

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

LUIZ FELIPE SANGI DO NASCIMENTO

RIO DE JANEIRO

2019/1º Semestre

LUIZ FELIPE SANGI DO NASCIMENTO

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi.

RIO DE JANEIRO

2019/1º Semestre

CIP - Catalogação na Publicação

N244a Nascimento, Luiz Felipe Sangi do
Análise da constitucionalidade da averbação pré
executória / Luiz Felipe Sangi do Nascimento. -- Rio
de Janeiro, 2019.
85 f.

Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Averbação pré-executória. 2.
Constitucionalidade. 3. Direito tributário. 4.
Direito processual tributário. I. Curi, Bruno
Maurício Macedo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a
responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283

LUIZ FELIPE SANGI DO NASCIMENTO

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi.

Data da Aprovação: ___/___/___

Banca Examinadora:

Orientador – Prof. Ms. Bruno Maurício Macedo Curi

Membro da Banca:

Membro da Banca:

RIO DE JANEIRO

2019/1º Semestre

*Dedico este trabalho à minha mãe,
Sueli, que hoje está com Cristo nos
Céus, sem a qual essa conquista jamais
teria sido possível.*

RESUMO

A cobrança da dívida ativa representa um dos principais problemas do Sistema Tributário Nacional, enfrentado por todos os entes federativos brasileiros e caracterizado, sobretudo, pela ineficiência das execuções fiscais na recuperação dos créditos tributários. Atenta à essa questão, a União Federal vem implementando uma série de medidas com o intuito de facilitar a recuperação dos ativos devidos ainda na fase do processo administrativo fiscal, de modo a agilizar a cobrança e desafogar o Poder Judiciário. Nesse sentido, foi promulgada, em 10/01/2019, a Lei nº 13.606/18, que, entre outras providências, introduziu o art. 20-B na Lei nº 10.522/02. O §3º, II do referido artigo estabelece que a Fazenda Nacional, caso o devedor não pague o débito no prazo de cinco dias após a notificação inscrição em dívida ativa, poderá averbar a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. O novo mecanismo, chamado de “averbação pré-executória” e regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, vem sofrendo fortes críticas por integrantes do meio jurídico, que sustentam sua inconstitucionalidade por desrespeito a diversos normativos constitucionais, como a reserva de lei complementar, os princípios processuais constitucionais e o direito de propriedade.

Palavras-chave: Averbação pré-executória; Direito tributário; Processo administrativo fiscal; Dívida ativa.

RESUMEN

El cobro de la deuda activa representa uno de los principales problemas del Sistema Tributario Nacional de Brasil, enfrentado por todos los entes federativos brasileños y caracterizado, sobre todo, por la ineficiencia de las ejecuciones fiscales en la recuperación de los créditos tributarios. En este sentido, la Unión Federal viene implementando una serie de medidas con el fin de facilitar la recuperación de los activos debidos aún en la fase del proceso administrativo fiscal, para agilizar la cobranza y aliviar al Poder Judicial. En ese sentido, fue promulgada, en 10/01/2019, la Ley n ° 13.606 / 18, que, entre otras providencias, introdujo el art. 20-B en la Ley n ° 10.522 / 02. El artículo 3º, de dicho artículo establece que la Hacienda Nacional, si el deudor no paga el débito en el plazo de cinco días después de la notificación de inscripción en deuda activa, podrá averiguar el certificado de deuda activa en los órganos de registro de bienes y derechos sujetos el arresto o el embargo, haciéndolos indisponibles. El nuevo mecanismo, llamado "Averbação pré-executória" (anotación pre-ejecutoria) y regulado por la Ordenanza PGFN n ° 33/2018, viene sufriendo fuertes críticas por integrantes del medio jurídico, que sostienen su inconstitucionalidad por falta de respeto a diversos normativos constitucionales, como la reserva de ley complementaria, los principios procesales constitucionales y el derecho de propiedad.

Palabras-clave: "Averbação pré-executória"; Derecho Tributario; Procedimiento administrativo fiscal; Deuda activa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO	9
1.1. Dívida Ativa: Conceito	9
1.2. Requisitos para a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.....	13
1.2.1. <i>Noções gerais sobre a inscrição em dívida ativa</i>	13
1.2.2. <i>Requisitos necessários à inscrição</i>	17
1.3. A inscrição em dívida ativa como controle de legalidade do crédito tributário: Regra do art. 2º, §3º, Lei 6.830/80	20
2. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: CONSTRICÃO PATRIMONIAL PRÉVIA À EXECUÇÃO FISCAL.....	23
2.1. Noções gerais, conceito e características	23
2.2. O Arrolamento administrativo de bens como precursor da averbação pré-executória	30
2.2.1. <i>Noções gerais acerca do arrolamento administrativo de bens</i>	30
2.2.2. <i>Análise comparada entre os institutos</i>	33
2.3. Regulamentação legal da averbação pré-executória	36
3. O DEBATE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA.....	41
3.1. Noções iniciais	41
3.2. Inconstitucionalidade formal: Violação ao princípio da reserva de lei complementar (Art. 146, III, b, CRFB/88).....	44
3.3. Inconstitucionalidade material.....	54
3.3.1. <i>Princípios processuais constitucionais: Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa</i>	54
3.3.2. <i>Direito de propriedade</i>	67
CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	77

INTRODUÇÃO

No dia 10 de janeiro de 2018, foi promulgada a Lei nº 13.606/18, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Além disso, a Lei em questão alterou diversos outros diplomas legais, como a Lei nº 10.522/02, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN) e dá outras providências.

Entre as alterações promovidas na Lei nº 10.522/02, a mais destacada é a do art. 20-B, §3º, II. O dispositivo estabelece que, após a inscrição em dívida ativa, a Fazenda Nacional, caso o devedor não pague o débito dentro do prazo de cinco dias após a notificação previsto no *caput* do artigo, poderá “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”.

O novo instituto, denominado de “averbação pré-executória”, é regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, publicada em 08/02/2018, e faz parte de um processo de desjudicialização da cobrança da dívida ativa da União, empreendido em função da ineficiência do atual sistema de recuperação de créditos tributários, marcado por varas de execução fiscal ou de fazenda pública abarrotados de executivos fiscais. Esse processo é caracterizado pela criação de vários instrumentos que viabilizam ou facilitam a satisfação do crédito tributário ainda no âmbito do processo administrativo fiscal, como o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa, a inscrição do nome do devedor no CADIN e o arrolamento administrativo de bens.

Contudo, a reação de grande parte da comunidade jurídica ao novo mecanismo foi estridente. Este seria, na visão de seus críticos, completamente inconstitucional, sendo uma espécie de “penhora administrativa”, que concede ao fisco o poder draconiano de indisponibilizar os bens do devedor tributário por meio de mero ato administrativo, sem autorização judicial, no que seria mais um passo para a completa administrativização da execução da dívida ativa da União.

Este trabalho tem o intuito de analisar a constitucionalidade da averbação pré-executória. Para tanto, a constitucionalidade do instituto será avaliada sob o prisma dos três principais normativos supostamente violados: o princípio da reserva de lei complementar, os princípios processuais constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, e o direito à propriedade.

Tais normativos foram eleitos por sintetizarem as críticas feitas à constitucionalidade do instituto, tanto em relação à inconstitucionalidade formal, representada pela violação à reserva de lei complementar, quanto à inconstitucionalidade material, em função da desproporcionalidade da medida, que seria verificável, segundo seus críticos, pelas restrições aos princípios processuais constitucionais e ao direito de propriedade.

A discussão em possui extrema relevância, pois, embora interesse à toda sociedade que a Fazenda Pública torne a recuperação dos créditos que lhe são devidos o mais eficiente possível, os mecanismos criados para esse fim não podem desprezar a Constituição da República, restringindo indevidamente direitos fundamentais em nome da supremacia do interesse público.

1. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

1.1. Dívida Ativa: Conceito

Segundo a definição trazida pelo “Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, de autoria da Secretaria do Tesouro Nacional¹, baseada no art. 39 da lei 4.320/64, dívida ativa pode ser conceituada como o conjunto de créditos tributários e não tributários existentes em favor da Fazenda Pública, não adimplidos no prazo definido em lei ou por decisão prolatada em processo administrativo regular, e regularmente inscritos pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez.

Ricardo Alexandre explica que, aparentemente, a expressão “dívida ativa” se mostra contraditória, eis que, no linguajar das ciências contábeis, são denominados “ativos” os aspectos positivos do patrimônio, como bens e rendas, e “passivos” os aspectos negativos, como as obrigações. Todas as dívidas, portanto, seriam passivas.²

¹ MINISTÉRIO DA ECONOMIA Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor público. 7ª edição. Brasília, 2016. Pág. 8. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/495099/MCASP+7+Parte+III+PCE+D%C3%ADvida+Ativa.pdf/1e4dadab-2c29-4486-9d2d-5537e8775aac>

² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário. 11 ed. rev. atual. e ampl.** Salvador. Editora JvsPodivm, 2017. Pág. 624.

Na ótica da Fazenda Pública, no entanto, a expressão designa os créditos que a fazenda pública tem a receber, conforme a definição supracitada, que constituem ativo financeiro do ente público que detém a titularidade do crédito.

Dívida ativa tributária, segundo o art. 39, §2º da lei 4.320/64, incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/79³, é a dívida da Fazenda Pública oriunda de obrigações legais referentes a tributos e seus respectivos adicionais (juros de mora, correção monetária etc.) e multas.

Por outro lado, a dívida ativa não tributária, também chamada de dívida ativa financeira, é, por exclusão, a dívida da Fazenda Pública oriunda de contratos e obrigações legais de natureza não tributária. Nesse rol se incluem as multas administrativas, foros, laudêmios, aluguéis, fianças, avais, indenizações e taxas de ocupação, entre uma infinidade de outras espécies de crédito de natureza não tributária, originárias de relações de direito público ou privado da Administração Pública.

O art. 201 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei 5.172/66)⁴ também traz uma definição de dívida ativa tributária. Esta seria a dívida proveniente de crédito de natureza tributária, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, após findo o prazo estabelecido, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Por fim, a Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei 6.830/80)⁵, no seu art. 2º, enuncia o seguinte sobre o tema:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

³ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 14/03/2019

⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁵BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 14/03/2019

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Como se depreende das definições supracitadas, os elementos constituintes da dívida ativa são a existência de um crédito em favor da Fazenda Pública, qualquer que seja a sua natureza; a inadimplência do devedor, que não procede ao pagamento do débito no prazo estabelecido; e a inscrição do débito em registro próprio, após apuradas sua liquidez (*quantum* efetivamente devido) e certeza (origem do crédito e validade da obrigação).

Cabe ressaltar que, embora o ordenamento vigente realize distinção entre a dívida ativa tributária e não tributária, a lei 6.830/80 igualou o procedimento de cobrança dos créditos, como apontado por Eduardo Sabbag⁶.

Apenas a Fazenda Pública possui dívida ativa, no sentido estrito do termo. Entende-se que é Fazenda Pública, de acordo com o ensinamento de Leonardo Carneiro da Cunha, qualquer pessoa jurídica de direito público, quais sejam a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público. A expressão também é utilizada para designar, em sentido estrito, o setor da Administração Pública responsável pelo gerenciamento das finanças estatais, além da formulação e aplicação de políticas econômicas⁷.

A cobrança da dívida ativa é atividade de competência exclusiva da Administração Tributária (art. 37, XXII, da CF⁸, e arts. 194 a 208, do CTN⁹), que não pode ser terceirizada à outras entidades, tais como instituições financeiras públicas ou privadas. Como informa Kiyoshi Harada, ocorreram, no passado, tentativas de terceirização da cobrança da dívida ativa, a exemplo da MP n° 178, de 17/04/1990, editada durante o Governo do Ex-Presidente Fernando Collor, que autorizava o Executivo Federal a ceder, mediante título oneroso e licitação pública, créditos escritos na dívida ativa da união, ficando o cessionário sub-rogado em todos os direitos,

⁶ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. Pág. 149

⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em Juízo**. 15 ed. ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pág. 1/2.

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁹ BRASIL. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

garantias e privilégios da cedente. A medida provisória, entretanto, não vingou, em razão de sua flagrante ilegalidade¹⁰.

Também em razão da competência exclusiva da Administração Tributária, previsões como a estatuída pelo art. 58, da Lei nº 11.941/99, que faculta aos órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa da União a utilização dos serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos, devem ser aplicadas com cautela, a fim de que a competência exclusiva da Administração não seja violada¹¹.

Em relação à sua importância no âmbito financeiro, Marcus Abraham explica que a dívida ativa é uma potencial fonte de fluxo de caixa para a Fazenda Pública, que integra o grupamento de Contas a Receber, possuindo grande destaque na estrutura patrimonial de todos os órgãos e entidades públicas. Por esse motivo, é classificada como ativo financeiro, para fins contábeis¹².

Em relação à dívida ativa da União (costumeiramente abreviada como DAU), é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a responsabilidade pela sua gestão e cobrança, seja pela via judicial ou extrajudicial. O relatório “PGFN em números 2019”, que compila os dados referentes à atuação da PGFN no ano de 2018, informa que o estoque atual da dívida da União é de R\$ 2,196 Trilhões, distribuídos entre 5,4 milhões de devedores. 1% desse total (28.339 devedores) são responsáveis por 62% (R\$ 1.368.738.446.473,02) dos créditos inscritos em DAU¹³.

Tamãha discrepância na proporção dos valores devidos pelos chamados “Grandes Devedores” frente os demais contribuintes explica a atenção que a PGFN tem dispensado à recuperação desses créditos, que, em geral, têm possibilidade de cobrança exitosa relativamente alta¹⁴.

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 227.

¹¹ Ibid., Pág. 756

¹² ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 5 ed. ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro. Forense, 2018. Pág. 149.

¹³ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019, p. 07/08. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

¹⁴ Como um dentre os vários exemplos da atenção que a PGFN tem dado a esses devedores em sua atuação, veja-se, por exemplo, o recente projeto de lei enviado pelo Executivo Federal ao congresso: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/03/22/pgfn-estima-recuperacao-de-r-4-bi-a-mais-por-ano-com-projeto-que-endurece-cobranca-de-dividas.ghtml>.

Outrossim, no tocante à possibilidade de recuperação dos créditos inscritos em DAU, a PGFN classifica os créditos desde os com alta chance de recuperação (rating A) até os considerados irrecuperáveis (rating D). Aproximadamente 45% do estoque da DAU é classificado como irrecuperável, enquanto as classes A e B, que concentram os créditos com as maiores chances de recuperação, representam, somadas, 33% do estoque¹⁵.

Quanto à natureza dos créditos, a DAU é dividida da seguinte forma: 71% (R\$ 1.550.976.436.504,70) correspondem a dívida tributária não previdenciária; 22% (R\$ 491.405.435.173,14) a dívida tributária previdenciária; 6% (R\$ 138.700.537.492,53) a dívida não tributária; e 1% (R\$ 15.608.496.966,52) a dívida do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS¹⁶.

Através da atuação do órgão, foram recuperados, no ano de 2018, R\$ 23,9 Bilhões aos cofres públicos e ao FGTS, o que representa um índice de êxito na cobrança da DAU de 22,13%. Tal índice demonstra o percentual de créditos inscritos nos últimos cinco anos e que estão parcelados, garantidos ou já foram recuperados¹⁷.

1.2. Requisitos para a inscrição do crédito tributário em dívida ativa

1.2.1. Noções gerais sobre a inscrição em dívida ativa

A inscrição em dívida ativa, de acordo com o art. 201, CTN¹⁸, é o ato pelo qual o débito vencido e não adimplido, de titularidade da Fazenda Pública, é registrado na repartição administrativa competente, passando, a partir desse momento, a ser considerado dívida ativa. Embora o § único do art. 202, CTN, faça referência ao antigo método de registro da inscrição em livros, a inscrição propriamente dita se realiza, atualmente, em livros eletrônico.

Marcus Abraham aduz que, sob a ótica do direito financeiro, a inscrição em dívida ativa é o meio pelo qual se reconhece de uma receita pública ainda não efetivamente

¹⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019, p. 06. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view

¹⁶Ibid., Pág. 7

¹⁷ Ibid., Pág. 9

¹⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

paga ao ente estatal, mas que, em razão da liquidez e da certeza de sua existência, e atendidos os requisitos legais, pode ser classificado como crédito a receber, gerando acréscimo patrimonial ao ente estatal titular do crédito¹⁹.

O principal efeito da inscrição em dívida ativa é a concessão de liquidez e certeza e liquidez ao crédito, nos termos do art. 204 do CTN, de forma que a inscrição adquire o caráter de prova pré-constituída. A presunção de certeza e liquidez, entretanto, não é absoluta; o devedor pode afastar a presunção caso apresente prova em contrário, como estabelece § único do art. 204, CTN²⁰.

Além disso, também constitui o marco temporal a partir do qual a alienação ou oneração de bens ou rendas do devedor será caracterizada como fraude à execução, nos termos do art. 185, *caput*, CTN, exceto no caso de terem sido reservados bens ou rendas em quantidade suficiente para satisfação do débito, nos termos do § único do mesmo artigo.

A inscrição em dívida ativa também possui o condão de suspender o prazo prescricional, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, conforme estatui o art. 2º, §3º do CTN²¹. Tal regra, no entanto, se aplica somente aos créditos não tributários; a inscrição em dívida ativa não causa nenhum efeito sobre o prazo prescricional de créditos fiscais.

Ademais, a inscrição também constitui indispensável ato administrativo de controle da legalidade dos atos da administração pública, nos termos do art. 2º, §3º da lei 6.830/80²². Essa faceta do ato de inscrição em dívida ativa será aprofundada em momento posterior.

Os elementos constituintes do termo de inscrição em dívida ativa dos créditos tributários são elencados no art. 202 do CTN, cuja transcrição se segue²³:

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

¹⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pág. 279

²⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²¹ Ibid.

²² BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

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

O art. 2º, §5º da lei 6.830/80 apresenta um rol semelhante ao do CTN. Entretanto, em razão da LEF não realizar distinção entre o modo de cobrança dos créditos tributários e não tributários, a lista faz menção à indicação de algumas características exclusivas de créditos não tributários, como o fundamento contratual da cobrança e a forma de cálculo dos juros de mora e demais encargos legais previstos no instrumento contratual²⁴.

A partir do momento da inscrição em dívida ativa, o crédito inscrito se torna exequível, isto é, passível de ser cobrado judicialmente, via execução fiscal. O título executivo originário do termo de inscrição é a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que consiste, basicamente, em uma cópia do termo de inscrição, acrescida, de acordo com o § único do art. 202, CTN, da indicação do livro e da folha em que consta a inscrição que originou a CDA²⁵.

De acordo com Leandro Paulsen, além de evidenciar certeza e liquidez ao crédito tributário, os requisitos do termo de inscrição em dívida ativa e da CDA tem a importante função de permitir ao contribuinte o efetivo exercício de seu direito de defesa quando do ajuizamento da execução fiscal²⁶.

Segundo os arts. 12, I, da lei complementar nº 73/93²⁷ e 2º, §4º da lei 6.830/80²⁸, a dívida ativa da União será inscrita e apurada na Procuradoria da Fazenda Nacional, que

²⁴ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. Pág. 298.

²⁷ BRASIL. Lei complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Brasília, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm. Acesso em: 24/03/2019

também possui exclusividade na representação da União quanto à cobrança de sua dívida ativa de natureza tributária, conforme estatui o art. 131, §3º, da CRFB/88²⁹.

A fim de proporcionar maior racionalidade e economicidade à cobrança da dívida ativa da União, a portaria MF nº 75/2012 (BRASIL, 2012) estabelece, no seu art. 1º, I, que não serão inscritos em dívida ativa da União os débitos de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00, sendo considerado valor consolidado, nos termos §2º do mesmo artigo, o resultante da atualização do respectivo débito originário, somado aos encargos e acréscimos legais ou contratuais, vencidos até a data da apuração³⁰.

Tal disposição, no entanto, não se aplica na hipótese de débitos, de mesma natureza e relativos ao mesmo devedor, que forem encaminhados em lote, cujo valor total seja superior ao limite estabelecido (Art. 1, §3º, Portaria MF nº 75/2012). Para alcançar o valor mínimo de R\$ 1.000,00, o órgão responsável pela constituição do crédito poderá proceder à reunião dos débitos do devedor na forma do §3º (Art. 1º, §4º). A disposição também não se aplica caso o débito em questão decorra da aplicação de multa criminal (Art. 1º, §1º)³¹.

Quanto à inscrição da dívida ativa dos Estados, Municípios, Distrito Federal e demais entes fazendários, esta fica a cargo das autoridades indicadas nas respectivas legislações específicas. Entretanto, há discussão na doutrina sobre o tema, em razão da prática de alguns Estados e Municípios delegarem a função de apuração e inscrição da dívida ativa às suas Secretarias de Fazenda. Muitos entendem que tal dever deveria ser atribuído às procuradorias jurídicas dos Estados e Municípios, em função de uma interpretação teleológica dos §§2º e 3º do art. 2º, lei 6.830/80, que confeririam aos órgãos jurídicos dos entes públicos o dever de apurar e inscrever os débitos em dívida ativa, entre outros argumentos³².

²⁸ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

³⁰ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria MF nº 75/2012, de 22 de março de 2012. Brasília, 2012. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso em: 24/03/2019.

³¹ Ibid.

³² SCHREIBER, Rafael. Procuradoria é único órgão competente para inscrever em dívida ativa tributária. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 15/05/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-15/rafael-schreiber-cabe-procuradoria-inscrever-divida-ativa>. Acesso em: 15/03/19

Como lembra Hugo de Brito Machado Segundo, não se deve confundir, em relação aos créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, a inscrição em dívida ativa com a inscrição no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal, conhecido como CADIN, disciplinado pela 10.522/2002.

Ao contrário da inscrição em dívida ativa, a inscrição no CADIN serve apenas para permitir ao Fisco Federal o controle da relação de contribuintes reputados por inadimplentes, de modo a viabilizar a aplicação das restrições previstas na legislação, relativas à concessão de financiamentos, incentivos, contratações com o poder público etc.

Ademais, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário torna inconstitucional a manutenção do nome do contribuinte no CADIN, visto que se configuraria, nessa situação, instrumento de cobrança à margem do devido processo legal, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 1.155-MC, Rel. Min. Marco Aurélio; ADI 1.454, Rel. Min. Octavio Gallotti). Por outro lado, a suspensão da exigibilidade do crédito não suspende a inscrição em dívida ativa; somente faculta ao contribuinte o pedido de expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, nos termos do art. 206, CTN³³.

1.2.2. Requisitos necessários à inscrição

Como exposto anteriormente, a inscrição em dívida ativa é ato administrativo imprescindível à formação da CDA, necessária para a efetivação dos atos de cobrança do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, tanto na via judicial (execução fiscal) quanto na extrajudicial (protesto da CDA, por exemplo).

A CDA tem força de título executivo extrajudicial, de acordo com a disposição do art. 784, IX, CPC³⁴. Portanto, como todos os títulos executivos extrajudiciais, a obrigação em que se funda o título deve ser dotada dos requisitos de certeza, liquidez e

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 193.

³⁴ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 24/03/2019.

exigibilidade, como dispõe o art. 783, CPC. Nesse sentido, quanto aos créditos de titularidade da União, diz o art. 1º da Portaria PGFN nº 33/2018³⁵:

*Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos **requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.***

§ 1º. Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.

§ 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.

§ 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

Na definição de Humberto Theodoro Júnior, é considerada certa a obrigação cujos elementos essenciais à sua existência jurídica se acham todos identificados no respectivo título³⁶. No caso da relação jurídica obrigacional tributária, tais elementos, são: a) qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material); b) onde se deu sua ocorrência (aspecto espacial), c) quando ocorreu o fato gerador (aspecto temporal); d) quem é o sujeito passivo, responsável pelo adimplemento do débito, e quem é o sujeito ativo, titular do crédito (aspecto pessoal); e e) qual é o montante devido (aspecto quantitativo). Todos esses elementos devem, obrigatoriamente, ser apontados na CDA, por força do art. 202, CTN, sob pena de nulidade³⁷.

Para que o título executivo seja reputado por certo, é irrelevante a existência de controvérsia entre as partes em torno da dívida. A certeza que permite ao juiz proceder à execução do título é resultante do próprio título, que, por esse motivo, necessita possuir os elementos supracitados. Toda fonte de convicção necessária para a efetivação da

³⁵ PROCURADORIA-GERAL FA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 29/03/2019.

³⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. III. 47. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016. Pág. 190.

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. Pág. 201.

execução já deve estar presente no título, eis que o processo de execução não se presta à resolução de controvérsias jurídicas³⁸.

O art. 202, II do CTN estabelece que o termo de inscrição em dívida ativa deverá, obrigatoriamente, indicar a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos³⁹. De maneira similar, dispõe a lei 6.830/80, no seu art. 2º, §5º, II, que o termo de inscrição em dívida ativa deverá conter “o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”⁴⁰.

A ausência dessa indicação ou erro a ela relativo importa em nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, que poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, por meio da substituição da CDA nula, devolvido o prazo para defesa do devedor, acusado ou interessado no que tange à parte modificada, nos termos do 203, CTN⁴¹.

Em relação à liquidez, é líquido o crédito quando, além de claro e manifesto, dispensa-se a existência de qualquer elemento extrínseco para a aferição de seu valor ou a definição de seu objeto. O título executivo extrajudicial, gênero em que se enquadra a CDA, sempre deverá ser líquido, ao contrário do título judicial.

Cabe ressaltar, ainda, que a necessidade de realização de simples operações aritméticas para o cálculo do valor, ou a sua variação com o passar do tempo, devido ao acréscimo de encargos ou amortização da dívida, não torna a obrigação ilíquida⁴².

Por fim, a exigibilidade se qualifica pela certeza da existência do direito prestacional, somada à atualidade de seu dever de cumprimento. Caso não esteja sujeita a termo ou condição suspensiva, a obrigação é exigível; caso o prazo para o

³⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. III. 47. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016. Pág. 190

³⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁴¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁴² DIDIER Jr., Fredie *et al.* **Curso de direito processual civil**: execução. 7. ed. rev., ampl. e atual. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2017. Pág. 263.

adimplemento da obrigação não tenha vencido, ou não tenha ocorrido a implementação da condição suspensiva, a obrigação carece de exigibilidade⁴³.

O CTN estabelece, no art. 151, as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quais sejam: a moratória, o depósito do montante integral do crédito, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo tributário, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em processos judiciais, inclusive em mandado de segurança, e o parcelamento⁴⁴.

1.3. A inscrição em dívida ativa como controle de legalidade do crédito tributário: Regra do art. 2º, §3º, Lei 6.830/80

O ato de inscrição em dívida ativa não se constitui simples formalidade burocrática, destinada a torna o crédito tributário exequível. Dentre as várias funções da inscrição em dívida ativa, uma das mais importantes é, sem dúvida, o controle administrativo da legalidade do crédito tributário constituído. Dispõe o §3º do art. 2º da lei 6.830/80⁴⁵:

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

O controle da Administração Pública é, na definição de José dos Santos Carvalho Filho, “o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de poder”⁴⁶.

Conforme a lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a Administração Pública está obrigada à rigorosa observância do aspecto objetivo do princípio da legalidade;

⁴³ Ibid., Pág. 263/264.

⁴⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁴⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 32. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 1070.

dessa forma, deve se sujeitar integralmente ao ordenamento jurídico vigente, sem a adoção de qualquer vantagem ou princípio de supremacia que justifique burla à legalidade, sob o pretexto de defesa de pretense interesse público⁴⁷.

Todo ato praticado pela Administração Pública deve obedecer aos padrões de existência e validade impostos pela ordem jurídica. Por isso, uma vez praticados, tais atos gozam de dupla presunção de existência e validade, de modo que, mesmo apresentado algum erro ou defeito em seus elementos constituintes, serão reputados juridicamente válidos e existentes, até que a própria Administração Pública ou o Judiciário declarem sua nulidade.

Para que seja preservada a juridicidade da atuação estatal, através da declaração de inexistência e invalidade dos atos administrativos ilegais, é necessária, portanto, a existência de órgãos e funções administrativas direcionados ao acompanhamento das ações administrativas do Estado e aptos a promover a correção de suas infrações à ordem jurídica.

Nesse sentido, a inscrição em dívida ativa é forma de controle da legalidade do crédito tributário, na medida em que, caso os seus requisitos de existência e validade não sejam preenchidos, é dever do órgão que procede à inscrição apontar a ilegalidade do crédito constituído e ordenar a emenda, caso possível.

No âmbito da Administração Pública Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possui a atribuição para realizar o controle de legalidade do crédito tributário, que, na verdade, é o próprio ato de inscrição em dívida ativa.

Conforme aduz Hugo de Brito Machado Segundo, o Procurador responsável pela inscrição não pode realizar “julgamento” da exigência, visto que não tem a função de atuar como instância julgadora. Entretanto, tem o dever de proceder à correção de erros concernentes ao ato de inscrição⁴⁸.

Vários erros podem ocorrer, como por exemplo: a) Encaminhamento do crédito tributário para inscrição em dívida ativa, após julgamento administrativo que acolhe a defesa do contribuinte e extingue o débito; b) O crédito enviado à inscrição é

⁴⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Pág. 246/247.

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 190.

considerado inconstitucional pelo STF, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade; c) O valor a ser inscrito já foi extinto por pagamento ou se encontra parcelado.

Ocorrendo qualquer dessas hipóteses, o Procurador responsável pela inscrição não deve realizá-la, ou a deverá cancelar, de ofício ou a requerimento do contribuinte, desde que por ato devidamente fundamentado.

A portaria PGFN nº 33/2018, nos seus artigos 1º a 5º, regulamento o procedimento de inscrição em dívida ativa da União. O art. 2º, *caput* da referida portaria deixa claro que o controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União é direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que pode realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado⁴⁹.

Outrossim, o parágrafo único do art. 2º estabelece que o disposto no *caput* não afeta a competências privativas dos órgãos de constituição de créditos cobrados, nem implica revisão do lançamento tributário pela PGFN. Dessa forma, o dispositivo esclarece que a PGFN procede exclusivamente ao controle de legalidade do crédito tributário, sem se imiscuir em seu mérito⁵⁰.

Caso sejam encontrados, no âmbito do controle de legalidade, vícios que impossibilitem a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, o art. 5º, *caput* da Portaria estabelece que o crédito será devolvido ao órgão de origem, para fins de correção⁵¹.

Ademais, o art. 5º, §1º elenca diversas hipóteses em que é vedada a inscrição do crédito em dívida ativa. Alguns exemplos são: a) 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; b) débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo

⁴⁹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 29/03/2019.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade; c) 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; entre várias outras hipóteses⁵².

2. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: CONSTRIÇÃO PATRIMONIAL PRÉVIA À EXECUÇÃO FISCAL

2.1. Noções Gerais, Conceito e Características

É fato público e notório que o sistema tributário nacional possui inúmeras deficiências, que prejudicam tanto o Estado, sujeito ativo da relação tributária, quanto o contribuinte, sujeito passivo, e constituem parte importante do chamado “Custo Brasil”. Uma das principais deficiências é, de longe, o sistema de recuperação de créditos tributários, tal como instituído pelo CTN e por outras leis extravagantes, como a 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).

O relatório “Justiça em Números 2018 (Ano-Base 2017)”, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça, aponta que as execuções fiscais são a principal causa de morosidade do poder judiciário, representando 39% dos processos pendentes e 74% das execuções em curso, e possuindo taxa de congestionamento de 91,7%; em outras palavras, de cada 100 execuções fiscais em curso no judiciário durante o ano de 2017, apenas 8 foram baixadas. Além disso, o tempo de giro do acervo é de 11 anos, ou seja, mesmo que cessasse o ajuizamento de novas execuções fiscais, seriam necessários 11 anos para a liquidação do acervo existente⁵³.

Tais números impressionam e revelam a ineficácia das execuções fiscais na recuperação dos créditos tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

⁵² Ibid.

⁵³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2018: Ano-Base 2017. Brasília. CNJ, 2018. Pág. 125. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 17/03/2019.

Diante dessa situação calamitosa, várias são as tentativas feitas pelo poder público de criação de procedimentos que permitam e facilitem a recuperação dos créditos tributários ainda na fase administrativa da cobrança, de modo a impedir o ajuizamento desnecessário de execuções fiscais, desafogar o poder judiciário, racionalizar os gastos da administração tributária e aumentar a eficiência da recuperação de créditos.

Como exemplos desse processo de fortalecimento da via administrativa no atinente à cobrança de créditos tributários, podem ser citadas a criação do já referido Cadastro Informativo dos Débitos Não Quitados do Setor Público Federal, pela lei nº 10.522/2008, e a permissão à Fazenda Nacional de proceder ao protesto de certidões de dívida ativa junto aos cartórios de protesto de títulos, previsão estatuída pela lei nº 12.767/2012, que acrescentou um parágrafo único ao artigo 1º da lei nº 9.492/97.

Como parte desse movimento, foi publicada no dia 10 de Janeiro de 2018 a Lei nº 13.606⁵⁴, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) e deu outras providências. Entre essas providências, o diploma legal introduziu o artigo 20-B na lei nº 10.522/2002, cuja transcrição se segue:

Art. 25. A Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E:

“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

(...)

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

(...)

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.”

O art. 20-B, II da lei nº 10.522/2002 criou, no ordenamento jurídico brasileiro, o instituto da averbação pré-executória.

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 07/04/2019.

O instituto é regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, publicada em 09/02/2018, que, além de regulamentar os artigos 20-B e 20-C da lei nº 10.522/2002, promoveu importantes mudanças no âmbito do contencioso administrativo tributário federal e na cobrança da Dívida Ativa da União como um todo.

A Portaria, por exemplo, estabeleceu a possibilidade da oferta de garantia antecipada pelo devedor, ainda no âmbito administrativo (art. 8 a 14); regulamentou o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, que condiciona a judicialização da cobrança à existência de bens, direitos ou atividade econômica do devedor (art. 33); e estatuiu o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), que se constitui como um requerimento administrativo de reanálise dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade feito pelo devedor à PGFN (art. 15 a 20), entre outras inovações. A averbação pré-executória faz parte desse amplo conjunto de inovações trazidas e/ou regulamentadas pela nova portaria⁵⁵.

De acordo com a definição trazida pelo art. 21, caput da Portaria PGFN nº 33/2018, 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 (...)”*⁵⁶.

Averbação é o ato praticado pelo tabelião, através do qual se insere, na matrícula do bem registrado, todas as alterações ocorridas em relação a ele ou ao seu titular, de modo a tornar pública a situação do bem a qualquer terceiro interessado.

A averbação pré-executória seria, então, o registro da certidão de dívida ativa na matrícula de um bem ou direito, sujeito a arresto ou penhora, registrado no órgão competente, a fim de tornar pública a existência de débito inscrito em dívida ativa no nome de seu titular, e, ainda, tornar o referido bem ou direito indisponível.

Como se depreende da análise dos dispositivos legais, os objetivos primários da averbação pré-executória são, de um lado, evitar que o devedor dilapide seu patrimônio, impedindo a ocorrência de fraude à execução, nos termos do art. 185 do CTN, e, de

⁵⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

⁵⁶ Ibid.

outro, conceder segurança aos terceiros adquirentes de boa-fé, que passam a ter acesso facilitado a situação fiscal do alienante, afastando a possibilidade de celebração de negócio jurídico ineficaz perante a Fazenda Nacional⁵⁷.

De início, é possível notar uma sensível diferença entre a disposição do art. 20-B, II da lei nº 10.522 e o art. 21, caput da Portaria PGFN nº 33/2018: enquanto o dispositivo legal dá a entender que a função precípua da averbação pré-executória é tornar o bem ou direito indisponível, a disposição da portaria que o regulamenta suprime tal informação, asseverando, em tom explicativo, que a principal função do instituto é dar conhecimento a terceiros da situação de devedor em que se encontra o titular do bem, com o fito de prevenir fraude à execução.

Claramente perceptível, a mudança de tom entre os textos dos dispositivos tem motivação incerta. Hipótese plausível é a de que, impulsionada pela péssima repercussão que a edição da norma gerou em grande parte da comunidade jurídica (ponto aprofundado adiante), a PGFN optou por “suavizar” o instituto, dando ênfase à função da averbação pré-executória como instrumento de proteção a terceiros em detrimento de seu caráter constrictivo.

A aparente mudança de orientação, entretanto, suscitou dúvidas na comunidade jurídica, que não sabe ao certo qual o alcance do novo instituto.

Parte da doutrina entende que, a despeito da interpretação conjunta dos dispositivos transparecer que a averbação pré-executória não acarretará automática indisponibilidade de bens e direitos, visto que a portaria PGFN nº 33/2018 a regulamenta como um mero ato de averbação, realizado com ao objetivo de resguardar direitos de terceiros e prevenir fraude à execução, a omissão da portaria não afasta a eficácia da indisponibilidade patrimonial, isto porque o caráter constrictivo do instituto decorre diretamente da lei, de forma que cabia à portaria, como ato normativo regulamentar, apenas complementá-la⁵⁸.

⁵⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁵⁸ Nesse sentido: GUERZONI, Aurélio Longo; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A indisponibilidade patrimonial ocasionada pela averbação pré-executória: Retrocesso jurídico em nome da eficiência? **JOTA INFO**, São Paulo, 25/04/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-indisponibilidade-patrimonial-ocasionada-pela-averbacao-pre-executoria-25042018>. Acesso em: 06/04/2019

Outro grupo, em sentido contrário, entende que a omissão da portaria significa, na verdade, uma separação entre a averbação pré-executória e a indisponibilidade administrativa de bens autorizada pelo novo art. 20-B da Lei n.º 10.522/02.

Segundo essa visão, a ausência de menção explícita à indisponibilidade de bens e direitos no texto da portaria oferece discricionariedade à PGFN para decidir em que situações a averbação terá força constitutiva, deixando implícito que nem sempre a averbação acarretará automaticamente a indisponibilidade dos bens e direitos gravados. Ademais, tal omissão teria a função de preservar o conteúdo do instituto em caso de declaração da inconstitucionalidade do art. 20-B da lei n.º 10.522/2002, ainda que a amplitude atribuída originalmente ao instituto pelo legislador seja limitada⁵⁹.

A referida discricionariedade atribuída à PGFN, inclusive, também é fonte de questionamentos doutrinários, em razão da ausência de delimitação dos critérios objetivos para a aplicação do instituto.

Em discussão sobre o tema, Karina Andrade e Júlia Carneiro aduzem que esta é a principal crítica ao instituto, na forma como estabelecido pela Portaria PGFN n.º 33/2018, pois distancia o instituto do objetivo perseguido pela PGFN com sua criação, qual seja a distinção entre os chamados “bons contribuintes” e os “devedores recalcitrantes”, possibilitando uma aplicação indiscriminada do instituto, prejudicando tanto o adimplemento do crédito tributário quanto a proteção dos terceiros adquirentes de boa-fé⁶⁰.

As autoras explicam que a Portaria PGFN n.º 33/2018 conceituou o instituto, disciplinou quais são os bens sujeitos à averbação e sua forma de processamento. Entretanto, não estatuiu em que circunstâncias deve haver a aplicação da averbação pré-executória, tratando-a como uma mera possibilidade, e não como medida obrigatória.

Essa indefinição comprometeria a efetividade do instituto, em seu viés de instrumento de proteção contra a fraude à execução, de duas formas: por um lado,

⁵⁹ Ver ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. É possível pensar em um conteúdo próprio para a averbação pré-executória? Ausência de critérios objetivos para sua aplicação dá margem a dúvidas indesejáveis. **JOTA INFO**. São Paulo, 16/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/e-possivel-pensar-em-um-conteudo-proprio-para-a-averbacao-pre-executoria-16052018+-+-.> Acesso em: 06/04/2019

⁶⁰ ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. Averbação pré-executória: caminhando para um modelo objetivo. **JOTA INFO**, São Paulo, 24/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/averbacao-pre-executoria-objetivo-24052018>. Acesso em: 06/04/2019

possibilita que a averbação pré-executória seja aplicada em desfavor de contribuintes solventes, que, originalmente, deveriam estar fora do âmbito de alcance da norma; por outro, não assegura a aplicação do instituto em todos os casos em que há o efetivo risco de esvaziamento patrimonial e, conseqüentemente, configuração de fraude à execução por parte do devedor⁶¹.

Diante desse cenário, a delimitação de critérios objetivos para a aplicação do instituto é indispensável, na opinião das autoras, a fim de que sejam definidos claramente quais contribuintes estão sujeitos à sua aplicação e em que situações, de modo que não haja indevida aplicação discricionária da averbação pré-executória nesses casos⁶².

A título de sugestão, as autoras recomendam que, inicialmente, a averbação pré-executória não seja aplicada de forma indiscriminada. Um dos requisitos para sua utilização seria a fixação de um percentual mínimo na relação entre o crédito tributário inscrito em dívida ativa e o patrimônio conhecido do devedor, visto que, nos termos do art. 185 do CTN, a fraude à execução fiscal é caracterizada pela inexistência de reserva de bens e direitos em valor suficiente ao adimplemento da dívida⁶³.

Outro critério sugerido, a ser aplicado de forma alternativa ou cumulada com o anterior, é a caracterização de hipóteses nas quais estejam presentes efetivos indícios da prática de crimes contra a ordem tributária e/ou atos de esvaziamento do patrimônio.

Caso os requisitos supracitados sejam preenchidos, a averbação pré-executória deveria ser compulsória, de modo a evitar a utilização casuística do instituto, potencializar a chance de adimplemento do crédito tributário e proporcionando segurança aos terceiros de boa-fé que negociem com o devedor de que a inexistência de anotação na matrícula do bem indica duas hipóteses: ou o alienante não possui débitos fiscais inscritos em dívida ativa, ou os possui, mas seu patrimônio supera o valor das dívidas. Em todo caso, o adquirente não correrá o risco de ter seus bens atingidos futuramente pela evicção⁶⁴.

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

Outra questão levantada pelas estudiosas é a relativa à revisão do entendimento firmado pelo STJ, no âmbito do REsp 1.141.990/PR, acerca da inaplicabilidade da súmula 375⁶⁵ nas execuções fiscais.

Tal súmula retrata a interpretação conferida pelo Tribunal aos arts. 593, II e 659, § 4º, do CPC/73, que estabeleciam a caracterização de fraude na execução civil nos casos de oneração ou alienação de bens por devedor que fosse réu em demandado que podia ocasionar sua insolvência. Nesse cenário, era do credor privado o dever de proceder à averbação da existência da demanda no órgão de registro. Caso contrário, lhe caberia o ônus de comprovar a má-fé do adquirente.

O regramento legal das execuções fiscais era diverso, por força do art. 185 do CTN (com redação anterior à LC nº 118/85), que estabelecia a existência de fraude à execução, nos casos de créditos inscritos em dívida ativa, sem necessidade de averbação da execução nos órgãos de registro de bens.

A despeito da existência de regra especial, o STJ, ainda no período de vigência da redação original do art. 185 do CTN, firmou entendimento no sentido de que o CPC se aplica subsidiariamente às execuções fiscais; logo, a súmula 375 também se aplicaria. Tal entendimento continuou a ser aplicado, em alguns acórdãos (REsp 726.323/SP, por exemplo) mesmo após a alteração provocada pela LC nº 118/05, que vinculou o reconhecimento da fraude à execução à inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Posteriormente, no bojo do REsp 1.141.990/PR, julgado em sede de recurso repetitivo, o STJ entendeu pela inaplicabilidade da súmula nº 375 às execuções fiscais, revisando o posicionamento até então adotado pela Corte. O acórdão sustentou que, em razão da busca pela concretização do interesse público, através do adimplemento do crédito tributário, é inaplicável, às execuções fiscais, a lógica norteadora das execuções reguladas pelo CPC e pelo Código Civil, que perseguem a satisfação de interesses privados. Ademais, foi considerado que o art. 185 do CTN configura norma especial em relação aos diplomas legais supracitados, não vinculando a ocorrência de fraude à execução a averbação da CDA nos órgão de registro, tratando-se, portanto de hipótese de presunção absoluta de fraude à execução.

⁶⁵ Súmula 375, STJ: O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.

Tendo essa argumentação em mente, as estudosas indagam qual reflexo a instituição da averbação pré-executória gerará no entendimento do STJ em relação à aplicação da súmula nº 375.

Elas sustentam que, por um lado, o estabelecimento de critérios objetivos para a aplicação da averbação pré-executória que a tornem obrigatória nas hipóteses em que esteja presente o risco de fraude implica, a partir da análise conjunta do art. 185 do CTN e do art. 20-B da Lei n.º 10.522/02, a impossibilidade de reconhecimento de fraude sem a comprovação do registro na CDA nos órgãos competentes ou da má-fé do terceiro adquirente, que passa a ter expectativa legítima em relação à veracidade das informações fornecidas pelo registro. Nessa hipótese, seria justificável, portanto, a revalidação da aplicabilidade súmula nº 375 do STJ quanto às execuções fiscais da União⁶⁶.

Por outro lado, caso a averbação pré-executória seja tornada facultativa, não haveria justificativa para a revisão do entendimento do STJ, eis que a averbação pré-executória não poderá ser considerada fator relevante para o reconhecimento de fraude à execução fiscal⁶⁷.

Entretanto, se mantida como mera faculdade, não haveria justificativa para a revisão do entendimento do STJ, de modo que a averbação pré-executória não poderá ser tida como fator relevante para o reconhecimento da fraude à execução fiscal.

È necessário aguardar o desenrolar da questão, a fim de que fique claro se serão fixadas regras objetivas para a aplicação da averbação pré-executória e, por conseguinte, como o STJ se posicionará em relação ao tema.

2.2. O Arrolamento administrativo de bens como precursor da averbação pré-executória

2.2.1. Noções gerais acerca do arrolamento administrativo de bens

⁶⁶ ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. Averbação pré-executória: caminhando para um modelo objetivo. JOTA INFO, São Paulo, 24/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/averbacao-pre-executoria-objetivo-24052018>. Acesso em: 06/04/2019

⁶⁷ Ibid.

Como dito anteriormente, a Administração Fazendária Federal vem desenvolvendo, constantemente, novos mecanismos que possibilitem a melhora na efetividade da recuperação da Dívida Ativa da União. Um dos exemplos mais destacados nessa seara é o do arrolamento administrativo de bens, instituído incluído em nosso ordenamento jurídico pelos art. 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97⁶⁸:

Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

(...)

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.

A Administração Fazendária Federal deve proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que a dívida tiver alto valor, isto é, corresponda a mais de 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo e, cumulativamente, seja superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

O arrolamento deve recair sobre os bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

Embora o valor originalmente estabelecido no art. 64, §7º, Lei nº 9.532/97 fosse de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), houve sua modificação pelo Decreto nº 7.573/2011. Hugo de Brito Machado Segundo sustenta que, embora questionável, a alteração do limite legalmente estabelecido por ato infralegal não viola o princípio da reserva legal, nesse caso, em razão de a mudança ter ocorrido em favor do contribuinte. Seria aplicável, então, por analogia, a ideia subjacente à súmula 654 do STF⁶⁹⁷⁰.

⁶⁸ Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 22/04/2019

⁶⁹ Súmula 654, STF: A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.

⁷⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 331.

O mesmo autor lembra que não se deve confundir o arrolamento administrativo de bens com o arrolamento que chegou a ser exigido como requisito para interposição de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal⁷¹.

Justificam o arrolamento créditos devidamente formalizados (constituídos), sejam por declaração do contribuinte ou por lançamento de ofício, desde que haja a regular notificação do sujeito passivo⁷².

Na prática, o arrolamento administrativo de bens consiste em inventário da totalidade do patrimônio do sujeito passivo, e possui a função de informar o fisco federal acerca dos bens que eventualmente poderão ser gravados em execução fiscal, além de permitir o controle de possíveis tentativas de dilapidação do patrimônio do devedor⁷³.

É importante destacar que o arrolamento administrativo de bens não possui o condão de tornar indisponíveis os bens arrolados, permitindo que o proprietário use e goze livremente de seus bens e direitos. Entretanto, por ser levado a registro nos órgãos competentes. Tal registro desincentiva terceiros interessados de boa-fé a negociarem com o devedor. Ademais, ao alienar ou onerar os bens, o proprietário deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário; se não fizer, corre o risco de ter requerida e deferida contra si medida cautelar fiscal (art. 64, §, da Lei nº 9.532/97 e art. 2º, inciso VII, da Lei nº 8.397/92)⁷⁴.

Contudo, a notificação supracitada pode ser realizada após a efetivação da alienação. A ausência de notificação prévia da alienação dos bens do devedor à Administração Fazendária não enseja o deferimento de medida cautelar fiscal, de acordo com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no bojo do Resp 1.217.129⁷⁵.

Também deve ser dito que o arrolamento é válido mesmo antes da constituição definitiva do crédito tributário, conforme decidido pelo STJ nos autos do AgRg nos EDcl no Resp 119082/RJ. Além disso, conforme já decidido pelo mesmo STJ, no REsp

⁷¹ Ibid., pág. 331.

⁷² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. Pág. 286.

⁷³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 331.

⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9 ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. Pág. 286.

⁷⁵ Ibid., Pág. 286.

1665017/SC, a premissa para a efetivação do arrolamento é a existência, e não a exigibilidade do crédito tributário, motivo pelo qual as hipóteses de suspensão da exigibilidade do art. 151 do CTN não tem o poder de obstar ou cancelar o arrolamento.

Cabe ressaltar, ainda, que, em razão de não tornar indisponíveis os bens do devedor, o arrolamento administrativo de bens não permite a expedição de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, nos termos do art. 206, CTN⁷⁶.

2.2.2. Análise comparada entre os institutos

É possível notar a existência de grande semelhança entre o arrolamento administrativo de bens e a averbação pré-executória, na medida em que ambos os institutos visam aumentar a efetividade da cobrança da Dívida Ativa da União, proporcionando ao fisco federal um certo grau de controle sobre o patrimônio do devedor, obstando possível dilapidação patrimonial.

Entretanto, Karina Andrade e Júlia Carneiro, em questionamento sobre a necessidade da instituição da averbação pré-executória no atual contexto de cobrança do crédito tributário, entendem que há diferenças essenciais entre os institutos, sobretudo em relação ao cenário fático que motivou a criação deles⁷⁷.

Sustentam as estudosas que o arrolamento administrativo de bens foi idealizado há mais de quinze anos, com o fito de ser um expediente de apoio ao ajuizamento de uma eventual medida cautelar fiscal contra o devedor, visto que permite à Fazenda Nacional monitorar a situação patrimonial dos devedores legalmente qualificados. Por sua vez, a averbação pré-executória teria sido pensada em um cenário distinto, estando intimamente relacionada à sistemática do ajuizamento seletivo de execuções fiscais,

⁷⁶ BENNINI, Antonio Augusto. Arrolamento Fiscal de Bens e Direitos: Política Pública Eficaz de Combate À Sonegação Fiscal – Estudo Comparativo da Legislação à Luz da Jurisprudência. In: XLI CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DOS ESTADOS E DO DF. Campinas, São Paulo. 25/08/2015, Pág. 3.

⁷⁷ ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. É possível pensar em um conteúdo próprio para a averbação pré-executória? Ausência de critérios objetivos para sua aplicação dá margem a dúvidas indesejáveis. **JOTA INFO**. São Paulo, 16/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/e-possivel-pensar-em-um-conteudo-proprio-para-a-averbacao-pre-executoria-16052018+++>. Acesso em: 06/04/2019

instituída pela Portaria PGFN n° 33/2018, a fim de canalizar esforços na cobrança dos créditos com alto potencial de recuperabilidade⁷⁸.

Aduzem as autoras que, ao contrário do arrolamento, a averbação pré-executória parte do princípio de que há um estado de inadimplemento de um crédito exigível, ocasionado pelo comportamento omissivo do contribuinte no concernente às condutas estatuídas no art. 6º da Portaria PGFN n° 33/2018⁷⁹. Desta forma, a averbação se apresenta como uma instância autônoma em relação ao arrolamento administrativo de bens, permitindo que o público interessado tenha o conhecimento de que existe um débito inadimplido e inscrito em dívida ativa e, conseqüentemente, protegendo os possíveis terceiros adquirentes de boa-fé, em atenção ao disposto no art. 185 do CTN⁸⁰.

Sem prejuízo da opinião ante exposta, pode-se interpretar que o arrolamento administrativo de bens seria uma espécie de instituto precursor da averbação pré-executória. Isto ocorre pois, embora ambos os institutos confirmam ao fisco federal um grau de controle sobre o patrimônio do devedor, a averbação, de certa forma, aprimora e eleva o controle administrativo sobre ele, ao indisponibilizar os bens gravados e explicitar a terceiros, de maneira ainda mais clara que no arrolamento, a situação do sujeito passivo perante o fisco.

Nesse sentido, insta ressaltar que há uma diferença fundamental entre o arrolamento administrativo de bens e a averbação pré-executória, relativa às garantias e privilégios do crédito tributário. Enquanto o arrolamento se apresenta como mero procedimento administrativo referente à materialização das garantias e privilégios do crédito tributário previstas na legislação, a averbação pré-executória, para além da criação de novo mecanismo administrativo, confere efetivamente um novo atributo ao crédito tributário, ao permitir que os bens do devedor tributário se tornem indisponíveis por meio de procedimento administrativo. O tema será tratado com maior profundidade no capítulo 3 deste trabalho.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para: I - em até 05 (cinco) dias: a) efetuar o pagamento do valor do débito atualizado monetariamente, acrescido de juros, multas e demais encargos; ou b) parcelar o valor integral do débito, nos termos da legislação em vigor. II - em até 30 (trinta) dias a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou b) apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).

⁸⁰ ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. É possível pensar em um conteúdo próprio para a averbação pré-executória? Ausência de critérios objetivos para sua aplicação dá margem a dúvidas indesejáveis. **JOTA INFO**. São Paulo, 16/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/e-possivel-pensar-em-um-conteudo-proprio-para-a-averbacao-pre-executoria-16052018+++>. Acesso em: 06/04/2019

Outrossim, uma grande semelhança entre os institutos é o forte questionamento existente sobre a constitucionalidade de ambos.

Antonio Bennini, ao discorrer sobre a constitucionalidade do arrolamento administrativo de bens, explica esta foi questionada no bojo de dois Recursos Extraordinários, por suposta violação ao artigo 5º, caput, XXII (direito de propriedade), LIV (devido processo legal) e LV (contraditório e ampla defesa), e ao artigo 146, III, “b”, da Constituição da República (exigência de Lei Complementar)⁸¹.

Em síntese, os recorrentes sustentaram que o arrolamento, e, conseqüentemente, sua averbação nos órgãos de registro público de bens, cerceariam o direito de propriedade dos devedores. Isto se daria pois, embora não torne formalmente indisponíveis os bens do devedor, sendo permitida, em tese, a alienação do bem, a existência da averbação na matrícula do bem arrolado pelo fisco tornaria virtualmente impossível a sua alienação, em virtude do temor que se criaria, no comprador, de ser reconhecida a prática de fraude à execução fiscal pelo alienante, nos termos dos art. 185 do CTN, e, por conseguinte, ordenada a penhora do bem alienado em sede de execução fiscal, vindo o comprador a sofrer os efeitos da evicção⁸².

Desse modo, o arrolamento administrativo de bens e direitos antes do encerramento de qualquer processo administrativo afrontaria os direitos ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, além de violar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Ademais, no âmbito da inconstitucionalidade formal, o arrolamento feriria o disposto no art. 146, III, ‘b’ da CRFB/88⁸³, pois deveria ser estabelecido por lei complementar.

No caso de ambos os Recursos Extraordinários, o Supremo Tribunal Federal entendeu serem inadmissíveis, em razão da ausência de ofensa constitucional direta. Por isso, não foi iniciado o procedimento de aferição da existência de repercussão geral da questão, por força do disposto no art. 323 do Regimento Interno da Corte Suprema.

⁸¹BENNINI, Antonio Augusto. Arrolamento Fiscal de Bens e Direitos: Política Pública Eficaz de Combate À Sonegação Fiscal – Estudo Comparativo da Legislação à Luz da Jurisprudência. In: XLI CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DOS ESTADOS E DO DF. Campinas, São Paulo. 25/08/2015, Pág. 3.Pág. 8.

⁸² Ibid., Pág. 8.

⁸³ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Em face das decisões de inadmissibilidade dos recursos, foram interpostos os agravos de instrumento nº 733.419/PR (julgado em 20/03/2009) e nº 770.176/SC (julgado em 16/11/2009). Ambos os recursos tiveram seguimento negado por decisão monocrática Ministra Carmém Lúcia, com base no fato de o Tribunal *a quo* ter entendido que foram preenchidos os requisitos previstos em lei para a realização do arrolamento, pois os débitos alcançaram valor superior a 30% do patrimônio dos devedores e possuíam valor superior a R\$ 500.000,00.

Dessa forma, a Ministra entendeu que conclusão em sentido diverso exigiria o reexame das normas infraconstitucionais aplicáveis ao instituto (Lei n. 9.532/97, Código Tributário Nacional e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 264/2002), algo incabível em sede de Recurso Extraordinário. Nessa toada, a jurisprudência do STF sedimentou o entendimento de que alegações de ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e da prestação jurisdicional, quando necessária análise de legislação infraconstitucional, configuram apenas violação reflexa à CRFB/88, o que não é examinado em sede controle de constitucionalidade pela Suprema Corte.

A averbação pré-executória sofre questionamentos similares ao arrolamento administrativo de bens, que serão aprofundados no próximo capítulo deste trabalho. Entretanto, ao contrário do arrolamento, questionado no âmbito de Recursos Extraordinários, a averbação é alvo de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas no STF, ainda não julgadas. Tendo em vista que a constitucionalidade material do arrolamento não foi analisada, torna-se difícil fazer um prognóstico da posição que a Suprema Corte adotará em relação à averbação com base nesse precedente específico.

2.3. Regulamentação legal da averbação pré-executória

Como mencionado anteriormente, a averbação pré-executória é regulamentada pela Portaria PGFN nº 33/2018, que, entre diversas disposições, detalha o procedimento para sua aplicação.

O art. 6º, *caput*, I e II da Portaria estabelecem que, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, caso queira, no

prazo de cinco dias, efetuar o pagamento da totalidade do débito atualizado monetariamente, acrescidos os consectários da mora (juros, multas e demais encargos), ou parcelar o débito, nos termos da legislação vigente. Além disso, em até dez dias, o devedor poderá ofertar garantia antecipada à execução fiscal ou apresentar pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI)⁸⁴.

A notificação tratada no *caput* do art. 6º se dá por via eletrônica ou postal (Art. 6º, §1º), e é considerada realizada, no caso da notificação eletrônica, no dia seguinte à abertura da mensagem, ou 15 dias após seu recebimento (Art. 6º, §2º). Quanto à notificação postal, esta é considerada realizada após decorridos 15 dias da sua expedição⁸⁵.

Cabe mencionar que a notificação, além de dar ciência ao devedor da inscrição em dívida ativa, deverá avisá-lo acerca da possibilidade de efetivação da averbação pré-executória, caso não seja adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º (art. 21, §1º)⁸⁶.

Esgotado o prazo do art. 6º e não adotadas nenhuma das condutas elencadas, será facultada à PGFN a aplicação da averbação pré-executória, que poderá recair sobre bens e direitos que estiverem registrados em nome do sujeito passivo nos órgãos de registro, ainda que não estejam declarados ou escriturados na contabilidade (Art. 22, §1º), e seguirá a seguinte ordem de preferência: bens imóveis não gravados (Art. 22, §2º, I); bens imóveis gravados (art. 22, §2º, II); e demais bens ou direitos passíveis de registro (art. 22, §2º, III). Tal ordem, entretanto, pode ser alterada, excepcionalmente, através de despacho fundamentado do Procurador da Fazenda Nacional responsável (art. 22, §3º). Não estão sujeitos à averbação pré-executória os bens pertencentes às Fazendas Públicas dos entes federativos e às suas autarquias e fundações públicas, às empresas com falência decretada, sem prejuízo da averbação em face dos eventuais responsáveis, e os bens absolutamente impenhoráveis (art. 23, I a III)⁸⁷.

Realizada por meio eletrônico, mediante acordo firmado entre a PGFN e os órgãos de registro (art. 24, §1º), o pedido de averbação pré-executória deve fazer

⁸⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid

referência à notificação do devedor e à não ocorrência de pagamento, eis que a notificação é pressuposto legal da averbação, por força do art. 20-B da Lei nº 10.522/2002. O Registrador responsável, como guardião dos direitos fundamentais, deve estar atento ao cumprimento dessa ordem legal⁸⁸.

O prazo para a prenotação da averbação é de 30 dias, por força do art. 205 da Lei nº 6.015/73. Após sua efetivação, o devedor receberá nova notificação, desta vez para apresentar, caso queira, impugnação à averbação (art. 25, *caput*). A referida notificação deverá seguir o mesmo procedimento dos §§ 2º e 3º do art. 6º (art. 25, parágrafo único)⁸⁹.

Na impugnação, o devedor poderá alegar alguns fatos impeditivos da averbação, quais sejam: a impenhorabilidade dos bens ou direitos gravados, nos termos do art. 833 do CPC (art. 26, I); excesso de averbação, quando os bens averbados forem avaliados em valor superior ao dos débitos que ensejaram a averbação (art. 26, II); a mudança de titularidade do bens em momento anterior à inscrição (art. 26, IV) ; ou que, a despeito da alienação ou oneração de bens, reservou patrimônio suficiente para adimplir o débito, nos termos do art. 185 do CTN, devendo, nessa hipótese, indicar bens reservados à averbação (art. 26, V)⁹⁰.

O devedor também pode indicar outros bens e direitos, livres e desimpedidos, à averbação, nos termos dos artigos 9º e 10 da Portaria, e observada a ordem de preferência do art. 11 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80). É importante destacar que o terceiro adquirente também poderá impugnar a averbação (art. 27, I e II), independentemente de obediência ao prazo do art. 26, nos casos em que a aquisição do bem tenha se dado antes da inscrição em dívida ativa, desde o instrumento tenha sido levado a registro público⁹¹; ou em que a aquisição tenha ocorrido depois e o instrumento

⁸⁸ LIBERATO, Luiz Antonio Almeida. Averbações de certidão de dívida ativa no fôlio real e qualificação registral. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XXI, n. 171, abr 2018. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20371&revista_caderno=7>. Acesso em: 21/04/2019

⁸⁹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

também tenha sido levado à registro público, hipótese em que o deverá indicar à averbação os bens reservados pelo alienante, nos termos do art. 185, CTN⁹².

No prazo de 30 dias contados após o seu protocolo no e-CAC (Centro de Atendimento ao Contribuinte) da PGFN, a impugnação será apreciada pela unidade da PGFN responsável pelo ajuizamento da execução fiscal referente à inscrição em dívida ativa averbada (art. 28, *caput* e §1º). Caso necessário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável poderá intimar o interessado à apresentar informações complementares. Nessa hipótese, o prazo de 30 dias se iniciará após o protocolo das informações solicitadas no e-CAC (art. 28, §2º)⁹³.

Julgada procedente a impugnação, o Procurador da Fazenda Nacional deverá, a depender do caso, determinar o cancelamento da averbação aos órgãos de registro (art. 29, I), ou determinar a averbação pré-executória dos bens ou direitos oferecidos em substituição e o cancelamento da averbação sobre os bens ou direitos anteriormente averbados (art. 29, II)⁹⁴.

Na hipótese de não ser apresentada impugnação ou desta ser rejeitada, a execução fiscal deverá ser ajuizada no prazo de 30 dias, contados do primeiro dia útil após o esgotamento do prazo para impugnação ou da data da ciência de sua rejeição (art. 30, *caput*); caso contrário, haverá o cancelamento da averbação pré-executória, ressalvada a suspensão da exigibilidade do débito antes do ajuizamento (art. 30, parágrafo único). O não ajuizamento da execução no prazo regulamentar configura abuso de direito e violação à garantia constitucional do não confisco⁹⁵. Enquanto não for ajuizada a execução fiscal, o Procurador da Fazenda Nacional pode, de ofício ou a requerimento do interessado, determinar a substituição do bem ou direito gravado, observadas as disposições da portaria (Art. 31)⁹⁶.

⁹² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

⁹³ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

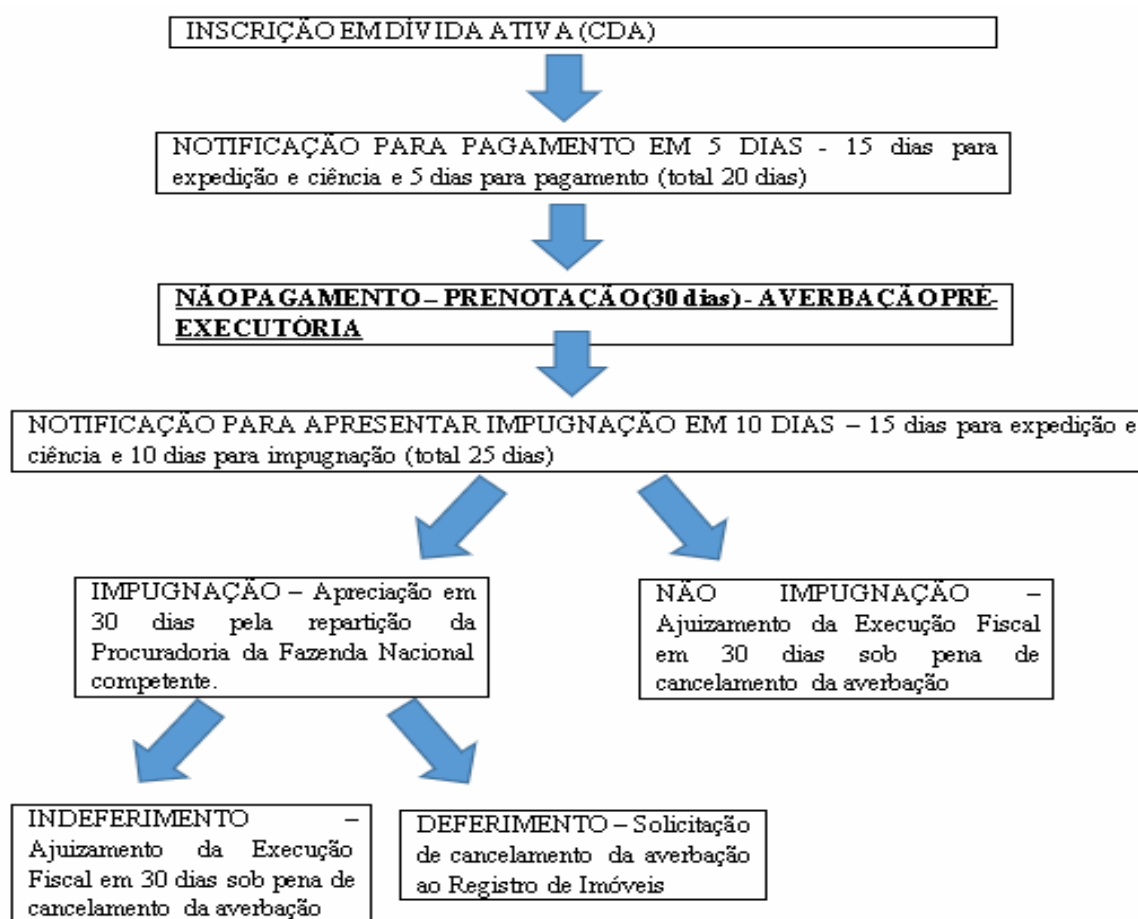
⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ LIBERATO, Luiz Antonio Almeida. Averbações de certidão de dívida ativa no fôlio real e qualificação registral. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, XXI, n. 171, abr 2018. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20371&revisita_caderno=7>. Acesso em: 21/04/2019

⁹⁶ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a>

O art. 32 traz, em seus incisos, as hipóteses de cancelamento da averbação pré-executória, quais sejam: a extinção do débito que deu origem à averbação (inciso I); a procedência da impugnação do devedor (inciso II); a desapropriação pelo poder público do bem imóvel gravado (inciso III); decisão judicial (inciso IV); e o não encaminhamento da petição inicial para o ajuizamento da execução fiscal (inciso V). O cancelamento deverá se dar no prazo máximo de 10 dias, contados da data da ocorrência das hipóteses dos incisos I a III e V, ou no prazo estabelecido na decisão judicial citada no inciso IV (art. 32, parágrafo único)⁹⁷.

Seguindo-se o procedimento descrito na Portaria PGFN nº 33/2018, tem-se o seguinte fluxograma⁹⁸, com a estimativa dos prazos:



informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ LIBERATO, Luiz Antonio Almeida. Averbações de certidão de dívida ativa no fôlio real e qualificação registral. Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande, XXI, n. 171, abr 2018. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20371&revista_caderno=7>. Acesso em: 21/04/2019

Como se depreende do exposto, o procedimento desde a inscrição a inscrição em dívida ativa não pode ultrapassar, via de regra, o prazo de 135 dias. A observância desse prazo é importante para a garantia dos direitos do devedor, na opinião de Luiz Liberato. Por acarretar a indisponibilidade de bens de propriedade de seus bens e constituir gravosa medida preparatória e acautelatória da execução fiscal, a utilização da averbação pré-executória sem o ajuizamento do processo executivo, conforme a disposição legal, se caracteriza medida violadora dos direitos à propriedade e ao não confisco, além de ato viciado por desvio de finalidade⁹⁹.

Nesse sentido, Liberato aponta, no âmbito registral, que as Corregedorias Estaduais de Justiça devem prever, em suas ordem de serviço, prazo para cancelamento *ex officio* da averbação pré-executória em caso de desobediência ao prazo legal. Na hipótese de não haver prazo estabelecido, após restar evidenciada a ilicitude da averbação em razão do não ajuizamento de execução fiscal em tempo razoável, o Oficial Registrador pedido de providências junto ao seu corregedor, com o propósito de proceder ao cancelamento da averbação por nulidade de pleno direito superveniente, de acordo com o disposto no art. 214 da Lei de Registros Públicos (Lei n° 6.015/73)¹⁰⁰.

3. O DEBATE SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

3.1. Noções iniciais

Assim como a maior parte das inovações criadas pela União em matéria de processo tributário, a exemplo do arrolamento administrativo de bens, detalhado anteriormente, e da autorização para o protesto de CDA, introduzida pela Lei n° 12.767/2012¹⁰¹, a averbação pré-executória vem sofrendo forte questionamento por parte da comunidade jurídica desde a promulgação da Lei 13.606/2018.

Em virtude do congestionamento de execuções fiscais ajuizadas no judiciário nacional, como já citado anteriormente, têm-se dado cada vez mais importância ao processo administrativo fiscal, de forma a facilitar a quitação do débito devido já na fase

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Para maiores detalhes, ver o artigo “Protesto de certidões de dívida ativa é constitucional, decide STF”. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=329103>

administrativa, sem a necessidade de judicialização da cobrança. O instituto da averbação pré-executória vem na esteira desse processo de desjudicialização da cobrança da dívida ativa da União, não sendo a primeira e, certamente, nem a última mudança realizada no processo administrativo fiscal com o objetivo de aprimorá-lo.

O ponto central é que qualquer mudança na forma como a União (e também os estados e municípios) realiza o procedimento administrativo fiscal deve ser feita de acordo com a ordenamento jurídico pátrio, sobretudo em relação aos princípios e normas insculpidos na Constituição da República.

No Brasil, a responsabilidade pela constituição dos créditos tributários devidos ao fisco é do próprio fisco. Como aduz Leandro Paulsen, todo o processo administrativo fiscal, desde a apuração dos tributos devidos à constituição do título executivo (o que representa um claro privilégio legal à Administração Pública, visto que não é necessária nem a manifestação do judiciário nem a anuência do devedor para a formalização do título) é de inteira responsabilidade do fisco, sem a necessidade de participação do judiciário nesse processo. Todavia, o contribuinte tem assegurado, por força do art. 5º, LV da CF/88, o direito ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo fiscal, tendo o poder de impugnar o lançamento tributário em busca da sua desconstituição¹⁰².

Embora tenha grandes poderes, Paulsen destaca que o fisco não tem o poder de proceder à execução administrativa da dívida. Em outras palavras, o fisco não pode determinar bloqueio ou indisponibilidade de bens do devedor, e muito menos realizar expropriação de seus bens¹⁰³.

Nesse sentido, a possibilidade de tornar os bens e direitos do devedor tributário através da averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, sem autorização judicial, se configura, segundo os seus críticos, uma quebra dessa lógica, ao proporcionar ao fisco a faculdade de realizar a constrição administrativa de bens particulares.

Como será demonstrado adiante, a divisão entre os grupos de defensores e detratores do novo instituto é bem clara. De um lado, os Procuradores da Fazenda

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso do Direito Tributário Completo**. 9. Ed. Saraiva Educação, São Paulo, 2018. p. 477

¹⁰³ *Ibid.*, p. 477

Nacional (e demais advogados públicos) defendem a juridicidade do instituto, alegando, via de regra, que a nova medida representa grande avanço na desjudicialização da cobrança da dívida ativa da União, aumentando sua efetividade, e se configura como mais uma proteção ao terceiro interessado que eventualmente venha a negociar com o devedor contra o risco de anulação do negócio jurídico e consequente evicção. Além disso, a medida estaria de acordo com as práticas regulatórias recomendadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁰⁴, organização internacional na qual o Brasil almeja a entrada.

No extremo oposto, se situam os advogados dos contribuintes, que enxergam a averbação pré-executória como uma espécie de penhora administrativa, infringindo diversas normas constitucionais e infraconstitucionais. Audiência pública realizada pela PGFN no dia 05/04/2018, organizada com o objetivo de aperfeiçoar a norma através do debate, deixou evidente a cisão entre os grupos¹⁰⁵.

Tão grande é a celeuma que envolve o novo instituto que, pouco tempo após sua entrada no ordenamento jurídico, quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram ajuizadas contra a averbação pré-executória: a ADI nº 5.881, movida pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB; a ADI nº 5.886, ajuizada pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados – ABAD; a ADI nº 5.890, ajuizada pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil; a ADI nº 5.925, de autoria do Conselho Federal da OAB; e a ADI nº 5.931, movida pela Confederação Nacional da Indústria – CNI. Todas estão sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Outrossim, em virtude dos grandes questionamentos existentes em face do novo instituto, a PGFN chegou a postergar o início da vigência da Portaria PGFN nº 33/2018, que entrou em vigor a partir de 1º/10/2018, e não mais na primeira quinzena de junho do mesmo ano, conforme definido inicialmente.

A averbação pré-executória, entretanto, de acordo com informação da Nota SEI nº 17/2018/PGDAU/PGFN-MF, não pôde ter sua aplicação iniciada em outubro de 2018, por motivos operacionais e em razão da necessidade de expedição de notificação

¹⁰⁴ CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 05/02/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606legitima>. Acesso em: 1º/06/2019

¹⁰⁵ MARTINES, Fernando. Poder de cobrar dívida de procuradores da Fazenda gera debate na classe. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 8/04/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-08/poder-cobrar-divida-procuradores-gera-debate-classe>. Acesso em: 1º/06/2019.

com contraditório prévio ao devedor (embora os devedores inscritos em dívida ativa a partir de 1º de outubro de 2018 já estejam, em tese, sujeitos à averbação pré-executória). O início de sua aplicação foi estipulado para março de 2019, de forma automática e integrada com os órgãos de registro de bens¹⁰⁶.

Serão discutidas a seguir as principais questões referentes à constitucionalidade da averbação pré-executória, conforme apontado na introdução deste trabalho, quais sejam a violação ao princípio da reserva de lei complementar, aos princípios processuais constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, e do direito de propriedade.

3.2. Inconstitucionalidade formal: Violação ao princípio da reserva de lei complementar (Art. 146, III, b, CRFB/88)

A lei complementar, no ordenamento jurídico brasileiro, tem o objetivo de estabelecer normas dotadas de importância suficiente para não ficarem subordinadas aos caprichos das maiorias parlamentares simples, mas que, ao mesmo tempo, não possuem a dignidade e a aspiração a definitividade do texto constitucional¹⁰⁷.

A extensão da lei complementar no direito tributário é estabelecida pelo art. 146 da CRFB/88 (sem prejuízo das disposições de outras normas constitucionais, como as dos art. 148 e 154, I, CRFB/88). Inicialmente, compete à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, I, CRFB/88). Nesse sentido, ela possui a função de evitar invasões de competência resultantes das insuficientes definições dos fatos geradores dos impostos, regular a circulação de mercadorias que circulam entre as diversas unidades federadas ou entre municípios, evitar a ocorrência de “guerras

¹⁰⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS. Nota SEI nº 17/2018/PGDAU/PGFN-MF. Brasília, 02 de Outubro de 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/nota-sei-no-172018pgdaupgfn-mf.pdf>

¹⁰⁷RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. *Revista Âmbito Jurídico*. Rio Grande, X, n. 45, Set. 2007. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250#_ftn8

tributárias” provocadas pela concessão de incentivos fiscais divorciados do interesse nacional etc¹⁰⁸.

Compete também à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, CRFB/88), constantes nos arts. 150 a 152 da Constituição, que compreende tanto os predicamentos dos direitos individuais (imunidades e proibições de desigualdade) e os princípios vinculados à segurança de tais direitos, como a legalidade, a anterioridade e a irretroatividade¹⁰⁹.

Por fim, a lei complementar possui a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 143, III, CRFB/88). Fundamentalmente, as normas gerais são aquelas que estampam os princípios jurídicos de dimensão nacional, constituindo objeto de codificação tributária; por este motivo, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), originalmente editado como lei ordinária, foi alçado à categoria de lei complementar pelo Supremo Tribunal Federal¹¹⁰¹¹¹.

O questionamento existente sobre a possível violação da reserva de lei complementar pela averbação pré-executória é relativo, justamente, à disposição do art. 143, III, CRFB/88¹¹². A alínea ‘b’ do inciso III estabelece que apenas lei complementar poderá dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. O artigo 25 da Lei nº 13.606/18, ao alterar os artigos 20-B, §3º, inciso II e 20-E, da Lei 10.522/02, ampliaria os poderes já conferidos à Fazenda pelos arts. 185 e 185-A do CTN, no que tange aos privilégios e garantias do crédito tributário¹¹³.

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**. Rio de Janeiro. Nº 58, p. 193-219, 2004. Pág. 205.

¹⁰⁹ *Ibid.*, pág. 205.

¹¹⁰ RE 93.850, Ac. Do Pleno, de 20/05/82, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 105/194

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**. Rio de Janeiro. Nº 58, p. 193-219, 2004. Pág. 205.

¹¹² “Art. 146. Cabe à lei complementar: II - 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”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019

¹¹³ BARATA, Danilo Jorge Soares. Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 27/04/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>. Acesso em: 02/06/2019

Ao discorrer sobre o tema, Edson Isfer e Henrique Roth Isfer estabelecem que a pergunta a ser feita é a seguinte: a permissão de tornar indisponível bem de devedor cujo débito foi inscrito em dívida ativa consiste em estabelecer norma geral sobre crédito tributário?¹¹⁴

A resposta dessa questão exige uma breve explanação sobre as teorias dicotômica e tricotômica da lei complementar¹¹⁵. Tal discussão surgiu em razão da redação do § 1o do artigo 18 da Emenda Constitucional n. 1/1969: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”¹¹⁶.

A corrente dicotômica argumentava que não haveria espaço para “normas gerais” que não se esgotasse nos conflitos de competência e nas imitações constitucionais ao poder de tributar. Por outro lado, a teoria tricotômica sustentava que o dispositivo trazia três funções distintas: estabelecer normas gerais; dispor sobre conflitos de competência; e regular as limitações ao poder de tributar¹¹⁷.

Na visão de Luís Eduardo Schoueri, tal discussão já não tem lugar, eis que o texto do art. 146 da CRFB/88 é claro ao estabelecer um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária distinto das questões referentes à conflitos de competência e à regulação de limitações ao poder de tributar¹¹⁸. A Constituição teria adotado, portanto, a teoria tricotômica.

Esse pensamento também é defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a diversidade de entendimentos sobre o tema é originária da “falta de um conceito escorreito de norma geral no Direito Tributário brasileiro, com a doutrina falhando por inteiro no encaixe de conceituar o instituto de modo insofismável”¹¹⁹.

¹¹⁴ ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 103

¹¹⁵ Ibid., Pág. 103

¹¹⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Brasília, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 1º/06/2019.

¹¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 82

¹¹⁸ Ibid., Pág. 83

¹¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 93. In: ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 104

Nesse sentido, adotando-se a teoria tricotômica, tem-se que a averbação pré-executória, como norma que reformula o modelo de cobrança administrativa do crédito fiscal, viola o princípio da reserva de lei complementar do art. 146 da CRFB/88¹²⁰.

Por outro lado, doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho advogam a teoria dicotômica, defendendo que o art. 146 da CRFB/88 não possui a extensão que aparenta, de forma que as normas gerais de direito tributário são somente aquelas “que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”¹²¹. Portanto, mesmo no que se refere às matérias dispostas nas alíneas do inciso III, onde se inclui o crédito tributário, somente será exigida lei complementar caso o diploma trate tais matéria com o fito de dispor sobre os conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar¹²².

A posição também é defendida por Roque Antonio Carrazza. O autor argumenta que a lei complementar mencionada no art. 146 da CRFB/88 “só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar”¹²³.

Seguindo-se essa linha de raciocínio, ter-se-ia, então, que o art. 25 da Lei n° 13.606/2018 está de acordo com o estatuído pelo art. 146 da CRFB/88, eis que não dispõe sobre conflitos de competência ou regulamenta limitações ao poder de tributar.

Uma resposta sobre a possível violação ao princípio da reserva de lei complementar pelo art. 25 da Lei n° 13.606/2018 deve ser precedida, portanto, da escolha entre qual das teorias sobre as funções da lei complementar que será adotada pelo intérprete.

¹²⁰ ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 104-105

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 229. In: ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 104

¹²² ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 104

¹²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.119. ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 104

Com a devida vênia às opiniões contrárias, nos parece mais acertado adotar a teoria tricotômica das funções da lei complementar. Embora seja realmente difícil estabelecer um conceito cristalino de norma geral em matéria de legislação tributária, e até por essa razão, o texto do art. 146 arrolou uma série de matérias que foram consideradas normas gerais, a exemplo das disposições sobre crédito tributário. Esse rol não é taxativo, como indica a expressão “especialmente sobre:”, presente no art. 146, III, de modo que as matérias ali indicadas incluem o conceito de normas gerais, mas não o esgotam¹²⁴.

Ao criar um inciso específico para dispor sobre as normas gerais em matéria de legislação tributária e especificar matérias que se incluíam nesse conceito, a Constituição distingue claramente as normas gerais dos conflitos de competência e das limitações ao poder de tributar, colocando-as como um campo autônomo de matérias que deve ser regulamentado via lei complementar.

Considerar que as matérias elencadas nas alíneas do art. 146, III só necessitam ser veiculadas por lei complementar se forem concernentes a conflitos de competência e as limitações ao poder de tributar se trata de um verdadeiro salto interpretativo, por requerer uma interpretação contraintuitiva do art. 146.

Isto posto, os críticos da averbação pré-executória, partindo do pressuposto de que o art. 25 da Lei nº 13.606/2018 estabelece norma geral em matéria de legislação tributária, e adotando a teoria tricotômica, defendem o reconhecimento da violação ao princípio da reserva de lei complementar pelo citado artigo. A averbação pré-executória deveria ser introduzida no ordenamento jurídico por meio de lei complementar, já que dispõe sobre aspectos relativos ao crédito tributário, matéria elencada no art. 143, III, ‘b’, CRFB/88; exemplo de dispositivo que seguiu tal procedimento é o art. 185-A do CTN, que enumera circunstâncias em que o Poder Judiciário pode determinar a indisponibilidade dos bens do devedor¹²⁵. Inclusive, a averbação pré-executória revogaria tacitamente o art. 185-A do CTN, pelo menos no tocante às dívidas tributárias federais¹²⁶.

¹²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Pág. 82

¹²⁵ BRIGAGÃO, Gustavo. Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 21/03/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>. Acesso em: 02/06/2018

¹²⁶ NUNES, Cleucio Santos. Bloqueio administrativo de bens pela PGFN implicitamente revoga artigo 185 do CTN. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 11/01/18. Disponível em:

O art. 185-A do CTN autoriza somente a autoridade judiciária a decretar a indisponibilidade dos bens do devedor, após a sua citação em execução fiscal. Além disso, o devedor não deve ter pago o débito nem oferecido bens à penhora, e não deve ter sido encontrado nenhum bem apto à garantir o juízo.

Nesse sentido, a averbação pré-executória subverte a disposição do CTN, ao permitir que o próprio procurador fazendário operacionalize a indisponibilidade dos bens do devedor. O art. 185-A do CTN tonar-se-ia, então, “letra morta”, pois, podendo a própria Administração pública promover a constrição sobre o patrimônio do devedor, seria desnecessária a intervenção da justiça para tanto¹²⁷.

Por se tratar de norma com natureza complementar, eventual mudança de dispositivo do CTN, ainda que de forma tácita, deveria, obrigatoriamente, ser realizada por meio de lei complementar. Desta forma, o art. 20-B da Lei 10.522/02, por se tratar de lei ordinária, não poderia se sobrepor ao art. 185-A do CTN, que disciplina, para as Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal, uma das garantias e privilégios que possui o crédito tributário¹²⁸.

Em defesa do instituto, seus defensores afirmam que o art. 25 da Lei n° 13.606 não estabelece norma geral sobre o crédito tributário, mas apenas instituiu novo mecanismo de materialização da garantia do crédito tributário prevista no art. 185, CTN¹²⁹.

Em manifestação nos autos da ADI n° 5.881, a Advocacia-Geral da União afirmou que a averbação pré-executória tem a função principal de prevenir a ocorrência de fraudes à execução, seja pela anotação, nos órgão 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 art. 185, CTN. Desta forma, a averbação pré-executória não teria criado privilégio ou garantia ao crédito tributário, tendo em vista que a presunção de fraude à execução e a consequente ineficácia do negócio jurídico em relação ao credor são decorrências do art. 185, CTN, mas apenas

<https://www.conjur.com.br/2018-jan-11/cleucio-nunes-bloqueio-bens-fazenda-revoga-artigo-ctn>. Acesso em: 02/06/2019

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

instrumentalizado a concretização de tal garantia, se constituindo em norma meramente procedimental materializadora de direito material, não se submetendo, portanto, à reserva de lei complementar¹³⁰.

Rita Nolasco e Rogério Campos, argumentando em defesa do instituto, afirmam que não há incompatibilidade com o art. 185-A do CTN, na medida em que este dispositivo possui escopo distinto da averbação pré-executória. Nesse sentido, aduzem os autores que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.272.827/PE e nº 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 administrativamente¹³¹.

Também em defesa da averbação pré-executória, Allan Titonelli cita as controvérsias existentes em relação à Lei nº 10.522/02, que criou o Cadastro Informativo de Débitos Não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), e à Lei nº 12.767/2012, que alterou a 9.427/97, permitindo o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa, dispositivos semelhantes à averbação pré-executória por objetivarem a desjudicialização da cobrança da dívida ativa¹³².

O Supremo Tribunal Federal, no bojo da ADI 1.454/DF, que declarou a constitucionalidade do Cadin, e da ADI nº 5.135/DF, que reconheceu a constitucionalidade e legitimidade do protesto extrajudicial da CDA como meio de cobrança de créditos tributários, entendeu que não há reserva de lei complementar para a respectiva matéria. No julgamento do REsp 1.126.515/PR, o STJ entendeu no mesmo sentido¹³³. Tal raciocínio, por extensão, deveria ser aplicado à averbação pré-executória, por se tratar de mera norma procedimental.

Posição diametralmente contrária à exposta é defendida pela Procuradoria-Geral da República. Nos autos da ADI nº 5.881, a PGR sustenta que, embora, a princípio, o

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 05/02/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606legitima>. Acesso em: 1º/06/2019

¹³² TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 15/01/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 07/06/2019.

¹³³ Ibid.

art. 20-B, §3º, II da Lei 10.522, 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 tributário¹³⁴.

Trata-se, portanto, de um novo efeito do crédito tributário, não previsto no CTN, que possui um 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 privilégios do crédito tributário, devendo, por conseguinte, ser instituída via lei complementar, nos termos do art. 146, III, 'b' da CRFB/88¹³⁵.

Ainda nessa toada, a PGR assevera que considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, XI, CRFB/88), 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. Nesse sentido, reconhecer a possibilidade de regulamentações distintas sobre a indisponibilidade de bens em virtude do inadimplemento de créditos tributários provocaria insegurança jurídica e instabilidade do regime¹³⁶.

Com a devida vênia às opiniões exaradas pelos defensores da averbação pré-executória, nos parece mais acertada a posição defendida pelos que advogam a inconstitucionalidade formal do instituto, por violação ao art. 146, III, 'b' da CRFB/88.

Isto porque não é possível considerar o art. 20-B da Lei 10.522/02 mera norma procedimental. Ao criar 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, a legislação ordinária está, de fato, criando uma nova garantia e privilégio do crédito tributário, a despeito de, ao mesmo tempo, se tratar de norma que regulamente a cobrança extrajudicial de créditos tributários.

¹³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid

Tal fato é evidente após a análise do art. 185-A do CTN. O referido artigo atribui expressamente à autoridade judiciária o poder de determinar a indisponibilidade dos bens e direitos do devedor tributário, e isto somente se, devidamente citado, o devedor não pagar a dívida ou apresentar bens à penhora no prazo legal, nem forem encontrados bens penhoráveis¹³⁷.

Ao instituir a averbação pré-executória, o art. 20-B da Lei 10.522/02 dispõe de forma diversa, ao atribuir a um procedimento puramente administrativo o poder de tornar indisponíveis os bens do devedor, sem ingerência do poder judiciário. Desse modo, não está sendo criado um instrumento com o fito de materializar o estatuído pelo art. 185-A, *caput*, do CTN, mas sim um novo atributo do crédito tributário distinto, materializado através de procedimento administrativo distinto, embora tenha o mesmo efeito de tornar indisponíveis os bens do devedor.

O art. 146, III, 'b' da CRFB/88 é claro ao estabelecer que apenas lei complementar pode dispor sobre o crédito tributário, estando aí incluídas, conseqüentemente, as previsões sobre suas garantias e privilégios. Não é por outra razão que o Código Tributário Nacional, diploma legal com força de lei complementar, possui um capítulo específico para dispor sobre tais atributos do crédito tributário. Desta forma, a averbação pré-executória também deveria ter sido instituída via lei complementar, e não por lei ordinária.

Cabe ressaltar, inclusive, que o art. 185-A do CTN, por caracterizar novo atributo do crédito tributário, foi acertadamente instituído por meio de lei complementar, no caso, a Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005.

Situação diferente ocorreria se a averbação pré-executória não possuísse o condão de tornar indisponíveis os bens do devedor tributário, mas apenas tivesse a função de tornar pública a certidão de dívida ativa existente em seu nome, de modo a prevenir eventuais terceiros interessados que viessem a negociar com o devedor. Nessa hipótese, não estaria sendo criado nenhum novo atributo do crédito tributário, mas apenas um novo procedimento administrativo de cobrança de tributos, que conferiria maior efetividade à disposição do art. 185, *caput*, do CTN. Tal mecanismo poderia ser criado por lei ordinária sem óbice constitucional algum.

¹³⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

Ademais, a nosso ver, não cabe a comparação entre a averbação pré-executória, o CADIN e o protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa.

Como já mencionado no capítulo 1 deste trabalho, 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 (contratações com o poder público, concessão de financiamento e incentivos etc.).

Por sua vez, o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, criado pelo art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.492/97¹³⁸ (incluído pela Lei nº 12.767/2012), permite que a certidão de dívida ativa seja submetida ao procedimento de protesto no 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.

Tanto a inscrição no CADIN quanto o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa se constituem, efetivamente, procedimentos administrativos referentes à cobrança do crédito tributário. Os referidos procedimentos não criam novas garantias ou privilégios para o crédito tributário, apenas instrumentalizam a concretização das garantias já existentes. Por essa razão, a instituição desses procedimentos prescinde da edição de lei complementar, bastando sua veiculação por meio de lei ordinária. Por essa razão, a instituição de tais mecanismos está de acordo com o art. 146, III, 'b', da CRFB/88, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal.

Diferente dos institutos citados, a averbação pré-executória, repise-se, 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 art. 185-A, *caput*, do CTN, que não poderia ser veiculado por meio de lei ordinária, mas apenas por lei complementar.

Nesse sentido, a caracterização da averbação pré-executória como instituto que proporciona novo atributo ao crédito tributário é ainda mais transparente quando

¹³⁸ “Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)”. BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Brasília, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm. Acesso: 2/06/2019.

comparada ao arrolamento administrativo de bens, procedimento administrativo precursor da averbação pré-executória, previsto nos arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97, cuja análise se encontra no capítulo 2 deste trabalho.

Em face do exposto, tem-se que, salvo melhor juízo, a instituição da averbação pré-executória por meio de lei ordinária representa violação ao disposto no art. 146, III, 'b', de forma que o art. 20-B da Lei 10.522/02 padece de grave vício de inconstitucionalidade formal.

3.3. Inconstitucionalidade material

Existe uma ampla gama de críticas relativa à inconstitucionalidade material da averbação pré-executória, por violação aos princípios e normas positivados na Constituição da República. A realização da análise da constitucionalidade material do art. 20-B da Lei 10.522/02 é de suma importância, tendo em vista as consequências práticas de sua aplicação, que acarretará profunda alteração no atual sistema de cobrança de créditos tributários.

O presente trabalho aterá seu foco à análise da inconstitucionalidade material do instituto em relação aos princípios processuais constitucionais, quais sejam o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, a ao direito de propriedade, por julgar serem as análises de maior relevância.

3.3.1. Princípios processuais constitucionais: Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa

O princípio do devido processo legal é positivado, em nosso ordenamento jurídico, pelo art. 5º, LIV, da Constituição da República, que estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”¹³⁹.

Expresso pela primeira vez na Magna Carta inglesa de 1215, o devido processo legal é conhecido pela doutrina processualista contemporânea como o princípio dos princípios processuais, por englobar todos os demais princípios processuais,

¹³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

constituindo, dessa forma, uma das normas mais importantes que regem o direito processual¹⁴⁰.

A locução “devido processo legal” é a tradução para a língua portuguesa da expressão “*due process of law*”, Nesse caso, *law* não significa *lei*, mas sim *Direito*. O processo, então, deve em consonância com o *Direito* como um todo, e não somente com a Lei. Dentro desse contexto, a palavra “Legal”, portanto, é um adjetivo que remete a “Direito”, e não a Lei¹⁴¹.

Eduardo Rodrigues dos Santos explica que o conteúdo e a abrangência do devido processo legal não podem ser limitados, visto que se trata de uma garantia que, no decorrer da história, sempre esteve aberta a receber novos conteúdos normativos necessários à construção de um processo justo. Dessa maneira, toda conceituação, apresentação de conteúdo e/ou abrangência do devido processo legal deve sempre levar em conta que se trata de um princípio aberto, que não se esgota naquele conceito ou naqueles conteúdos apresentados, que devem ser entendido, portanto, como exemplificativos¹⁴².

Não obstante, sob a ótica do modelo de processo apresentado pela Constituição, é possível apresentar uma definição que englobe o conteúdo normativo mais essencial do devido processo legal. Assim, tem-se que o devido processo legal detém alta carga axiológica, englobando os demais princípios processuais constitucionais, tais como o contraditório, a ampla defesa, o juiz natural, o duplo grau de jurisdição e o acesso à justiça, entre outros, fazendo-se guiar pela razoabilidade e proporcionalidade, buscando decisões pautadas na justiça e na equidade, respeitando os demais direitos e garantias processuais previstos na Constituição¹⁴³.

A definição supracitada permite visualizar as duas dimensões do devido processo legal. A dimensão formal (ou procedimental) é composta pelas garantias processuais mencionadas anteriormente, constituindo a dimensão mais conhecida do devido processo legal. Por outro lado, a dimensão substancial, desenvolvida nos EUA, é relativa às decisões judiciais. Sob essa ótica, um processo devido não é apenas o que

¹⁴⁰ DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios Processuais Constitucionais**. Salvador: JusPODIVM, 2016. P. 126.

¹⁴¹ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de direito processual civil**: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 20. Ed. Salvador. Ed. Jvs Podivm, 2018. P. 87

¹⁴² DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios Processuais Constitucionais**. Salvador: JusPODIVM, 2016. P. 131/132.

¹⁴³ *Ibid.*, P. 132.

obedece às garantias e exigências formais, mas também aquele que produz decisões jurídicas substancialmente devidas, observando as máximas da proporcionalidade e da razoabilidade¹⁴⁴.

No tocante ao processo tributário, o devido processo legal deve orientar tanto o processo judicial quanto o processo administrativo de controle de legalidade do lançamento. Consequentemente, o cidadão tem direito à existência de um processo administrativo de controle dos atos do poder público, que deve ser útil, isto é, sua instauração deve causar a suspensão dos efeitos do ato impugnado. Além disso, o processo administrativo deve se desenvolver de maneira razoável e equilibrada¹⁴⁵.

Nesse sentido, o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784/99¹⁴⁶, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, embora não faça menção expressa ao devido processo legal, estatui que, dentre outros princípios, o processo administrativo federal deve obedecer à razoabilidade e à proporcionalidade. Além disso, o parágrafo único, I, do referido artigo estabelece que, no bojo dos processos administrativos, a atuação será pautada pela lei e pelo Direito¹⁴⁷.

A despeito de a Lei nº 9.784/99 tratar dos processos administrativos federais de forma genérica, suas disposições são plenamente aplicáveis ao Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal. Isto ocorre pois, por serem reflexos de disposição constitucional, os princípios elencados se sobrepõem às regras preexistentes, caso sejam incompatíveis, ainda que positivadas em diplomas que tratam de processos administrativos específicos, como é o caso do decreto nº 70.235/72¹⁴⁸.

Desdobramento direto do devido processo legal, o princípio do contraditório é previsto, juntamente com o princípio da ampla defesa, no art. 5º, LV da CRFB/88: “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”.

¹⁴⁴ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de direito processual civil**: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 20. Ed. Salvador. Ed. Jvs Podivm, 2018. P. 92

¹⁴⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 36

¹⁴⁶ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 1º/06/2019.

¹⁴⁷ Lei nº 9.784/99, Art. 2º: A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, **proporcionalidade**, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - **atuação conforme a lei e o Direito**;

¹⁴⁸ ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8º ed. rev. atual.- Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre, 2014. P. 14

Como explica Fredie Didier Jr., o processo é um procedimento estruturado em contraditório, de forma que o princípio do contraditório é reflexo do princípio democrático na estruturação do processo. Democracia implica em participação, devendo o contraditório ser enxergado como requisito para o exercício democrático de um poder¹⁴⁹.

Assim como o devido processo legal, o princípio do contraditório pode ser decomposto em duas dimensões. A dimensão formal diz respeito à garantia de participação no processo, que consiste em ser ouvido, se comunicar e participar do processo. Essa dimensão representa a visão tradicional sobre o princípio do contraditório, segundo a qual o órgão jurisdicional dá cumprimento à garantia do contraditório com a simples permissão de manifestação da parte¹⁵⁰.

Por outro lado, a dimensão substantiva do contraditório se refere ao “poder de influência”, pois simplesmente permitir que a parte participe do processo não é o suficiente para a efetivação do princípio. É necessário que a parte seja ouvida em condições de influenciar a decisão do órgão jurisdicional, através de fatos, ideias e argumentos. Caso contrário, o princípio do contraditório será violado¹⁵¹.

A dimensão substantiva do contraditório proíbe, por exemplo, a prolação das chamadas “decisões-surpresa”, isto é, decisões em que o juiz se utiliza de fundamento em relação ao qual não tenha dado oportunidade de manifestação às partes¹⁵². Além disso, impõe que o juiz deve zelar pelo efetivo exercício do contraditório, nos termos do art. 7º do CPC¹⁵³.

Também é por meio do contraditório que se realiza “o principal consectário do tratamento igualitário das partes”, de maneira que não pode haver privilégio ou perseguição a nenhuma delas, devendo o juiz tratá-las de acordo com o princípio da

¹⁴⁹ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de direito processual civil**: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 20. Ed. Salvador. Ed. Jvs Podivm, 2018. P. 105

¹⁵⁰ Ibid., p. 106

¹⁵¹ Ibid., p. 106

¹⁵² Nesse sentido, veja-se a disposição do art. 10 do CPC: “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.”

¹⁵³ “Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, **competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.**” (Grifo nosso). BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 07/04/2019.

igualdade de tratamento processual, sem auxílio ou ajuda à nenhuma delas¹⁵⁴. A observância da aplicação de tratamento igualitário às partes é imposta pelo já citado art. 7º do CPC, e também pelo art. 139, I do mesmo código, que estatui o seguinte: “O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: I - assegurar às partes igualdade de tratamento”¹⁵⁵.

O princípio da ampla defesa, assim como o princípio do contraditório, é decorrente do devido processo legal, e forma com este uma dupla inseparável. Fredie Didier Jr. explica que, tradicionalmente, a doutrina brasileira fazia distinção entre ambos os princípios, apesar de reconhecer a forte conexão existente entre eles. Entretanto, tendo em vista o desenvolvimento da dimensão substancial do contraditório, pode-se dizer, atualmente, que eles se fundiram, tornando-se um único direito fundamental. A ampla defesa, portanto, corresponde ao aspecto substancial do exercício do contraditório¹⁵⁶.

Eduardo dos Santos Rodrigues, por sua vez, define o princípio da ampla defesa como um princípio complexo que estabelece um estado ideal de defesa ao acusado, incluindo os direitos de ter ciência e argumentar contra tudo que corre contra ele, de argumentar e produzir provas a seu favor, de permanecer em silêncio, de ser informado sobre todos os seus direitos, de não ser obrigado a dizer a verdade, de se autodefender e ser defendido por um profissional técnico habilitado, de se manifestar por último no processo, bem como qualquer outro direito ou garantia que lhe possibilite uma defesa efetiva e adequada¹⁵⁷.

Como pode se depreender das definições citadas, a ampla defesa, apesar de ser voltada, principalmente, à proteção do réu, tem relação íntima com a dimensão substancial do princípio do contraditório, de forma que pode ser considerada correspondente a esta.

¹⁵⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. 1. In: DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios Processuais Constitucionais**. Salvador: JusPODIVM, 2016. P. 138

¹⁵⁵ BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiv03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 07/04/2019.

¹⁵⁶ DIDIER Jr., Fredie. **Curso de direito processual civil: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 20. Ed. Salvador. Ed. Jvs Podivm, 2018. P. 114

¹⁵⁷ DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios Processuais Constitucionais**. Salvador: JusPODIVM, 2016. P. 141.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa, por disposição expressa do art. 5º, LV, da CRFB/88, se aplica plenamente aos processos administrativos. Entretanto, os referidos princípios dizem respeito somente a processos propriamente ditos, de natureza contenciosa, isto é, séries organizadas de atos interligados, administrativos ou judiciais, que tenham o intuito de resolver um conflito, com a necessária intervenção das partes. Os princípios em tela não incidem sobre meros procedimentos, embora estes não possam ser desenvolvidos ou concluídos de modo a inviabilizar o posterior direito de defesa (como, por exemplo, a lavratura de auto de infração desprovido de fundamentação). Também não incidem sobre outras espécies de processo, que, a despeito de exigirem a participação dos interessados para legitimar o resultado final, não têm o objetivo de resolver um conflito de forma dialética/contraditória, a exemplo do processo legislativo, da licitação e do concurso público¹⁵⁸.

Em relação ao âmbito tributário, a incidência do contraditório e da ampla defesa provoca consequências bastante relevantes, como por exemplo a descrição detalhada, nos autos de infração, do fato gerador do tributo ou da multa lançados, bem como dos dispositivos legais aplicáveis no entender da Administração Tributária. O uso de frases vagas e genéricas, como “diferença de imposto apurada”, são insuficientes para caracterizar a fundamentação. Por dificultar a defesa do sujeito passivo, a ausência de tais requisitos é causa de nulidade da autuação¹⁵⁹.

Em relação à produção de provas, na esfera administrativa, os referidos princípios têm vários reflexos, como o direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que o responsável pela produção seja a Administração; o direito a que as provas razoavelmente propostas sejam produzidas antes da prolação de decisão a respeito do tema em disputa; e o direito de controlar a produção de provas pela Administração, seja ela testemunhal ou pericial¹⁶⁰.

Sobre a aplicação do contraditório e da ampla defesa na esfera tributária, Machado Segundo assevera que seu objetivo não é proteger sonegadores, a despeito do pensamento preconceituoso de algumas pessoas. Tais princípios são, na verdade, resultado de séculos de evolução do direito, traduzindo-se em algumas das mais

¹⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 36

¹⁵⁹ *Ibid.*, P. 37

¹⁶⁰ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A Prova Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 50. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 37

fundamentais garantias do cidadão. Isto porque, como lembra o autor, tanto as partes quanto os julgadores são humanos, sendo suscetíveis a falhar, não só por dolo, mas também por erro, seja por uma acusação infundada, por uma autuação equivocada ou por uma demanda improcedente, entre outros enganos possíveis. Dessa forma, o exercício do contraditório e da ampla defesa se revela como a única maneira de reduzir a possibilidade de erro na aplicação do direito¹⁶¹.

Deve-se ressaltar, finalmente, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a plena aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa no âmbito tributário através da edição das súmulas vinculantes 21¹⁶² e 28¹⁶³.

No tocante à relação entre a averbação pré-executória e os princípios processuais constitucionais, são fortes as críticas no sentido da inconstitucionalidade do instituto.

Edson e Henrique Isfer asseveram que a averbação pré-executória afronta de forma tão clara o devido processo legal que a simples leitura do texto constitucional é suficiente para revelar a inconstitucionalidade: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Na medida em que, no procedimento administrativo da averbação pré-executória, o “juiz” é o seu próprio executor, e efetiva a execução antes do desenvolvimento do devido processo legal, sem o necessário exame da situação, fica caracterizada a violação ao princípio¹⁶⁴.

Quanto ao contraditório e a ampla defesa, os estudiosos argumentam que a Portaria PGFN n° 33/2018 criou a previsão, inexistente na Lei n° 13.606/2018, de procedimento administrativo de defesa em face da inscrição em dívida ativa, que suspenderá qualquer ação de cobrança da PGFN até a decisão definitiva. Entretanto, o respeito aos princípios dependerá da efetiva análise das alegações dos contribuintes, em exercício da ampla defesa, pela Procuradoria, sob pena de a impugnação no âmbito administrativo não possuir efeitos práticos¹⁶⁵.

¹⁶¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018. Pág. 38

¹⁶² SV 21: É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

¹⁶³ SV 28: É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

¹⁶⁴ ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 106

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 106.

Flávio Bernardes e Graciele Quaresma afirmam que o cerceamento do direito de propriedade ocasionado pela averbação pré-executória configura manifesta violação aos princípios do devido processo legal e do contraditório, visto que o crédito tributário se formaliza pela manifestação final exclusiva da União, ainda que se submetendo ao processo administrativo tributário instituído pela legislação. Tanto é assim que os julgadores administrativos não podem avaliar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma vigente, por se tratar de revisão da legalidade do ato administrativo de lançamento do crédito tributário¹⁶⁶.

Nesse sentido, apenas o Poder Judiciário teria a imparcialidade necessária para a análise da norma jurídica aplicável, de modo que a restrição do patrimônio do sujeito passivo antes do pronunciamento da autoridade judiciária competente se constitui flagrante violação aos princípios em tela¹⁶⁷.

Danilo Barata defende que a ofensa da averbação pré-executória ao devido processo legal (e, conseqüentemente, ao contraditório e à ampla defesa) é flagrante no que tange à possibilidade de o contribuinte se defender, em decorrência do cerceamento de sua defesa com o registro da averbação nos órgãos de registro. Ademais, o art. 185-A do CTN estabelece que a Fazenda Pública só poderá proceder ao arresto ou penhora dos bens e direitos do devedor após a citação do mesmo em sede de execução fiscal, para que pague ou apresente bens à penhora dentro do legal, através de autorização judicial, ou seja, observado o devido processo legal¹⁶⁸.

Na inicial da ADI nº 5.925, o Conselho Federal da OAB aduz que permitir que os bens do devedor tributários sejam indisponibilizados por iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, credor que já possui a prerrogativa de constituir, unilateralmente, seu próprio título executivo extrajudicial, antes mesmo do ajuizamento de execução fiscal e

¹⁶⁶BERNARDES, Flávio Couto; QUARESMA, Graciele de Aguiar. A constrição administrativa de bens instituída pela Lei nº 13.606/2018 e o princípio constitucional do devido processo legal. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, XXVII, Porto Alegre, 2017. Direito financeiro e Tributário I. Florianópolis, CONPEDI, 2018, p. 126/142. p. 140.

¹⁶⁷ Ibid, p. 141.

¹⁶⁸ BARATA, Danilo Jorge Soares. Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 27/04/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>. Acesso em: 02/06/2019

sem intervenção do Poder Judiciário, caracteriza indiscutível afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa¹⁶⁹.

O Conselho Federal da OAB argumenta que o ambiente essencialmente dialético em que se desenvolve o processo impõe que seja permitida a manifestação das partes perante um ator imparcial (o juiz), em momento prévio ao ato decisório. Dessa maneira, tendo em vista que a certidão de dívida ativa é constituída pelo próprio fisco, sem a participação do contribuinte, qualquer medida executiva deve ser determinada pelo Poder Judiciário, não se admitindo que a Fazenda proceda à execução do débito por si mesma¹⁷⁰.

A despeito de, na relação jurídico-obrigacional tributária, a Fazenda desempenhar o papel de credora e o contribuinte o de devedor, o autoridade judiciária, como agente neutro, deve intermediar a relação, com o fito de dirimir conflitos eventualmente existentes. Em consequência, qualquer conduta que afete as partes, seja o credor ou o devedor, deve ser passar pelo crivo do Judiciário, que, por sua vez, deve-se pautar no contraditório e na ampla defesa. É por essa razão, argumenta o Conselho Federal da OAB, que o art. 185-A do CTN prevê que a indisponibilidade de bens só pode ser decretada pelo juiz¹⁷¹.

Em defesa da averbação pré-executória, Alan Titonelli, no contexto de sua comparação do instituto com o CADIN e o protesto extrajudicial da CDA (mencionada no tópico anterior), diz que o STF considerou que ambos os mecanismos não violam a ampla defesa e o contraditório, pois o contribuinte pode questionar a validade do débito administrativamente, além de se valer da prestação jurisdicional para anulá-lo. À averbação pré-executória, por também se inserir no cenário de racionalização e desjudicialização da cobrança da dívida ativa, seria aplicável a mesma lógica¹⁷².

O autor ressalta que a averbação premonitória, prevista no art. 828, *caput*, do CPC¹⁷³, é semelhante à averbação pré-executória, na medida em que também prescinde

¹⁶⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925. Autor: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 27/03/2018

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 15/01/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 07/06/2019.

¹⁷³ “Art. 828. O exequente poderá obter certidão de que a execução foi admitida pelo juiz, com identificação das partes e do valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, de veículos ou

de decisão judicial para efeitos de realizar a averbação, exigindo apenas a admissão da execução, que envolve o reconhecimento da existência dos requisitos de liquidez e certeza, presumido na certidão de dívida ativa. No mesmo sentido, o art. 54, III, da Lei nº 13.097/2015¹⁷⁴ permite a formalização de averbações administrativas, de indisponibilidade ou de outros ônus, desde que previstas em lei, para fins de restringir direitos de constituição, transferência e modificação de direitos reais sobre imóveis¹⁷⁵. Não haveria, então, ofensa aos princípios processuais constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Por sua vez, a Advocacia-Geral da União assevera que a averbação pré-executória está em pleno acordo com o devido processo legal, por atender aos critérios de proporcionalidade/razoabilidade impostos pela dimensão substantiva do referido princípio, que envolve a análise de 3 elementos: a necessidade, segundo a qual a adoção da medida deve ser indispensável no caso concreto; a adequação, isto é, o meio escolhido deve ser capaz de atingir o objetivo proposto, e a proporcionalidade em sentido estrito, que analisa se o ato praticado, em termos de realização do objetivo pretendido, supera a restrição a outros valores constitucionais¹⁷⁶.

Em síntese, a Advocacia-Geral da União aduz que a averbação pré-executória visa a prevenção da ocorrência de fraudes à execução, além de se inserir no contexto do novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, com o aprimoramento da cobrança administrativa e o descongestionamento do Poder Judiciário, e obediência aos princípios da segurança jurídica, boa-fé objetiva e razoável duração do processo, entre outros. Ademais, tendo em vista que os valores inscritos em dívida ativa visam atender às

de outros bens sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade.” BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 07/04/2019.

¹⁷⁴ “Art. 54. Os negócios jurídicos que tenham por fim constituir, transferir ou modificar direitos reais sobre imóveis são eficazes em relação a atos jurídicos precedentes, nas hipóteses em que não tenham sido registradas ou averbadas na matrícula do imóvel as seguintes informações: III - averbação de restrição administrativa ou convencional ao gozo de direitos registrados, de indisponibilidade ou de outros ônus quando previstos em lei;” BRASIL. Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13097.htm. Acesso em: 07/06/2019

¹⁷⁵ TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 15/01/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-avercacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 07/06/2019.

¹⁷⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

necessidades da coletividade, a averbação pré-executória atende aos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público¹⁷⁷.

Outrossim, a AGU assevera que averbação pré-executória se aplica somente a devedores com débitos inscritos em dívida ativa da União, após prévio controle de legalidade, e que o devedor tem a possibilidade de impugnar o débito administrativamente, tendo concedidos o contraditório e a ampla defesa de forma plena. Além disso, a averbação ocasiona mera indisponibilidade dos bens e direitos do devedor, e não expropriação deles, se limitando ao valor suficiente à satisfação do débito e não tendo prazo indeterminado, pois a execução fiscal deve ser ajuizada em até 30 dias do primeiro dia útil após esgotado o prazo de impugnação ou da data de ciência da rejeição da impugnação administrativa¹⁷⁸.

Por essas razões, a averbação pré-executória atenderia aos requisitos de proporcionalidade/razoabilidade. Seria necessária, pois representa medida essencial para o atendimento dos fins pretendidos; adequada, visto que tem a aptidão para alcançar os fins pretendidos; e é proporcional em sentido estrito, eis que os eventuais custos gerados pela medida seriam amplamente compensados pelos seus benefícios¹⁷⁹.

Por oportuno, cabe destacar que vários defensores da averbação pré-executória argumentam na mesma linha da Advocacia-Geral da União, em relação à importância do mecanismo como veículo de aprimoramento da cobrança da dívida ativa, advogando, ainda que implicitamente, a proporcionalidade/razoabilidade dos institutos¹⁸⁰.

No tocante aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a AGU afirma, como citado anteriormente, que após a inscrição do débito em dívida ativa da União, que ocorre após prévio controle de legalidade, o devedor é notificado para, querendo,

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ Ibid.

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ Veja-se, por exemplo, os seguintes artigos: CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 05/02/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606legitima>. Acesso em: 1º/06/2019; CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Saboia. Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 09/02/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>. Acesso em: 1º/06/2019; FREITAS, Vladimir Passos de. A Lei 13.306 e a averbação da certidão de dívida ativa nos registros. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 11/02/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-11/segunda-leitura-lei-13306-averbacao-certidao-divida-ativa-registros>. Acesso em: 1º/06/2019.

impugnar o débito, sendo-lhe concedido, no âmbito do processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, em consonância com o devido processo legal¹⁸¹.

O devedor teria, ainda, várias oportunidades para questionar a dívida no âmbito administrativo. Em primeiro lugar, quando da notificação do lançamento, o contribuinte tem amplo acesso ao contencioso administrativo, em que lhe são assegurados os princípios processuais em tela, sem prejuízo do acionamento do Poder Judiciário. Após a constituição definitiva do débito, o contribuinte é novamente notificado para quitar o débito, parcelá-lo, apresentar garantia antecipada em execução fiscal ou apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), procedimento em que também se observa o contraditório e a ampla defesa. Em seguida, caso a PGFN entenda pela aplicação da averbação pré-executória, o contribuinte teria nova oportunidade de impugnação, nos termos do art. 25 e ss. da Portaria PGFN nº 33/2018¹⁸².

Desta forma, haveria pleno respeito ao devido processo legal, pois seriam oportunizados ao devedor o contraditório e a ampla defesa antes da constituição definitiva do crédito tributário e após a inscrição em dívida ativa, tanto antes quanto depois da averbação pré-executória, sem a exclusão da possibilidade de o devedor acionar o Poder Judiciário¹⁸³.

A nosso ver, a principal questão referente à relação entre a averbação pré-executória e os princípios processuais constitucionais diz respeito à dimensão substantiva do devido processo legal.

No tocante ao contraditório e à ampla defesa, o contribuinte de fato tem a oportunidade de contestar o débito que lhe é imputado em pelo menos três ocasiões, quais sejam a impugnação do lançamento, o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e a impugnação da averbação pré-executória, sendo vedada à Procuradoria proceder à cobrança do débito antes da decisão definitiva. Assim como em qualquer processo administrativo, se aplicam plenamente, nesses casos, o contraditório e a ampla defesa.

A obediência desses princípios no mundo real é uma questão de ordem prática. A Administração não poderá garantir o contraditório e a ampla defesa formalmente, sem

¹⁸¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ Ibid.

garantir o direito de o devedor influenciar a decisão administrativa. Entretanto, não se pode presumir que o julgador administrativo agirá de forma parcial, violando a dimensão substantiva do princípio do contraditório (que se traduz, como visto anteriormente, na ampla defesa), eis que a atuação da Administração deve ser pautada pela obediência ao ordenamento jurídico brasileiro. Obviamente, o Judiciário sempre poderá ser acionado, sobretudo na hipótese de violação aos direitos do contribuinte.

Por outro lado, com a devida vênia à opinião dos apoiadores do instituto, sobretudo à douta Advocacia-Geral da União, a situação é distinta no que tange à adequação da averbação pré-executória com o devido processo legal substantivo, pois a medida não passa no crivo da proporcionalidade/razoabilidade.

Nesse sentido, nos parece acertada a opinião exarada pela Procuradoria-Geral da República. A PGR afirma que, de acordo com a jurisprudência do STF¹⁸⁴, as medidas coercitivas definidas com o intuito de perseguir o pagamento do crédito tributário devem ser avaliadas de acordo com os princípios da proporcionalidade/razoabilidade, sendo consideradas sanção política, incompatíveis com a ordem constitucional, caso atinjam de forma desproporcional o exercício dos direitos fundamentais pelo sujeito passivo¹⁸⁵.

A averbação pré-executória, por ocasionar a indisponibilidade dos bens do devedor, se mostra adequada a assegurar a efetividade do eventual sucesso da execução fiscal, já que evita a alienação dos bens pelo devedor, e é necessária, tendo em vista o baixo nível de êxito da Fazenda Nacional nas execuções fiscais ajuizadas. Entretanto, a medida seria incompatível com a proporcionalidade em sentido estrito, em virtude de restringir indevidamente o exercício do direito de propriedade, por interferir desproporcionalmente no direito de dispor da coisa (ponto aprofundado adiante) e, ainda, o livre exercício da atividade profissional e empresarial, pois o desempenho de atividades econômicas e profissionais não pode ser condicionado ao adimplemento de tributos¹⁸⁶.

Além disso, a PGFN dispõe de outros instrumentos, menos onerosos ao contribuinte, que possuem a função de evitar a dilapidação do patrimônio do devedor e

¹⁸⁴ Por exemplo, veja-se: ARE 915.424 AgR/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 27/11/2015

¹⁸⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

¹⁸⁶ Ibid.

garantir o sucesso da execução fiscal, como a medida cautelar fiscal, instituída pela Lei nº 8.397/1992, o bloqueio preventivo de bens instituído pelo art. 185-A do CTN, e a averbação premonitória, previsto pela Lei 11.382/2006¹⁸⁷.

Embora a situação do sistema de cobrança de créditos tributários seja realmente caótica, como frequentemente (e com razão) apontam os defensores da averbação pré-executória, qualquer medida constritiva instituída pela lei deve obedecer rigorosamente aos ditames do princípio do devido processo legal substantivo, sob pena de ser caracterizada como sanção política, inadmitida em nosso ordenamento. Ao nosso ver, este é o caso da averbação pré-executória.

3.3.2. Direito de propriedade

O direito de propriedade, um dos direitos mais fundamentais do Homem, é dotado de uma longa história, tendo sofrido grandes mutações com o passar dos séculos¹⁸⁸.

Nossa constituição garante o direito de propriedade no art. 5º, XXII¹⁸⁹, e trata, nos artigos seguintes, de vários aspectos da propriedade em sentido amplo, como o direito de sucessão, o direito autoral e o direito de propriedade imaterial, entre vários outros. O direito à propriedade também é princípio fundamental da ordem econômica brasileira, por força do art. 170, II, CRFB/88¹⁹⁰.

Carlos Roberto Gonçalves aduz que o direito de propriedade é o mais completo dos direitos subjetivos, a matriz dos direitos reais e o núcleo do direito das coisas. O autor afirma que a organização jurídica da propriedade é variável de país a país, sendo influenciado pelo momento histórico e pelos regimes políticos em que é concebida. Por isso, embora não seja aberto, o direito de propriedade é dinâmico, de modo que a

¹⁸⁷ ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018Pág. 106

¹⁸⁸ Um breve histórico do direito de propriedade pode ser encontrado em: FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, V. 5**. 11. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2015.

¹⁸⁹ Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXII - é garantido o direito de propriedade;”. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 15/06/2019

¹⁹⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: II - propriedade privada;”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

garantia constitucional da propriedade é submetida a um intenso processo de relativização, sendo interpretada, fundamentalmente, em consonância com os parâmetros apresentados pela legislação ordinária¹⁹¹.

Considerando tais características, e levando em conta o texto do art. 1.228, *caput*, do código civil¹⁹², o autor define o direito de propriedade como o “poder jurídico atribuído a uma pessoa de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, em sua plenitude e dentro dos limites estabelecidos na lei, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”¹⁹³. Dessa definição pode-se extrair os elementos constitutivos do direito de propriedade, quais sejam os poderes de usar, gozar, dispor e recuperar a coisa de quem a possua injustamente, estatuídos no art. 1.228 do código civil.

O poder de usar o bem (*jus utendi*) é a faculdade que o proprietário possui de se servir da coisa e utilizá-la da forma que entender, sem alterar a sua substância, podendo excluir terceiros de igual uso. A utilização deve se dar, entretanto, nos limites impostos pelo ordenamento jurídico e de acordo com a função social da propriedade, como estabelece o §1º do art. 1.228, CC¹⁹⁴. Além disso, o poder de usar permite que o proprietário deixe de usar a coisa, mantendo-a inerte em seu poder, a fim de que possa usá-la quando lhe for conveniente¹⁹⁵

O poder de gozar ou usufruir (*jus fruendi*) do bem se refere à possibilidade de perceber os frutos naturais e civis da coisa, bem como o de aproveitar economicamente os seus produtos¹⁹⁶.

O direito de dispor da coisa (*jus abutendi*) configura o poder de transferir a coisa, de gravá-la com ônus ou de, ainda, aliená-la a outrem a qualquer título. Esse poder não permite, no entanto, que o proprietário abuse da coisa, destruindo-a de forma gratuita, em razão do uso condicionado da propriedade ao bem-estar social. Por essa razão, nem

¹⁹¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5**: direito das coisas. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 240/241

¹⁹² Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

¹⁹³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5**: direito das coisas. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 242

¹⁹⁴ Art. 1.228, § 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais (...). BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 07/04/2019.

¹⁹⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5**: direito das coisas. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 242/243

¹⁹⁶ *Ibid.*, 243

sempre é facultado ao proprietário destruir o bem que lhe pertence, mas apenas quando não se caracterizar um ato antissocial. Este é considerado o mais importante dos três elementos já citados, pois se mostra dono, mais do que quem usa ou frui, quem dispõe do bem¹⁹⁷.

Por último, o proprietário tem o poder de reaver a coisa de quem a possua ou detenha injustamente, decorrente do direito de sequela, uma das características dos direitos reais. Tal poder envolve a proteção específica da propriedade, por meio da ação reivindicatória¹⁹⁸.

Eventualmente, os poderes da propriedade podem ser destacados pelo seu titular, resultando na formação dos direitos reais em coisa alheia (de fruição e garantia, como o usufruto, a hipoteca, o penhor, a anticrese etc.), que conviverão simultaneamente com o direito de propriedade, agora limitado. Entretanto, mesmo quando há o destaque de uma das faculdades da propriedade, o direito se mantém exclusivo. O domínio de todas as faculdades inerentes à propriedade é denominado propriedade plena (ou alodial). O domínio fracionado caracteriza a propriedade limitada¹⁹⁹.

Em relação aos seus atributos, previstos no art. 1.231 do código civil²⁰⁰, a propriedade é exclusiva, ou seja, duas ou mais pessoas não podem ser proprietárias, em idêntico lapso temporal, da mesma coisa, pois o direito do proprietário proíbe que terceiros tenham direito sobre a coisa. A propriedade também é perpétua, isto é, tem duração ilimitada, permanecendo independente do exercício pelo seu titular, sendo transmitida por direito hereditário aos sucessores, e desaparecendo somente por disposição expressa do dono ou previsão legal (usucapião, desapropriação, perecimento da coisa etc.)²⁰¹.

O direito de propriedade possui, ainda, os atributos da elasticidade, que significa o desmembramento dos poderes da propriedade sem que esta deixe de sê-la (como no caso dos direitos reais de fruição e garantia citados anteriormente), e o da consolidação,

¹⁹⁷ Ibid., 243

¹⁹⁸ Ibid., 243

¹⁹⁹ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, V. 5.** 11. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2015. P. 242

²⁰⁰ Art. 1.231. A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário

²⁰¹ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, V. 5.** 11. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2015. p. 249/251..

pelo qual todas as contrações no direito de propriedade são transitórias e anormais, tendendo o titular, após certo tempo, a reassumir a propriedade em sua plenitude²⁰².

Assim como os demais direitos e garantias previstos na Constituição, o direito de propriedade não é absoluto. O art. 5º, XXIII, CRFB/88 dispõe que a propriedade deve atender à sua função social²⁰³. O art. 170, III, CRFB/88 segue na mesma linha, ao alçar a função social da propriedade à categoria de princípio da ordem econômica²⁰⁴. Por função social, entende-se o comportamento do proprietário no sentido de atuar de forma a realizar interesses sociais, sem serem eliminadas as faculdades inerentes à propriedade. A propriedade se mantém privada e livremente transmissível, mas deve atender à finalidade que se adequa às metas da sociedade²⁰⁵.

Em termos práticos, existirá função social da propriedade quando o Estado estabelecer marcos regulatórios institucionais que tutelem a livre iniciativa, ao mesmo tempo legitimando-a. Por exemplo, quando uma atividade econômica resulta, ao mesmo tempo, em retorno individual em termos de rendimento e retorno coletivo, pelos ganhos coletivos da atividade particular, a função social será alcançada. O ordenamento jurídico possui, então, o papel de estabelecer diretrizes que protejam e orientem a atividade privada à produção de ganhos sociais²⁰⁶.

Não se deve entender, de forma alguma, a função social como socialização ou publicização da propriedade, característica de regimes autoritários que eliminam a liberdade e a autonomia dos indivíduos, sob pena de redução no retorno social que haveria em caso de apoio à atividade econômica privada²⁰⁷.

As várias restrições que o ordenamento jurídico brasileiro impõe ao exercício do direito de propriedade, estabelecidas pelo código ambiental, pelo código de mineração, pelo código civil e pela própria Constituição da República, além das que podem ser impostas voluntariamente (cláusulas de inalienabilidade e incomunicabilidade, por

²⁰² Ibid., p. 252/253

²⁰³ “Art. 5º, XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²⁰⁴ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: III - função social da propriedade”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²⁰⁵ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, V. 5**. 11. ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 2015. P. 261

²⁰⁶ Ibid., p. 262.

²⁰⁷ Ibid., p. 262.

exemplo), deixam claro que o direito de propriedade, longe de ser absoluto, é um direito de finalidade social²⁰⁸.

Dentre os vários exemplos que podem ser pinçados do ordenamento jurídico, é interessante citar a desapropriação por descumprimento da função social do imóvel urbano, prevista no art. 182, §4º, CRFB/88²⁰⁹, que pune o proprietário que não promove o adequado aproveitamento do imóvel urbano, em desacordo com o estabelecido no Plano Diretor do município onde estiver localizado.

A argumentação utilizada pelos detratores da averbação pré-executória, no que tange à violação ao direito de propriedade, segue, em grande parte, o raciocínio utilizado em relação ao devido processo legal substantivo, em função do debate sobre a proporcionalidade da medida.

O Conselho Federal da OAB aduz que não é razoável permitir que os bens do devedor sejam tornados indisponíveis pela Fazenda Pública sem a chancela do judiciário. Ao instituir a averbação pré-executória, a Lei 13.606/18 concedeu à Fazenda Pública o direito de dispor do bem, antes de propriedade exclusiva do particular, cuja mitigação é admitida somente em casos excepcionais e com a anuência do Poder Judiciário. A averbação pré-executória seria desnecessária e inadequada, em razão de privar o devedor de seus bens antes da instauração de processo judicial, tornando, ainda, a situação ao estado anterior extremamente difícil, senão impossível. Por essa razão, a averbação pré-executória não passa no teste de proporcionalidade, quando analisada em face do direito de propriedade²¹⁰.

Nessa linha, Edson e Henrique Isfer consideram essencial a contraposição entre o direito de propriedade e o princípio da supremacia do interesse público, consubstanciado na persecução do crédito público. Os autores aduzem que, mesmo

²⁰⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5**: direito das coisas. – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. P. 260.

²⁰⁹ “§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

²¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925. Autor: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 27/03/2018

considerando possível a flexibilização dos direitos à propriedade e à livre iniciativa, através da indisponibilização dos bens do devedor no âmbito administrativo, para adimplemento do crédito tributário, cujo não pagamento caracteriza potencial violação à supremacia do interesse público, o fisco dispõe de outros meios, menos onerosos ao devedor, para alcançar esse fim (como, por exemplo, a medida cautelar fiscal e a averbação premonitória, citados anteriormente)²¹¹.

Em defesa da averbação pré-executória, Paulo César Conrado critica os que nomeiam a averbação pré-executória como “penhora administrativa” ou “penhora fiscal”, por considerar que isso gera uma distorção no debate. A indisponibilidade gerada pela averbação pré-executória não é e nem pode ser equiparada a penhora, em seu entender, pois não é possível, sem providências intercalares judiciais, que a indisponibilidade enseje expropriação. Nesse sentido, aduz que a Constituição da República não veda a decretação de indisponibilidade de bens por ato administrativo²¹².

Por sua vez, a Advocacia-Geral da União argumenta que não há desproporcionalidade na medida, pois ela não consiste em penhora de bens e direitos, de forma que a conversão da indisponibilidade em penhora ocorrerá somente no âmbito do Judiciário, conforme a disposição do art. 36, §2º, da Portaria PGFN nº 33/2018²¹³. Além disso, a medida não ensejaria expropriação, por se tratar de mera indisponibilidade; é restrita, pois recai apenas sobre os bens e direitos em valor suficiente para garantir a dívida, e não possui prazo indeterminado, pois o registro será cancelado caso não seja ajuizada a execução fiscal no prazo legal²¹⁴.

²¹¹ ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018. Pág. 106

²¹² CONRADO, Paulo César. Indisponibilidade administrativa. **JOTA INFO**, São Paulo, 07/02/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/indisponibilidade-administrativa-07022018>. Acesso em: 20/06/2019

²¹³ “Art. 36. Sem prejuízo do disposto na legislação processual, a petição inicial das execuções fiscais submetidas à sistemática de ajuizamento seletivo de que trata o art. 33 indicará: § 2º. Os bens e direitos submetidos à averbação pré-executória serão indicados à penhora na petição inicial, com requerimento de conversão da averbação pré-executória em penhora”. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 29/03/2019.

²¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

Dessa forma, no entender da AGU, a averbação pré-executória apenas restringe, de maneira temporária, a faculdade de dispor do bem, não afetando os poderes de usar, fruir e reaver a coisa, nem ensejando expropriação²¹⁵

Outrossim, o órgão argumenta no sentido de que os direitos fundamentais não são absolutos, podendo ser relativizados em razão de conflitos entre direitos ou em caso de uso abusivo do direito para a prática de ilícitos. Nesse sentido, o direito de propriedade pode ser relativizado, no tocante à indisponibilidade do bem, visto que, além de atender aos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público (em razão de os bens eventualmente indisponibilizados se prestarem à satisfação de crédito inscrito em dívida ativa da União), possui a finalidade precípua de prevenir fraude à execução²¹⁶.

Como se percebe, a questão da relação entre a averbação pré-executória e o direito de propriedade gira em torno da proporcionalidade da averbação frente à mitigação do direito de o devedor tributário dispor de seus bens.

Em nosso entender, a despeito da extrema importância que possuem os princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público, tutelados através da averbação pré-executória, o instituto restringe de forma desproporcional o direito de propriedade, por privar o proprietário do direito de dispor de seu bem no âmbito administrativo, sem anuência de autoridade judiciária.

Como já mencionado neste trabalho, é de conhecimento comum que o sistema de cobrança de créditos tributários brasileiro está em um estado caótico, em razão da imensa quantidade de executivos fiscais em curso no Judiciário, que resulta em lentidão na tramitação dos processos, ineficiência arrecadatória e altos custos para a máquina pública, entre outros problemas. Essa situação prejudica grandemente a Fazenda Pública, que se vê privada da recuperação de créditos que lhe são (presumivelmente) devidos e essenciais para a execução do orçamento público e, por consequência, a sociedade como um todo, que sofre os efeitos da falta de recursos para a execução de políticas públicas.

²¹⁵ Ibid.

²¹⁶ Ibid.

Ademais, é inegável que, como os demais direitos fundamentais, o direito do proprietário é suscetível a sofrer restrições, principalmente no tocante ao cumprimento de sua função social.

Não nos parece razoável, entretanto, que, em nome da indisponibilidade e da supremacia do interesse público, a Fazenda Pública restrinja o direito à propriedade privada, administrativamente, de forma a impedir o devedor de dispor de seu patrimônio, atingindo um de seus núcleos fundamentais. Isto porque, para o fim que a Fazenda Pública procura alcançar, qual seja a proteção do patrimônio do devedor contra a dilapidação, o Estado dispõe de meios menos gravosos ao devedor, como a medida cautelar fiscal e o bloqueio preventivo de bens.

Em relação ao fim último que a Fazenda pretende alcançar com as medidas citadas, que é a satisfação do crédito público, existem outros mecanismos que viabilizam ou facilitam a recuperação de ativos, como os também citados protesto extrajudicial da CDA, o arrolamento administrativo de bens e a inscrição no CADIN.

Embora o sistema de cobrança de créditos brasileiro realmente necessite de modificações com o fim de aumentar sua efetividade, deve-se alertar para o perigo representado pelo domínio dos argumentos consequencialistas no debate sobre novos mecanismo de satisfação de créditos tributários, como a averbação pré-executória. Ao focar apenas no fim cuja concretização se busca, corre-se o risco de aceitar medidas que violam o ordenamento jurídico e restringem princípios fundamentais de maneira desproporcional, sobre o pretexto de proteger valores igualmente importantes, como a supremacia e a indisponibilidade do interesse público.

Outrossim, é estranha a referência à indisponibilidade de bens e direitos ocasionada pela averbação pré-executória como “mera indisponibilidade”. Embora a indisponibilidade realmente não seja equiparada à penhora, por não ter caráter expropriatório, se assemelha a esta no sentido de impedir que o devedor se desfaça de seu patrimônio, impedindo-o de dispor de seus bens.

Como aduzido por Carlos Roberto Gonçalves, em explicação citada anteriormente, o direito de dispor da coisa se sobressai aos direitos de uso e gozo por revelar quem, de fato, é o proprietário, em razão de os direitos reais sobre coisa alheia, como o usufruto, recaírem apenas sobre as faculdades de usar e gozar, mas não sobre a de dispor.

Qualificar a restrição ao direito de dispor do bem ou direito como “mera indisponibilidade”, uma denominação de caráter depreciativo, nos parece ter duas funções. A primeira é servir como um artifício linguístico para tentar mascarar o impacto da indisponibilidade decorrente da averbação pré-executória, reduzindo a faculdade do proprietário de dispor de seus bens a um direito menor.

A segunda é dar ênfase à função da averbação pré-executória como um mecanismo de proteção ao terceiro interessado que eventualmente venha a negociar com o devedor, a fim de protegê-lo contra possível evicção. Embora o terceiro interessado realmente se beneficie da averbação pré-executória, a função principal do instituto não é a proteção destes, e sim da Fazenda Pública, ao impedir que o devedor se desfaça de seu patrimônio e frustrar futura execução fiscal. Caso o intuito primário da averbação fosse proteger o terceiro interessado, não haveria razão para que os bens do devedor fossem tornados indisponíveis, visto que esse efeito pouco aproveita à particulares. Nesse sentido, dar ênfase aos efeitos da averbação pré-executória em relação a terceiros parece ser uma clara estratégia argumentativa para suavizar a desproporcionalidade do instituto.

Por todo o exposto, nos parece que, salvo melhor juízo, a averbação pré-executória viola o art. 5º, XXII e o art. 170, II, CRFB/88, eis que restringe de forma desproporcional o direito de propriedade ao impedir o devedor de dispor livremente de seus bens.

CONCLUSÃO

A análise empreendida neste trabalho conduz à conclusão de que o instituto da averbação pré-executória padece de grave vício de inconstitucionalidade, tanto formal (em razão da violação ao princípio da reserva de lei complementar) quanto material (devido à sua desproporcionalidade na restrição de direitos fundamentais, sobretudo as garantias do devido processo legal, do contraditório, ampla defesa e o direito de propriedade).

A situação caótica do sistema de cobrança da dívida ativa, comum à todos os entes federativos e marcada pela extrema ineficiência da recuperação de créditos tributários pela via judicial, impõe ao Estado a busca de novas soluções e mecanismos que proporcionem eficiência na cobrança da dívida ativa, traduzida em maior rapidez,

maior retorno e menor custo na recuperação dos ativos. Nesse sentido, o fortalecimento da cobrança dos créditos ainda na fase do processo administrativo fiscal é oportuno, pois facilita a satisfação do crédito sem a necessidade do ajuizamento de execução fiscal.

Ocorre que qualquer mudança promovida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em relação à cobrança da dívida ativa, e em matéria tributária como um todo, deve estar em sintonia com o ordenamento jurídico brasileiro, e, em especial, com a Constituição da República.

Em nossa opinião, esse não é o caso da averbação pré-executória. A permissão para que a Fazenda Nacional torne indisponíveis os bens e direitos do devedor tributário, com a simples averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, viola a Constituição pois, além de versar sobre o crédito tributário, matéria reservada à lei complementar pelo art. 146, III, b da CRFB/88, restringe de forma desproporcional os direitos fundamentais do devedor, sobretudo as garantias processuais constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e o direito de propriedade.

A despeito de possuir o importante intuito de aumentar os níveis de arrecadação da dívida ativa, privilegiando os princípios supremacia e da indisponibilidade do interesse público, medidas como a averbação pré-executória não podem ser instituídas com base em fins meramente arrecadatórios, sem a devida atenção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Uma das funções de nossa Constituição é, justamente, proteger o indivíduo contra as arbitrariedades do Estado, que, mais uma vez, extrapola os normativos constitucionais, suprimindo indevidamente direitos fundamentais em nome do interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5 ed. ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro. Forense, 2018.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. rev, atual. e ampl. Salvador. Editora JvsPodivm, 2017.

ANDRADE, Karina Gomes; e CARNEIRO, Júlia Silva de Araújo. É possível pensar em um conteúdo próprio para a averbação pré-executória? Ausência de critérios objetivos para sua aplicação dá margem a dúvidas indesejáveis. **JOTA INFO**. São Paulo, 16/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/e-possivel-pensar-em-um-conteudo-proprio-para-a-averbacao-pre-executoria-16052018++-+>. Acesso em: 06/04/2019

_____. Averbação pré-executória: caminhando para um modelo objetivo. **JOTA INFO**, São Paulo, 24/05/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/averbacao-pre-executoria-objetivo-24052018>. Acesso em: [06/04/2019](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/averbacao-pre-executoria-objetivo-24052018)

ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8º ed. rev. atual. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre; 2014.

BARATA, Danilo Jorge Soares. Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 27/04/2018.

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>. Acesso em: 02/06/2019.

BENNINI, Antonio Augusto. Arrolamento Fiscal de Bens e Direitos: Política Pública Eficaz de Combate À Sonegação Fiscal – Estudo Comparativo da Legislação à Luz da Jurisprudência. In: XLI CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DOS ESTADOS E DO DF. Campinas, São Paulo. 25/08/2015.

BERNARDES, Flávio Couto; QUARESMA, Graciele de Aguiar. A constrição administrativa de bens instituída pela Lei nº 13.606/2018 e o princípio constitucional do devido processo legal. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, XXVII, Porto Alegre, 2017. Direito financeiro e Tributário I. Florianópolis, CONPEDI, 2018, p. 126/142.

BRASIL. Constituição (1988). Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14/03/2019.

_____. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Brasília, 1969.

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 1º/06/2019

_____. Lei complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Brasília, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm. Acesso em: 24/03/2019

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 14/03/2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14/03/2019.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Brasília, 1980. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 14/03/2019.

_____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Brasília, 1997. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm. Acesso: 2/06/2019.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, 1997. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso em: 22/04/2019.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, 1999. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 1º/06/2019.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 15/06/2019.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 07/04/2019.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília, 2015. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em:
24/03/2019.

_____. Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Brasília, 2015. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/L13097.htm. Acesso
em: 07/06/2019

_____. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Brasília, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm. Acesso em: 07/04/2019.

BRIGAGÃO, Gustavo. Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 21/03/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>. Acesso em: 02/06/2018.

CAMPOS, Rogério; NOLASCO, Rita Dias. Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo. 05/02/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606legitima>. Acesso em: 1º/06/2019.

CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Saboia. Averbação pré executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 09/02/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>. Acesso em: 1º/06/2019

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 229. In: ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 93. In: ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo

bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018.

CONRADO, Paulo César. Indisponibilidade administrativa. **JOTA INFO**, São Paulo, 07/02/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/indisponibilidade-administrativa-07022018>. Acesso em: 20/06/2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2018: Ano-Base 2017. Brasília. CNJ, 2018. Pág. 125. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 17/03/2019

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda pública em juízo**. 15 ed. ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro. Forense, 2018.

DIDIER Jr., Fredie. **Curso de direito processual civil: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 20. Ed. Salvador. Ed. JvsPodivm, 2018.

DIDIER Jr., Fredie *et alli*. **Curso de direito processual civil: execução**. 7. ed. rev., ampl. e atual. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017.

DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios Processuais Constitucionais**. 1. Ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil, V. 5**. 11. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A Prova Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 50. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018.

FREITAS, Vladimir Passos de. A Lei 13.306 e a averbação da certidão de dívida ativa nos registros. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 11/02/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-11/segunda-leitura-lei-13306-averbacao-certidao-divida-ativa-registros>. Acesso em: 1º/06/2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 5: direito das coisas**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GUERZONI, Aurélio Longo; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A indisponibilidade patrimonial ocasionada pela averbação pré-executória: Retrocesso jurídico em nome da eficiência? **JOTA INFO**, São Paulo, 25/04/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-indisponibilidade-patrimonial-ocasionada-pela-averbacao-pre-executoria-25042018>. Acesso em: 06/04/2019

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo. Atlas, 2018.

ISFER, Edson; ISFER, Henrique Roth. O novo bloqueio unilateral de bens pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Breve análise. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.39, p. 98-110, 2018.

LIBERATO, Luiz Antonio Almeida. Averbações de certidão de dívida ativa no fôlio real e qualificação registral. **Revista Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XXI, n. 171, abr 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10 ed. ver. E atual. São Paulo. Atlas, 2018.

MARTINES, Fernando. Poder de cobrar dívida de procuradores da Fazenda gera debate na classe. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 8/04/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-08/poder-cobrar-divida-procuradores-gera-debate-classe>. Acesso em: 1º/06/2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Portaria MF nº 75/2012, de 22 de março de 2012. Brasília, 2012. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso em: 24/03/2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor público. 7ª edição. Brasília, 2016. Pág. 8. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/495099/MCASP+7+Parte+III+PC+E+D%C3%ADvida+Ativa.pdf/1e4dadab-2c29-4486-9d2d-5537e8775aac>

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense, 2014.

NUNES, Cleucio Santos. Bloqueio administrativo de bens pela PGFN implicitamente revoga artigo 185 do CTN. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 11/01/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-11/cleucio-nunes-bloqueio-bens-fazenda-revoga-artigo-ctn>. Acesso em: 02/06/2019

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

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2018: Edição de 2019. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 29/03/2019

_____. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 29/03/2019.

_____. Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS. Nota SEI nº 17/2018/PGDAU/PGFN-MF. Brasília, PGFN, 02/10/2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/nota-sei-no-172018pgdaupgfn-mf.pdf>

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. **Revista Âmbito Jurídico**. Rio Grande, X, n. 45, Set. 2007.

SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

SCHREIBER, Rafael. Procuradoria é único órgão competente para inscrever em dívida ativa tributária. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 15/05/2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-15/rafael-schreiber-cabe-procuradoria-inscrever-divida-ativa>. Acesso em: 15/03/19.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.881. Autor: Partido Socialista Brasileiro. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 22/01/2018.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.925. Autor: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intimados: Presidente da República; Congresso Nacional. Instaurado em: 27/03/2018

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil:** Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. III. 47. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro. Forense, 2016.

TITONELLI, Allan. Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica. **Revista Consultor Jurídico.** São Paulo, 15/01/18. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguranca-juridica>. Acesso em: 07/06/2019.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral,** Rio de Janeiro, nº 58, p. 193-219, 2004.