B e 20-C foram regulamentados pela Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 33/2018, a qual, entre outras determinações, previu o procedimento

prévio à inscrição do débito na dívida ativa, previsto no “Capítulo I – Do Controle de Legalidade dos Créditos da União e do Procedimento para Inscrição em Dívida Ativa”, cuja finalidade é controlar a legalidade, por parte da Administração Pública, que será realizada por meio da observância de procedimentos específicos que levarão à inscrição ou não do débito em dívida ativa.

Quanto ao Capítulo I, importante destacar o artigo 5.º, o qual dispõe sobre os créditos que não serão objetos de inscrição:

Art. 5.º Se, no exame de legalidade, for verificada a existência de vícios que obstem a inscrição em dívida ativa da União, o Procurador da Fazenda Nacional devolverá o débito ao órgão de origem, sem inscrição, para fins de correção.

§ 1.º Não serão inscritos em dívida ativa da União:

I – os débitos relativos aos tributos enumerados nos incisos I a X do art. 18 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002;¹⁹¹

II – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria que, em virtude de jurisprudência desfavorável do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

¹⁹¹ “Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: I – à contribuição de que trata a Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988; II – ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei n. 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível; III – à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9.º da Lei n. 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis ns. 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987; IV – ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – IPMF, instituído pela Lei Complementar n. 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base 1993, e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição; V – à taxa de licenciamento de importação, exigida nos termos do art. 10 da Lei n. 2.145, de 29 de dezembro de 1953, com a redação da Lei n. 7.690, de 15 de dezembro de 1988; VI – à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações; VII – ao adicional de tarifa portuária, salvo em se tratando de operações de importação e exportação de mercadorias quando objeto de comércio de navegação de longo curso; VIII – à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei n. 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei n. 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores; IX – à contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, nos termos do art. 7.º da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei Complementar n. 85, de 15 de fevereiro de 1996. X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2.º do Decreto-lei n. 2.295, de 21 de novembro de 1986. (Incluído pela Lei n. 11.051, de 2004.) § 1.º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais). § 2.º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis. § 3.º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantia paga.”

III – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, ou Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada ou não pelo Ministro de Estado da Fazenda, que conclua em sentido favorável ao contribuinte;

IV – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, e tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou ato declarado inconstitucional;

VI – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional ou de súmula dos Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte;

VII – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, em sentido favorável ao contribuinte;

VIII – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015;

IX – os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal;

X – os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Tribunal Superior do Trabalho em sede de julgamento realizado nos termos do art. 896-C do Decreto-lei n. 5.452, de 1.º de maio de 1943, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN n. 42, de 25 de maio de 2018.)

XI – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte.

Entre as inúmeras inconsistências existentes na Lei n. 13.606/2018 e na Portaria n. 33/2018, ao menos o artigo 5.º da Portaria está em consonância com o Código de Processo Civil. Isso porque objetiva a redução das demandas judiciais com relação às matérias já pacificadas perante os Tribunais Superiores em respeito aos princípios da celeridade e economia processual.

Ato contínuo, o artigo 6.º determina que, uma vez inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para: (i) em até cinco dias efetuar o pagamento do valor

do débito atualizado monetariamente, acrescido de juros, multas e demais encargos ou parcelar o valor integral do débito, nos termos da legislação em vigor; (ii) em até 30 dias ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal ou apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita.

Caso esgotados os prazos supramencionados sem a adoção de nenhuma medida indicada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, entre outras medidas: (i) encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento; (ii) 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; (iii) averbar, inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória; (iv) utilizar os serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de débitos inscritos; (v) encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para aplicação de multa à empresa e a seus diretores e demais membros da administração superior, na hipótese de irregular distribuição de bônus e lucros a acionistas, sócios, quotistas, diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos; (vi) encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para exclusão de benefícios e/ou incentivos fiscais, relativos a tributos por ela administrados, inclusive os vinculados ao Comércio Exterior, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União; e (vii) encaminhar representação à Secretaria da Receita Federal do Brasil para suspensão da inscrição no Cadastro da Pessoa Física.

As consequências estipuladas no artigo 7.º da Portaria n. 33/2018 deverão ficar suspensas, caso seja apresentado o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita, sendo certo que, na hipótese de inadmissão desse pedido, caberá recurso, no prazo de dez dias, sem efeito suspensivo.

A partir do artigo 8.º, a Portaria n. 33/2018 tratou das possíveis garantias que poderão ser oferecidas pelos devedores e da pessoa competente para a sua aceitação ou recusa, que será o Procurador da Fazenda Nacional.

O devedor poderá apresentar, para fins de oferta antecipada de garantia em execução fiscal: (i) depósito em dinheiro para fins de caução; (ii) apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e (iii) quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a

registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no artigo 11 da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Os §§ 1.º e 2.º do artigo 9.º da Portaria esclarecem, ainda, que a indicação poderá recair sobre bens ou direitos de terceiros, desde que expressamente autorizada por estes e aceitos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como sobre bem ou direito já penhorado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde que avaliados em valor suficiente para garantia integral das dívidas.

Poderão ser recusados, conforme dispõe o artigo 12 da referida Portaria, os bens ou direitos inservíveis ou inúteis, se forem de difícil alienação ou não tiverem valor comercial, se não estiverem sujeitos à expropriação judicial ou forem objeto de constrição judicial em processo movido por credor privilegiado.

Um ponto que nos chama atenção na mencionada Portaria diz respeito ao fato de a aceitação da oferta antecipada não suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas garantir a emissão de certidão de regularidade fiscal, a saber:

Art. 13. A aceitação da oferta antecipada de garantia em execução fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa, mas viabiliza a emissão da certidão de regularidade fiscal, desde que em valor suficiente para garantia integral dos débitos garantidos, acrescidos de juros, multas e demais encargos exigidos ao tempo da propositura da ação de execução fiscal.

Em outras palavras, mesmo nas situações em que o devedor realizar o depósito em dinheiro para fins de caução, como autoriza o artigo 9.º, I, da Portaria n. 33/2018, o crédito tributário não terá sua exigibilidade suspensa, o que, a nosso ver, viola frontalmente o quanto previsto no artigo 151, II, do CTN.¹⁹²

Uma vez aceito o bem ofertado, o artigo 14 da Portaria prevê o prazo de 30 dias para o respectivo ajuizamento da Execução Fiscal pelo Procurador da Fazenda Nacional. Caso o Procurador não distribua o feito executório dentro desse prazo, a aceitação será desfeita e seus efeitos serão cancelados.

¹⁹² “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] II – o depósito do seu montante integral.”

O objeto central deste estudo está presente no Capítulo V da Portaria n. 33/2018, o qual contempla a averbação pré-executória e dispõe desde seu conceito até como sobre quais bens e direitos estarão sujeitos ao referido ato.

O artigo 21 da mencionada Portaria dispõe:

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 n. 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.

O artigo seguinte estipula que estão sujeitos à averbação pré-executória os seguintes bens e direitos, em valor suficiente para satisfação dos débitos inscritos em dívida ativa de responsabilidade do devedor ou corresponsável:

I – se pessoa física, os integrantes do seu patrimônio, sujeitos a registro público; e

II – se pessoa jurídica, os de sua propriedade, integrantes do ativo não circulante, sujeitos a registro público.

§ 1.º A averbação poderá recair sobre bens e direitos que estiverem registrados em nome do sujeito passivo nos respectivos órgãos de registro, ainda que não estejam declarados ou escriturados na contabilidade.

§ 2.º A averbação pré-executória será realizada na seguinte ordem de prioridade:

I – bens imóveis não gravados;

II – bens imóveis gravados; e

III – demais bens e direitos passíveis de registro.

O artigo 23 (incluído pela Portaria n. 42, de 25 de maio de 2018) pontua os bens que não estão sujeitos à averbação pré-executória; são eles: das Fazendas Federal, Estadual, Municipal e do Distrito Federal e suas respectivas autarquias e fundações públicas; das empresas com falência decretada ou recuperação judicial deferida, sem prejuízo da averbação em face dos eventuais responsáveis; e a pequena propriedade rural, o bem de família e demais bens considerados impenhoráveis, nos termos das respectivas leis de regência.

Há a possibilidade de impugnar a averbação pré-executória (artigo 25) realizada em situações previstas no artigo 26 no prazo de dez dias, e a defesa deverá ser analisada em até 30 dias pelo Procurador da Fazenda Nacional, evidenciando, mais uma vez, a usurpação

de competência do Poder Judiciário, na medida em que o Procurador da Fazenda Nacional não tem autoridade para tal análise e posterior julgamento.

Após o seu julgamento, deverá ser determinado: (i) o cancelamento da averbação pré-executória realizada nos órgãos de registro de bens e direitos; ou (ii) a averbação pré-executória de outros bens indicados em substituição pelo devedor e o cancelamento da averbação realizada anteriormente, se for o caso.

Enquanto não ajuizada a execução fiscal, o Procurador da Fazenda Nacional poderá, de ofício ou a requerimento do devedor ou corresponsável, determinar a substituição do bem ou direito gravado com a averbação pré-executória, sendo certo que configuram hipóteses de cancelamento da averbação pré-executória: a extinção do débito que deu origem à averbação; a procedência da impugnação do devedor; a desapropriação pelo Poder Público; e a decisão judicial.

O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União ficou condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado, bem como previu hipóteses em que não poderá ser dispensado o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que não sejam localizados bens do devedor débitos; são elas: (i) decorrentes de aplicação de multa criminal; (ii) da dívida ativa do FGTS; (iii) de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda; (iv) de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público; e (v) de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida.

Ademais, a Portaria previu, em seu artigo 39, § 4.º, nova hipótese de fraude à execução, além da já estabelecida no artigo 185 do CTN, a saber: “a retirada, transferência ou movimentação de saldos em depósito, aplicações em renda fixa ou de qualquer outro ativo financeiro, quando praticadas com o intuito de frustrar o bloqueio judicial de que trata o art. 37, I, desta Portaria”.

Na hipótese de verificação de fraude à execução fiscal, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional deverá encaminhar Representação para Fins Penais ao Ministério Público, consoante determina o artigo 39, § 4.º, da Portaria n. 33/2018.

Estamos diante, assim, de verdadeira “penhora administrativa”¹⁹³ de débitos federais, a qual foi instituída sem qualquer transparência, visto que incluída no meio de legislação originariamente elaborada para tratar do Programa de Regularização Tributária Rural para a negociação de dívidas tributárias rurais.

Vale assinalar, ainda que sucintamente, que referida “penhora administrativa” viola o Princípio da Igualdade,¹⁹⁴ na medida em que tal prerrogativa não foi concedida aos demais advogados públicos (procuradores estaduais, municipais e conselhos profissionais).

Em virtude dos diversos questionamentos existentes em face do novo instituto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional postergou o início da vigência da Portaria PGFN n. 33/2018, a qual entrou em vigor a partir de 1.º outubro de 2018, e não mais na primeira quinzena de junho do mesmo ano, conforme inicialmente estipulado.

De acordo com informações veiculadas na Nota SEI n. 17/2018/PGDAU/PGFN-MF, a averbação pré-executória não pôde ter sua aplicação iniciada em outubro de 2018, consoante determinado primeiramente, por motivos operacionais, assim como em razão da necessidade de expedição de notificação com contraditório prévio ao devedor.

Assim, o início de sua efetiva aplicação foi remarcado para março de 2019, de forma automática e integrada com os órgãos de registro de bens.

Estas são, portanto, as questões que entendemos relevantes ao nosso estudo. É certo que outras modificações foram realizadas pela Portaria n. 33/2018. No entanto, por apenas relacionarem ao nosso tema, foram apenas objeto de breve menção.

¹⁹³ Termo utilizado por Renato Lopes Becho em artigo publicado no jornal *Valor Econômico* intitulado Penhora de bens sem autorização judicial. Disponível em: http://www.valor.com.br/legislacao/5297369/penhora-de-bens-sem-autorizacao-judicial?utm_source=Facebook&utm_medium=Social&utm_campaign=Compartilhar. Acesso em: 10 abr. 2020.

¹⁹⁴ BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ. *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

4.2 Análise da averbação pré-executória

Tecemos, até agora, apontamentos acerca da indispensabilidade do sistema constitucional tributário sobre o modelo processual, assim como seus respectivos princípios, e trouxemos à baila a problemática sobre a qual nos debruçaremos.

Todo esse arcabouço jurídico foi elaborado, justamente, para embasar nossos argumentos acerca da inconstitucionalidade da averbação pré-executória. Entretanto, antes de analisarmos, um a um, os motivos pelos quais julgamos inconstitucional tal medida adotada, unilateralmente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acreditamos ser importante, primeiramente, esclarecer o que é a averbação pré-executória, qual sua definição, alcance e sua aplicação à área tributária.

A averbação contempla ato praticado pelo tabelião, que inserirá, na matrícula do imóvel, as alterações ocorridas no bem registrado, tornando públicas as alterações com relação a terceiros e auferindo maior segurança jurídica. Caso algum ato não esteja averbado na matrícula e acarrete prejuízo ao adquirente, poderá ser contestado perante o Poder Judiciário.

A averbação pré-executória, por seu turno, compreende o ato pelo qual é anotado, perante os órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para dar conhecimento a terceiros sobre débitos inscritos em dívida ativa da União. O objetivo da averbação é, portanto, prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 do CTN e artigo 792 do CPC.

Cláudio Carneiro¹⁹⁵ pontua:

O referido dispositivo legal, de constitucionalidade duvidosa, é mais uma medida que deve ser utilizada com certa cautela, pois o Superior Tribunal de Justiça já firmou o entendimento de que a indisponibilidade de bens do devedor é uma medida extrema. E, por tal motivo, está vinculada à comprovação de exaurimento dos meios de busca de bens penhoráveis por parte do credor, não podendo, portanto, passar ao largo da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Nesse sentido, a edição da Súmula 560 do 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

¹⁹⁵ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2020. p. 851.

de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Por sua vez, Leandro Paulsen¹⁹⁶ esclarece:

Um dos efeitos de o devedor não efetuar o pagamento dos créditos inscritos em dívida ativa quando notificado para tanto, nos termos do art. 20- B da Lei n. 10.522/02, com a redação da Lei n. 13.606/18, é a autorização legal concedida à Fazenda Pública para “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”. A PGFN regula a matéria no Capítulo V da Portaria n. 33/18, denominando-a “averbação pré-executória”.

[...]

É previsto na portaria o encaminhamento das informações necessárias à averbação pré-executória aos “cartórios de registro de imóveis, relativamente aos bens imóveis”, “órgãos ou entidades nos quais, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados” e aos “cartórios de títulos e documentos e registros especiais do domicílio tributário do devedor ou corresponsável, relativamente aos demais bens e direitos”. Deve ser realizada a averbação pelos respectivos órgãos no prazo máximo de dez dias do recebimento das informações.

A averbação da CDA nos registros imobiliários viabiliza-se através da Central Nacional de Indisponibilidade de Bens (CNIB). Criada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), essa central é regulada pelo Provimento n. 39/14 da Corregedoria Nacional de Justiça e permite o rastreamento dos imóveis de propriedade do devedor em qualquer parte do território nacional. A par disso, unifica os registros das indisponibilidades de bens, sejam as decretadas por magistrados, sejam as determinadas por autoridades administrativas. Quanto aos automóveis, ainda não se dispõe de uma central nacional que congregue todos os departamentos de trânsito dos diversos Estados, de modo que a averbação tem de ser determinada a cada qual.

E finaliza:

Embora a averbação pré-executória tenha efeitos semelhantes aos que se poderia obter com a Medida Cautelar Fiscal, esta última não resta esvaziada, porquanto se pode se fazer necessária para a indisponibilização de bens antes mesmo da inscrição dos créditos em dívida ativa, quando se demonstrem manobras de dissipação patrimonial. Analisamos essa ação no capítulo atinente ao Processo Judicial Tributário.

Rogério Campos e Daniel de Sabóia Xavier, Procuradores da Fazenda Nacional, asseveram que a “temática da averbação pré-executória está alinhada, ainda, com a política

¹⁹⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 520.

externa brasileira, sendo demanda do início do processo de aceitação do Brasil na qualidade de membro da OCDE”.¹⁹⁷

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁹⁸ (OCDE) é composta por 35 países, os quais têm por objetivo central compartilhar visões comuns sobre 26 temas, entre os quais financeiro e tributário. O Brasil está passando por um processo de aceitação na mencionada organização e, para tanto, precisa se adequar para tal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional se baseou na experiência dos países-membros da OCDE ao idealizar o projeto da averbação pré-executória e argumenta que há mecanismos semelhantes em tais países. Em consonância com referido entendimento, Filipe Aguiar de Barros e Daniel de Sabóia Xavier¹⁹⁹ esclarecem que “há experiências do direito comparado, dentro e fora da OCDE, a exemplo dos Estados Unidos, França, Portugal e Espanha”.

Nesse contexto, manifestou-se a Fazenda Pública na Petição de Informações n. 00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU, elaborada pela Advocacia-Geral da União, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 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 *ejecutor coactivo*), da Bolívia (penhora pré-executória) e da Argentina (penhora administrativa).

Dessa feita, segundo o entendimento dos Procuradores, a experiência obtida em legislações comparadas demonstra que são necessários múltiplos esforços para atingir o objetivo de eficiência na arrecadação tributária. Consoante informações da Procuradoria-

¹⁹⁷ CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Sabóia. 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/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>. Acesso em: 16 jun. 2020.

¹⁹⁸ 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-parao-desenvolvimento-da-economia-do-futuro-aponta-jose-eduardo-de-paula-saran>. Acesso em: 7 dez. 2018.

¹⁹⁹ BARROS, Filipe Aguiar de; XAVIER, Daniel de Sabóia. Averbação pré-executória. *Valor Econômico*, São Paulo, 20 fev. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5332841/averbacao-pre-executoria>. Acesso em: 16 jun. 2020.

Geral da Fazenda Nacional,²⁰⁰ o experimento dos outros países converge para: (i) concentração de esforços nas dívidas consideradas recuperáveis; (ii) instrumentos para remissão de débitos considerados irrecuperáveis; (iii) utilização de ferramentas analíticas para detecção precoce de fraudes fiscais; (iv) investimento no combate às fraudes fiscais (foco nos sonegadores); e (v) implementação de mecanismos para que empresas e indivíduos regularizem suas dívidas (foco nos bons contribuintes).

Nota-se que há, em alguns países, a chamada justiça administrativa. Tais países têm o sistema conhecido como dupla jurisdição. O sistema francês, por exemplo, o Poder Executivo, além de suas funções típicas, tem o poder de julgar determinadas matérias. Já no modelo inglês a jurisdição é una e de responsabilidade do Poder Judiciário.

Em análise do direito comparado, verifica-se que, em países como a França,²⁰¹ o processo de cobrança e o de execução fiscal são concentrados na esfera administrativa, em decorrência da dualidade de jurisdição, visto que têm a jurisdição judicial e a jurisdição administrativa, e esta tem a prerrogativa de autoexecutoriedade.

A arrecadação fiscal ocorre, na maioria das vezes, voluntariamente pelo próprio contribuinte, e, quando isso não acontece, as tentativas de recebimento por parte da administração pública se dão de forma amigável, pois o agente fiscal tem discricionariedade na cobrança do crédito, além de ser responsável pela constrição de bens.

Na Alemanha,²⁰² o processo de execução fiscal ocorre inteiramente na esfera administrativa, baseada no princípio da proporcionalidade e vedados os excessos por parte da administração pública e de seus agentes, os quais têm certo grau de discricionariedade para negociar as dívidas por um período máximo de um ano; acima disso, há um dever legal a ser observado ao contribuinte devedor.

É garantido o sistema de dupla correção, por meio do qual se pode questionar tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. Assim, tem uma divisão específica

²⁰⁰ Para maiores informações ler: “Novo modelo de cobrança da dívida ativa da União” (Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/>).

²⁰¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Execução fiscal, eficiência e experiência comparada. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 16 jun. 2020.

²⁰² Idem.

para assuntos fiscais: a Justiça Fiscal, por meio da qual é possível impugnar atos administrativos específicos voltados a assuntos fiscais.

Nos Estados Unidos da América,²⁰³ normalmente, o sistema de execução fiscal também ocorre pela própria administração pública, buscando o Judiciário tão somente nos casos em que há concurso de credores. A cobrança do crédito fiscal é feita diretamente pelos agentes do fisco, os quais gozam de amplo poder de discricionariedade com relação à satisfação do crédito, sendo responsáveis também pela penhora e leilão dos bens. O país também conta com uma legislação penal severa para sonegadores fiscais. As defesas acontecem na esfera administrativa, mas é possível questionar também na esfera judicial.

Por sua vez, no México,²⁰⁴ o processo de recuperação de crédito fiscal ocorre pela administração pública e tem previsão legal para tal no próprio Código Fiscal do país, sendo possível a defesa dos contribuintes diretamente aos agentes fiscais da Justiça Administrativa.

No Chile,²⁰⁵ a legislação permite que a satisfação do crédito tributário ocorra diretamente pelas vias administrativas. O agente fiscal tem a prerrogativa de penhorar bens visando à satisfação do crédito. Todavia, caso o contribuinte realize impugnação, e não seja rebatida pela própria administração, será apreciada por um órgão da advocacia pública, a qual analisará a necessidade de a controvérsia ser levada ao Poder Judiciário. Caso entenda de forma positiva, os casos serão remetidos ao órgão judicial.

Por fim, na Argentina,²⁰⁶ o processo de execução fiscal também se dá no âmbito administrativo, dispondo de um tribunal específico para tratar desses assuntos, o Tribunal Fiscal, responsável por recursos e demandas originárias. As defesas dos contribuintes, em regra, são realizadas na esfera administrativa, sendo possível levar à apreciação do Judiciário, caso o objeto seja a discussão sobre a judicialidade dos atos das autoridades fiscais.

Com efeito, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em desrespeito ao nosso ordenamento jurídico, instituiu a averbação pré-executória com base na experiência de países-membros da OCDE, assim como de países não membros, primando pelos métodos de cobrança e pagamento extrajudiciais e visando, supostamente, a desjudicialização.

²⁰³ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Execução fiscal, eficiência e experiência comparada cit.

²⁰⁴ Idem.

²⁰⁵ Idem.

²⁰⁶ Idem.

Acontece que, segundo nosso ordenamento jurídico, o ato de averbação pré-executória não pode ocorrer à margem do Poder Judiciário, na medida em que, nos termos do artigo 185-A do CTN, tão somente o magistrado está autorizado a determinar a indisponibilidade de bens e direitos, após o devedor, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e se não forem encontrados bens penhoráveis.

Apenas após a realização de todas essas etapas, o juiz (terceiro imparcial e equidistante das partes) comunicará sua decisão aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens para que cumpram a ordem judicial, ou seja, em total observância ao devido processo constitucional.

Da análise da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018 nota-se que o mecanismo previsto não é compatível com nossa legislação e viola princípios basilares de nosso ordenamento, indo, portanto, na contramão do Estado Democrático de Direito.

Mencionada legislação foi elaborada e editada com a finalidade de aumentar a receita da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por determinação expressa do Tribunal de Contas da União. No entanto, privar os bens dos contribuintes, sem o devido processo constitucional, seria o melhor caminho? Acreditamos que não.

A própria rigidez de nosso ordenamento jurídico assegura o direito do devedor de não ter seus bens indisponibilizados sem o devido processo constitucional, realizado pelo Poder Judiciário, assim como tratou de forma exaustiva e suficiente sobre as garantias da satisfação do crédito tributário, quer seja pelo quanto asseverado pelos artigos 185 e 185-A do CTN, quer seja por meio do ajuizamento da execução fiscal.

Não obstante a execução fiscal apresentar caráter expropriatório, não há o que falar em inconstitucionalidade, pois a Constituição Federal previu todos os meios hábeis a assegurar o acesso, ao possível devedor, ao devido processo constitucional, à ampla defesa e ao contraditório, e todos os atos e pedidos serão, devidamente, analisados pelo Poder Judiciário.

Há de ressaltar, ainda, que a expropriação dos bens do devedor, mesmo em sede de execução fiscal, somente é autorizada em determinadas situações, e não de forma antecipada, como fazem a Lei n. 13.606/2018 e a Portaria n. 33/2018.

Ora, nota-se que, com a publicação da legislação em referência, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, unilateralmente, decretou a indisponibilidade de bens. E mais,

colocou-se em posição de julgadora, visto que ela mesma avaliará se a garantia oferecida na esfera administrativa será aceita, ou seja, se o bem ofertado atende ou não o que julga adequado e, na hipótese de interposição de impugnação pelo devedor contra a averbação pré-executória, novamente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional será o órgão responsável pelo julgamento.

Ainda que a Portaria preveja alguns mecanismos de defesa ao devedor com relação à averbação pré-executória de seus bens, por óbvio que não é o devido processo legal previsto na Lei Maior que exige a figura do magistrado para solucionar o litígio instaurado.

Caso a Procuradoria quisesse acompanhar a evolução do patrimônio do suposto devedor, deveria instaurar, assim como faz a Secretaria da Receita Federal do Brasil, processo administrativo de arrolamento de bens, o qual é instaurado em sede administrativa, mas não contempla medida restritiva de bens, dado que apenas acompanha a evolução do patrimônio do devedor. Contudo, não foi essa medida adotada pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do cenário demonstrado resta gritante a usurpação de competência, a qual foi atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, com a conseqüente violação ao direito à propriedade, ao devido processo constitucional, ao contraditório e à ampla defesa, à inafastabilidade de jurisdição e a todo o regramento existente concernente à execução fiscal.

Tais princípios constitucionais asseguram que, antes de o acusado sofrer qualquer restrição, seja de sua liberdade, seja de seus bens, terá o direito de exercer o devido processo constitucional.

Tal diretriz deve ser observada em todos os ramos do direito. No direito tributário, essa determinação é firmemente seguida pelo quanto disposto nos artigos 185 e 185-A, os quais estabelecem que apenas o juiz pode decretar a indisponibilidade dos bens. Tal determinação aplica-se, inclusive, na medida cautelar fiscal.

Ademais, as inovações trazidas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018, além de realizadas sem qualquer transparência, visto que inseridas em norma que não contempla disposições sobre satisfação do crédito tributário, violam, uma vez mais, a Constituição Federal, em especial o artigo 146, III, “b”, que analisaremos no item a seguir, o qual determina que normas gerais em matéria tributária devem ser editadas por meio de lei complementar.

Dos entendimentos perfilados ao longo deste capítulo, uma das conclusões a que chegamos diz respeito ao fato de a averbação pré-executória contemplar, na verdade, em via oblíqua de cobrança, a qual almeja coagir os contribuintes ao pagamento de débitos unilateralmente formados, exigidos à margem de apreciação do Poder Judiciário, consistindo, assim, verdadeira sanção política.

Consoante mencionado, nosso ordenamento jurídico garante a todos os contribuintes o devido processo constitucional, sendo certo que as normas postas determinam que, para a satisfação do crédito tributário, com a respectiva restrição de direitos, indisponibilidades e expropriação de bens, deve ser ajuizado feito executório correspondente, sob pena de arbitrariedade e coerção, em evidente desrespeito ao Estado Democrático de Direito com aspectos e características de sanção política.

Dessa feita, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deve, como qualquer outro ente, buscar, perante o Poder Judiciário, a satisfação de seus créditos, ajuizando as correspondentes execuções fiscais, sendo vedada a utilização de mecanismos indiretos de coerção, sob pena de violação aos princípios constitucionais da inafastabilidade do controle jurisdicional e do devido processo constitucional, consagrados no artigo 5.º, XXXV e LIV, da CF.

O Supremo Tribunal Federal, por meio das Súmulas n. 70,²⁰⁷ n. 323²⁰⁸ e n. 547,²⁰⁹ impede a prática de qualquer tipo de sanção que coaja o contribuinte a recolher o tributo, sendo este o entendimento pacífico de seus julgados:

Tributário. Processo civil. Execução fiscal. Município. Valor diminuto. Interesse de agir. Sentença de extinção anulada. Aplicação da orientação aos demais recursos fundados em idêntica controvérsia. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6.º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. 3. A Lei n. 4.468/84 do Estado de São Paulo – que autoriza a não inscrição em dívida ativa e o não ajuizamento de débitos de pequeno valor – não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento

²⁰⁷ Súmula n. 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo”.

²⁰⁸ Súmula n. 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

²⁰⁹ Súmula n. 323: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária. 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente. 5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça. 6. Sentença de extinção anulada. 7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3.º, do CPC (STF, Tribunal Pleno, RE 591033/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 17.11.2010 – grifos nossos).

O mesmo entendimento é exposto na ADI n. 173, *in verbis*:

[...]

Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.

3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição.

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária (STF, Tribunal Pleno, ADI 173, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 25.09.2008, *DJe*-053 19.03.2009, publ. 20.03.2009, Ement. v. 02353-01, p. 1).

Percebe-se, em virtude das Súmulas n. 70, n. 323 e n. 547 e dos julgados do Supremo Tribunal Federal, bem como em razão do artigo 5.º, XXXV e LIV, da CF, que a averbação pré-executória caracteriza sanção política, atitude condenada pelo ordenamento jurídico vigente.

Como sabido, o instituto da averbação não se presta a constituir qualquer direito, visto que tem caráter meramente informativo. Todavia, no âmbito tributário, a averbação pré-executiva acaba punindo os contribuintes, por meio da indisponibilidade de seus bens, por débitos que nem sequer foram analisados pela autoridade competente e que, muitas

vezes, tampouco são devidos, razão pela qual imprescindível a análise do Poder Judiciário antes de qualquer medida por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Assim, seria correto punir – visto que a averbação pré-executiva inviabiliza a venda de imóveis – antecipadamente os contribuintes por débitos que nem sequer foram analisados e julgados devidos pelo Poder Judiciário? Pensamos que não.

Tal medida, ao indisponibilizar bens sem o devido processo constitucional, em afronta ao contraditório e à ampla defesa, pune os contribuintes antes da confirmação efetiva, pelo Poder Judiciário, se o débito é devido ou não, não cabendo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizar esse juízo de valor.

Com efeito, é sabido que há muito se tenta promover uma aproximação entre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e os contribuintes, inclusive com o intuito de melhorar a arrecadação. Entretanto, a estratégia traçada por esse órgão, além de não coadunar com os preceitos constitucionais e legais, teve o efeito reverso, retardando o avanço democrático entre as partes envolvidas.

Isso porque os contribuintes não participaram, em momento algum, do processo legislativo que resultou na edição da Lei n. 13.606/2018, tampouco da Portaria n. 33/2018, que “regulamentou” esse instrumento, tornando clara a ausência de transparência e democracia nesse processo.

Devemos pontuar que um dos objetivos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com a publicação da referida legislação, foi reduzir as demandas perante o Poder Judiciário, ao estipular que não se deve ajuizar execução fiscal na hipótese de não se localizar bem passível de penhora, bem como na hipótese de existir jurisprudência desfavorável à Procuradoria perante o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema, em sintonia com o artigo 37 da CF, que dispõe sobre eficiência e moralidade, assim como em atenção aos princípios preconizados no Código de Processo Civil da celeridade, da economia processual e da segurança jurídica.

Ocorre que, mesmo com o intuito de reduzir a distribuição de execuções fiscais, as inúmeras violações dessa legislação ao ordenamento jurídico e aos direitos e garantias fundamentais do devedor, inevitavelmente, aumentarão o ajuizamento de novas ações, a fim de fazer valer os direitos ao devido processo constitucional, contraditório, ampla defesa e o

direito à propriedade dos devedores que forem alvos da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018.

A manifestação elaborada pela Advocacia-Geral da União, Petição de Informações n. 00082/2018/CONSUNIÃO/CGU/AGU, apresentada nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.925/DF, demonstra a intenção da redução da distribuição de demandas: “[...] cumpre destacar a instituição e o aprimoramento de instrumentos em âmbito administrativo, em um contexto de ‘desjudicialização’ da cobrança da dívida ativa da União”.

Entretanto, não é possível concordar com mencionado argumento, pois, ao impor a indisponibilidade de bens pela via administrativa, a Lei n. 13.606/2018 possibilita a autoexecução administrativa da Certidão de Dívida Ativa, sendo certo que essa medida, consoante tivemos a oportunidade de esclarecer, compete exclusivamente ao âmbito do Poder Judiciário.

Percebe-se que a nova atribuição concedida – indisponibilidade de bens – configura hipótese não prevista em lei e desrespeita preceito constitucional de competência exclusiva do Poder Judiciário de analisar e decidir sobre qualquer ato tendente à restrição do patrimônio.

Dessarte, evidente que não cabe à Fazenda, ente não dotado de imparcialidade, dizer o direito ao caso concreto, de forma a decretar a indisponibilidade de bens dos contribuintes, à margem do Poder Judiciário, por meio de título por ela mesma constituído e que tem interesse de ver quitado.

Nesse sentido de imparcialidade, Bulos²¹⁰ esclarece:

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.

²¹⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1294.

A separação dos poderes,²¹¹ portanto, é violada. Esse entendimento foi consignado nos autos do Mandado de Segurança n. 5001250-64.2018.4.03.6100 distribuído à 21.^a Vara Cível Federal de São Paulo:²¹²

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 n. 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 [...]

Em decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança n. 5001247-12.2018.4.03.6100²¹³ também restou consignado o entendimento pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória:

No caso dos autos, verifico que foi publicada, no mesmo dia em que foram apresentadas as informações da autoridade coatora, a Portaria PGFN n. 33/2018, regulamentando os artigos 20-B e 20-C da Lei n. 10.522/2002. Assim, rejeito a preliminar nesse sentido.

No mérito, a parte impetrante objetiva a não “averbação pré-executória”, prevista no art. 20-B, § 3.º, II, da Lei n. 10.522/2002 (inserido pela Lei n. 16.606 de 10/01/2018), em face da inscrição de dívida ativa n. 80.2.17012676-20.

Prevê o art. 20-B:

“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 n. 13.606, de 2018.)

§ 1.º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição. (Incluído pela Lei n. 13.606, de 2018.)

²¹¹ Constituição Federal do Brasil: “Art. 2.º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

²¹² Justiça Federal, 21.^a Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo, Mandado de Segurança n. 5001250-64.2018.4.03.6100, *DJe* 23.01.2018.

²¹³ Justiça Federal, 9.^a Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo, Mandado de Segurança n. 5001247-12.2018.4.03.6100, *DJe* 23.09.2019.

§ 2.º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública. (Incluído pela Lei n. 13.606, de 2018.)

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

A Portaria PGFN n. 33/2018, por sua vez, dispõe, quanto à presente questão, o que segue:

“Art. 7.º Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6.º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá:

I – encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1.º, parágrafo único, da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997;

II – 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, mediante convênio firmado com as respectivas entidades;

III – averbar, inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória; [...]”

A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota, nos órgãos de registros de bens e direitos a arresto ou penhora, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, para fins de conhecimento de terceiros e prevenir fraude à execução.

Não obstante os fins do referido instituto, cabe lembrar que, de fato, conforme alegado pelo autor, normas gerais acerca do crédito tributário é matéria reservada à Lei Complementar, nos termos do art. 146 da CF/88.

A CF/88, ainda, em seu art. 5.º, LIV, dispõe que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens se o devido processo legal”.

Por fim, o art. 185-A do CTN dispõe que a indisponibilidade de bens do devedor fiscal se dará mediante a prolação de decisão judicial. Confira-se:

“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”.

Desse modo, não cabe ao órgão de administração do Poder Executivo tornar indisponíveis bens de contribuinte devedor, de forma unilateral, por afrontar o princípio da separação de poderes, já que, e somente em hipóteses excepcionais, é lícito ao Poder Judiciário determinar a indisponibilidade de bens e direitos de devedor.

Temerário, ainda, o bloqueio unilateral de bens pelo próprio credor sob pena de configurar “sanção política”, cuja aplicação viola o devido

processo legal, o contraditório e ampla defesa, sem contar a presunção de má-fé do contribuinte.

Ressalte-se que se encontram em tramitação as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5881, n. 5886 e n. 5890, objetivando a declaração de incompatibilidade do art. 25 da Lei n. 13.606/2018, na parte que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E da Lei n. 10.522/2002, com a CF/88.

Face ao exposto, concedo a segurança, e julgo extinto o processo, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil para declarar o direito de a parte impetrante ver afastada a “averbação pré-executória”, prevista no artigo 20-B, § 3.º, II, da Lei 10.522/2002, em face da inscrição de dívida ativa n. 80.2.17012676-20.

O Tribunal Regional Federal da 2.^a Região²¹⁴ igualmente proferiu decisão pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória, *in verbis*:

Constitucional. Tributário. Mandado de segurança preventivo. Artigo 20-B da Lei 10.522/2002, com redação da Lei 13.606/2018. Sistemática de gravame de bens do contribuinte inscrito em dívida ativa, sem necessidade de prévia ordem judicial. Violação de princípios e preceitos da Constituição da República. Ilegalidade de iminente ato administrativo do fisco em desfavor das impetrantes, com fundamento na inconstitucionalidade do art. 20-B, § 3.º, da Lei 10.522/2002. Incidente de arguição de inconstitucionalidade.

1. Trata-se de recurso de apelação interposto por Federação das Indústrias do Estado do Espírito Santo – FINDES e Centro da Indústria do Espírito Santo – CINDES em face da sentença (fls. 214/235) que julgou improcedentes os pedidos deduzidos na inicial, denegando a segurança vindicada no *writ*.

2. A controvérsia gira em torno da Lei n. 13.606/2018, publicada em 10.01.2018, que promoveu modificações na Lei n. 10.522/2002. Na origem, cuida-se de mandado de segurança preventivo objetivando provimento judicial que determine à autoridade impetrada que se abstenha de promover a “averbação pré-executória” prevista no artigo 20-B, § 3.º, da Lei 10.522/2002.

3. As impetrantes sustentam, em síntese: (i) a inconstitucionalidade do bloqueio de bens dos devedores da Fazenda Nacional, sem a prévia necessidade de autorização judicial, porquanto violaria o disposto no art. 146 da Constituição da República, que reservou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais a respeito do crédito tributário, inclusive no que diz respeito às suas garantias e privilégios; (ii) a incompatibilidade do art. 20-B da Lei 10.522/2002 com o art. 185-A do CTN, que dispõe sobre a possibilidade de bloqueio de bens do devedor tributário, desde que determinado por ordem judicial; (iii) a violação de diversos princípios constitucionais.

4. Vislumbra-se que as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei 13.606/2018 à Lei 10.522/2002 objetivaram ampliar os instrumentos à

²¹⁴ Tribunal Regional Federal da 2.^a Região, Apelação – Recursos – Processo Cível e do Trabalho 4 0000732-88.2018.4.02.5001, Subsecretaria da 4.^a Turma Especializada, *DJe* 12.11.2019.

disposição do Fisco para a implementação da cobrança extrajudicial da dívida fiscal.

5. Segundo as novas previsões legais, se o devedor, regularmente notificado da inscrição em dívida ativa da União, não efetuar o pagamento no prazo de 5 dias, poderá a Fazenda Pública: (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 (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 (art. 20-B, § 3.º, II, da Lei 10.522/2002).

6. No caso em tela, importa analisar a legalidade de iminente ato do Fisco que possa ameaçar o direito líquido e certo das impetrantes. A distribuição do poder entre os órgãos estatais independentes busca garantir o equilíbrio político e diminuir o risco de abusos de poder (art. 2.º da CRFB/88). A Lei n. 13.606/2018, ao introduzir o direito de um órgão de administração tributária do Poder Executivo tornar indisponíveis os bens de contribuintes inadimplentes, 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. Além disso, o artigo 146, inciso III, alínea *b*, da CRFB/88 reserva à lei complementar o poder de legislar sobre matéria tributária, bem como sobre as normas de crédito tributário, com quórum qualificado, tendo em vista a importância e observância do princípio da segurança jurídica.

7. A Lei 13.606/2018, ao alterar os artigos 20-B da Lei 10.522/2002, ampliou os poderes já concedidos pelos artigos 185 e 185-A do Código Tributário Nacional (CTN) no tocante às garantias e privilégios do crédito tributário, conferido à Fazenda Pública o poder de tornar indisponíveis bens dos devedores inscritos em dívida ativa, sem ordem judicial, cerceando direitos e garantias consagrados pela Constituição da República, dentre eles, o direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, ao direito de propriedade privada e sua função social. 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.

8. O artigo 185-A do CTN prevê a possibilidade de o devedor tributário apresentar bens penhoráveis no prazo legal, sendo que, após verificada a não apresentação de bens, ao juiz é dado o poder de tornar indisponíveis bens e direitos do contribuinte devedor.

9. Corroborando o entendimento acima delineado, o Superior Tribunal de Justiça, no Tema n. 714, do REsp n. 1.377.507/SP, firmou tese no sentido de que a condição para o magistrado tornar indisponível bem do devedor, é a comprovação do esgotamento dos meios de busca de bens penhoráveis por parte do credor: 'A indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito – Denatran ou Detran.

10. A violação à Constituição da República e ao CTN é evidente, não existindo razão para que permaneçam no ordenamento jurídico brasileiro os dispositivos da Lei 13.606/2018 e da Portaria PGFN 33/2018 que tratam do bloqueio de bens pela Fazenda Nacional sem autorização judicial.

11. Vale registrar que, atualmente, existem quatro ações diretas de inconstitucionalidade aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal sobre o tema, todas com o fito de demonstrar a inconstitucionalidade dos artigos introduzidos na Lei 10.522/2002.

12. Evidencia-se, assim, que se tem, em princípio, por arbitrária a medida de averbação pré-executória, que possibilita a indisponibilidade de bens antes de ajuizada a execução fiscal e sem autorização judicial. Resta justificável, portanto, a ilegalidade de iminente ato administrativo do Fisco em desfavor das impetrantes, com base no art. 20-B, § 3.º, II, da Lei 10.522/2002 (redação conferida pela Lei 13.606/2018), com fundamento em inconstitucionalidade, considerando a violação de princípios e preceitos da Constituição da República, nos termos da fundamentação acima delineada.

13. Incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado, com remessa dos autos ao Órgão Especial desta Corte, nos termos do artigo 97 da Constituição da República, da Súmula Vinculante n. 10 do Supremo Tribunal Federal e dos artigos 12, inciso VII, e 167, do Regimento Interno deste Tribunal.

Os julgados supratranscritos demonstram, claramente, que a indisponibilidade administrativa não será capaz de reduzir a litigiosidade, pelo contrário, inevitavelmente aumentará a provocação do Poder Judiciário, na medida em que a averbação pré-executória fere a Lei Maior em diversos pontos, não restando alternativa aos contribuintes senão se socorrer ao Poder Judiciário.

Portanto, nota-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional almejou reduzir as demandas judiciais, no entanto a via escolhida teve efeito reverso. Isso porque a indisponibilização unilateral acabou por violar os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes no intuito de satisfazer, a todo custo, o crédito tributário por meio de procedimento administrativo, como esclarecido *supra*, de forma totalmente inadequada, sendo certo que, desde o seu nascimento, é marcado de patente inconstitucionalidade.

4.3 Violação ao artigo 146 da CF – Reserva de lei complementar para garantia do crédito tributário

Demonstraremos, neste subitem, a inconstitucionalidade da Lei n. 13.606/2018 sob seu aspecto formal. Para tanto, mister discorrermos sobre a competência constitucional outorgada aos entes federados para legislar em matéria tributária.

A Lei n. 13.606/2018, fruto da conversão do Projeto de Lei n. 9.206/2017, a pretexto de disciplinar a regularização das dívidas dos produtores rurais, adentrou no campo de matéria reservada à lei complementar.

Isso porque o artigo 20-B, § 3.º, II, introduzido pelo artigo 25 da lei ordinária mencionada, trouxe regramento geral sobre crédito tributário, uma vez que permitiu à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, administrativamente, tornar indisponíveis bens particulares após averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora.

Nesse contexto, vale trazer à baila o artigo 18 da CF:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1.º Brasília é a Capital Federal.

§ 2.º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3.º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4.º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

Depreendemos da leitura do artigo supracitado que a Lei Maior trata sobre a organização política-administrativa do Estado, sendo esse compreendido pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, entes dotados de autonomia. Assim, em virtude do princípio do federalismo, nota-se que os entes federados têm independência no que concerne aos Poderes Executivos, Legislativo e Judiciário.

Geraldo Ataliba, em sua obra *República e Constituição*,²¹⁵ esclarece que república e federação contemplam os princípios fundamentais e embasadores de todo o ordenamento

²¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

jurídico, inclusive da Constituição Federal, que influem, de forma determinante, na interpretação dos demais princípios e regras constitucionais.

Assim, por federação, temos a associação de Estados para a formação de um novo Estado, o federal, com a repartição rígida de atributos da soberania entre eles, de modo que cada qual tem autonomia em sua esfera (Pacto Federal).

O princípio republicano, intimamente relacionado ao princípio do federalismo, funciona como alicerce de toda a estrutura constitucional. Tem por característica a tripartição do exercício do poder, bem como pela periodicidade dos mandatos políticos, com as respectivas responsabilidades dos mandatários.

Dessarte, percebe-se que a federação é uma decorrência necessária, no sistema brasileiro, do próprio regime republicano, tanto que, desde sua origem, surge como regime “republicano federativo”.

No tocante a esses dois princípios, nossa Constituição é extremamente rígida,²¹⁶ pois não permite qualquer tipo de alteração destes, mesmo que em procedimento especial, atuando, assim, referidos princípios como verdadeiras cláusulas pétreas de nosso ordenamento, e somente uma revolução popular poderia anulá-los.

Assim, para viabilizar a organização interna de cada ente da Federação, a Lei Maior, em seu artigo 24, I, outorgou a eles a competência para legislar concorrentemente sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico, a saber:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Apenas na hipótese de não existir lei federal sobre normas gerais, os Estados poderão exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, o que não se aplica ao tema ora em estudo.

²¹⁶ Alexandre de Moraes ressalta que a Constituição Federal de 1988 “pode ser considerada como super-rígida, uma vez que, em regra, poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente, em alguns pontos é imutável (CF, art. 60, § 4.º – cláusula pétreas)” (MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 63).

Nossa Constituição Federal é altamente minuciosa e limitou a atividade legislativa, permitindo ao legislador infraconstitucional apenas a sua regulamentação. Para demonstrar a veracidade dessa afirmação, basta ler os artigos a seguir citados:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 154. A União poderá instituir:

- I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993.)

- I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993.)
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993.)
- III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993.)

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
 - II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
 - III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
- (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993.)

Nota-se que a Constituição Federal tratou, de maneira exaustiva, acerca da competência dos entes da Federação para a instituição de tributos, dispondo sobre suas possíveis materialidades, e a Lei Maior não deixou margem para a livre atuação do

legislador, sob pena de inconstitucionalidade, violação ao princípio da legalidade previsto de forma geral no artigo 5.º, II, da CF e de forma específica no artigo 150, I, da CF.

Em outras palavras, dos referidos artigos extrai-se um perfil constitucional dos tributos, as possibilidades facultadas aos entes federados de cobrá-los, bem como a competência tributária, a qual é conferida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e consiste na aptidão de criar, *in abstracto*, tributos, por meio de lei (em razão do princípio da legalidade), apresentando as seguintes características centrais: a privatividade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a faculdade do exercício, conforme ensina Roque Antonio Carrazza²¹⁷ e brevemente exposto no primeiro capítulo deste trabalho.

Assim, na Constituição Federal estão fixadas as competências para que as pessoas políticas criem *in abstracto* tributos, tendo realizado sua classificação e apontado a regra-matriz de incidência tributária, limitando, especialmente em seus artigos 150 a 152, a ação estatal de tributar com uma série de princípios e de regras.

Na Constituição Federal estão os contornos, as balizas e os limites da tributação, uma vez que o exame da matéria tributária impõe, necessariamente, a análise e a compreensão dos postulados e regras hauridas na Constituição, por ser ela a base e o fundamento de todo sistema jurídico.

Nesse contexto, evidente que a Lei Maior não institui os tributos, mas sim outorga a competência tributária para que os entes federativos os criem e descreve de que forma essa competência pode ser exigida, ou seja, de que modo podem ser lançados e arrecadados.

Percebe-se que a competência tributária constitui norma de estrutura, uma vez que disciplina a criação de outras normas e contempla instrumento regulador de quem pode exercitá-las, de que forma e dentro de quais limites temporais e espaciais.

Dessa feita, sendo a competência tributária a aptidão para criar tributos, vale salientar que os tributos são instituídos mediante lei, em respeito ao princípio da legalidade anteriormente mencionado, e a regra geral é que seja veiculado por meio de lei ordinária.

Entretanto, a Constituição Federal exige, para determinadas matérias, a edição de lei complementar, a qual tem quórum qualificado, nos termos do artigo 69 da CF que

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 26. ed., cit., p. 339 e ss.

determina: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”. É também considerada lei nacional (aquela que obriga, faculta ou permite condutas de todas as pessoas, inclusive as de direito público interno), sendo proibida sua disposição por meio de outra espécie normativa.

A lei complementar é um instrumento introdutor de normas que têm características diferentes das demais previstas no ordenamento. Tais características especiais são tanto de forma quanto de conteúdo: (i) na forma: quando pressupõe o quórum especial (artigo 69 da CF); e (ii) no conteúdo: por sua utilização ser voltada para matérias expressa ou implicitamente exigidas pela Carta Magna.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho²¹⁸ afirma que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal²¹⁹ e se presta a possibilitar a plena eficácia de dispositivos constitucionais.²²⁰ A lei complementar, portanto, atua nos tipos normativos que a doutrina americana chama de *not self-enforcing provisions* ou *not-self-execution norms* (em contrapartida às *self-enforcing provisions* ou *self-execution-norms*).

Segundo José Afonso da Silva, as leis complementares são “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada”²²¹ e, como tal, “de sua observância e aplicação resulta a eficácia da própria Constituição”.²²²

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed., cit., p. 219.

²¹⁹ Em sentido oposto, Hugo de Brito Machado afirma que a “[...] identidade específica da lei complementar não deve ser buscada na matéria de que a mesma se ocupa, mas no procedimento adotado para a sua elaboração. Além da Constituição Federal, o regimento do Congresso Nacional alberga normas disciplinando o procedimento para discussão e votação das leis, com regras específicas cuja aplicação caracteriza a espécie legislativa como lei complementar” (Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 95, p. 66, 2006). Assim, segundo ele, a lei para ser complementar bastaria ser votada por maioria absoluta, pelo que, como se verá a seguir, ensejaria a conclusão de que uma lei complementar com conteúdo de ordinária somente poderia ser revogada por lei complementar. Em linha similar, considerando o aspecto formal como condição suficiente para a configuração da lei complementar, ver: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 797 e ss.

²²⁰ Aduz Bernadette Pedroza que a “unidade de fundamento de uma ordem jurídica nada revela, porém, da eficácia de cada norma constitucionalmente considerada. Sem perda daquele atributo, uma norma constitucional pode não possuir os requisitos suficientes para sua executoriedade, a qual está, via de regra, condicionada à realização de ato normativo posterior. Essa peculiaridade não é, aliás, exclusiva da norma constitucional; também acontece em relação à lei ordinária dependente de regulamentação, a qual lhe integra o sentido, criando as condições para a sua aplicabilidade [...] a expressão ‘lei complementar’ tem sido usada para indicar uma determinada categoria de ato normativo, sem o qual uma norma constitucional não adquire eficácia” (Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. *In: BORGES, José Souto Maior (coord.). Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 243).

²²¹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: RT, 1968. p. 235

²²² PEDROZA, Bernadette. Validade e eficácia da lei complementar à Constituição cit., p. 251.

Por seu turno, Pinto Ferreira²²³ ensina:

O conceito de lei complementar pode ser apreciado em um sentido lato e em um sentido restrito. Na acepção ampliativa, a lei complementar é toda aquela que completa uma norma constitucional não autoexecutável. Leis complementares da Constituição são todas aquelas leis que completam as suas disposições, para torná-las eficazes e desenvolver os seus princípios e conteúdo. Em sentido restrito [...], a lei complementar no sistema da Constituição de 1969 é aquela expressamente estatuída na lei magna com um processo específico e qualificação de elaboração.

Apesar de tais considerações terem sido feitas com base na Constituição pretérita, nada há que se objetar quanto à sua aplicabilidade à ordem atual.

No que se refere à iniciativa para edição das leis complementares em geral, há similitude com leis ordinárias, em razão do disposto no artigo 61 da Constituição Federal:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

No entanto, no direito tributário há uma peculiaridade, pois, conforme dicção do artigo 61, § 1.º, II, “b”, “são de iniciativa do Presidente da República as leis que disponham sobre organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios”, e aí se incluem as leis complementares.

A excepcionalidade do uso da lei complementar se comprova, ainda, diante do disposto nos artigos 62, § 1.º, III, e 68, § 1.º, nos quais, respectivamente, há expressa proibição de edição de medidas provisórias e leis delegadas relativas a matérias reservadas à lei complementar.

Dessa maneira, a lei complementar tributária tem seu âmbito de atuação delimitado constitucionalmente. São matérias que o constituinte reservou para serem aprovadas de forma mais rígida. Em alguns casos, essa necessidade de rigidez se dá pelo fato de o assunto ser de interesse nacional e, por isso, demandar uma via legislativa não

²²³ FERREIRA, Pinto. A lei complementar na Constituição. *Revista do Ministério Público de Pernambuco*, Recife, n. 1, p. 93, 1972.

ordinária.²²⁴ Em outras hipóteses, isso se dá pela excepcionalidade da matéria, sendo necessário, igualmente, um meio legislativo diferenciado.

Como exemplo de algumas matérias que exigem lei complementar, podemos citar o empréstimo compulsório, previsto no artigo 148 da CF; as contribuições para o financiamento da seguridade social com bases de cálculo distintas das já previstas na Constituição Federal, nos termos do artigo 195, § 4.º, da Lei Maior; e a instituição de certos tributos de competência residual da União – artigo 154, I, da CF.

Vale frisar que, justamente para conferir segurança jurídica com relação à matéria que está sendo analisada, o legislador constituinte atribuiu a necessidade de maioria absoluta para a votação da lei complementar, determinando, para evitar inconstitucionalidades, seu debate nas duas Casas Legislativas.

Para evidenciar a inconstitucionalidade da averbação pré-executória, de suma importância observarmos o quanto disposto no artigo 146 da CF, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e

²²⁴ “Os motivos pelos quais se criou uma categoria peculiar e especial de lei (a complementar) são vários e notórios: impor um efetivo consenso, uma ponderação mais acurada, uma maior estabilidade, além de um rito próprio e prioritário para a deliberação e aprovação de determinadas matérias tidas como de relevante interesse nacional. Com isso, foi excluída a hipótese de ser revogada, derogada ou inovada por uma minoria de congressistas ocasional e inexpressiva, ou até mesmo por medida provisória baixada pelo Presidente da República. Prestigiou-se, desse modo, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pilar da estabilidade das instituições e do progresso e desenvolvimento da nação” (MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 30).

contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Nesse contexto, vale mencionar, brevemente visto não se tratar do objeto central de nosso estudo, que há divergência na doutrina no que concerne à função da lei complementar em matéria tributária, dividindo-se na corrente dicotômica e tricotômica.

Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza, defensores da corrente dicotômica, entendem que a lei complementar teria por finalidade apenas dispor sobre conflitos de competência ou regular limitações ao poder de tributar.

Sob a ótica dessa corrente, os incisos do artigo 146 não podem ser interpretados de forma isolada, mas em consonância com o princípio federativo e da autonomia das pessoas políticas, podendo, a referida espécie, ser utilizada com os objetivos de dispor sobre conflitos ou regular limitações.

A finalidade da corrente dicotômica é uma análise sistemática do texto constitucional. O artigo 146 da CF deve ser interpretado de forma não literal, e sim em conjunto com todo o ordenamento, para evitar a afronta de diversos princípios, em especial os da Federação e da autonomia dos Estados e Municípios.

Vale ressaltar a impropriedade de denominar essa teoria como “dicotômica”, porquanto essa nomenclatura passa a impressão de que seus participantes defendem a existência de duas funções da lei complementar em matéria tributária, o que não corresponde à realidade.

A lei complementar, para os “dicotômicos”, teria uma função: editar normas gerais de direito tributário. Pugnam que essa lei complementar de normas gerais tem dois

objetivos: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.²²⁵

A teoria dicotômica encara o artigo 146 da Lei Maior, pontuando que cabe à lei complementar (*caput*) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III) para dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inciso I) e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II).

Justificam essa tomada de posição asseverando ser a única forma interpretativa que preservaria o sistema como um todo, pois não acarretaria afronta aos magnos postulados da Federação e da autonomia dos Estados e Municípios.²²⁶

Portanto, defendem que a interpretação literal efetuada pelos tricotômicos não seria adequada por ferir os mencionados princípios. A falta de precisão do conteúdo da expressão “normas gerais” faria com que a legislação complementar pudesse produzir, a seu critério, todo tipo de normas jurídicas atinentes à tributação, o que permitiria que cuidasse de assuntos de competência única e exclusiva das entidades tributantes.

Por não concordarem com a vagueza da definição das “normas gerais” empreendida pela corrente tricotômica, os adeptos da “interpretação sistemática” edificaram a teoria segundo a qual a materialidade daquelas normas seria unicamente a disposição sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Esses seriam os dois únicos fins da norma geral.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed., cit., p. 207 e ss.; CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 152 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 26. ed., cit., p. 800 e ss.

²²⁶ A síntese elaborada por Humberto Ávila merece ser reproduzida. Segundo ele, essa corrente “[...] sustenta – sem atribuir grande peso à jurisprudência e, até mesmo, ao texto constitucional – que a regra constitucional que prevê a instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser interpretada com base no princípio federativo. A Constituição predeterminedou o conteúdo das regras de competência. O Sistema Tributário caracteriza-se pela sua rigidez e exaustividade. Nesse sentido, as normas gerais em matéria de legislação tributária ou seriam repetições das prescrições constitucionais, e como tais seriam supérfluas, ou seriam incompatíveis com as prescrições constitucionais, e como tais seriam inconstitucionais. 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 são definidos pela própria Constituição. Além disso, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e decadência tributários relativos aos impostos são definidos por cada entidade política de direito interno. Na melhor das hipóteses, as leis complementares possuem eficácia declaratória relativamente às regras de competência” (*Sistema constitucional tributário* cit., p. 134).

Agindo assim, há o resguardo dos princípios federativo e da autonomia dos Estados e Municípios. Geraldo Ataliba cuidou das normas gerais em artigo publicado ainda sob a égide do sistema constitucional anterior. Escreveu o autor:

Em suma, cabe norma geral de Direito Tributário:

- a) para preencher as lacunas do texto constitucional, quando não o possam ser por iniciativa das ordens parciais interessadas;
- b) para dirimir conflitos de competências;
- c) para complementar, quando couber, as limitações constitucionais ao poder de tributar.²²⁷

Mesmo aparentemente atribuindo três finalidades para as normas gerais, o referido autor continua seguindo nitidamente a orientação dicotômica, não cabendo eventual afirmação de que sua teoria se aproxima da corrente tricotômica. Perceba-se que essa corrente sustenta ter a lei complementar três funções: dirimir conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e editar normas gerais.

O que Geraldo Ataliba menciona é distinto: admite ele que a corrente dicotômica, na medida em que defende a lei complementar de normas gerais como possuidora de duas funções: (i) dispor sobre conflitos de competência; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Paulo de Barros Carvalho ensina:

Nenhum detrimento adviria ao sistema, porquanto tais pessoas poderiam exercer, naturalmente, as competências que a Constituição lhes dera e, nas áreas duvidosas, onde houvesse perigo de irromper conflitos, o mecanismo da lei complementar seria acionado, mantendo-se, assim, a rigidez da discriminação que o constituinte planejou. Paralelamente, a mesma espécie normativa continuaria regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar.²²⁸

Assim, a corrente dicotômica estabelece uma interpretação sistemática do artigo 146, cujo objetivo é fixar normas gerais em matéria tributária, especialmente para (i) regular as limitações constitucionais ao Poder de Tributar e (ii) evitar os conflitos de competência. Sendo assim, ao tratar de crédito, obrigação, lançamento, prescrição ou decadência, a norma

²²⁷ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 2, n. 10, p. 67, out./dez. 1969.

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 18. ed., cit., p. 215-216.

geral estará relacionada a tal campo: (i) limitações constitucionais ou (ii) obstar conflitos de competência.

Por sua vez, a corrente tricotômica preconiza uma “interpretação literal” de que a lei complementar prevista no artigo 146 da CF tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Segundo essa corrente, para que se alcance o sentido previsto na Constituição, deve ser feita uma leitura simples de seus enunciados, pois o contexto que a rodeia em nada alteraria a conclusão alcançada.

O artigo 146 da CF precisaria ser entendido exatamente da forma como positivado, pelo que, no direito tributário, a lei complementar teria tríplice função: dispor sobre conflitos de competência entre os entes; regular as limitações ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Portanto, determinar as funções da lei complementar foi o limite a que chegou a chamada corrente tricotômica, partindo da análise textual da Constituição.

Hamilton Dias de Souza²²⁹ assevera:

É nossa opinião que as normas gerais têm campo próprio de atuação que não se confunde com a regulação de conflitos e limitações ao poder de tributar, o que significa ser tríplice a função da lei complementar prevista no artigo 18, § 1.º, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969.

Em razão do entendimento consolidado perante o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 560.626-1, pelo Plenário, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes (j. 12.06.2008), Ives Gandra da Silva Martins assevera: “o problema fica, definitivamente, afastado com a nova Constituição. As três funções são apresentadas em três incisos distintos, de tal forma que a redação atual espanca as dúvidas colocadas no direito anterior”.²³⁰

A esse raciocínio igualmente se filia Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a diversidade de entendimentos sobre o tema é originária da “falta de um conceito escorreito

²²⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva; CEU, 1982. p. 31.

²³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 33

de norma geral no direito tributário brasileiro, com a doutrina falhando por inteiro no encaicho de conceituar o instituto de modo insofismável”.²³¹

Nos últimos anos, autores como Eurico Marcos Diniz de Santi,²³² Paulo Ayres Barreto,²³³ Robson Maia Lins²³⁴ e Tácio Lacerda Gama²³⁵ manifestaram sua adesão à proposta da corrente tricotômica.

Por afrontar o pacto federativo e a autonomia dos entes, pois estabelecerá uma faculdade temerária à União, que poderia invadir a esfera das outras pessoas políticas, houve reação de parte da doutrina. Essa é uma primeira crítica que os “dicotômicos” fazem à teoria tricotômica.

Essa corrente afirma que a possibilidade de estatuição de normas gerais compromete até a rígida discriminação de competências feita pela Constituição Federal, como observa Clarice von Oertzen de Araújo:

A concepção da corrente tricotômica traz consigo implicações embaraçosas, como, ao arpejo da rigidez que caracteriza a Constituição Federal, admitir-se que o sistema foi minuciosamente traçado em seus dispositivos, possa ser alterado mediante outro processo legislativo que não as Emendas Constitucionais. Ou seja, dizendo de outro modo, implica não só no desrespeito ao regime federativo que rege o Estado brasileiro, como confere flexibilidade à Constituição.²³⁶

Paulo de Barros Carvalho aponta outro defeito: a falta de um melhor desenvolvimento da questão, em razão da não delimitação do conteúdo semântico da expressão “normas gerais”:

E qual era o conteúdo das normas gerais de direito tributário para a interpretação singularmente literal? Ninguém chegou a anunciá-lo! Estudássemos os autores que adotaram essa posição simplista, e de balde encontraríamos qualquer esforço voltado a demarcar o significado dessa

²³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 93.

²³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 86.

²³³ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 138.

²³⁴ LINS, Robson Maia, *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 97.

²³⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 192.

²³⁶ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1997, p. 110.

espécie jurídica. Uma verificação objetiva e imparcial teria a virtude de comprovar, imediatamente, que nenhum simpatizante dessa corrente de pensamento logrou declarar os lindes da matéria, fixando-lhe a geografia normativa. Tal doutrina, até hoje, não foi elaborada.

Assim, compartilhamos do entendimento de Geraldo Ataliba e Antonio Roque Carrazza e compreendemos que a lei complementar é o instrumento que introduz as normas gerais no sistema constitucional tributário e, ao dispor sobre conflitos de competência e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, são igualmente exercidas mediante normas gerais de direito tributário, já que, por tudo, é atribuição do Congresso Nacional, nos termos do artigo 48, I, a de dispor sobre o “sistema tributário”.

Esclarecido esse ponto, retomamos o quanto disposto no artigo 146 da Lei Maior supracitado e podemos afirmar que de sua leitura evidencia-se que uma das funções da lei complementar é estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que concerne à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária.

Inconstitucionalmente, o legislador ordinário, por meio da publicação da Lei n. 13.606/2018, usurpou competência que a Lei Maior conferiu, exclusivamente, à lei complementar, na medida em que dispôs sobre norma geral de direito tributário no âmbito federal.

Tanto é assim que a Lei Complementar n. 118/2005, que alterou o Código Tributário Nacional, inseriu os artigos 185 e 185-A, que disciplinam sobre a impossibilidade de alienação ou oneração de bens pelo sujeito passivo que tiver crédito tributário regularmente inscrito na dívida ativa, sob pena de caracterizar fraude à execução, conforme se transcreve:

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 n. 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.

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. § 1.º 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. § 2.º 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.

O artigo 25 da Lei n. 13.606/2018, ao estabelecer constrição unilateral por meio de mera averbação de Certidão de Dívida Ativa, independentemente de ordem judicial, tratou de situação semelhante à preconizada no artigo 185-A do CTN, incorrendo em patente inconstitucionalidade por violação ao artigo 146, III, “b”, da CF.

A nova previsão viola a disposição constante no artigo 185-A do CTN, norma de natureza complementar que tão somente poderia ser modificada por lei de mesma natureza.

Assim, as modificações introduzidas pelo artigo 25 da Lei n. 13.606/2018, com a inclusão dos artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E, na Lei n. 10.522/2002, contemplam outorga de prerrogativa à Procuradoria da Fazenda Nacional para realizar o bloqueio de bens na cobrança extrajudicial da dívida que se encontra ainda na fase pré-executória.

Tais modificações caracterizam a ampliação das garantias e privilégios do crédito tributário, na esfera federal, além das já consignadas nos artigos 185 e 185-A do CTN.

No entanto, a garantia do crédito tributário é considerada norma geral, incluída no artigo 146 da Lei Maior e, por essa razão, não poderia ter sido veiculada por lei ordinária, mas sim necessariamente por lei complementar, evidenciando a inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei n. 13.606/2018.

Nesse sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 124:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do relator, julgou procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade da expressão “sob pena de seu arquivamento e da impossibilidade de revisão ou renovação do lançamento tributário sobre o mesmo fato gerador”, contida no § 4.º do artigo 16, bem como do artigo 4.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ambos da Constituição do Estado de Santa Catarina, vencidos, em parte, o Senhor Ministro Menezes Direito, que acompanhava o relator somente quanto à expressão do § 4.º do artigo 16, e, totalmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que a julgava improcedente. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau. Plenário, 01.08.2008 (STF, Tribunal Pleno, ADI 124, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 1.º.08.2008, *DJe* 16.04.2009).

Há, inclusive, Súmula Vinculante editada sobre o tema:

Súmula Vinculante n. 8

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º 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.

Segue a Suprema Corte manifestando seu entendimento acerca do alcance do artigo 146 da CF, restando consignado que:

[...] observância de *normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica*, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, “*gerais*” não significa “*genéricas*”, mas sim “*aptas a vincular todos os entes federados e os administrados*”²³⁷ (grifos nossos).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece o vício formal de atos normativos e leis ordinárias que regulamentaram matérias reservadas às leis complementares:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 49 do Código de Normas criado pelo Provimento n. 4/99 da Corregedoria-Geral de Justiça do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão: autorização do Presidente para ausência de magistrados da comarca. 3. Dupla inconstitucionalidade formal: matéria reservada à lei complementar e iniciativa exclusiva do Supremo Tribunal Federal. 4. Precedentes. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (STF, ADI 2880, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30.10.2014, acórdão eletrônico *DJe*-235 28.11.2014, publ. 1.º.12.2014).

Provimento de Tribunal de Justiça que proíbe os juízes de se ausentarem das comarcas, sob pena de perda de subsídios: matéria reservada à lei complementar. Procedência da ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do provimento impugnado (STF, Tribunal Pleno, ADI 3053, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 11.11.2004, *DJ* 17.12.2004, p. 32, Ement. v. 02177-01, p. 164; *LEXSTF* v. 27, n. 314, p. 51-58, 2005; *RTJ* v. 193-01, p. 129).

Uma vez constatada a invasão, pela lei ordinária, na esfera reservada à lei complementar, torna-se clara sua inconstitucionalidade e imperiosa se faz sua declaração de inconstitucionalidade, sob pena de violar o patrimônio dos contribuintes.

Por outro lado, os defensores da averbação pré-executória afirmam que o artigo 25 da Lei n. 13.606/2018 não estabelece norma geral sobre o crédito tributário, mas tão

²³⁷ STF, 2.ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 433.352/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 28.05.2010.

somente institui novo mecanismo de materialização da garantia do crédito tributário prevista no artigo 185 do CTN.²³⁸

A Advocacia-Geral da União, nos autos da ADI n. 5.881, pontua que a averbação pré-executória tem a função de prevenir a ocorrência de fraudes à execução, seja pela anotação, nos órgãos de registro de bens e direitos, da existência de crédito inscrito em dívida ativa da União, seja por provocar a indisponibilidade temporária e restrita dos bens, constituindo importante mecanismo de materialização da garantia do crédito tributário inscrita no artigo 185 do CTN.

Ainda no entendimento da Advocacia-Geral da União, a averbação pré-executória não teria criado nenhum privilégio ou garantia ao crédito tributário, na medida em que a presunção de fraude à execução e a consequente ineficácia do negócio jurídico com relação ao credor são decorrências do artigo 185 do CTN, isto é, está apenas instrumentalizada a concretização de tal garantia, caracterizando norma meramente procedimental, não se submetendo, dessa feita, à reserva de lei complementar.

Rogério Campos²³⁹ e Rita Dias Nolasco,²⁴⁰ em defesa do instituto,²⁴¹ alegam que não há incompatibilidade da averbação pré-executória com o artigo 185-A do CTN, pois entendem que tal dispositivo tem finalidade diversa da averbação pré-executória.

Seguem os referidos autores esclarecendo que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais n. 1.272.827/PE e n. 1.184.765/PA, repeliu tentativas de atribuir, ao privilégio previsto em lei complementar, o papel de empecilho aos avanços referentes à evolução dos mecanismos voltados à efetividade da cobrança da dívida ativa tributária, judicial ou administrativamente.

²³⁸ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22.01.2018.

²³⁹ Rogério Campos é procurador da Fazenda Nacional, Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (2016/2017), com atuação no escritório avançado de consultoria e estratégia da representação judicial da PGFN na 3.ª Região – SP/MS.

²⁴⁰ Rita Dias Nolasco é doutora em Direito pela PUC-SP. Membro do Centro de Estudos Avançados de Processo (Ceapro) e procuradora da Fazenda Nacional. Diretora da Escola da Advocacia-Geral da União na 3.ª Região.

²⁴¹ CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 5 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opinio-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606-legitima>. Acesso em: 25 abr. 2020.

Allan Titonelli,²⁴² outro Procurador da Fazenda Nacional, igualmente argumenta em favor da averbação pré-executória. Em seu artigo,²⁴³ cita as controvérsias existentes acerca da Lei n. 10.522/2002, que criou o Cadin, e à Lei n. 12.767/2012, que alterou a Lei n. 9.427/1997, permitindo o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa, dispositivos, na visão do autor, semelhantes à averbação pré-executória por objetivarem a desjudicialização da cobrança da dívida ativa.

O Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI n. 1.454/DF, que declarou a constitucionalidade do Cadin, e da ADI n. 5.135/DF, que reconheceu a constitucionalidade e legitimidade do protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa como meio de cobrança de créditos tributários, argumentou que não há reserva de lei complementar para a respectiva matéria. No julgamento do REsp n. 1.126.515/PR, o Superior Tribunal de Justiça argumentou no mesmo sentido.

No entendimento dos defensores da averbação pré-executória, tal raciocínio, por extensão, deveria ser aplicado a esse novo instituto, por se tratar de mera norma procedimental.

Em posição contrária, a Procuradoria-Geral da República, nos autos da ADI n. 5.881, sustenta que, embora, a princípio, o artigo 20-B, § 3.º, II da Lei n. 10.522/2002, que institui a averbação pré-executória, pareça dispor sobre o procedimento de cobrança administrativa de tributos, a norma, ao garantir que a averbação torne indisponíveis os bens do devedor, confere novo atributo ao crédito tributário.

Contempla, assim, novo efeito do crédito tributário, não previsto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, que tem capítulo específico para dispor sobre os privilégios e garantias do crédito tributário.

Por versar sobre esse tema, norma dispendo sobre a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, a fim de tornar indisponíveis os bens do devedor, prescindindo de autorização judicial, encontra-se no contexto de garantias e

²⁴² Allan Titonelli é procurador da Fazenda Nacional, membro da Comissão Nacional da Advocacia Pública do CFOAB, ex-presidente do Fórum Nacional da Advocacia Pública Federal e do Sinprofaz.

²⁴³ TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 15 jan. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 25 abr. 2020.

privilégios do crédito tributário, devendo, por conseguinte, ser instituída via lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b”, da Lei Maior.

Ademais, segue a Procuradoria-Geral da República esclarecendo que considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (artigo 24, XI, da CF), implicaria admitir a atuação legislativa suplementar dos entes federados para regular tema que demanda tratamento nacional e uniforme, de modo a assegurar a racionalidade e a unicidade do sistema tributário. Dessa feita, reconhecer a possibilidade de regulamentações distintas sobre a indisponibilidade de bens em virtude do inadimplemento de créditos tributários provocaria insegurança jurídica e instabilidade do regime.

Em que pesem os argumentos e as opiniões desenvolvidas pelos defensores da averbação pré-executória, em sua grande maioria, procuradores da Fazenda Nacional, pedimos vênias para discordar, uma vez que tal instituto, conforme vimos esclarecendo ao longo deste trabalho, padece de patente inconstitucionalidade, sendo um dos argumentos, por violação do artigo 146, III, “b”, da CF.

Não é possível considerar que o artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002 seja mera norma procedimental, uma vez que instaura um novo mecanismo administrativo que permite tornar indisponíveis os bens do devedor tributário com a simples averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos.

Ora, a legislação ordinária está inovando e criando uma nova garantia e privilégio do crédito tributário, a despeito de, ao mesmo tempo, tratar-se de norma que regula a cobrança extrajudicial de créditos tributários.

Devemos frisar que, no nosso entender, a comparação feita entre a averbação pré-executória e o Cadin e o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa é descabida, uma vez que o Cadin tem a função de permitir à Fazenda Federal o controle da relação de contribuintes considerados inadimplentes, de modo a viabilizar a efetivação das restrições previstas na legislação.

Já o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, criado pelo artigo 1.º, parágrafo único, da Lei n. 9.492/1997, incluído pela Lei n. 12.767/2012,²⁴⁴ permite que a

²⁴⁴ “Art. 1.º 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

certidão de dívida ativa seja submetida ao procedimento de protesto nos Cartórios de Protesto de Títulos, assim como os demais títulos de dívida, em caso de descumprimento da obrigação contida no título, a fim de comprovar a inadimplência do devedor no cumprimento da obrigação.

Nota-se que tanto a inscrição no Cadin quanto o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa constituem apenas procedimentos administrativos referentes à cobrança do crédito tributário. Tais procedimentos, evidentemente, não criam garantias ou privilégios para o crédito tributário, tão somente instrumentalizam a concretização das garantias já existentes, razão pela qual prescinde da edição de lei complementar, bastando sua veiculação por meio de lei ordinária.

Assim, diferentemente dos institutos supracitados, a averbação pré-executória não pode ser caracterizada como simples norma procedimental que instrumentaliza a efetivação de garantias do crédito tributário já existentes, pois, ao permitir que os bens do devedor se tornem indisponíveis por meio de procedimento administrativo, cria novo atributo do crédito tributário, distinto do constante no artigo 185-A, *caput*, do CTN, que não poderia ser veiculado por meio de lei ordinária.

Das ponderações feitas neste subitem concluímos que a Lei n. 13.606/2018, visto que contempla norma geral de matéria tributária, não poderia ter disposto sobre garantia e privilégio do crédito tributário por meio de lei ordinária, na medida em que o artigo 146, III, da CF, expressamente, exige que a matéria seja veiculada por meio de lei complementar, o que torna clara sua inconstitucionalidade.

4.4 O artigo 185-A do CTN e a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça

Consoante adiantado no subitem anterior, o conteúdo da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018 confronta com o quanto previsto nos artigos 185 e 185-A do CTN, assim como com a Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça.

Nosso ordenamento jurídico tem mecanismos específicos e hábeis a impedir que o devedor esvazie seu patrimônio, ou seja, que desfaça de seus bens, caracterizando-se fraude

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 n. 12.767, de 2012.)”

à execução fiscal, motivo pelo qual os termos da mencionada lei e da portaria em questão são totalmente desnecessários, inconstitucionais e ilegais.

Tais mecanismos estão previstos na Lei de Execuções Fiscais, com o ajuizamento da execução fiscal por parte da Procuradoria da Fazenda para a exigência, análise e, caso assim entendido por juiz imparcial, a satisfação do crédito tributário. Ademais, o Código Tributário Nacional também prevê mecanismos de defesa do crédito tributário, estabelecidos nos artigos 185 e 185-A do CTN, que tratam das garantias e dos privilégios do crédito tributário.

No que concerne à Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça, defendemos que seu conteúdo e alcance devem ser aplicados também às execuções fiscais. Entendemos que não basta o ajuizamento da execução contra o alienante, exige-se que haja penhora registrada, ou seja, para efetivamente dar ciência do ato – ou a comprovação da má-fé de terceiro adquirente.

A simples inscrição em dívida ativa não tem o condão de gerar efeito *erga omnes*, cuja publicidade apenas é alcançada por meio do registro público, evidenciando a fragilidade e a transparência ao devedor no campo da execução fiscal.

Nesse contexto, Renato Lopes Becho e Bruna Dias Miguel esclarecem:

[...] temos para nós que a principal diferença entre os instrumentos normativos em questão e a Súmula 375, STJ, refere-se justamente, à competência que antes era atribuída apenas aos integrantes do Poder Judiciário e que, neste momento, também passou a ser conferida (de forma inconstitucional e ilegal, no nosso entendimento) aos integrantes da Administração Pública.²⁴⁵

E continuam:

[...] a decretação de indisponibilidade dos bens do devedor, bem como o reconhecimento de fraude à execução era atribuição conferida de forma exclusiva ao Poder Judiciário, tanto na hipótese prevista nos artigos 185 e 185-A, do CTN, quanto na própria Medida Cautelar Fiscal ajuizada pela Fazenda.

É o Poder Judiciário o órgão competente para declarar a ineficácia de negócio jurídico realizado em relação a quaisquer bens alienados após a inscrição do débito em Dívida Ativa, na redação conferida ao artigo 185, CTN, pela LC 118/05.

²⁴⁵ BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ. *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

Da mesma forma, também é do Poder Judiciário a competência para julgar os Embargos opostos por Terceiros, com a finalidade de comprovar sua boa-fé na aquisição de imóvel de alienante que possui dívida tributária perante a Fazenda.²⁴⁶

Concordamos que a principal diferença entre os termos da nova legislação reside na competência que antes era exclusiva do Poder Judiciário. No entanto, com o advento da Lei n. 13.606/2018 e da Portaria n. 33/2018 passou a ser também dos integrantes da Administração Pública em clara violação à Lei Maior.

Ocorre que a decretação de indisponibilidade dos bens do devedor e o reconhecimento de fraude à execução competem exclusivamente ao Poder Judiciário, nos termos do princípio constitucional de inafastabilidade de jurisdição, bem como nos termos dos artigos 185 e 185-A do CTN e na medida cautelar ajuizada pela Procuradoria da Fazenda.

É atribuição do Poder Judiciário analisar e, eventualmente, declarar a ineficácia do negócio jurídico realizado com relação aos bens alienados após a inscrição do débito em dívida ativa, nos termos do artigo 185 do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005. Eventuais embargos de terceiros opostos com a finalidade de comprovar a boa-fé na aquisição do imóvel também serão julgados pelo Poder Judiciário.

Com a publicação da nova legislação, inconstitucionalmente, essa competência foi usurpada, na medida em que atribuiu à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a prerrogativa de averbar a certidão de dívida ativa nos órgãos de registros públicos, de bens móveis e imóveis, antes da fase executória com o intuito de evitar que o devedor se desfaça de seus bens.

A nosso ver, as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018 vão muito além do que dispõem os artigos 185 e 185-A do CTN. No entanto, tais alterações não têm aptidão de tornar ineficazes os efeitos da Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça quanto às relações constituídas antes da entrada em vigor dessa legislação, na medida em que a nova legislação é incompatível com o ordenamento jurídico vigente, visto que autoriza a própria Administração Pública reconhecer fraude à execução e presumir a má-fé do adquirente do bem, em total ofensa à Constituição Federal e em detrimento do Poder Judiciário.

²⁴⁶ BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ cit.

Portanto, a nosso sentir, as situações reguladas pelo artigo 185 do CTN continuarão como objeto da Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça nas situações anteriores à nova legislação e, após a publicação dessa inconstitucional legislação, deverá ser formado novo entendimento jurisprudencial, caso ela não seja julgada inconstitucional por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.931 e n. 5.932 e, por conseguinte, excluída de nosso ordenamento jurídico.

Por oportuno, vejamos na sequência, mais detalhadamente, o objeto, o conteúdo, o pedido e o trâmite das referidas ações diretas de inconstitucionalidade.

5 AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE

5.1 Objeto e recente inclusão em pauta de julgamento

Os dispositivos da Lei n. 10.522/2002, com a nova redação atribuída pela Lei n. 13.606/2018 e pela Portaria n. 33/2018, são objeto de questionamento via controle concentrado de constitucionalidade, por meio das seguintes Ações Diretas de Inconstitucionalidade: n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.931 e n. 5.932, que aguardam julgamento no Supremo Tribunal Federal.

Em despacho formalizado em 19 de setembro de 2018, o Ministro Relator Marco Aurélio determinou o apensamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.931 e n. 5.932, ante a identidade de objeto, de forma a direcionar a realização de julgamento conjunto.

Ato contínuo, em 25 de maio de 2020, tanto a ADI n. 5.886 quanto a ADI n. 5.925 foram incluídas na pauta de julgamento do dia 5 de junho de 2020, tendo iniciado a sessão virtual após o Ministro Relator Marco Aurélio apresentar seu relatório e voto pela inconstitucionalidade formal e material do dispositivo.

A inconstitucionalidade formal se daria pela invasão, por lei ordinária, de matéria reservada à lei complementar. Do ponto de vista material, o Relator corretamente entendeu que a averbação pré-executória, por configurar espécie de execução administrativa, violaria o direito fundamental ao devido processo legal, além de configurar sanção política.

Apesar dos claros e precisos termos do voto proferido pelo Ministro Relator Marco Aurélio, o julgamento foi interrompido por um pedido de destaque formulado pelo Ministro Alexandre de Moraes, com o intuito de analisar e oportunizar uma reflexão sobre as eventuais consequências decorrentes do entendimento do Relator, caso se confirme ao final o julgamento pela inconstitucionalidade da medida.

Em 17 de junho de 2020, novamente, a ADI n. 5.886 e a ADI n. 5.925 foram incluídas na pauta de julgamento do dia 1.º de julho de 2020. No entanto, em 25 de junho de 2020, foram excluídas do calendário de julgamento pelo Presidente.

As mencionadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, n. 5.886, n. 5.890, n. 5.925, n. 5.931 e n. 5.932 ajuizadas, respectivamente, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (ABAD), pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Confederação Nacional do Transporte (CNT), questionam a compatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 25 da Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a versarem a possibilidade de a Fazenda Pública averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis.

Referidas ações diretas de inconstitucionalidade têm por argumentação central a violação ao artigo 146, III, “b”, da CF, que reserva à lei complementar a veiculação de normas gerais em matéria de legislação tributária, bem como a violação aos princípios do devido processo constitucional, do contraditório, da ampla defesa, do direito à propriedade, da repartição de poderes e a não observância do entendimento perfilado pelo Supremo Tribunal Federal, veiculado por meio de súmulas, sobre a proibição da utilização de meios coercitivos para o recolhimento de tributos.

Focaremos e detalharemos as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.886 e n. 5.925, as quais foram recentemente incluídas na pauta de julgamento. Entretanto, retiradas em 8 de junho de 2020 por pedido de destaque feito pelo Ministro Alexandre de Moraes.

No que se refere à ADI n. 5.886, ajuizada pela ABAD, com pedido de liminar, a Associação questiona a compatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 25 da Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a versarem a possibilidade de a Fazenda Pública averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis.²⁴⁷

²⁴⁷ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

Aduz a inconstitucionalidade formal da norma questionada, presente o artigo 146, III, “b”, da CF. Argumenta que compete à lei complementar fixar regras gerais de legislação tributária, bem como faz referência ao verbete vinculante n. 8 da Súmula do Supremo.²⁴⁸

Assinala que houve contrariedade aos princípios do devido processo legal e da cláusula de reserva de jurisdição. Assevera que restrições impostas à propriedade devem observar a proporcionalidade, mostrando-se imprescindível a participação equidistante e imparcial de órgão judicial no processo executivo para fins de garantir direitos dominiais e a livre-iniciativa dos administrados e contribuintes.²⁴⁹

Afirma que são desrespeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório, assim como pontua inexistir previsão constitucional a autorizar a inscrição em dívida ativa cumulada com a determinação de indisponibilidade de bens e direitos sem a interferência do Judiciário.²⁵⁰

Destaca a necessidade de, na esfera tributária, ser possibilitado, ao contribuinte, o exercício de defesa técnica. Sustenta que foi inobservada a separação de poderes, ante a concentração, na Administração Pública, das atribuições de constituir crédito e promover cobrança mediante restrição de patrimônio.²⁵¹

Sublinha o cenário de insegurança jurídica revelado ante a publicação do ato impugnado. Argui que ocorreu subversão da ordem constitucional. Reporta-se à indispensabilidade de ponderação entre o interesse fiscal e os direitos fundamentais do contribuinte. Discorre sobre a prevalência da perspectiva arrecadatória e a concentração de poderes, no que concerne à atividade tributária, na esfera do Executivo.²⁵²

Salienta que desvirtuado está o sistema de cobrança da dívida ativa da União previsto na legislação infraconstitucional. Frisa, aludindo ao Código Tributário Nacional, que a Fazenda Pública dispõe de meios e instrumentos legais para efetivar a cobrança.²⁵³

²⁴⁸ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁴⁹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵⁰ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵¹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵² Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵³ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

Articula com a ilicitude da exigência de prévia satisfação do débito tributário visando impedir a averbação da dívida nos bens e direitos dos contribuintes. Sob o ângulo do risco, menciona a imediata produção de efeitos dos dispositivos impugnados. Aduz que, levando em conta a vinculação dos atos administrativos, o cumprimento da norma questionada revela-se procedimento obrigatório aos entes públicos incumbidos da arrecadação e certificação da dívida ativa federal. Requer, no campo precário e efêmero, a suspensão da eficácia dos trechos questionados.²⁵⁴

Busca que seja confirmada a tutela de urgência, com a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002.²⁵⁵

Por seu turno, a Presidência da República acentua a higidez constitucional dos preceitos atacados. Conforme assevera, a denominada “averbação pré-executória”, prevista no artigo 20-B, § 3.º, II, constitui instrumento essencial à implementação do novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, assentado, argumenta, na busca pela “racionalização” e “desjudicialização”.²⁵⁶

Afirma, equivocadamente, inexistir reserva de lei complementar considerado o caráter procedimental da norma questionada, não havendo veiculação de normas gerais de direito tributário. Sustenta a compatibilidade dos dispositivos atacados com os princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da reserva de jurisdição.²⁵⁷

Esclarece que, na sua visão, a medida em questão incide apenas sobre os créditos inscritos em dívida ativa da União, cuja certidão se reveste da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, a teor do artigo 204 do CTN. Diz que são observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa, tendo em conta a previsão, na portaria regulamentadora, de instrumentos, franqueados ao contribuinte, voltados à impugnação, em sede administrativa, da averbação.²⁵⁸

²⁵⁴ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵⁵ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵⁶ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵⁷ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁵⁸ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

Pondera que está ausente contrariedade aos princípios da isonomia e da livre-iniciativa ou violação do direito à propriedade, ante o caráter restrito e temporário da indisponibilidade dos bens e direitos, o qual, assinala, não se confunde com ato de natureza expropriatória, capaz de comprometer o desempenho da atividade empresarial do devedor. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal discorrem sobre o processo de tramitação legislativa do diploma, ressaltando-o hígido e regular, consideradas as exigências regimentais e constitucionais.²⁵⁹

A Advocacia-Geral da União manifesta-se pela improcedência do pedido, corroborando as razões veiculadas pelo Chefe do Executivo, nos seguintes termos:

Tributário. Artigos 20-B, § 3.º, inciso II; e 20-E da Lei n. 5.222/2002. Averbação pré-executória. Preliminar. Ilegitimidade ativa *ad causam*. Mérito. Ausência de violação aos artigos 2.º, 5.º, *caput* e incisos XIII, XXII, LIV e LV; 146, inciso III, alínea “b”; 150, inciso IV; e 170, *caput*, inciso II e parágrafo único, da Constituição. Novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, baseado no ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Os dispositivos atacados não veiculam normas gerais de crédito tributário, mas apenas instituem mecanismo de concretização da garantia que lhe é conferida pelo artigo 185 do Código Tributário Nacional. Observância às garantias da segurança jurídica, do acesso à jurisdição, da proporcionalidade, da ampla defesa e do contraditório. Objetivos de combater a fraude à execução fiscal e de reduzir a judicialização. Possibilidade de o devedor impugnar a averbação administrativamente ou em juízo. Medida de indisponibilidade restrita e temporária de bens, sem implicar expropriação do devedor ou comprometer o desempenho de sua atividade empresarial. Compatibilidade com o direito de propriedade, que não deve ser exercido de forma abusiva, bem como com os princípios da igualdade e da livre-iniciativa. Manifestação pelo não conhecimento da ação direta e, no mérito, pela improcedência do pedido.²⁶⁰

A Procuradoria-Geral da República opina pela procedência do requerido na peça primeira, com fundamentos assim resumidos:

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,

²⁵⁹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁶⁰ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

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. Em despacho formalizado em 19 de setembro de 2018, Vossa Excelência determinou o apensamento dos processos reveladores das Ações Diretas de n. 5.881, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932, ante a identidade de objeto, a direcionar a realização de julgamento conjunto.²⁶¹

Por sua vez, a ADI n. 5.925, proposta pelo CFOAB, também questiona a compatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 25 da Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, I e II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a versarem a possibilidade de a Fazenda Pública averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis, e, por arrastamento, dos artigos 6.º a 10 e 21 a 32 da Portaria n. 33, de 8 de fevereiro de 2018, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a disciplinar os preceitos. No entanto, apresenta alguns argumentos diferentes.²⁶²

Afirma a inconstitucionalidade formal da norma atacada, presente o artigo 146, III, “b”, da Carta da República. Argumenta caber à lei complementar a fixação de regras gerais de legislação tributária, sobretudo no tocante a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência. Cita precedentes do Supremo. Reporta-se ao artigo 185-A do CTN, a prever os meios e instrumentos legais disponibilizados à Fazenda Pública, visando efetivar a cobrança de créditos devidos. No campo material, sustenta inobservados os princípios da inafastabilidade da jurisdição, da ampla defesa, do contraditório e da imparcialidade.²⁶³

Discorre sobre o caráter unilateral da certidão da dívida ativa. Ressalta a necessidade de abrir, ao contribuinte, oportunidade de defesa perante órgão judicial

²⁶¹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

²⁶² Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁶³ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

imparcial e equidistante, viabilizada manifestação em processo executivo fiscal, por meio da formalização de embargos ou exceção de pré-executividade.²⁶⁴

Aponta violação do direito fundamental à propriedade, citando os artigos 1.º, IV, 5.º, XXII, 170, II, da CF e 1.228 do CC. Enfatiza que os dispositivos questionados vão de encontro ao princípio da proporcionalidade, ante a inadequação e a dispensabilidade da medida, presentes meios menos gravosos para fins de cobrança de débitos fiscais.²⁶⁵

Evoca precedentes e os verbetes n. 70, n. 323 e n. 547 da Súmula do Supremo e, sob o ângulo do risco, diz da regulamentação administrativa da norma impugnada, tendo em conta a Portaria n. 33 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de 8 de fevereiro de 2018, marco temporal à entrada em vigor, após 120 dias. Destaca os prejuízos a serem gerados à higidez financeira dos contribuintes. Ademais, requer, liminarmente, a suspensão da eficácia dos trechos atacados.²⁶⁶

Almeja seja confirmada a tutela de urgência, com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei n. 13.606/2018, na parte em que inseridos os artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E na Lei n. 10.522/2002, bem como, por arrastamento, dos artigos 6.º a 10 e 21 a 32 da mencionada Portaria.²⁶⁷

Nessa ação direta de inconstitucionalidade, igualmente, a Presidência da República acentua a higidez constitucional dos dispositivos questionados. Conforme assevera, a denominada averbação pré-executória, prevista no artigo 20-B, § 3.º, II, constitui instrumento essencial à implementação do novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, assentado, argumenta, na busca pela racionalização e desjudicialização.²⁶⁸

Aduz inexistir reserva de lei complementar, considerado o caráter procedimental do regramento atacado, não havendo veiculação de normas gerais de direito tributário, bem como sustenta a compatibilidade dos preceitos atacados com os princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da reserva de jurisdição. Esclarece que a medida em

²⁶⁴ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁶⁵ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁶⁶ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁶⁷ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁶⁸ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

questão incide apenas sobre os créditos inscritos em dívida ativa da União, cuja certidão se reveste da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, a teor do artigo 204 do CTN.²⁶⁹

Frisa, equivocadamente, que são observadas as garantias do contraditório e da ampla defesa, tendo em conta a previsão, na Portaria regulamentadora, de instrumentos, franqueados ao contribuinte, voltados à impugnação, em sede administrativa, da averbação.²⁷⁰

Pondera que está ausente a contrariedade aos princípios da isonomia e da livre-iniciativa ou violação do direito à propriedade, ante o caráter restrito e temporário da indisponibilidade dos bens e direitos, o qual, assinala, não se confunde com ato de natureza expropriatória, capaz de comprometer o desempenho da atividade empresarial do devedor.²⁷¹

A Advocacia-Geral da União manifesta-se pela improcedência do pedido, corroborando as razões veiculadas pelo Chefe do Executivo nacional.

Por sua vez, a Procuradoria-Geral da República opina pela procedência do requerido na peça primeira, ante fundamentos assim resumidos:

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. Preliminar. Não conhecimento parcial. Mérito. 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. Deve ser conhecida parcialmente petição inicial de ação direta que apresenta fundamentação apenas quanto a um dos dispositivos impugnados. 2. Definição de garantia do crédito tributário consubstancia norma geral, reservada à lei complementar, nos termos do art. 146-III-B da Constituição. 3. 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. 4. 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

²⁶⁹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁷⁰ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁷¹ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

de propriedade e pode inviabilizar o livre exercício de atividade econômica ou profissional. Parecer pelo não conhecimento parcial da ação e, na parte conhecida, pela procedência do pedido.²⁷²

Relatado ambos os casos, o Ministro Relator proferiu seu voto, o qual transcrevemos na íntegra em virtude da importância para o presente trabalho.²⁷³

O Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) – As Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932 versam a compatibilidade, com a Constituição Federal, do artigo 25 da Lei federal n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, inciso II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, franqueando à Fazenda Pública a possibilidade de averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis. Ante a coincidência de objetos, procedo à análise simultânea das ações diretas, cujos processos foram distribuídos por prevenção e apensados mediante despacho formalizado em 18 de setembro de 2018. Compete ao Supremo, na condição de intérprete final da Constituição, perquirir se, quer sob o ângulo formal, quer sob o material, os preceitos impugnados observam, ou não, o figurino constitucional. O exame não prescinde da identificação da gênese legiferante da Lei federal n. 13.606/2018 – a Medida Provisória n. 793/2017. Enviada pelo Presidente da República ao Congresso Nacional em 31 de julho de 2017, veiculava a instituição do Programa de Regularização Tributária Rural – PRR, disciplinando normas para o parcelamento de débitos de produtores rurais junto à União. Ausente a aprovação do respectivo Projeto de Lei de conversão – autuado sob o n. 41/2017 – antes do encerramento, em 28 de novembro de 2017, do prazo assinado no § 3.º do artigo 62 da Constituição Federal, a Medida perdeu a eficácia. De imediato, reproduziu-se o conteúdo do texto em Projeto de Lei – de n. 9.206/17 –, o qual, submetido a regime de urgência, foi aprovado em menos de 20 dias. Durante a tramitação legislativa, vieram a ser incluídos dispositivos estranhos aos contidos na proposição original, os quais, uma vez aprovados no Parlamento e sancionados pelo Presidente da República, alteraram a Lei n. 10.522/2002, a dispor sobre o Cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais – Cadin, de modo a permitir a indisponibilidade de bens e direitos, titularizados pelo contribuinte, mediante a simples averbação de certidão de dívida ativa em órgão de registro. Não se tem quadro a configurar ofensa ao devido processo legislativo, considerado “contrabando legislativo”, na forma contrária ao entendimento do Supremo na ação direta de inconstitucionalidade n. 5.127, com acórdão redigido pelo Ministro Edson Fachin e veiculado no Diário da Justiça de 11 de maio de 2016, no que assentada a necessidade de haver correlação mínima, sob o ângulo da pertinência temática, entre o conteúdo da medida provisória e o da lei de conversão, viabilizada a emenda guardados determinados parâmetros. A razão é simples: as inserções impertinentes ocorreram em projeto de lei ordinária independente, e não naquele vinculado à conversão da medida provisória. O cenário descrito é de molde a reconhecer o ambiente de crise legislativa há tempos instalado no âmbito da frágil

²⁷² Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.925.

²⁷³ Supremo Tribunal Federal, Relatório da ADI n. 5.886.

democracia brasileira, marcada pela frequente opção por atalhos à margem da Lei das leis, a Constituição Federal – o que, na quadra vivenciada, tem se mostrado regra, e não exceção. Cabe a observação ante o fato de, valendo-se do regime de urgência conferido ao Projeto de Lei n. 9.206/17, a disciplinar regras sobre o Programa de Regularização Tributária Rural, o Congresso Nacional, objetivando a célere aprovação de matéria estranha ao inicialmente estipulado na proposição original, descuidou dos parâmetros fixados pelo constituinte originário quanto à veiculação, em sede legislativa, de normas gerais de Direito Tributário. De acordo com a cabeça e os parágrafos 1.º e 2.º do artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002, inserido pelo artigo 25 do Diploma impugnado nesta ação, inscrito o crédito da União em dívida ativa, expedir-se-á notificação ao devedor para, no prazo de até 5 dias, efetuar o pagamento do valor atualizado, acrescido de juros, multa e demais encargos – presumindo-se válida se enviada ao endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública, decorridos 15 dias da expedição. Mais adiante, no inciso II do § 3.º, previu-se, caso não adimplido o débito no prazo assinado, a possibilidade de a Fazenda Pública averbar a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis. Em sede doutrinária, o Ministro Aliomar Baleeiro assim qualificou o instituto da garantia tributária, afirmando-a “toda e qualquer medida que se destina a atribuir maior efetividade e segurança ao crédito tributário, quer existam bens ou não do devedor, quer tenha a medida caráter preventivo ou não” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1.396).

A definição é perfeitamente aplicável. Ao introduzir, sob o figurino de lei ordinária, instituto alusivo à concretização da indisponibilidade de bens e renda do contribuinte mediante a simples averbação de certidão de dívida ativa, o ato atacado não se limitou a disciplinar mera regra de procedimento na cobrança de tributos. Antes, ampliou o rol de instrumentos franqueados ao Fisco voltados à satisfação do crédito, conferindo-lhe novo atributo mediante a garantia da indisponibilidade dos bens do devedor. A teor do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Lei Maior, compete à lei complementar estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”, especialmente sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, tendo em vista a necessidade de haver, nas palavras de Diniz Ferreira da Cruz, “lei nacional dirigida, indistintamente, ao legislador dos entes políticos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – de forma isonômica” (*Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: Bushatski, 1978. p. 44). Justamente por isso, as normas concernentes ao crédito tributário e respectivas garantias – incluídos os meios e instrumentos legais de que dispõe a Fazenda Pública para efetivar a cobrança – estão inseridas no Capítulo IV – “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário” – do Título III do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar. No artigo 185, está prevista a presunção de fraude de alienação de bens ou rendas após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa; a redação do artigo 185-A preceitua a possibilidade de ter-se, mediante pronunciamento judicial, a decretação da indisponibilidade de bens, quando, devidamente citado, o devedor não efetiva o pagamento nem apresenta bens à penhora no prazo legal; o artigo 186, por sua vez, prescreve a preferência do crédito tributário sobre qualquer outro, com a ressalva dos decorrentes da legislação trabalhista ou de acidente de trabalho. Veiculadas em lei ordinária, as disposições constantes do artigo 20-B, § 3.º, inciso II, e artigo 20-E mostram-se incompatíveis, sob o ângulo

formal, com o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o qual é expresso ao submeter a quórum qualificado a fixação de normas gerais sobre o grande todo que é o crédito tributário, no qual se insere a disciplina das prerrogativas e garantias. No âmbito material, cumpre distinguir o interesse primário da Administração Pública do secundário, considerada a inexistência de coincidência necessária entre ambos. Tem-se em jogo o interesse secundário, individual e particular, da Administração Pública, não o primário, que diz respeito à coletividade, à sociedade em geral. Nas palavras do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, “os interesses secundários do Estado só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os primários, isto é, com os interesses públicos propriamente ditos” (*Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 63). Assentada a perspectiva a partir da qual há de atuar o Supremo na condição de legislador negativo, o ato questionado, enquanto manifestação do interesse secundário da Administração, discrepa, a mais não poder, do figurino constitucional. Tomando de empréstimo célebre expressão do Ministro Sepúlveda Pertence, a inconstitucionalidade revela-se “chapada”. Com a edição da norma impugnada, a instituir a denominada “averbação pré-executória”, o legislador ordinário promoveu verdadeiro desvirtuamento do sistema de cobrança da dívida ativa da União, ante a previsão de espécie de execução administrativa dos débitos, em desarmonia com as balizas constitucionais no sentido de obstar ao máximo o exercício da autotutela pelo Estado. Na precisa construção do professor Fernando Facury Scaff, em ensaio publicado na revista eletrônica *Consultor Jurídico*, de 29 de janeiro de 2018, o artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002, inserido pelo artigo 25 do Diploma atacado, “cria uma espécie de ‘execução fiscal administrativa’, que se iniciará com a constrição dos bens, para posterior análise judicial – se isso ocorrer”, restringindo sobremaneira a garantia de acesso ao Judiciário (SCAFF, Fernando Facury. A penhora fiscal sem Judiciário e o incentivo ao denunciamento. *Revista Consultor Jurídico*, 29 de janeiro de 2018). Constitui passo demasiadamente largo, incompatível com os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa – artigo 5.º, inciso LV, da Constituição Federal –, franquear-se à Administração, na busca da satisfação de interesse público secundário – o qual, na realidade, sequer merece o epíteto de público –, o poder de bloquear unilateralmente os bens de contribuintes inscritos em dívida ativa, ausente intervenção do Estado-Juiz, levando-se em conta a necessidade de a Fazenda Pública buscar o Judiciário visando à cobrança, mediante o adequado processo executivo fiscal, do que devido. Surge inviável, sob qualquer ângulo de análise, compatibilizar o previsto na norma questionada com o disposto no artigo 5.º, inciso LIV, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, diretriz ínsita ao regular funcionamento do Estado Democrático de Direito. Não é outra a conclusão extraível a partir do exame do artigo 185-A do Código Tributário Nacional, inserido mediante a publicação da Lei Complementar n. 118/2005, por meio do qual o legislador federal condicionou possível indisponibilidade prévia dos bens de contribuinte, considerado débito de caráter fiscal, à formalização de decisão pela autoridade judicial competente quando, devidamente citado, o devedor “não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis”. Eis o teor do dispositivo: Artigo 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. No mesmo sentido tem-se a previsão contida no artigo 4.º da Lei n. 8.397/1992, a versar a possibilidade de implemento de medida acauteladora visando a “indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação”. Verifica-se que, em absoluta consonância com os princípios constitucionais do devido processo legal, da separação dos poderes e da inafastabilidade da jurisdição, a legislação de regência fornece solução à problemática atinente à constrição de bens e direitos do contribuinte uma vez constituído o crédito tributário, condicionando-o à prévia manifestação judicial – circunstância a direcionar ao reconhecimento da incompatibilidade, com o estatuto tributário constitucional, do artigo 25 da Lei federal n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Não conduz à conclusão contrária a alegação de que o contribuinte poderá, consumado o prejuízo, recorrer ao Judiciário para afastar restrição que venha a entender indevida, sob pena de inverter-se a ordem normalmente observada, imputando ao devedor – e não ao credor – o ônus de ingressar em Juízo, arcando com o pagamento das custas devidas pelo ajuizamento da ação, quando a Fazenda não está, na forma da Lei n. 6.830/1980, compelida a realizar o preparo. Tampouco o contribuinte poderá lançar mão dos instrumentos processuais ínsitos ao executivo fiscal, em especial na via dos embargos à execução – verdadeira ação a veicular, segundo a terminologia de Enrico Tullio Liebman, a denominada “oposição de mérito” (*Embargos do executado*. São Paulo: Saraiva, 1968. p. 156). O sistema não fecha, revelando-se o desrespeito aos princípios da segurança jurídica, da igualdade de chances e da efetividade da prestação jurisdicional, os quais devem ser observados por determinação constitucional, em contraposição à ideia da “primazia do crédito público”. Ante o quadro delineado, indaga-se: qual a finalidade pretendida pelo legislador ao editar os preceitos questionados senão induzir, mediante ato de império, o devedor a satisfazer o débito existente? O que se tem é nítida sanção visando o recolhimento de tributo, discrepante do estatuto tributário-constitucional. Envolve a tomada de empréstimo, por parte do Fisco, de meio coercitivo objetivando a satisfação de débito tributário, com a adoção de método potencialmente inviabilizador da própria atividade econômica – a indisponibilidade de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora. Surge o que, no âmbito do Direito Tributário, convencionou-se chamar de “sanções políticas” ou “indiretas”, entendidas como restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias e o regime especial de fiscalização – raciocínio aplicável à situação sob exame, em que discutida a constrição unilateral do patrimônio do contribuinte. O tema não é novo, tendo sido enfrentado em diferentes oportunidades pelo Tribunal. A título exemplificativo, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 173, relator Ministro Joaquim Barbosa, com acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 20 de março de 2009, fiz ver a natureza do princípio constitucional implícito da proibição do exercício de coação política para haver o recolhimento do tributo. Ressaltei a absoluta ilegitimidade dessa prática fazendária sob a égide do regime democrático inaugurado em 1988. A incompatibilidade é flagrante ante a restrição desarrazoada à liberdade fundamental de exercício de atividades profissionais e econômicas. Viola o devido processo legal, haja vista o Fisco utilizar instrumentos oblíquos para coagir o contribuinte ao pagamento.

Nessa ação direta, o Supremo, por unanimidade, confirmou jurisprudência histórica quanto à inconstitucionalidade das sanções políticas por afronta ao “direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (artigo, 170, parágrafo único, da Constituição)” e “violação ao devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários)”. Mais recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo n. 914.045, relator Ministro Edson Fachin, com acórdão veiculado no *Diário da Justiça* de 19 de novembro de 2015, submetido à sistemática da repercussão geral – Tema n. 856 –, fixou-se tese no sentido da inconstitucionalidade de “restrições impostas pelo Estado ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, quando aquelas forem utilizadas como meio de cobrança indireta de tributos”. Nos exemplos mencionados, prevaleceu, de forma linear, a óptica revelada nos verbetes n. 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo (Verbete n. 70, de 13 de dezembro de 1963). É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos (Verbete n. 323, de 13 de dezembro de 1963). Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Verbete n. 547, de 3 de dezembro de 1969). Subjacente aos verbetes e a toda jurisprudência está a recusa do Tribunal em reconhecer a sujeição de direitos fundamentais ao arbítrio estatal na cobrança de tributos. Formuladas com respaldo nos artigos 141, § 14, da Constituição de 1946, e 150, § 23, da Constituição de 1967, tais orientações ainda subsistem na nova ordem constitucional e no sistema de liberdades fundamentais vigente. O livre exercício de atividades profissionais e econômicas lícitas, assegurado nos artigos 5.º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, da Carta de 1988, não pode sofrer restrições desarrazoadas por parte do legislador, mesmo para o fim de satisfazer tributos, admitida a cobrança tão somente por meio consentâneo com o devido processo legal.

O abuso dos meios, com a conseqüente corrupção dos fins, é a nota essencial e autoritária das medidas cujo gênero foi rotulado de sanções políticas em matéria tributária. A falta de sintonia desses mecanismos de coação fiscal com as garantias constitucionais do Estado Democrático de Direito, inaugurado com a Constituição Cidadã, revela caráter ditatorial e perverso. Incumbe à Fazenda Pública recorrer aos meios adequados à satisfação do crédito tributário, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos, inviabilizando o prosseguimento da atividade econômica mediante a decretação unilateral da indisponibilidade de bens e direitos titularizados pelo devedor. Cuida-se de raciocínio a conduzir ao reconhecimento de outro fundamento a justificar a atuação do Supremo no sentido de fulminar, em sede abstrata, o ato questionado, a saber: a atuação estatal na busca pela satisfação de interesse público secundário deve ser constitucionalmente justificada, submetendo-se ao crivo da proporcionalidade, de modo a se revelar adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Tratando-se de questão afeta aos domínios do Direito Tributário, cumpre observar de modo especial o princípio da razoabilidade, sob pena de cancelar-se situação jurídica de todo inaceitável, a qual o Ministro Celso de Mello, com a precisão que lhe é característica, denomina “abuso do poder de legislar”. Ante o didatismo da construção, transcrevo trecho do pronunciamento formalizado por Sua Excelência quando do exame da medida cautelar na Ação Direta de n. 2.551, em julgamento realizado em 2 de abril de 2003: O poder público,

especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do poder público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do poder público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado. Determinada medida estatal mostra-se adequada quando apta a fomentar os fins pretendidos. Tal aferição, porém, deve ser precedida da análise da legitimidade. Em outras palavras: a adequação pressupõe a adoção de meio legítimo capaz de promover objetivo também legítimo. De acordo com as informações prestadas pela Presidência da República, a denominada “averbação pré-executória”, tida como mecanismo de concretização da garantia prevista pelo artigo 185 do Código Tributário Nacional”, “constitui instrumento essencial à implementação do novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, baseado no ajuizamento seletivo de execuções fiscais, na desjudicialização e na racionalização dessa atividade”. Em Direito, os fins não justificam os meios. A necessidade de fazer-se frente à avalanche de processos, no que praticamente inviabiliza a adequada atuação do Judiciário em todos os graus de jurisdição, não legitima atropelos, atalhos à margem do figurino constitucional. Descabe potencializar razões pragmáticas a ponto de desprezar a ordem jurídica, a ser preservada por todos, principalmente pelo Supremo, guarda maior da Constituição Federal. O meio empregado, ainda que potencialmente adequado à obtenção do fim pretendido – a satisfação do crédito tributário –, revela-se ilegítimo por compelir coercitivamente, sob o ângulo político, o devedor ao adimplemento do débito existente, ao arrepio de princípios basilares da Lei Maior, tais quais o devido processo legal substantivo, o livre exercício de atividades profissionais e econômicas lícitas e o direito à propriedade. Atentem para a desnecessidade do ato impugnado, ante a existência de meios menos gravosos, considerada a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, à disposição da Fazenda Pública para o recolhimento de tributos. Qualquer intervenção estatal excessiva implica afronta ao próprio Estado Democrático de Direito consagrado no artigo 1.º da Constituição Federal. Conforme lição do professor Humberto Ávila, revelam-se desproporcionais os atos estatais, observada a adequação entre meios e fins, a imporem “obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”, de modo que “o exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados” (*Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 215). A

Administração Pública dispõe de um sem-número de meios menos onerosos ao contribuinte, mas igualmente adequados ao objetivo perseguido com os preceitos questionados. A título exemplificativo, vale mencionar a formalização de ação cautelar fiscal voltada à decretação de indisponibilidade de bens do devedor – Lei n. 3.897/1992; a possibilidade de ter-se a inclusão dos dados do devedor no Cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal – Lei n. 10.522/2002; e o arrolamento extrajudicial de bens do devedor com dívida fiscal superior a 30% do respectivo patrimônio – Lei n. 9.532/1997. Destacam-se, ainda, a presunção de fraude e ineficácia perante a Fazenda Pública das alienações e onerações de bens após a inscrição em dívida ativa – artigo 185 do Código Tributário Nacional –, a referida viabilidade de ter-se, mediante determinação judicial – Primado do Judiciário –, a indisponibilidade de bens no curso da execução fiscal – artigo 185-A –, além das preferências conferidas ao crédito tributário pelo artigo 186 do citado Diploma. Conforme fiz ver no exame da Ação Direta de n. 5.135, relator Ministro Luís Roberto Barroso, com acórdão publicado no *Diário da Justiça* eletrônico de 7 de fevereiro de 2018, em que assentada a compatibilidade, com a Constituição Federal do parágrafo único do artigo 1.º da Lei n. 9.492/1997, inserido pela Lei n. 12.767/2012, no que incluiu as certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto, “qualquer ato por parte do Poder Público, observado débito fiscal, há de repousar na proporcionalidade, e, portanto, deve ser visto com cautela”. Na ocasião, fiquei vencido, na companhia dos Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski. Ao entender que a existência de meios típicos de cobrança como o executivo fiscal não afasta a criação de instrumentos alternativos e extrajudiciais a contribuir para a efetividade da cobrança do crédito tributário, a sempre ilustrada maioria concluiu no sentido da constitucionalidade da norma questionada, uma vez não identificada, considerado o protesto, restrição desproporcional a quaisquer direitos fundamentais titularizados pelos contribuintes. No entanto, nem mesmo o entendimento majoritário então firmado pelo Colegiado se presta a salvaguardar a higidez constitucional dos preceitos questionados, a versarem mais do que a simples possibilidade de ter-se a averbação das certidões objetivando noticiar a terceiros acerca de existência de débitos – protesto –, à medida que viabilizam a indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo da relação tributária ausente prévia determinação judicial. Quanto a esse ponto, compartilho da visão adotada pela Procuradora-Geral da República, Doutora Raquel Elias Ferreira Dodge, em parecer juntado ao processo revelador desta ação direta: *A contrario sensu* do que decidido no referido julgado [Ação Direta de n. 5.135], o mecanismo extrajudicial de cobrança que comprometa o exercício de direitos fundamentais não encontra amparo na jurisprudência do STF. A pretexto de assegurar a efetividade da cobrança de tributos inscritos em dívida ativa, a norma impugnada consubstancia tentativa de manipulação do comportamento do contribuinte, a fim de que este cumpra seus débitos. Ocorre que, nos moldes em que proposta, a medida configura indevida limitação do exercício do direito de propriedade, da livre-iniciativa e do livre exercício da profissão, de maneira que não vence o teste da proporcionalidade. Trata-se de medida coercitiva e constrictiva que se enquadra no conceito de sanção política, inadmissível pela ordem constitucional e pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal. A democracia é um bem em si mesmo, regime político no qual prevalece o argumento do autogoverno – a ideia de autodeterminação coletiva como condição de uma sociedade livre. A liberdade é condição da

democracia – onde não houver liberdade, imperará o arbítrio, antítese da ideia de Estado Democrático de Direito. Nas democracias modernas, de um lado, o governo é exercido por meio de representantes políticos em função de uma necessidade prática de delegação desse poder em nome dos representados (democracia representativa). De outro, o próprio sistema político limita o poder delegado a esses representantes, de forma a impedir que o governo se torne tirânico. Essa é a síntese dialética entre democracia e constitucionalismo.

Em se tratando da atividade tributária do Estado brasileiro, essas balizas foram impostas na Constituição, especialmente por meio da fixação de princípios de observância obrigatória. Assegurar o equilíbrio entre Tributação, Democracia e Liberdade requer do Supremo preocupação com esses elementos estruturais do Sistema Constitucional Tributário, tarefa a ser empreendida mediante a defesa das liberdades fundamentais contra um Estado – sócio despreocupado com os riscos do negócio – sempre em busca de arrecadar mais e mais. A declaração de inconstitucionalidade da Lei federal n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, inciso II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, franqueando à Fazenda Pública a possibilidade de averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis, pressupõe, por imposição lógica, o reconhecimento de inconstitucionalidade dos artigos 6.º a 10 e 21 a 32 da Portaria n. 33, de 8 de fevereiro de 2018, da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, a versar regulamentação do citado § 3.º do inciso II do artigo 20-B. Admito e julgo procedentes os pedidos veiculados nas Ações Diretas de n. 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932 para assentar a inconstitucionalidade, quer sob o ângulo formal, quer sob o material, do artigo 25 da Lei n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018, no que inseriu os artigos 20-B, § 3.º, inciso II, e 20-E na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, bem assim dos artigos 6.º a 10 e 21 a 32 da Portaria n. 33/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Pública. É como voto.

Da leitura do relatório e do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio nota-se a coerência das razões perfiladas com o sistema constitucional brasileiro, o modelo processual e respeito aos meios hábeis já existentes para perquirir débitos tributários em consonância com os princípios do devido processo constitucional, contraditório e ampla defesa e ao direito de propriedade, todos esculpidos na Constituição Federal.

Entre os argumentos do Relator, destacamos a afirmação, da qual compartilhamos e, inclusive, já tecemos comentários a respeito, de que o mecanismo pretendido não se limita apenas a disciplinar mera regra de procedimento na cobrança de tributos, mas sim amplia o rol de instrumentos franqueados ao Fisco voltados à satisfação do crédito tributário, conferindo-lhe, claramente, novo atributo mediante a garantia da indisponibilidade dos bens do devedor.

Conforme amplamente exposto neste trabalho, a teor do artigo 146, III, “b”, da CF, compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, evidenciando ainda mais a inconstitucionalidade da averbação pré-executória, visto que instituída por meio de lei ordinária.

Assim, as disposições constantes dos artigos 20-B, § 3.º, II, e 20-E são incompatíveis, sob o ângulo formal, com o artigo 146, III, “b”, da CF, o qual é expresso ao submeter a quórum qualificado a fixação de normas gerais sobre o grande todo que é o crédito tributário, no qual se insere a disciplina das prerrogativas e garantias.

A averbação pré-executória cria uma espécie de execução fiscal administrativa, a qual iniciar-se-á com a constrição dos bens, para posterior análise judicial, restringindo sobremaneira o princípio da inafastabilidade de jurisdição e garantia de acesso ao Poder Judiciário.

Logo, constitui passo largo, incompatível com os princípios constitucionais do devido processo constitucional, contraditório e da ampla defesa, previstos no artigo 5.º, LIV e LV, da Lei Maior, diretrizes enraizadas ao regular funcionamento do Estado Democrático de Direito.

Ademais, já existem diversos mecanismos para evitar a lapidação do patrimônio pelo devedor ou perquirir o suposto crédito tributário, a saber: (i) execução fiscal; (ii) medida cautelar; (iii) arrolamento administrativo de bens; e (iv) a inclusão dos dados do devedor no Cadin – Lei n. 10.522/2002.

O artigo 4.º da Lei n. 8.397/1992 dispõe sobre a possibilidade de implemento de medida acauteladora visando a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. Percebe-se que, em absoluta consonância com os princípios constitucionais do devido processo constitucional, da separação dos poderes e da inafastabilidade da jurisdição, a legislação em regência fornece solução à problemática atinente à constrição de bens e direitos do contribuinte, uma vez formalizado o crédito

tributário, condicionando-o à prévia análise judicial – circunstância a direcionar ao reconhecimento da incompatibilidade com o sistema constitucional tributário constitucional, do artigo 25 da Lei federal n. 13.606/2018.

Ressaltamos também a presunção de fraude e ineficácia perante a Fazenda Pública das alienações e onerações de bens após a inscrição em dívida ativa, em consonância com o quanto previsto no artigo 185 do CTN, bem como a indisponibilidade de bens no curso da execução fiscal, nos termos do artigo 185-A do mesmo Codex, além das preferências conferidas ao crédito tributário pelo artigo 186 também do CTN.

Aufere-se que as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, regulamentadas pela Portaria n. 33/2018, contemplam, na verdade, sanções políticas, visto que compreendem restrições, proibições ou imposições ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, o que não é permitido pelo ordenamento jurídico.

Nos moldes em que proposta, a medida configura indevida limitação do exercício do direito de propriedade, de maneira que não vence o teste da constitucionalidade, evidenciando seu caráter coercitivo e constritivo que se enquadra no conceito de sanção política, inadmissível em nosso sistema constitucional tributário.

Percebe-se, dessa feita, que o relatório do Ministro Mauro Aurélio, como não poderia deixar de ser, vai ao encontro dos preceitos constitucionais e do Estado Democrático de Direito ao julgar inconstitucional a averbação pré-executória por todos os argumentos anteriormente esclarecidos, em consonância com o princípio da segurança jurídica, tornando claros todos os equívocos consignados na Lei n. 13.606/2018.

Esperamos a sensatez dos demais Ministros do Supremo Tribunal Federal para que acompanhem o belíssimo voto perfilado pelo Relator, o Ministro Marco Aurélio, que notou que as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, editada às pressas e às escuras – na verdade –, usurpam a competência do Poder Judiciário, assim como rasgam a Constituição Federal e, por consequência, todos os seus princípios, em especial o devido processo constitucional, o contraditório, a ampla defesa, a segurança jurídica e o direito à propriedade privada, maculando, invariavelmente, o Estado Democrático de Direito, na

medida em que tal ato amplia o rol de instrumentos ao Fisco, voltados à satisfação do crédito tributário, que efetivamente indisponibiliza os bens do devedor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vivemos em uma sociedade ordenada por um conjunto de normas vigentes coerentes entre si e, em caso de eventuais incongruências, dispomos de mecanismos hábeis a solucionar as problemáticas que surgirem.

A Constituição Federal prevê, implícita ou expressamente, todos os princípios basilares e norteadores do ordenamento jurídico, assim como assegura direitos fundamentais aos indivíduos para que possam viver com segurança jurídica, ou seja, com previsibilidade em suas atividades.

Entre os princípios e direitos fundamentais, exploramos, neste trabalho, o princípio federativo e o republicano, que funcionam como verdadeiro alicerce de toda a estrutura constitucional, bem como os princípios da legalidade, da legalidade tributária, da inafastabilidade de jurisdição, do devido processo constitucional, do contraditório, da ampla defesa, da menor onerosidade e o direito à propriedade privada.

Todos esses preceitos iniciais, os quais são fundamentais para este estudo, foram analisados justamente para embasar nosso entendimento acerca da inconstitucionalidade da averbação pré-executória, veiculada pela Lei n. 13.606/2018 e regulamentada pela Portaria n. 33/2018.

Portanto, apesar dos argumentos contrários, aduzidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em diversos artigos colacionados a este trabalho e nos autos das ações diretas de inconstitucionalidade abordadas, as alterações promovidas não dispõem apenas sobre procedimentos de cobrança administrativa, mas sim de conferência de novo atributo ao crédito tributário, isto é, as modificações realizadas pela Lei n. 13.606/2018 conferiram novo efeito ao crédito tributário, na medida em que indisponibilizam bens do devedor, à margem do Poder Judiciário.

Dessarte, tal instituto viola, claramente, o princípio da legalidade, o qual contempla um limite aos poderes do Estado, almejando evitar abusos e arbitrariedades cometidos pelos detentores do poder, sendo imanente, portanto, ao Estado Democrático de Direito. No entanto, de maneira totalmente arbitrária, e sem observar as direções constitucionais, a Fazenda Pública, unilateralmente, impôs a indisponibilização de bens em

evidente descumprimento dos limites impostos por esse princípio e demais princípios e normas previstos na Lei Maior.

Além disso, a averbação pré-executória viola frontalmente o Estado Democrático de Direito, visto que, sem a análise de juiz imparcial, determina a indisponibilização de bens do devedor em patente afronta ao direito de propriedade, constitucionalmente assegurado, que garante ao proprietário que não seja incomodado no exercício de suas prerrogativas, as quais são protegidas pelo ordenamento jurídico em atenção, igualmente, ao princípio da segurança jurídica.

Ora, não pode a Fazenda Pública Federal afrontar tal direito, por meio da averbação pré-executória, apenas com base no fato de que há débitos em aberto. Agindo desse modo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indevidamente, coloca-se em posição de julgadora, função exclusiva do Poder Judiciário.

Com efeito, em vez de incentivar a solução de conflitos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em desrespeito também ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, impõe a cobrança do que entende por certo, restringindo, unilateralmente, os bens dos devedores.

Em vez de tentar transacionar os valores, de maneira unilateral, impõe o que entende devido, com a restrição de bens do devedor e, à margem do Poder Judiciário, exige, como se fossem corretos, valores que sequer foram avaliados por magistrado investido na função, evidenciando, claramente, a inconstitucionalidade da averbação pré-executiva, a qual retarda ainda mais o avanço democrático entre as partes envolvidas.

A Fazenda Pública Federal, assim como os demais entes, deve se socorrer do meio hábil existente para perquirir seus créditos, isto é, deve ajuizar a correspondente execução fiscal para que, então, um juiz investido, analise se, de fato, o crédito que a Procuradoria da Fazenda Nacional julga devido – o qual, frise-se, muitas vezes não é – é realmente devido pelo devedor nos exatos termos exigidos, sob pena de coerção e sanção política, dado que a averbação pré-executória força o pagamento de tributos.

Logo, há violação a todo o regramento existente na Lei de Execuções Fiscais para a satisfação do crédito tributário, bem como aos artigos 185 e 185-A do CTN.

Nota-se que nosso ordenamento jurídico tem elementos eficazes para evitar que os devedores esvaziem seu patrimônio (arrolamento de bens e medida cautelar fiscal), assim

como dispõe de meios hábeis para a garantia e satisfação do crédito tributário, como o ajuizamento da execução fiscal e as situações previstas nos artigos 185 e 185-A, ambos do CTN, asseguradas pela intervenção do Poder Judiciário, garantido, assim, os princípios do devido processo constitucional, contraditório e ampla defesa antes da realização de atos que indisponibilizem os bens dos devedores.

A Súmula n. 375 do Superior Tribunal de Justiça, a qual defendemos que também deve ser aplicada na esfera tributária, sedimentou a necessidade de intervenção do juiz na decretação de indisponibilidade de bens do devedor, reconhecimento de fraude à execução e da má-fé do adquirente do bem alienado.

Além disso, há violação ao artigo 146, III, “b”, da CF por ter tratado de norma geral em matéria tributária sem a observância de lei complementar. A nosso sentir, essa violação já é suficientemente forte para demonstrar a inconstitucionalidade da averbação pré-executória, por não ser admissível o tratamento, via procedimento ordinário, de matéria reservada à lei complementar, de caráter nacional.

Percebe-se que, em virtude da violação de diversos princípios, direitos e determinações primordiais previstas na Constituição Federal, bem como dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais, invariavelmente, haverá um aumento de ações distribuídas perante o Poder Judiciário para proteger os direitos e as garantias fundamentais dos supostos devedores que tiverem seus bens indisponibilizados sem a devida apreciação por magistrado investido na função.

A sociedade, rapidamente, respondeu a essa equivocada medida instituída pela Fazenda Pública Federal com a distribuição de seis ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, e o Ministro Relator Marco Aurélio, nos autos da ADI n. 5.886 e da ADI n. 5.925, que serão julgadas em conjunto, elaborou voto pela inconstitucionalidade formal e material desse instituto.

O argumento da inconstitucionalidade formal, na visão do Ministro Relator, seria em decorrência da invasão, por lei ordinária, de matéria reservada exclusivamente à lei complementar. Já a inconstitucionalidade material, ainda na visão do Ministro Relator, seria originada do fato de que a averbação pré-executória, por configurar espécie de execução administrativa, violaria o direito fundamental ao devido processo, além de configurar sanção política.

Coadunando com o nosso raciocínio, o Ministro Relator das mencionadas ações diretas de inconstitucionalidade proferiu voto, ainda que inicial, pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória em consonância com os preceitos constitucionais sobre os quais discorreremos neste trabalho.

Agora, esperamos que os demais Ministros do Supremo Tribunal Federal, como guardiões da Lei Maior, igualmente profiram suas decisões (norma individual e concreta que solucionará o conflito de competência) em conformidade com os princípios e direitos fundamentais, os quais levam, invariavelmente, à conclusão de que as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018 não contemplam meros procedimentos administrativos de cobrança, mas constituem novo atributo ao crédito tributário – cuja matéria é reservada à lei complementar –, porquanto, por meio de lei ordinária, indisponibilizam bens do devedor, à margem do Poder Judiciário.

Portanto, de qualquer ângulo que se estude o novo regramento estipulado pela Lei n. 13.606/2018, vigente até o momento, concluímos que a pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional, realizada às pressas e às escuras, de satisfazer, independentemente dos meios, o crédito tributário, desrespeita diretamente a Lei Maior e demais preceitos do sistema constitucional tributário em total afronta ao Estado Democrático de Direito e, por consequência, à segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ABREU, Claudio de. *Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Roque Antonio Carraza*. São Paulo: Malheiros, 2014.

AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Normas gerais de direito tributário: uma abordagem pragmática*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 1997.

ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. São Paulo: RT, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 2, n. 10, out./dez. 1969.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 160, jan. 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROS, Filipe Aguiar de; XAVIER, Daniel de Sabóia. Averbação pré-executória. *Valor Econômico*, São Paulo, 20 fev. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5332841/averbacao-pre-executoria>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil*. Direito das coisas. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário – Teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes. Penhora de bens sem autorização judicial. *Valor Econômico*. Disponível em: http://www.valor.com.br/legislacao/5297369/penhora-de-bens-sem-autorizacao-judicial?utm_source=Facebook&utm_medium=Social&utm_campaign=Compartilhar. Acesso em: 10 abr. 2020.

BECHO, Renato Lopes; MIGUEL, Bruna Dias. A averbação pré-executória e sua possível relação com o artigo 185 do CTN e potenciais efeitos para a Súmula 375 do STJ. *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Polis, 1989.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONFÁ DE JESUS, Isabela; BONFÁ DE JESUS, Fernando; BONFÁ DE JESUS, Ricardo. *Manual de direito e processo tributário*. São Paulo: RT, 2016.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUENO, Scarpinella Cassio. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Teoria geral. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva*. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 3.

BUENO, Scarpinella Cassio. *Manual de direito processual civil*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. volume único.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Execução fiscal, eficiência e experiência comparada. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 16 jun. 2020.

CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo. 5 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606-legitima>. Acesso em: 25 abr. 2020.

CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Sabóia. 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/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>. Acesso em: 16 jun. 2020.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila do curso de teoria geral do direito*. São Paulo: IBET/SP, 2007.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica no campo tributário. XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 23, 2006.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. *A modulação de eficácia da norma tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal*. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2016.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONRADO, Paulo César. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA E SILVA, Antônio Carlos. *Tratado do processo de execução: da execução – dos elementos básicos do processo*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1976. v. 1.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2018.

CRETELLA JR., José. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978. v. 6.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Execução civil*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. v. IV.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Nova era do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1.

DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaios sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *La constitución como norma y el tribunal constitucional*. Madrid: Civitas, 1985.

FERNANDEZ, Maria Elizabeth Moreira. Direito ao ambiente e propriedade privada; aproximação ao estudo da estrutura e das consequências das “leis-reserva” portadoras de vínculos ambientais. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, n. 57, 2001.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERREIRA, Pinto. A lei complementar na Constituição. *Revista do Ministério Público de Pernambuco*, Recife, n. 1, 1972.

- FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Curso de direito administrativo*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FUX, Luiz. *O novo processo de execução* (cumprimento da sentença e a execução extrajudicial). Rio de Janeiro: Forense, 2008. v. III.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- GARCIA, Maria. *Desobediência civil: direito fundamental*. São Paulo: RT, 1994.
- GARCIA, Maria. Desobediência civil. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, IBDC, ano 10, n. 39, abr./jun. 2002.
- GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. Tradução António Manuel Hespanha e Manuel Macaísta Malheiros. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.
- GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GROSSI, Paulo. *História da propriedade e outros ensaios*. Tradução Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Devido processo legal e o procedimento administrativo. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 22, p. 119-120, 1998.
- GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Processo de execução*. São Paulo: Saraiva, 1980.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LIRA, Ricardo Pereira. *Elementos de direito urbanístico*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

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-parao-desenvolvimento-da-economia-do-futuro-aponta-jose-eduardo-de-paula-saran>. Acesso em: 7 dez. 2018.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 95, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 151, abr. 2008.

MACPHERSON, Crawford Brough. *The political theory of possessive individualism: Hobbes to Locke*. Ontario: Oxford University Press, 2011.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. II.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: comentários à legislação nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.

MATTOS, Sérgio. Comentários aos arts. 797 a 805. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (coord.). *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2016.

McGEHEE, Lucius Polk. *Due process of law under the Federal Constitution*. New York: Edward Thompson Company, 1906.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MONTEIRO, Victor J. de Mello. Da indicação de bens à penhora no regime da Lei n. 11.232/2005. In: COSTA, Susana Henriques da (coord.). *A nova execução civil: Lei n. 11.232/05*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOURA, Elizabeth Maria de. *O devido processo legal na Constituição brasileira de 1988 e o Estado Democrático de Direito*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: RT, 2004.

NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 9. ed. São Paulo: RT, 2009.

NERY JR., Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 13. ed. São Paulo: RT, 2017.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- PAMPLONA, Danielle Anne. *Devido processo legal: aspecto material*. Curitiba: Juruá, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- PEDROZA, Bernadette. Validade e eficácia da lei complementar à Constituição. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). *Direito tributário moderno*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- PEREIRA, Rosalinda Pinto da Costa Rodrigues. A teoria da função da propriedade rural e seus reflexos na acepção clássica de propriedade. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, v. 17, n. 65, p. 105, jul./set. 1993.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Boffoni, 1947. v. IV.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1973. t. III.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. t. IX e XI.
- PRIA, Rodrigo Dalla. *Teoria Geral do Processo Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). São Paulo, 2016.
- ROSA, Íris Vânia Santos. *A penhora na execução fiscal: penhora “on line” e o princípio da menor onerosidade*. São Paulo: Noeses, 2014.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Tradução Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.
- SANCHÍS, Luis Prieto. *Justicia constitucional y derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: RT, 1968.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. Requisitos necessários para realizar a execução. *Curso de processo civil*. 5. ed. São Paulo: RT, 2002. 2 v.

SILVEIRA, Paulo Fernando. *Devido processo legal: due process of law*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva; CEU, 1982.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 56. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2016.

TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. *Revista Consultor Jurídico*. São Paulo, 15 jan. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 25 abr. 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000.

VILLAR, Willard de Castro. *Processo de execução*. São Paulo: RT, 1975.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. São Paulo: RT, 2008. v. 2.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.