

AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: um passo para a modernização da cobrança dos créditos fiscais à luz da Constituição da República

BRENO GUIMARÃES MOURA¹

¹*Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Sete Lagoas, MG, Brasil breno.moura@tjmg.jus.br*

Revista Maestria, v.17, p. 10-21, 2019

RESUMO - O mercado atual exige como condição necessária para uma atividade econômica continuar produtiva, que a sua receita supere o valor das despesas. Igualmente para o contribuinte pessoa física, os ganhos de qualquer natureza devem superar os gastos. A conta é simples para atingir o almejado saldo positivo da balança: ganhar mais e/ou gastar menos. Uma forma de reduzir despesas é a redução do pagamento de tributos, seja pelo planejamento fiscal, diga-se lícito, ou pela sonegação de tributos, obviamente ilícita. No último caso, surge para o Estado o direito de cobrar seu crédito do devedor. No entanto, a ineficiência do atual sistema de cobranças de dívida fiscal para recuperação dos créditos tributários e não tributários inadimplidos tem gerado a necessidade, pelo Fisco, de buscar por meios mais eficazes de cobrança. Nesse contexto, foi introduzida no ordenamento jurídico, pelo art.25 da lei 13606/18, a averbação pré-executória, que possibilita a Fazenda Pública, nos casos de crédito inscrito em dívida ativa, gravar bens ou direitos de contribuinte devedor, devidamente notificado, tornando-os indisponíveis. A instituição da medida repercutiu no meio jurídico tributário e ensejou o ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade junto à Suprema Corte. O estudo buscou demonstrar a constitucionalidade da medida, analisando suas peculiaridades e verificando sua compatibilidade com as normas e princípios constitucionais apontados naquelas ações.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Execução Fiscal Administrativa.

PRE-EXECUTORY NOTICE: a step towards modernizing the collection of tax credits in the light of the Constitution of the Republic

ABSTRACT - The current market demands, as a necessary condition for economic activity, to remain productive so that its revenue exceeds the value of expenses. Equally, for the individual taxpayer, gains of any kind must outweigh the costs. The account is simple: to achieve the desired positive balance - earn more and or spend less. One way to lower expenses is to reduce the payment of taxes. It can be done through tax planning, lawful or illegal, like tax evasion. In the last case, the State has the right to collect its credit from the debtor. However, the inefficiency of the current impost collection system for recovering defaulted tax and non-tax has created the need, by the tax authorities, to seek for more efficient means of collection. In this context, a pre-executory entry was introduced in article 25 of Law 13606/18, which allows the Public Treasury, in cases of registered credit outstanding debt, encumber assets or rights of the debtor taxpayer, duly notified, making them unavailable. The uptake of the measure reflected in the tax legal environment, resulting in leading to direct complaints about unconstitutionality to the Supreme Court. The study sought to demonstrate the constitutionality of the measure, analyzing its peculiarities, and verifying its compatibility with the constitutional norms and principles pointed out in those actions.

Keywords: Constitutional right. Tax Law. Administrative Tax Execution.

INTRODUÇÃO

O modelo de cobrança fiscal no Brasil, regulado pela lei 6830/80, mostra-se, atualmente, em descompasso com a necessidade da recuperação de créditos. Ao longo dos anos, na busca de tornar mais eficiente a recuperação dos créditos inadimplidos, vêm sendo introduzidos, no ordenamento, diversos mecanismos, dentre eles a averbação pré-executória.

A medida é objeto de várias ações diretas de inconstitucionalidade que trazem alegação de afrontamentos a diversas normas e princípios constitucionais como devido processo legal, reserva de lei complementar, reserva de jurisdição, direito de propriedade, livre iniciativa, proporcionalidade, razoabilidade, além de configurar sanção política.

O método de pesquisa utilizado foi o dedutivo. Partindo das alegações e teses apresentadas nas ações diretas de inconstitucionalidade, buscou-se a compreensão da natureza da averbação pré-executória e sua relação com as diversas normas e princípios constitucionais envolvidos na questão, utilizando como fundamentos a doutrina e a jurisprudência.

A descrição do atual cenário jurídico fiscal do Brasil tem relevância, pois revela a necessidade de se melhorar a capacidade de cobrança e recuperação de créditos inadimplidos, que servirão para financiar as necessidades públicas, dentre elas os direitos fundamentais.

O último capítulo tratou de verificar, ponto a ponto, cada uma das alegações trazidas nas ações diretas de inconstitucionalidade, demonstrando que a averbação pré-executória é plenamente compatível com a ordem constitucional vigente quando submetida à análise e interpretação com fundamento na doutrina e na jurisprudência.

Ao final do estudo, concluiu-se pela constitucionalidade da medida.

O CENÁRIO JURÍDICO-FISCAL

O Estado arrecada tributos para financiar as necessidades públicas. como ordem e segurança públicas, defesa social, saúde, direitos sociais, direito à propriedade e à liberdade. Essas garantias se traduzem em direitos fundamentais do cidadão e o Estado, para cumprir sua função de garantidor das necessidades públicas coletivas, e via de consequência dos direitos fundamentais, precisa arrecadar receita e tem nos tributos sua maior fonte de recursos.

Para Nabais (2002, n.p.), os deveres fundamentais são o custo dos direitos ou suporte de existência e funcionamento de qualquer comunidade organizada na forma de estado moderno, que tenha como objetivo realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais. Nesse sentido, encontram-se os custos financeiros públicos concretizados no dever de pagar impostos.

A ineficiência do atual sistema de cobrança fiscal, regulada pela Lei 6830/80, para a recuperação do crédito inadimplido é patente quando se verifica o número de Execuções Fiscais pendentes nos tribunais. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) publica, anualmente, o relatório Justiça em Números que indicou, em 2016, uma taxa de congestionamento da ordem de 91%, ou seja, a cada 100 processos em trâmite naquele ano, somente 9 foram baixados, prosseguindo a tramitação de 91 processos para o ano seguinte. (BRASIL, 2017, p.113)

No âmbito da Justiça Federal, a execução fiscal tem um tempo médio de duração de 3.571 dias (9 anos, 9 meses e 16 dias), a um custo unitário médio total provável de R\$ 5.606,67. (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p.14)

Nesse contexto de extrema demora em alcançar um desfecho favorável das execuções fiscais, além de elevados custos operacionais e pouca efetividade na recuperação de seus créditos, é que o Estado busca aperfeiçoar sua técnica de cobrança da dívida ativa.

“Por fim, deve ressaltar-se que a atual Lei n. 6.830/80 foi pensada para um esquema clássico de execução, no qual o executado/devedor era uma pessoa física ou jurídica bem definida, com quadro societário estável.” (GOMES, 2009, p.90)

Informa, ainda o autor que “as múltiplas possibilidades de planejamento tributário permitidas de forma lícita pela legislação tributária mudaram completamente esta perspectiva e somente profundas alterações legislativas no CTN e na legislação ordinária material e processual poderão corrigir estas distorções do sistema jurídico brasileiro.” (GOMES, 2009, p.90)

Uma das tratativas estatais, visando ao aperfeiçoamento do processo de cobrança dos créditos da Fazenda, é a averbação pré-executória, inserida no ordenamento pela norma impugnada nas ações diretas de inconstitucionalidade (ADI's) 5881, 5886, 5890, 5925, 5932, objetivando uma integração da fase administrativa e judicial de cobrança do crédito.

A NORMA IMPUGNADA E AS TESES TRAZIDAS NAS ADI's

O art.25 da Lei 13606/18, além de introduzir, no ordenamento jurídico, a medida da averbação pré-executória, também possibilitou à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que promovesse o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, levando a juízo somente aqueles créditos em que houvesse possibilidade de sua recuperação em virtude da localização de bens, e ainda determinou à PGFN que editasse norma complementar para regulamentação dos procedimentos da medida, culminando na publicação da Portaria nº 33/2018.

As teses jurídicas apresentadas pelos autores das ADI's apontaram para vícios de constitucionalidade tanto formais como materiais, comparando a medida impugnada a uma espécie de execução fiscal administrativa, além de atribuir-lhe natureza de sanção política.

A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

Execução Fiscal Administrativa *versus* Averbação Pré-executória

A execução fiscal administrativa consiste no exercício de todos os atos executórios do processo de cobrança forçada pela própria administração e sem a interferência do Poder Judiciário. A execução fiscal administrativa, apesar de não existir como norma no Brasil, não se revela uma novidade. O Projeto de lei (PL) nº 2412/07 busca introduzir no ordenamento a execução fiscal administrativa, passando para a administração o pleno controle das decisões e atos executórios da execução fiscal. Esse modelo de execução fiscal é praticado na França, nos Estados Unidos e no Chile.

Na França, a execução fiscal é toda exercida pela administração, havendo o sistema de dualidade de jurisdição, coexistindo as Jurisdições Administrativa e Judicial.

“Com efeito, os contribuintes franceses pós-revolucionários deram alcance mais amplo à teoria da separação de poderes, entendendo que a solução dos litígios nos quais a Administração Pública é parte não pode ser atribuída ao Poder Judiciário, sob pena de criar-se uma subordinação de um Poder ao outro.” (DI PIETRO, 2009, p.4)

Nos Estados Unidos, a execução fiscal é preferencialmente administrativa, podendo o contribuinte ou o Fisco em casos específicos acionar o Poder Judiciário. A cobrança na via judicial, por iniciativa da administração, ocorre nos casos de conflitos de interesses entre credores que possam ter algum direito ou expectativa com relação aos bens dos devedores. A busca pela satisfação do crédito pela via judicial possui caráter preventivo, no sentido de procurar sanar dúvidas que possam invalidar esforços empreendidos na execução administrativa. (GODOY, 2003, p.158)

O contribuinte também pode se valer da via judicial para discutir sua dívida fiscal. “Excesso de poder e negligência por parte dos

agentes fazendários autorizam ação judicial para determinação de ação ou omissão culposa ou dolosa, assim como suscitam por parte do contribuinte pedido de indenização. Exige-se esgotamento de instâncias administrativas, que todavia não são esclarecidas pelo regulamento.” (GODOY, 2003, p.166)

No Chile, não havendo oposição aos atos executórios praticados pelo Fisco, a cobrança tramitará integralmente pela via administrativa. Havendo pretensão resistida do Fisco em relação a qualquer oposição realizada pelo contribuinte, a execução deverá ser encaminhada para o juízo comum para que este decida sobre a oposição do devedor e a expropriação do bem penhorado. O envio da execução fiscal para a Justiça comum também ocorrerá nos casos em que a matéria trazida na oposição do contribuinte extrapolar a competência do Fisco, por exemplo, em matéria pertinente ao código de processo chileno. (CHILE, 1974)

É essa participação excepcional do Estado-Juiz no processamento da lide de pretensão insatisfeita, no momento da venda do bem, que justifica o enquadramento do sistema chileno como sincrético (administrativo com momentos judiciais). (MELO FILHO, 2017, p.39)

A alegação trazida nas ADI's é de que a averbação pré-executória se assemelha à execução fiscal administrativa, pois gera indisponibilidade de bens ou direitos por decisão administrativa. No entanto, a averbação pré-executória somente causa a indisponibilidade do bem, não sendo, por si só, suficiente para gerar a expropriação daquele bem.

Donizetti (2008, p.653) define expropriação como “ato pelo qual o Estado-Juízo, para satisfação do direito de crédito (art.646), desapossa o devedor de seus bens, converte esses bens em dinheiro ou simplesmente transfere o

domínio ou a posse deles ao credor”¹

Para Verde e Capponi² (1998) citado por Didier Jr. *et al* (2018, p.823), a “penhora segrega bens do patrimônio do executado, destinando-os à expropriação”.

A indisponibilidade causada pela averbação, conforme será demonstrado adiante, somente se converterá em penhora na fase judicial e por ordem emanada do Magistrado.

Portanto, não restam dúvidas de que não há similitudes procedimentais entre averbação pré-executória e execução fiscal administrativa, não podendo, em qualquer hipótese, serem conceituadas como idênticas.

Reserva de Lei Complementar

As leis complementares (LC) são produzidas para regularem matérias que a Constituição da República (CR/88) lhes reserva taxativamente, não podendo tais matérias ser objeto de lei ordinária, o que implicaria vício formal de constitucionalidade.

A edição de normas gerais a respeito de crédito tributário é resguardada pela reserva de lei complementar por força do disposto no art.146, III, b da CR/88.

A tese trazida nas iniciais das ADI's³ sustenta que a indisponibilidade causada pela averbação pré-executória é matéria reservada a lei complementar por tratar de garantia de crédito. No entanto, ensina Carvalho (2017, p.541) que as garantias do crédito tributário devem ser entendidas como “os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo”. Para Torres (2011, p.319), as garantias “sendo forma

¹O art.646 do CPC de 1973 guarda correspondência com o art.824 do CPC de 2015.

²VERDE, Giovanni; CAPPONI, Bruno. *Profili del Processo Civile*. Napoli: Jovene, 1998, v.3, p.60-61.

³ADI 5881, item 28; ADI 5886, item 28; ADI 5890, p.10; ADI 5925, p.5; ADI 5932, item 14.

de proteção do direito, não se confundem com o próprio crédito tributário nem lhe alteram a natureza”.

Conclui-se, portanto, que a reserva de lei complementar somente alberga os aspectos intrínsecos ao crédito tributário, não se estendendo aos elementos externos que com ele se ajustam, como as garantias. São elementos intrínsecos ou essenciais do crédito a constituição, a suspensão, a extinção e a exclusão do crédito, todos devidamente tratados no Código Tributário Nacional (CTN), este recepcionado pela CR/88 como lei complementar.

Portanto, as garantias do crédito, assim como a execução fiscal, não estão inseridas nas matérias reservadas à lei complementar, podendo ser reguladas por lei ordinária.

Outro ponto controverso com relação à reserva de lei complementar se refere à determinação dada, pela norma impugnada, à PGFN para que editasse norma complementar a fim de regular a averbação pré-executória, culminando com a publicação da Portaria nº33/2018 daquele órgão.

Segundo alegado⁴, a norma impugnada violou o caput do art.131⁵ da CR/88 por atribuir competência à PGFN que não está prevista na lei orgânica da Advocacia Geral da União (AGU), cuja organização é regulada por LC 73/93.

A LC 73/93 traz em seu art.12 o rol das competências da PGFN e seu inciso II informa que compete à PGFN representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário. Essa representação é no sentido de substituir a União⁶ na execução de todos os atos pertinentes à cobrança e recebimento da

dívida ativa e, logicamente, se refere à esfera administrativa, já que a representação, específica, em ações judiciais, vem expressa no inciso V do mesmo artigo e abarca, entre outras, a execução fiscal.

Portanto, a Portaria nº 33/2018 é fruto do poder administrativo da PGFN para editar ato normativo, com efeitos gerais e abstratos, capaz de complementar lei pré-existente, buscando sua execução, sem, contudo, ultrapassar os limites da própria lei que a autorizou.

A Separação de Poderes e a Reserva de Jurisdição

Os argumentos trazidos nas petições iniciais das ADI's⁷ são uníssonos em afirmar que a indisponibilidade patrimonial decorrente da averbação pré-executória, sendo exercida pela administração, fere a separação de poderes e a reserva de jurisdição, uma vez que o direito de propriedade somente poderia ser restringido pelo Poder Judiciário, garantidos ampla defesa e contraditório, a exemplo do que ocorre com a restrição prevista no art.185-A do CTN (1966).

A reserva de jurisdição exige para a legítima efetivação de determinados atos, essencialmente os que ensejam restrição a direitos fundamentais, que sejam ordenados exclusivamente por magistrados e, assim como ocorre com a reserva de lei complementar, as matérias por ela albergadas devem vir expressamente declaradas no texto constitucional⁸.

O texto constitucional não traz qualquer indicação que eventual restrição ao direito de propriedade seja realizada, obrigatoriamente, por ato judicial. Contrariamente, a interpretação

⁴ADI 5890, petição inicial, p.9.

⁵O art.131 da CR/88 prevê que a organização e funcionamento da AGU sejam realizados por meio de lei complementar, atribuindo à PGFN a representação da União na execução da dívida ativa tributária.

⁶Pessoa política titular para cobrança e recebimento dos créditos relativos a tributos federais.

⁷ADI 5881, item 42; ADI 5886, item 21; ADI 5890, p.16; ADI 5925, p.14; ADI 5932, item 26.

⁸Ex: a inviolabilidade do domicílio e a quebra do sigilo das comunicações telefônicas, previstas, respectivamente, nos incisos XI e XII do art.5º da CR/88.

conjunta dos incisos LIV e LV do art.5º da CR/88, permite concluir que há permissão para a administração pública executar atos de restrição a direito de propriedade, desde que atendido o devido processo legal, por meio de regular processo administrativo⁹.

Há, no ordenamento pátrio, outros dispositivos¹⁰ que autorizam a indisponibilidade extrajudicial de bens, corroborando a ideia de que a restrição de direito de propriedade pela administração não é primazia do Poder Judiciário, não havendo, portanto, afronta aos princípios da separação de poderes e reserva de jurisdição.

Sanção Política

A atribuição de que a norma impugnada teria natureza de sanção política constou da fundamentação em três das ADI's¹¹ que tratam da matéria.

Sanção política, cuja prática é rechaçada pelo STF (súmulas n.º 70, n.º 323 e n.º 547), é a restrição de direitos fundamentais, imposta pelo Poder Público, com a finalidade oblíqua e desviada de efetuar a cobrança do crédito tributário sem a observância do devido processo legal. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.366)

No entanto, os direitos fundamentais não possuem caráter absoluto. A ideia de poder absoluto não se harmoniza com a ideia natural de direito, pois todo direito por natureza é limitador e, portanto, é também limitado.

“Não existe direito absoluto, entendido como o direito sempre obrigatório, sejam quais forem as consequências. Assim, os direitos

fundamentais não são absolutos nem ilimitados.” (CARVALHO, 2007, p.581)

“Encontram restrições na necessidade de se assegurar aos outros o exercício desses direitos, como têm ainda limites externos, decorrentes da necessidade de sua conciliação com as exigências da vida em sociedade, traduzidas na ordem pública, ética social, autoridade de Estado, etc.” (CARVALHO, 2007, p.581)

Fechando a ideia, o autor informa que resulta, “daí, restrições dos direitos fundamentais em função dos valores aceitos pela sociedade.” (CARVALHO, 2007, p.581)

No julgamento da ADI 5135, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou constitucional o protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA) e consagrou a ideia de que, para ser considerado como sanção política, ao impor medidas coercitivas com o objetivo de recuperar créditos tributários inadimplidos, o ato ou norma que restrinja direitos fundamentais do contribuinte deve ser desprovido de proporcionalidade e razoabilidade.

Portanto, uma norma ou ato pode restringir direitos fundamentais, e não ser taxada de sanção política, desde que não se ultrapassem determinados limites objetivamente delineados pelos requisitos de razoabilidade e proporcionalidade.

Razoabilidade

O princípio da razoabilidade orienta a elaboração e aplicação das regras jurídicas, e dos atos com base nelas praticados, especialmente quando se tratar de conduta do Poder Público. É considerado pelo STF como positivado implicitamente na Constituição Federal, podendo ser deduzido de seu art.5º, inciso LIV. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.22)

A norma ou ato carece de razoabilidade quando não permite, administrativa ou judicialmente, o controle de legalidade ou da

⁹A mesma interpretação não é possível quanto ao direito de liberdade que, por disposição expressa do inciso LXI do art.5º da CR/88, é protegido pela reserva de jurisdição.

¹⁰Ex: §2º do art.44 da Lei 8443/92, o art.36 da Lei 6024/74, o art.24-A da Lei 9656/98 e o art.59 da LC 109/01.

¹¹ADI 5881, Petição inicial, item 40; ADI 5890, Petição inicial, p.17-18; ADI 5925, Petição inicial, p.26.

penalidade aplicada (a própria sanção) ou do crédito tributário que ensejou a aplicação da sanção, ferindo mortalmente o princípio do devido processo legal, pois obrigaria o contribuinte a se submeter ao pagamento do tributo, ainda que o considere indevido, com vista a não sofrer a sanção.

Na argumentação trazida nas petições iniciais das ADI's¹², foram apontadas afrontas aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, atribuindo à norma impugnada o caráter de não razoabilidade.

É certo que a norma impugnada não trouxe quaisquer mecanismos internos de controle da legalidade da penalidade e/ou do crédito que ensejou sua aplicação. No entanto, em seu texto, trouxe determinação expressa¹³ para que a PGFN editasse norma regulamentadora da averbação pré-executória, autorizando a edição da Portaria 33/2018.

Nos termos da Portaria 33/2018, o controle da legalidade do crédito fiscal é realizado de ofício (art.1º ao 5º) pela PGFN ou, a qualquer tempo, a pedido do contribuinte (art.15 a 20). O controle da legalidade da penalidade é realizado pela impugnação à averbação pré-executória (art.25 a 30), inclusive por terceiro adquirente nos casos especificados na própria portaria. Rejeitada a impugnação à averbação pré-executória ou não sendo ela apresentada, a PGFN poderá ajuizar a respectiva execução fiscal no prazo de trinta dias, cujo decurso implicará o levantamento da averbação pré-executória (art.30 par. único). A Portaria nº33/2018 ainda prevê a oferta antecipada de bens em execução fiscal (art.8º a 14), pelo contribuinte, que pode suspender o efeito da indisponibilidade da averbação pré-executória.

Como se vê, o procedimento adotado pela Portaria 33/2018 da PGFN, dá ao contribuinte devedor pleno direito à ampla defesa

e ao contraditório, com o controle interno tanto da legalidade de crédito quanto da aplicação da penalidade, garantindo o devido processo legal e, portanto, afastando a atribuição de não razoabilidade à norma impugnada.

Proporcionalidade

O teste da proporcionalidade enseja a verificação da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito “de ato estatal praticado como meio a consecução de um fim, ainda que lícito esse fim, e além de naturalmente atender a outros requisitos decorrentes de outras normas jurídicas [...]” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.23)

A adequação é verificada quando o meio utilizado alcança a finalidade pretendida, sem, nesse momento, ser necessária a observância a eventuais afrontamentos a direitos fundamentais envolvidos, bastando saber se o meio se presta a alcançar o fim visado.

A averbação pré-executória, entendida como garantia, tem por objetivo final a recuperação de créditos inadimplidos. Visando à modernização do processo de cobrança fiscal, a averbação pré-executória tem como objetivos secundários: a redução do volume de distribuições de execuções fiscais, pela possibilidade do ajuizamento seletivo de ações (art.33 da Port.33/2018), que autoriza o não ajuizamento das ações que possuam baixo potencial de sucesso na recuperação daquele crédito; e a prevenção à fraude à execução fiscal inscrita na norma do art.185 do CTN (1966).

Importante destacar que o contribuinte com débito inscrito em dívida ativa, mesmo que não houvesse a averbação pré-executória, já não poderia alienar seus bens, pois incorreria na fraude prevista no art.185 do CTN (1966). Nesse caso, a averbação pré-executória é preventiva no sentido de evitar aquela fraude, pois dá publicidade a terceiro de boa-fé a respeito de que determinado bem é objeto de garantia de dívida fiscal.

¹²ADI 5881, item 16; ADI 5886, item 30; ADI 5890, p.17-18; ADI 5892, p.21; ADI 5932, item 30.

¹³Artigos 20-B e 20-E da lei 10522/02, introduzidos pelo art.25 da lei 13606/18 (norma impugnada).

A medida se mostra plenamente adequada, pois, uma vez que um bem do devedor é gravado de indisponibilidade, passa a existir verdadeira garantia para recuperação do crédito ou parte dele. A execução fiscal a ser proposta, obrigatoriamente junto ao Poder Judiciário, terá o mínimo de potencialidade de êxito e não haverá risco de ocorrência de fraude à execução em relação àquele bem tornado indisponível.

A necessidade do meio consiste em verificar a inexistência de outro meio igualmente adequado, porém com resultado menos nocivo ou agressivo a outros direitos do devedor. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.23)

Os meios alegados nas ADI's como igualmente aptos, porém menos onerosos são: o arrolamento de bens (Lei 9.532/97), a medida cautelar fiscal (Lei 8.397/92), o protesto extrajudicial de CDA (art.25 da lei 12767/12) e a indisponibilidade de bens de que trata o art.185-A do CTN (1966)

Para verificação se referidos dispositivos são aptos a afastar a averbação pré-executória, é condição necessário que sejam aplicáveis no âmbito administrativo, além de cumprirem os objetivos secundários da medida descrita na norma impugnada.

Nesse contexto, é patente a inaptidão da indisponibilidade de bens prevista no art.185-A do CTN (1966), que somente poderá ser decretada por Juiz de Direito, se o devedor não apresentar bens após sua citação em execução fiscal, ou seja, em momento posterior à fase administrativa.

O protesto extrajudicial de CDA que, embora considerado mecanismo de garantia do crédito, não atinge de forma direta esse objetivo, ou seja, efetuado o protesto, o valor devido pelo contribuinte não está garantido, e após o ajuizamento da ação de execução, ainda será necessária a busca de bens e direitos do devedor, caso esse não efetue pagamento ou parcelamento. Nesse caso, não há que se cogitar a ideia de que o protesto de CDA tenha força de afastar a necessidade da averbação pré-executória, pois aquele gera dificuldade de acesso a crédito

cambial, e esta a indisponibilidade de bens e direitos. Não há parâmetro objetivo para, de forma abstrata, apontar qual dos efeitos será mais gravoso ao contribuinte.

A medida de arrolamento, igualmente, não tem o efeito de indisponibilidade dos bens, sendo apenas requisito para ajuizamento de medida cautelar fiscal, no caso de alienação de bens sem a devida comunicação ao Fisco, nos termos do §4º do art.64 da lei 9532/97 e art. 2º, inciso VII da lei 8397/92. Portanto, não possuindo viés de garantir o crédito pela indisponibilidade, mas somente de aplicar outra medida, o arrolamento de bens não se mostra apto a afastar a necessidade da averbação pré-executória.

A ação cautelar fiscal, regulada pela lei 8397/92, tem por objetivo causar efeito de indisponibilidade de bens de devedores do Fisco para garantia da satisfação de crédito. No entanto, a medida cautelar fiscal é mais gravosa, ao contribuinte, que a averbação pré-executória em duas oportunidades, não se mostrando apta a afastar a necessidade da norma impugnada.

Primeiro, a averbação pré-executória, obrigatoriamente, somente poderá ser utilizada após a inscrição do crédito em dívida ativa. Já em sede de medida cautelar, atendidos aos requisitos da plausibilidade jurídica (art.2º da 8397/92) e o perigo da demora (risco à efetividade de execução fiscal a ser ajuizada) poderá ser deferida liminarmente indisponibilidade dos bens do devedor, inclusive antes da constituição definitiva do crédito.

“A medida cautelar fiscal, ensejadora de indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, pode ser intentada mesmo antes da constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 2º, inciso V, "b", e inciso VII, da Lei nº 8.397/92 (com a redação dada pela Lei nº 9.532/97) [...]” (BRASIL, 2006)¹⁴

Em segundo, tornada definitiva a indisponibilidade em virtude da averbação pré-executória, o Fisco tem um prazo de trinta dias

¹⁴Resp. 689472/SE

para ajuizar a execução fiscal ou cessarão os efeitos da averbação pré-executória. Porém, uma vez tornada definitiva a indisponibilidade causada pela medida cautelar, o Fisco disporá do prazo de sessenta dias para ajuizar a execução fiscal sem que cessem os efeitos da cautelar (artigos 11 e 13, inciso I da lei 8397/92), sendo, portanto, mais gravosa a medida cautelar fiscal.

A proporcionalidade em sentido estrito preserva a relação material da penalidade ou ato praticado pelo Poder Público com os direitos fundamentais, ou seja, para que um ato seja considerado uma sanção política deve, ao afrontar direitos fundamentais, inviabilizar o exercício da atividade econômica do contribuinte. A mera contrariedade a determinados direitos fundamentais não é suficiente para a caracterização de sanção política, pois, como já mencionado, o próprio STF já consagrou tese de que direitos fundamentais não são absolutos, mormente nos autos Ag.Reg. no RE 915.424/SP.

“É certo – consoante adverte a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – que não se reveste de natureza absoluta a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional, eis que inexistem, em nosso sistema jurídico, direitos e garantias impregnados de caráter absoluto[...].” (BRASIL, 2015, p.5-6)

“A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.” (BRASIL, 2015, p.5-6)

Os direitos fundamentais, potencialmente capazes de inviabilizar o exercício da atividade econômica do contribuinte, se afetados pela averbação pré-executória são: direito de propriedade, da livre iniciativa e isonomia.

A averbação pré-executória somente afeta uma das faculdades do proprietário previstas no art.1228 do Código Civil, qual seja, o direito de dispor do bem, podendo aquele exercer seu domínio de forma plena em relação às restantes. Há previsão normativa de que a averbação pré-executória não poderá recair sobre bens impenhoráveis (art.23, III da Port. 33/2018 da PGFN), considerados os bens necessários ou úteis ao exercício de profissão ou a atividade econômica e liberdade de iniciativa, visando à garantia da existência digna pela valorização do trabalho humano, nos termos do art.170 da CR/88.

A tese formulada pelo autor da ADI 5881, mormente nos itens 74 e 75, dá conta de que a averbação pré-executória somente alcançará bons pagadores, entendidos como aqueles que não ocultam seu patrimônio e pretendem discutir o valor de seu débito fiscal em sede judicial, sendo inaplicável aos sonegadores contumazes, que buscam sempre burlar o Fisco, e que, certamente, ficarão em maior vantagem sobre aqueles, em desrespeito completo ao princípio da isonomia.

É certo que o art.150, II da CR/88 proíbe tanto diferenciar contribuintes que estejam em situações equivalentes, como tratar igualmente a pessoas em manifesta desigualdade, sob risco de acarretar, a uma ou a outra, interferência no livre exercício da atividade econômica. No entanto, o autor da ADI 5881 partiu de premissa equivocada ao diferenciar bons e maus devedores do Fisco, pleiteando tratamento diverso entre eles. Ambos são devedores e possuem capacidade contributiva. Esta é a condição de igualdade a ser considerada para aplicação da averbação pré-executória: possuir, cada um, capacidade contributiva.

O tratamento diferenciado, em relação ao alegado na ADI 5881, deve ocorrer na apuração e constituição do crédito tributário. Para aquele devedor que declarou devidamente seus débitos tributários e não os pagou por pretender discutir o valor judicialmente, poderá incidir, em tese,

multa moratória sobre o valor apurado. Por outro lado, para o sonegador ensejará a aplicação de multas tributárias¹⁵ de natureza punitiva (com valores mais elevados), sem prejuízo de imputação penal, se couber.

Dessa forma, a averbação pré-executória não afronta o princípio da isonomia tributária, pois aplicável igualmente a todos os devedores fiscais, cuja capacidade contributiva foi aferida na constituição do crédito, não interferindo, pois, na livre concorrência.

CONCLUSÕES

Partindo da importância do recolhimento dos tributos pelo Estado, bem como da ineficiência do atual método de cobrança forçada, que apontam para a necessidade de modernizar o procedimento no Brasil, a conclusão a que se chegou foi de que a averbação pré-executória é material e formalmente constitucional.

Para tanto, o estudo mostrou que há diferença significativa entre a execução fiscal administrativa, aplicada pelo direito estrangeiro, e a averbação pré-executória, pois não há expropriação de bens pelo procedimento descrito na norma impugnada pelas ADI's.

A inconstitucionalidade formal foi afastada pela demonstração de que averbação pré-executória, sendo garantia de crédito, não é matéria reservada à lei complementar, além de aclarar que não houve criação de competência da PGFN para edição da Portaria 33/2018.

A constitucionalidade material restou patente ao se demonstrar que, garantindo-se o devido processo legal, judicial ou administrativo, não há ilicitude em norma ou ato que restrinja direito fundamental para a garantia de relevantes interesses públicos.

Finalmente, a norma impugnada foi descaracterizada como sendo sanção política, pois cumpre os requisitos de razoabilidade e proporcionalidade.

Portanto a averbação pré-executória é plenamente compatível com as normas e princípios constitucionais, e constitui inexorável meio de garantia de crédito, impulsionando o ordenamento para o caminho rumo à modernização da cobrança fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2017: ano-base 2016* - Brasília: 2017.188p. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>. Acesso em: 01 maio 2018.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988. *Diário Oficial da União*, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 maio 2020

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm Acesso em: 18 maio 2020

_____. Lei nº 6.380, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 18 jan. 2019

_____. Lei nº 8397, de 06 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 16 jan. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm. Acesso em: 18 maio 2020

¹⁵Multas de ofício.

_____. Lei nº 9532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 dez. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 18 maio 2020

_____. Lei nº 12767, de 27 de dezembro de 2012. Inclui 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 dez. 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm. Acesso em: 18 jan. 2019

_____. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Institui a averbação pré-executória. *Diário Oficial da União*, Brasília, 10 jan. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm. Acesso em: 18 jan. 2019.

_____. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 fev. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta a medida da averbação pré-executória. *Diário Oficial da União*, Brasília, 09 fev. 2018. seção 1, página 35. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 18 jan. 2019

_____. Supremo Tribunal Federal. Arrolamento de bens e direitos do contribuinte efetuado pela administração pública. *RESP.689472/SE*. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, acórdão de 13 de novembro de 2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=689472&b=AOR&tthesaurus=JURIDICO&p=tru>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Sanção política no direito tributário. *Ag.Reg.RE915424/SP*. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, acórdão de 25 de outubro de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=98952>. Acesso em: 15 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo eletrônico. *ADI 5881*. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5341622>. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo eletrônico. *ADI 5886*. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5344151>. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo eletrônico. *ADI 5890*. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5347529>. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo eletrônico. *ADI 5925*. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>. Acesso em: 05 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo eletrônico. *ADI 5932*. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5437860>. Acesso em: 05 maio 2018.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional*. 13.ed. rev., ampl., e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. 1260p.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.584p.
- CHILE. *Decreto-ley 830*. Santiago: 1974. Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm> Acesso em: 02 jun. 2018.
- CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Valle; PESSOA, Olívia Alves Gomes. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. 17p. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf Acesso em: 01 maio 2018.
- DIDIER JR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA; Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. 8.ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Editora JusPodivm. 2018, v.5, 1151p.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22.ed. São Paulo: Atlas, 2009. 864p.
- DONIZETTI, Elpídio. *Curso Didático de Direito Processual Civil*. 9.ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008. 1117p.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/images/stories/pdfs/revistas/revista-procuradores-fazenda-nacional-ano-5-n-5-2003.pdf> Acesso em: 15 maio 2018.
- GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa - qual o melhor caminho?. *Revista CEJ*. Brasília: abr./jun. 2009. Ano XIII, n. 45. p. 86-101. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32652-40042-1-PB.pdf> Acesso em: 01 maio 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10.ed. rev., atual. São Paulo: Atlas, 2018. 571p.
- MELO FILHO, João Aurino de. Sistemas de Cobrança Executiva da Obrigação Tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal Administrativa como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas. *Revista Justiça Fiscal*. Brasília, ano 8, nº29, 60.p, jan/ abr/2017. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/2014/publicacao.php?id=revista-justica-fiscal-29&arquivo=/images/stories/pdfs/revistas/revista-justica-fiscal29.Pdf&titpub=Revista%20Justi%C3%A7a%20Fiscal%20-%2029%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o&ml=5&mlt=system&tmpl=componen> Acesso em: 01 jun. 2018.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU*. Brasília, mar/jun de 2002. Vol.1.n.1. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525> Acesso em: 15 maio 2018.
- OLIVEIRA, Regis de. Projeto de Lei da Câmara de Deputados nº 2412, de 12 de novembro de 2007. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F1C25AE446EDBA A171237058FBA7A3EB.proposicoesWebExterno2?codteor=522170&filename=PL+2412/2007 Acesso em: 18 maio 2020.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18.ed.rev., e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.464p.