



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO – UAD

ERIKA FARIAS LISBOA

**ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO § 3º, INCISO II DO ARTIGO 20-B
DA LEI Nº 10.522/2002**

SOUSA – PB
2018

ERIKA FARIAS LISBOA

**ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO § 3º, INCISO II DO ARTIGO 20-B
DA LEI Nº 10.522/2002**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. João de Deus Quirino Filho
Coorientador: Prof. Giliard Cruz Targino

SOUSA – PB
2018

ERIKA FARIAS LISBOA

**ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO § 3º, INCISO II DO ARTIGO 20-B
DA LEI Nº 10.522/2002**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. João de Deus Quirino Filho
Coorientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. João de Deus Quirino Filho

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Dedico este trabalho aos meus pais, Maria Da Luz e Celso, por todo esforço e amor que sempre me proporcionaram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, fonte de toda a minha força e responsável por todas as bênçãos que acontecem em minha vida, que ilumina meu caminho e me conduz pela direção correta. Sem Ele, eu não teria chegado até aqui. Assim como a minha gratidão à Virgem Maria, Nossa Senhora mãe de Jesus, que junto a Santíssima Trindade abençoa minha vida e me guarda, protegendo-me do mal e resolvendo o que sou incapaz de resolver.

Minha gratidão sem fim aos meus pais, Maria Da Luz e Celso, que são minha base e fonte de amor e segurança. Sempre se dedicaram muito para que eu tivesse a melhor educação, me ensinaram e ensinam a cada dia os reais valores da vida. Buscaram me proporcionar sempre o melhor e faziam de tudo para me ver feliz. Agradeço a eles por terem me permitido a experiência de morar em outro estado para estudar, o que me fez passar por muita coisa e crescer muito como pessoa, pois a experiência de morar longe dos pais é dolorida em razão da saudade, mas muito enriquecedora. Sou grata pelo amparo e pela confiança de sempre.

Aos meus avós, Rita, Celma e Manoel, por todo amor, dedicação e suporte que tiveram para comigo durante toda a minha trajetória, que sempre acreditaram em mim e me ajudaram na medida do possível. Além deles, agradeço também a toda minha família, meus irmãos, tios e tias, primos, minhas sobrinhas e demais agregados.

Às minhas amigas de Natal, principalmente Juliana, Bruna, Renata e Clarinha, que apesar da distância, não permitiram que isso abalasse nossa amizade, de forma que se fizeram presente quando precisei.

Aos amigos que conquistei em Sousa, principalmente os que participaram da minha caminhada nessa cidade desde o início e que apesar dos percalços no caminho, continuamos unidos pelo grupo carinhosamente chamado de LO. Obrigada por compartilharem comigo momentos incríveis e serem muitas vezes mais do que eu esperava para mim. São todos muito especiais, mas dentre os integrantes desse grupo, destaco Bruna, minha fiel companheira, com quem divido apartamento e sou amiga desde a nossa chegada a esta cidade. Passamos por tantas coisas juntas, de momentos felizes a tristes, de estudos e de festas, de muitas viagens tantas coisas mais, agradeço pela amiga que sempre foi e companheira de todos os momentos. Além dela, Andressa "Little" também merece destaque, que está a poucos meses

morando conosco, mas que é minha amiga desde o começo também. É a amiga que todos querem, sempre pronta para ajudar quem precisar, se doa ao máximo sempre com um lindo sorriso no rosto.

Às minhas amigas que começaram o curso comigo, mas que não permaneceram, Callina, Isadora, Rayanne, Sara e Vitória. Em especial, agradeço a Rayanne e a Sara por se preocuparem tanto comigo e manter sempre o elo que nos uniu tão fortemente, de modo a se fazerem presente mesmo a quilômetros de distância.

Aos meus orientadores, João de Deus e Giliard, por toda a ajuda e suporte ao longo desse período tão angustiante e de inseguranças que é a feitura da monografia.

Por fim, agradeço a uma pessoa importante em minha vida, que apesar da distância atual, sempre me apoiou e acreditou em mim, estando ao meu lado e sendo meu porto seguro por muito tempo.

RESUMO

O presente trabalho discute acerca da averbação pré-executória, instituto criado recentemente pela Lei nº 13.606 de 2018 que alterou a Lei nº 10.522/2002, acrescentando os arts. 20-B, 20-C e 20-E a esta, em que o art. 20-B prevê que após a inscrição em dívida ativa, o contribuinte será notificado para pagar o débito em até 5 dias, caso não o faça, a Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão responsável pela cobrança das dívidas ativas da União poderá averbar a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registros de bens e direitos, tornando-os indisponíveis. Trata-se de uma espécie de desjudicialização da cobrança fiscal, meio extrajudicial de cobrança para evitar que haja fraude à execução, pois, como será visto, as execuções fiscais possuem alto grau de ineficiência. Porém, algumas entidades propuseram ADI contra o tema. Assim, tem o presente trabalho o objetivo de analisar acerca da (in)constitucionalidade do instituto. Para tanto, o método de abordagem utilizado foi o indutivo, partindo da análise de uma situação específica para uma genérica, e a forma da pesquisa é qualitativa. Foi utilizada como técnica de pesquisa de campo, bem como a bibliográfica e virtual. Para compreender o tema e poder concluir pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade do instituto, foram trabalhados os princípios processuais constitucionais que se aplicam ao processo tributário, bem como se fez necessário estudar acerca do crédito tributário, do processo administrativo fiscal, do processo de execução fiscal, analisando dados que demonstram sua ineficiência e as fraudes que nele ocorrem. Como resultado da pesquisa, concluiu-se pela constitucionalidade do dispositivo analisado em razão de não haver ofensa a princípios constitucionais, nem se tratar de ato desproporcional a ser praticado pela PGFN.

Palavras-Chave: Averbação pré-executória. Certidão de Dívida Ativa. Execução fiscal.

ABSTRACT

This present work discuss about the pre-executory endorsement, institute created recently by the Law nº 13.606/2018 that altered the Law nº 10.522/2002, adding the articles, 20-B, 20-C and 20-E which that, in the article 20-B predict that after the active debt inscription, the taxpayer will be noticed to pay the debt in until 5 days, if that's not happened, the Procuradoria da Fazenda Nacional, responsible organ to collect the active debts of União, could endorse the Certidão de Dívida Ativa in organs of properties and rights, making them indispensable. It is an unjudicialization species of tax collection, the extrajudicial way of tax collection to avoid fraud in the execution, which, will be viewed, the tax foreclosures have high levels of inefficiency. In this way, this present work has the objective to analyze about constitutionality of the institute. However, some entities already proposed an ADI against this theme. Therefore, this present task has the goal to analyze the unconstitutionality of this institute. For this, the approach method utilized was inductive, going from a private situation for a generic one, and the form of research used is the qualitative. Field research was used as a research technique, as well as bibliographical and virtual research. To understand this theme and conclude to constitutionality or unconstitutionality of this institute, were worked the procedural constitutional principles that could be applied to tributary process, as well as the need to study about tributary credit, the administrative tax process, the execution tax process, analyzing data that demonstrate his inefficiency and the frauds that occurs. As a result of the research, it was concluded by the constitutionality of the analyzed article because there is no offense to constitutional principles, nor is it a disproportionate act to be practiced by PGFN.

KEYWORDS: Pre-Execution Endorsement. Tax Execution. Active Pay Certificate.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABAD – Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ARE – Agravo em Recurso Extraordinário

Art. – Artigo

CADIN – Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CFOAB – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

CND – Certidão Negativa de Débitos

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

COSIP – Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

CPC – Código de Processo Civil

CRF – Conselho de Recursos Fiscais

CRFB/88 – Constituição da República Federativa de Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DAU – Dívida Ativa da União

DENATRAN – Departamento Nacional de Trânsito

DRJ – Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

EPE – Exceção de pré-executividade

ESAF – Escola de Administração Fazendária

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza

LEF – Lei de Execução Fiscal

PAF – Processo Administrativo Fiscal

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PL – Projeto de Lei

PRDI – Pedido de Revisão de Dívida Inscrita

PSB – Partido Socialista Brasileiro

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TDPF – Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	BREVE ANÁLISE A RESPEITO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
2.1	Sujeitos da obrigação tributária.....	13
2.2	Crédito tributário	14
2.3	Princípios processuais constitucionais	17
2.3.1	Princípio do devido processo legal	18
2.3.2	Princípio do contraditório	19
2.3.3	Princípio da ampla defesa	19
2.3.4	Princípio da duração razoável do processo.....	20
2.4	Noções gerais a respeito do processo administrativo	20
2.5	Do Processo Administrativo Fiscal	21
3	EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE DO PROCESSO DE EXECUÇÃO, SUA INEFICIÊNCIA E DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA NO DIREITO COMPARADO	25
3.1	Meios de defesa do sujeito passivo.....	27
3.2	Da ineficiência da execução fiscal.....	31
3.3	Da fraude à execução fiscal	33
3.4	Execução fiscal administrativa: análise do direito comparado	36
4	ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA.....	39
4.1	Da violação – ou não – de princípios constitucionais	40
4.2	Da possível ofensa ao direito de propriedade	42
4.3	Do protesto da certidão de dívida ativa como ato proporcional à luz do entendimento do STF.....	44
4.4	Do dever fundamental de pagar tributo.....	46
4.5	Da constitucionalidade do artigo 20-B, § 3º, II da lei nº 10.522/2002.....	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
	REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal é o meio legítimo para a cobrança dos créditos públicos inscritos em dívida ativa através da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial indispensável para o ajuizamento da ação. Trata-se de procedimento especial regulado pela Lei nº 6.830/1980 ao qual é aplicado subsidiariamente o Código de Processo Civil de 2015. Esta forma especial de execução é responsável pela cobrança de dívidas tributárias e não tributárias. Acontece que a execução fiscal, como será visto, muitas vezes não alcança sua finalidade, qual seja, a satisfação da dívida perante os entes públicos, em razão de inúmeros fatores, como a morosidade do Poder Judiciário, a sonegação fiscal, a fraude à execução, bem como em razão de não serem encontrados bens passíveis de satisfazer a dívida.

Assim, para recuperar seus créditos, a Fazenda Pública muitas vezes precisa se valer de métodos extrajudiciais de cobrança. Assim, em janeiro de 2018 foi sancionada a Lei nº 13.606, a qual, dentre outras providências, acrescentou os arts. 20-B, 20-C e 20-E à Lei nº 10.522/2002, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (Cadin). O mencionado art. 20-B, objeto deste trabalho, traz, em seu § 3º, II, regra que permite ao Fisco, caso não pago o débito inscrito em dívida ativa no prazo estabelecido, averbar a CDA junto ao Cartório de Registro de Bens e Direitos, de modo a tornar os bens indisponíveis. Porém, esse dispositivo foi objeto de algumas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, as quais ainda não foram julgadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Desse modo, o presente trabalho tem como objetivo realizar um estudo sobre o instituto jurídico criado pela Lei nº 13.606/2018 e fazer uma análise acerca da constitucionalidade da referida norma a partir do estudo de institutos que envolvem e dizem respeito ao tema mencionado.

Com relação à metodologia, utiliza-se o método de abordagem indutivo, partindo-se de uma premissa específica para uma premissa geral. A forma de abordagem da pesquisa é qualitativa. Com relação ao procedimento para técnica de pesquisa utilizou-se a pesquisa bibliográfica e virtual, tendo como fontes além da Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, leis ordinárias, leis complementares, Portarias, Decretos, também doutrinas, artigos

científicos, teses, notícias e textos que tratam do tema, assim como a pesquisa de campo.

Para tanto, o trabalho desenvolveu-se ao longo de 3 capítulos. No primeiro capítulo será feito um estudo sobre noções iniciais que envolvem o crédito tributário, importante para a compreensão do tema como um todo. Assim, pretende-se progredir a partir da formação da obrigação tributária e quem são os sujeitos dessa obrigação, o próprio conceito de crédito tributário, além de tratar sobre os princípios processuais constitucionais que envolvem o tema, bem como sobre o processo em âmbito administrativo, especializando-se posteriormente no processo administrativo fiscal.

O segundo capítulo abordará a temática da execução fiscal, seu procedimento, sua ineficiência, as fraudes nela ocorridas, assim como foi realizado um estudo comparado com outros países em que a execução fiscal é feita em âmbito administrativo total ou parcialmente.

Por fim, no terceiro capítulo será feita a análise da (in)constitucionalidade do art. 20-B, § 3º, II da Lei nº 10.522/02, também conhecido como averbação pré-executória, verificando se houve ou não violação a princípios constitucionais, ao direito de propriedade, se o termo “tornando-os indisponíveis” existente no dispositivo é inconstitucional, como foi alegado pelas ADIs, de forma que também foi analisado o julgado do STF a respeito da constitucionalidade do protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa, haja vista tratar-se também de um método extrajudicial de cobrança do crédito público, como uma espécie de desjudicialização dessa cobrança para desafogar o Poder Judiciário e facilitar a recuperação dos créditos da Fazenda Pública.

2 BREVE ANÁLISE A RESPEITO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

De início, para uma melhor compreensão a respeito do assunto, faz-se necessário assimilar conceitos básicos de Direito Tributário. Assim, demonstra-se imprescindível a explanação a respeito do fato gerador, o qual, a partir de sua ocorrência no mundo jurídico, é capaz de dar início ao processo tributário. O fato gerador, conforme previsão no artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN), é a ocorrência concreta da situação definida em lei como geradora da obrigação tributária. Tal situação definida em lei os doutrinadores chamam de hipótese de incidência, que não se confunde com o próprio fato gerador, haja vista aquela tratar-se da própria previsão em lei, enquanto este diz respeito ao acontecimento real do que está previsto na lei.

É válido mencionar que não obstante o art. 3º do CTN, ao conceituar o tributo, estabelecer que é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, logo, o legislador só pode eleger atos lícitos para serem fatos geradores; os frutos das atividades ilícitas podem ser objeto de tributação em razão do princípio da *pecunia non olet*, segundo o qual o dinheiro não tem cheiro e a ocorrência do fato gerador de um tributo, ainda que proveniente de uma atividade ilícita, gerará uma obrigação tributária, com fundamento no art. 118, I do CTN.

Além disso, importante também destacar a lição de Ricardo Alexandre (2017, p. 433) a respeito da obrigação tributária:

Segundo a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro.

Dessa forma, há previsão no CTN da obrigação tributária principal e da obrigação tributária acessória, conforme o art. 113 do mencionado Código. Interessa-nos, no presente trabalho, a obrigação tributária principal, já que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto da relação o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

2.1. Sujeitos da obrigação tributária

A obrigação tributária, assim como boa parte das obrigações geradas, por exemplo, pelo Direito Civil, possuem – no mínimo – dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Nesse sentido, explana Hugo de Brito Machado (2012, p. 142):

Como acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação. Isto é ordinário no âmbito do direito obrigacional, de sorte que o art. 119 do CTN nem seria necessário, não fossem o caráter ainda embrionário de nosso direito tributário e a necessidade, daí decorrente, da edição de normas para ajudar na construção da doutrina desse importante ramo da ciência jurídica.

Assim, o sujeito ativo da obrigação tributária, conforme definido no art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público que possui a competência para lançar e cobrar determinado tributo. Apesar de a competência ser exclusiva das pessoas jurídicas de direito público, tal fato não impede que a arrecadação seja realizada por uma pessoa jurídica de direito privado, que, de acordo com Paulsen (2017, p.213), deve exercer função pública sem fins lucrativos. Entretanto, isso não a torna sujeito ativo da obrigação, pois não possui competência instituída pelo art. 119 do referido Código.

Com relação ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o art. 121 do CTN determina ser a pessoa, que pode ser física ou jurídica, que está obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Além disso, o parágrafo único desse dispositivo diferencia o sujeito passivo em contribuinte e responsável tributário.

O contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com a circunstância pela qual ocorreu o fato gerador. Ou seja, é a pessoa, física ou jurídica, a quem a lei impõe a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária. Por sua vez, o responsável tributário trata-se de pessoa que não é o contribuinte, mas a lei expressamente impõe o dever de pagar o tributo. Um bom exemplo que ilustra a figura do responsável é o empregador que fica encarregado de reter o Imposto de Renda dos empregados na fonte e realizar o pagamento deste como sujeito passivo responsável.

É válido mencionar, ainda, que conforme entendimento de Machado (2012, p. 146), com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional em 1966, a definição de

substituto tributário passou a ser abrangida no entendimento de responsável, deixando de ser tratada como tal e passando a falar-se apenas na figura do responsável tributário, havendo inclusive o art. 128 e seguintes do referido Código para tratar dele.

Assim, com a configuração da obrigação tributária, surge para o sujeito passivo da obrigação o dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária, em favor do sujeito ativo. Não satisfeita essa obrigação, advém para o Fisco um crédito tributário perante o devedor.

2.2 Crédito tributário

O crédito tributário constitui-se a partir de seu lançamento, a ser realizado pela autoridade administrativa competente. Esse lançamento, que se traduz como a formalização do valor do crédito, é procedimento administrativo vinculado, ou seja, quando houver um crédito tributário, a autoridade deverá, obrigatoriamente, realizar o lançamento deste, sem analisar critérios de conveniência e oportunidade, não havendo, portanto, discricionariedade nesse ato. Nesse sentido dispõe o art. 142 do CTN:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

O fato de o lançamento do crédito ser uma atividade vinculada está diretamente ligado ao próprio conceito de tributo, previsto no art. 3º do CTN, segundo o qual o tributo, prestação pecuniária compulsória, deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não sendo possível, como já mencionado, a atuação discricionária por parte da autoridade.

Realizado o lançamento pela autoridade administrativa, far-se-á a notificação ao sujeito passivo para realizar o pagamento ou oferecer impugnação no prazo legal. De acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 310):

O crédito tributário definitivamente constituído, mas que permanece em aberto, em face da ausência de pagamento pelo contribuinte, é inscrito em dívida ativa. A matéria é regulada pelos arts. 201 a 204 do CTN, § 2º, da LEF (Lei n. 6.830/80) e 39 da Lei n. 4.320/64. A constituição do crédito tributário poderá ter sido realizada mediante lançamento pela autoridade, não mais sujeito a recurso, ou por simples declaração ou confissão prestada pelo próprio contribuinte.

Assim, resta claro que antes mesmo de realizada a inscrição em dívida ativa, há um processo administrativo pelo qual é dada ciência ao devedor da existência da dívida, permitindo-lhe a defesa em âmbito administrativo. Não pago o débito e não havendo impugnação administrativa, o débito será inscrito em dívida ativa.

A inscrição em dívida ativa é ato de controle administrativo de legalidade, conforme dispõe o art. 2º, §3º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF), que apura a certeza e liquidez do crédito e dessa inscrição será emitida a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial previsto pelo art. 784, IX do CPC/2015 que servirá de fundamento para futura execução fiscal. Consoante Leandro Paulsen (2017, p. 312), essa inscrição só é realizada após a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, depois de já superada a fase de defesa administrativa.

Para melhor compreensão a respeito da dívida ativa da Fazenda Pública, Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 391) explica:

A dívida ativa da Fazenda Pública é constituída por qualquer valor definido como de natureza tributária ou não tributária pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964. A dívida ativa, tributária ou não tributária, compreende, além do principal, a atualização monetária, os juros, a multa de mora e os demais encargos previstos em lei ou contrato.

O § 2º do art. 39 da Lei nº 4.320/1964 conceitua, de forma breve, a dívida ativa tributária e a não tributária, estabelecendo principalmente as de natureza não tributária, haja vista as de natureza tributária já estarem definidas no Código Tributário Nacional, bem como na Constituição Federal de 1988 (CRFB/88). É o que dispõe o referido dispositivo:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.
[...]

§ 2º- Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (BRASIL, 1964).

Não obstante o referido § 2º definir como dívida ativa não tributária os empréstimos compulsórios e as contribuições estabelecidas em lei, é importante ressaltar que este artigo foi acrescentado à Lei nº 4.320/64 pelo Decreto-Lei nº 1.735/1979, portanto anterior à CRFB/88, sendo que esta estabelece ser o empréstimo compulsório e as contribuições especiais espécies de tributo. Portanto, com a promulgação da nossa Carta Magna, ambos passaram a ser crédito tributário em virtude da supremacia da Constituição.

Além dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, previstos nos arts. 148 e 149, respectivamente, da nossa Carta Política, o CTN e a CRFB/88 definem as demais espécies de crédito de origem tributária, estando os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias previstas em ambos (no art. 5º do CTN e no artº 145 da CRFB/88). Trata-se, também, de dívida ativa de natureza tributária as penalidades pecuniárias resultantes desses tributos.

Essas espécies tributárias abrangem inúmeros tributos, dentre os quais podemos citar alguns. Com relação aos impostos, há o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre tantos outros. As taxas, de um modo geral, podem ser em razão do exercício regular do poder de polícia ou em razão da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível. Por fim, as contribuições especiais subdividem-se em contribuições sociais, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

Apesar de a Lei nº 4.320/64 subdividir a dívida ativa em tributária e não tributária, para Ricardo Alexandre (2017, p. 624) essa distinção não tem efeito prático, já que a LEF atribui às duas modalidades a mesma forma de execução.

Ainda com relação à dívida ativa da Fazenda Pública, a CDA é título que garante a certeza e liquidez do crédito e tem efeito de prova pré-constituída, segundo o art. 204 do CTN. Para isso e por tratar-se de título executivo formal, o art. 202 do mesmo Código prevê alguns requisitos que devem obrigatoriamente constar na CDA, sob pena de nulidade:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, 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. (BRASIL, 1966).

Como bem lembra Didier Jr. (2017, p. 984), por tratar-se de título formal, a CDA deve ter seus elementos bem definidos como forma de garantir a ampla defesa do executado, já que é com base nela que será proposta a execução fiscal.

2.3 Princípios processuais constitucionais

As normas existentes em nosso ordenamento jurídico podem ser subdivididas em regras e princípios. Importante salientar inicialmente que não há hierarquia entre as espécies normativas, sendo ambas essenciais para a correta atividade jurisdicional (LENZA, 2017). Em se tratando dos princípios, que são tão importantes quanto as regras do sistema, temos que são normas genéricas e abstratas que orientam, inclusive, a criação das regras.

De acordo com Misael Montenegro (2016, p. 77), os princípios “são normas jurídicas qualificadas, embora assentadas de forma genérica, servindo como norte para a criação de normas jurídicas e para a aplicação do direito processual ao caso concreto”. Assim, sendo genéricos, o aplicador do Direito deve analisar o caso concreto para concluir qual princípio aplica-se àquele caso.

Em razão de sua importância, em caso de colisão entre princípios, que a doutrina considera ser meramente aparente, deve-se utilizar a técnica da ponderação, prevalecendo um princípio sobre outro, diferentemente do que ocorre com as regras, pois caso haja colisão entre elas, uma delas terá de ser afastada ou considerada inválida (LENZA, 2017).

Nesse contexto, A CRFB/88 prevê inúmeros princípios que devem ser observados no caso concreto e na elaboração das normas infraconstitucionais. Dentre estes princípios, analisaremos alguns dos que se aplicam ao direito processual, previstos no art. 5º da Carta Magna, ou seja, que pertencem ao rol de direitos e garantias fundamentais e possuem *status* de cláusula pétreia (LENZA, 2017).

2.3.1 Princípio do devido processo legal

O princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, LIV da Carta Magna, dispõe que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Trata-se de princípio base e direito fundamental que orienta os demais princípios processuais constitucionais, bem como protege tantos outros direitos fundamentais.

Apesar de haver divergência sobre a origem do referido princípio, grande parte da doutrina considera que surgiu com a Magna Carta, em 1215, na Inglaterra, pela qual o rei deveria obedecer a “law of the land”, de forma a evitar o despotismo, usualmente praticado naquela época.

Como explicita Didier Jr. (2015, p. 63), por esse princípio, o processo deve, além da conformidade com a lei, estar em congruência com o direito como um todo. O “due process of law”, que é sua expressão em inglês, assegura a todos um processo devido e justo, sem arbitrariedades ou poder abusivo por parte do Estado ou de particulares. Como exemplos de princípios que dele derivam, tem-se o princípio do contraditório, da ampla defesa, da duração razoável do processo, da isonomia, entre outros que garantem que se efetive o devido processo legal.

2.3.2 Princípio do contraditório

Corolário do princípio do devido processo legal e previsto no art. 5º, LV da Constituição Federal, o princípio do contraditório assegura aos litigantes tanto em processo judicial, como em processo administrativo, o direito de participar ativamente do processo, sendo informado a respeito dos atos processuais e permitindo-se sua oitiva.

Apesar dessa conceituação tradicional, a doutrina mais moderna aponta haver duas dimensões desse princípio: a dimensão formal e a dimensão processual. A dimensão formal seria a já mencionada visão tradicional a respeito do princípio.

Já a dimensão substancial, em consonância com Daniel Amorim (2017, p. 177), diz respeito ao poder de influência exercido pelas partes para o convencimento do juiz, pois não basta a dimensão formal, para o contraditório ser efetivo, deve a parte ter oportunidade de efetivamente influenciar a decisão do magistrado. Essa influência relaciona-se com o direito de ser acompanhado por um advogado, que geralmente possui conhecimentos mais aprofundados sobre o tema da lide.

Além da previsão constitucional, esse princípio também se encontra previsto nos arts. 9º e 10 do CPC/2015. Pela regra do primeiro artigo, salvo algumas exceções previstas em seu parágrafo único, é vedado o pronunciamento de decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

Já o segundo dispositivo assenta que “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” (BRASIL, 2015). Esses artigos têm o condão de evitar uma decisão surpresa, o que violaria o princípio do contraditório.

2.3.3 Princípio da ampla defesa

Assim como o princípio do contraditório, com o qual está intimamente ligado, o princípio da ampla defesa também é corolário do devido processo legal, e igualmente está previsto como direito fundamental no art. 5º, LV da CRFB/88. Refere-se ao direito de defender-se por todos os meios admitidos em direito.

Em razão de sua proximidade com o princípio do contraditório, de forma a não haver um sem o outro, doutrinadores modernos consideram que a dimensão

substancial do contraditório coincide com este princípio, já que ambos referem-se às formas de defesa dos litigantes, garantindo um mesmo direito fundamental.

2.3.4 Princípio da duração razoável do processo

A Emenda Constitucional nº 45/2004, que realizou a reforma do Judiciário, acrescentou o inciso LXXVIII ao art. 5º da CRFB/88, prevendo o princípio da duração razoável do processo tanto para o âmbito judicial, como para a esfera administrativa. Está previsto também no art. 4º do CPC/2015, o qual acrescenta que a atividade satisfativa também deve ter prazo razoável.

Apesar de ter sido garantido como direito fundamental à nossa Carta Política apenas em 2004, esse princípio já se encontrava previsto no Pacto São José da Costa Rica, do qual o Brasil é signatário, bem como na Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948.

O termo “duração razoável” não implica dizer que o processo deve ser o mais célere possível, sendo capaz de suprimir direitos a fim de ter uma rápida solução do litígio, mas em conformidade com Didier Jr. (2015, p. 96), “o processo deve demorar o tempo necessário e adequado à solução do caso submetido ao órgão jurisdicional”, até porque cada caso deve ser analisado singularmente.

2.4 Noções gerais a respeito do processo administrativo

O processo vai além do processo judicial, comumente conhecido. Cada um dos Poderes Estatais – Legislativo, Executivo e Judiciário – estabelecidos pela Constituição Federal utiliza-se do processo como instrumento para o cumprimento de seus fins (DI PIETRO, 2017), existindo, além do processo judicial, o processo legislativo e o processo administrativo. De tal forma, o processo administrativo é mecanismo utilizado pela Administração Pública para alcançar seus objetivos finais.

Hely Lopes Meirelles (2010, p. 718), para determinar algumas das funções do processo administrativo, estabelece:

A Administração Pública, para registro de seus atos, controle da conduta de seus agentes e solução de controvérsias dos administrados, utiliza-se de diversificados procedimentos, que recebem a denominação comum de processo administrativo.

É importante destacar, também, que de forma distinta ao processo judicial, em que há uma relação jurídica triangular, entre as partes e o juiz, no processo administrativo, a relação é bilateral, entre o administrado e a Administração Pública, a qual decide o conflito existente com base em seus interesses, em virtude do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, mas respaldada nos limites legais (DI PIETRO, 2017).

Não se pode deixar de mencionar a diferença entre processo e procedimento, já que não devem ser confundidos. Ambos estão relacionados, haja vista o processo se formar através de um procedimento, porém, o procedimento é a forma como correrão os atos, o modo pelo qual o processo irá se desenvolver; por outro lado o processo, como já mencionado, trata-se do instrumento pelo qual se busca concretizar uma decisão a respeito de determinado tema, mas que é viabilizado em função de um procedimento.

Apesar de o processo administrativo ser capaz de resolver conflitos entre o administrado e a Administração Pública, como se trata de relação bilateral em que a própria Administração Pública profere a decisão com base nos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público sobre o privado, caso o administrado não concorde com a decisão pronunciada, poderá bater às portas do Judiciário para ter garantido seu direito, em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, XXXV da Carta Magna, pelo qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988), não podendo, assim, nenhuma causa, mesmo que já julgada em âmbito administrativo, ser afastada da análise pelo Judiciário.

2.5 Do Processo Administrativo Fiscal

O Processo administrativo no âmbito Federal está regulamentado pela Lei nº 9.784/1999. Trata-se de lei geral sobre o assunto, mas em seu art. 69 estabelece que os processos administrativos específicos serão regidos pelas leis próprias, sendo aplicada a referida lei de forma subsidiária. É o caso do Processo Administrativo Fiscal (PAF), que é regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, o qual foi recepcionado pela CRFB/88 como lei ordinária.

Para conceituar o processo administrativo fiscal, Hugo de Brito Machado (2012, p. 459) subdivide em sentido amplo e em sentido estrito:

Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte. Em sentido estrito, a expressão “processo administrativo fiscal” designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

Como se pode perceber, o referido doutrinador considera o processo administrativo fiscal em sentido estrito como o modo para a realização do lançamento tributário.

É importante frisar, de início, que o PAF é orientado pelo princípio documental (PAULSEN, 2017), de tal modo, em regra, os atos devem ser formalizados por documentos.

Assim, a abertura do processo de fiscalização se dá com a emissão do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF (PAULSEN, 2017), o qual autoriza a inspeção para verificar se o contribuinte está em dia com suas obrigações tributárias. Esse termo inicial serve também para afastar a denúncia espontânea que seria realizada pelo sujeito passivo, nos termos do art. 138 do CTN.

Depois de realizada a fiscalização, caso tenha sido constatado algum descumprimento às obrigações tributárias, será expedido o Auto de Infração, documento que, cumprido seus requisitos mínimos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, servirá para formalizar a constituição do crédito (PAULSEN, 2017).

Após lavrado o auto de infração, o contribuinte deve ser notificado, ato imprescindível para a concretização do lançamento do crédito. Caso o sujeito passivo discorde do auto de infração, poderá oferecer impugnação, devidamente instruída com os documentos necessários, no prazo de 30 dias, conforme dispõe o art. 15 da Lei do PAF. A referida impugnação será encaminhada às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamentos – DRJs (PAULSEN, 2017).

O art. 21, § 1º do Decreto nº 70.235 estabelece que caso seja apresentada impugnação parcial, ou seja, não sendo todos os pontos do auto de infração questionados, o Fisco pode, de logo, cobrar a parte não impugnada por meio de autos apartados do processo principal.

Além das DRJs, o recurso pode ainda ser encaminhado à 2ª instância para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e, em casos específicos, havendo recurso especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em se tratando de âmbito estadual, cada Estado elabora sua própria lei sobre o processo administrativo fiscal, o qual, no caso do Estado da Paraíba, por exemplo, está disciplinado na Lei nº 10.094/2013, cujo julgamento do processo em 1ª instância é feito pela Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais e em 2ª instância o julgamento é feito pelo Conselho de Recursos Fiscais (CRF), conforme disciplina o art. 70 da mencionada lei. Também os Municípios são responsáveis por regular seus respectivos processos administrativos fiscais. Porém, é provável que não haja, em alguns municípios de menor proporção, tal lei regulamentando-o, devendo existir, contudo, nas capitais e cidades maiores, que não cabe a análise.

O processo administrativo conclui-se, de maneira semelhante ao judicial, quando houver uma decisão da qual não caiba mais recurso. Porém, é importante salientar que diferentemente do que ocorre no processo judicial, no qual a decisão irrecurável forma coisa julgada material, no processo administrativo não há a formação desta em virtude do princípio da inafastabilidade da jurisdição, conforme mencionado anteriormente, pois a matéria discutida no processo administrativo fiscal, assim como em qualquer outro do gênero, pode ser rediscutida no Poder Judiciário, caso a parte não concorde com a decisão em âmbito administrativo.

Por outro lado, caso a decisão em âmbito administrativo seja favorável ao contribuinte, há certa divergência doutrinária quanto à possibilidade de a Administração Pública ajuizar ação para rever essa decisão que, inclusive, foi da própria Administração. A corrente majoritária é contrária a essa alternativa, primeiramente em razão da segurança jurídica, pois não haveria necessidade dos órgãos administrativos, se suas decisões não fossem obedecidas, além do que seria a Administração contrariando ela própria, de forma a descredibilizá-la.

Além disso, Machado (2002 *apud* SILVA, 2011) argumenta que a garantia constitucional de acesso à justiça, por exemplo, prevista no art. 5º, XXXV da CRFB/88, tem a função de tutelar o indivíduo contra possíveis poderes arbitrários do Estado, de modo a evitar justamente que este se sobreponha excessivamente aos direitos do contribuinte, não se aplicando essas garantias ao próprio Estado. É possível, porém, a revisão de atos administrativos por parte do Poder Judiciário do

ponto de vista da legalidade, mas sem adentrar no mérito (MARTINEZ, 2005 apud SILVA, 2011); no entanto, não faria sentido tal ação ser proposta pela Fazenda Pública já que ela pode rever, anular ou revogar seus próprios atos quando eivados de vícios, conforme dispõe a Súmula 473 do STF.

Dessa forma, o crédito constitui-se de forma definitiva após a decisão final do processo administrativo que o encerra, ou, não havendo processo na seara administrativa, a constituição definitiva ocorre após o prazo, em regra de 30 dias, para o contribuinte impugnar o lançamento do crédito.

3 EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE DO PROCESSO DE EXECUÇÃO, SUA INEFICIÊNCIA E DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA NO DIREITO COMPARADO

Após a constituição definitiva do crédito e em posse da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que confere, em tese, certeza, liquidez e exigibilidade ao referido crédito, a Fazenda Pública poderá ajuizar a execução fiscal.

A execução fiscal é a forma especial de execução de título executivo extrajudicial expedido pelo Fisco para a satisfação de seus créditos. Seu procedimento está previsto na Lei nº 6.830/80, também conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF), aplicando-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil. É importante ressaltar que para tratar-se de execução fiscal não basta ter qualquer dos títulos executivos extrajudiciais previstos no art. 784 do CPC/2015, é necessário tratar-se de CDA, tendo como sujeito ativo a Fazenda Pública, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como as respectivas autarquias, como consta do art. 1º da LEF.

Em âmbito federal, o órgão responsável pela execução da Dívida Ativa da União (DAU) é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a de suas autarquias compete à Procuradoria Geral Federal, enquanto a dívida ativa dos demais entes federativos é de responsabilidade de suas respectivas procuradorias. Por interessar ao presente trabalho a DAU, cumpre mencionar o art. 12 da Lei Complementar nº 73/1993:

Art. 12- À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

- I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;
- II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário (BRASIL, 1993).

Com relação ao procedimento, é preciso explicitar inicialmente que a partir da constituição definitiva do crédito tributário, a ação de execução fiscal deve ser ajuizada no prazo de 5 anos, sob pena de prescrição, conforme o art. 174 do CTN. Dito isto, para dar início a esta ação, deve ser protocolada junto ao juízo competente

a petição inicial, instruída da respectiva Certidão de Dívida Ativa, que deverá conter basicamente os requisitos previstos no art. 6º da LEF:

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais (BRASIL, 1980).

Ainda sobre a petição inicial, em sendo o exequente a União, uma de suas autarquias ou fundações públicas, poderá haver indicação de bens à penhora na inicial, caso haja bens conhecidos, como aborda Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 419): “Tratando-se de execução fiscal proposta pela União, suas autarquias e fundações públicas, é facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor”.

Posteriormente, recebida a petição inicial e presentes os referidos requisitos, o juiz da causa proferirá despacho deferindo a inicial e determinando a citação do executado, que será realizada por uma das formas previstas no art. 8º da LEF, quais sejam, por carta com aviso de recebimento enviada pelo correio, por Oficial de Justiça ou por edital, mas a forma preferencial é pelo correio, sendo as outras duas formas utilizadas apenas se a principal não puder se concretizar. Inclusive, é nesse sentido a Súmula 414 do STJ, segundo a qual “a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades” já que se trata da forma mais improvável de encontrar o executado.

Quando devidamente citado, o executado terá 5 dias para pagar a dívida ou garantir a execução, como dispõe o próprio art. 8º anteriormente mencionado. Na prática, o que geralmente ocorre, principalmente nos casos em que o sujeito passivo é pessoa física ou pequena empresa, é o descumprimento desses deveres, ou seja, nem paga, nem garante a execução, permanecendo silente ou utilizando um de seus meios de defesa.

3.1 Meios de defesa do sujeito passivo

Os meios de defesa em execução fiscal são os embargos à execução, a exceção de pré-executividade (também conhecida como EPE), ação anulatória, mandado de segurança e embargos de terceiros, sendo os dois primeiros os mais utilizados em razão de serem as típicas formas de defesa na execução fiscal, logo discorrer-se-á apenas sobre eles.

Apesar de não estar expresso na LEF, no CTN, nem na Constituição Federal, a exceção de pré-executividade é meio de defesa que encontra previsão principalmente na Súmula 393 do STJ, segundo a qual “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Assim, na EPE só devem ser arguidas matérias de ordem pública e, por esse motivo, não há prazo preclusivo para sua apresentação.

Ao contrário do que veremos para os embargos à execução, no caso da exceção de pré-executividade, não há necessidade de se garantir o juízo. É defesa que se dá por meio de simples petição a ser protocolada no próprio processo de execução fiscal e, por se tratar de matéria de ordem pública, como já mencionado, não há se falar em dilação probatória por esse meio de defesa. Importante destacar os dizeres de Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 440):

O ajuizamento da exceção de pré-executividade impõe a instauração do contraditório. Se o juiz acolher a exceção sem que haja prévio contraditório, ainda que se refira a matéria que possa ser conhecida de ofício, haverá nulidade. É obrigatório, enfim, o contraditório na exceção de pré-executividade.

Assim, demonstra-se a importância de se garantir o já mencionado princípio do contraditório, até mesmo no caso de matérias a serem conhecidas de ofício.

Para realizar, porém, a defesa de qualquer matéria, há os embargos à execução que, por ser mais ampla, é a forma mais comum de defesa, já que nem sempre caberá a exceção de pré-executividade. Os embargos à execução são, na verdade, uma ação autônoma que correrá em autos apartados da execução fiscal e, por se tratar de nova ação, nela é possível requerer a produção de provas.

Entretanto, para que sejam julgados os embargos, é necessário realizar a garantia do juízo por uma das formas previstas no art. 16 da LEF, quais sejam, por

depósito bancário, por fiança bancária ou seguro garantia, ou por penhora de bens. Sem a garantia da execução, os embargos não serão admissíveis, como estabelece o §1º do citado dispositivo.

É importante salientar que apesar de haver discussão a respeito da constitucionalidade dessa necessidade de garantia do juízo, em razão do art. 914 do CPC, o qual afirma não haver necessidade de prévia garantia do juízo para opor embargos, o STF já se manifestou a respeito no ARE 1140460 PR-PARANÁ:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS LEGAIS. INVIABILIDADE. AGRAVO DESPROVIDO. [...] Colho do acórdão recorrido os seguintes trechos: Alega a agravante que não possui bens para assegurar o juízo, razão pela qual requer a dispensa de garantir o juízo para opor embargos à execução. O artigo 16, § 1º da Lei nº 6.830/80 dispõe expressamente que não se admitirá embargos do executado sem a garantia do juízo. Com o advento do artigo 736 do CPC, houve a dispensa da garantia do juízo para embargar a execução. Contudo, mencionado dispositivo não se aplica no caso dos executivos fiscais, em razão da existência de lei específica versando sobre o assunto. [...] Assim, tendo em vista o previsto no artigo 16, § 1º, da LEF, bem como a inexistência de qualquer dispositivo legal em sentido contrário antes da oposição dos embargos à execução, cabe ao executado garantir o juízo. 3. Conheço do agravo e o desprovejo. 4. Publiquem. Brasília, 20 de setembro de 2018. Ministro MARCO AURÉLIO Relator (STF - ARE: 1140460 PR - PARANÁ, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/09/2018, Data de Publicação: DJe-204 26/09/2018)

O mencionado art. 736 do CPC nesse julgado refere-se ao CPC de 1973, mas corresponde ao art. 914 do CPC de 2015. Assim, por se tratar a LEF de lei específica sobre o tema, há de prevalecer sobre a regra geral, mesmo que posterior ao CPC, em razão do critério da especialidade, que é um dos critérios de resolução de conflitos quando há choque entre regras, somado aos critérios da hierarquia e da ordem cronológica (NEVES, 2017).

Diferentemente do visto para a EPE, os embargos devem ser opostos no prazo de 30 dias, contados na forma dos incisos do art. 16 da LEF, sob pena de preclusão. É válido ressaltar a observação feita por Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 439) quanto ao julgamento dos embargos:

Se forem intempestivos, manifestamente protelatórios ou ajuizados mediante petição inicial inepta, devem os embargos ser rejeitados liminarmente pelo juiz. Sendo manifestamente protelatórios os embargos, o juiz, além de rejeitá-los liminarmente, deve impor, em favor do exequente, multa ao embargante no valor de até 20% (vinte por cento) do valor executado.

A multa de 20% sobre o valor executado no caso de embargos manifestamente protelatórios é útil para desmotivar quem queira opô-los, pois se tratam de embargos opostos apenas com a intenção de dilatar o processo de execução, utilizando-se de má-fé.

Feitas as considerações sobre os meios de defesa do executado, retorna-se à abordagem sobre o processo de execução fiscal. Caso o executado opte por não se defender, ou seu meio de defesa seja julgado improcedente, seus bens poderão ser decretados indisponíveis e penhorados pelo juiz para posteriormente serem expropriados, a fim de satisfazer o valor da dívida. A penhora, conforme o art. 11 da LEF, possui ordem de prioridade sob a qual deve recair:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I – dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV – imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI – veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações (BRASIL, 1980).

Assim, o dinheiro é preferencial aos demais bens penhoráveis na execução fiscal. Nesse caso, faz-se a penhora *on-line* pelo próprio juiz da causa através do sistema BacenJud, que foi criado através de um convênio feito pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) com o Banco Central do Brasil (Bacen) para facilitar o acesso aos dados bancários dos executados. Além desse, outros dois convênios realizados pelo CNJ foram com o Departamento Nacional de Trânsito (Denatran), criando o RenaJud, sistema também *online* que auxilia na restrição de veículos, e com a Receita Federal do Brasil, criando o InfoJud, que facilita o fornecimento de cópias de declarações e informações cadastrais existentes na Receita Federal.

Encontrando-se e sendo realizada a penhora de algum bem do executado que satisfaça a dívida, haverá, como dito, a avaliação e expropriação dos bens. O art. 825 do CPC estabelece que a expropriação pode ocorrer por adjudicação, alienação ou apropriação de frutos e rendimentos de empresas ou de estabelecimentos e de outros bens.

A adjudicação consiste na transferência de propriedade de um determinado bem de seu antigo proprietário para o credor deste. De acordo com o art. 24 da LEF,

o Fisco pode adjudicar os bens penhorados pelo valor da avaliação antes ou até mesmo após o leilão, de acordo com as regras do dispositivo:

Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo Único - Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias. (BRASIL, 1980).

Já a alienação, a forma mais comum, é a venda do bem, em regra por leilão judicial, para arrecadar o valor que satisfaz a dívida; o art. 23 da mesma lei regula essa forma de expropriação. Por fim, sobre a apropriação de frutos e rendimentos da empresa, Cunha (2018, p.450) estabelece:

A apropriação de frutos e rendimentos não se relaciona apenas com a penhora de frutos e rendimentos de coisa móvel ou imóvel. Há também relação com diversos outros tipos de penhora. Rigorosamente, há várias penhoras que formam um microssistema e que deságuam na "apropriação de frutos e rendimentos de empresa ou de estabelecimentos e de outros bens". Assim, por exemplo, há a penhora de quotas, penhora de empresa, penhora de percentual de faturamento, penhora de frutos, que formam um bloco normativo. Tais penhoras acarretam, ao final, a apropriação dos rendimentos e frutos. São dois momentos diversos: primeiro, há a penhora, que pode ser de quotas, de rendimentos, de frutos, de faturamento etc. Depois, há a apropriação dos rendimentos e frutos que foram penhorados, com a entrega dos valores ao credor. O meio expropriatório é exatamente a apropriação.

O próprio doutrinador menciona que sobre essa forma de expropriação não há disciplina normativa, por isso utiliza-se da regulamentação dos arts. 867 a 869 do CPC sobre penhora de frutos e rendimentos de coisa móvel ou imóvel.

Caso não sejam encontrados bens passíveis de penhora, o art. 40 da LEF dispõe que o processo de execução fiscal será suspenso pelo período de um ano, durante o qual não correrá prescrição. Durante esse ínterim, a Fazenda Pública deve persistir na busca pelos bens, pois ao fim do lapso de um ano, não sendo encontrados bens do executado, o juiz mandará arquivar os autos e, a partir desse momento, começa a correr o prazo da prescrição intercorrente, qual seja, de 5 anos, conforme afirma a Súmula 314 do STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens

penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Dessa forma, para que não ocorra a prescrição intercorrente, o Fisco deve manter-se em busca de bens do executado, movimentando, assim, o processo.

3.2 Da ineficiência da execução fiscal

Apesar de aparentemente célere, a realidade das execuções de natureza fiscal são distintas do disposto em lei, revelando certa inefetividade desse sistema. Vale dizer que não só elas, mas máquina judiciária brasileira como um todo revela-se lenta, não cumprindo muitas vezes com o princípio da duração razoável do processo. Corroborando com essa realidade, Neves (2017, p. 202) esclarece que “É notório que o processo brasileiro – e nisso ele está acompanhado de outros países ricos e pobres – demora muito, o que não só sacrifica o direito das partes, como enfraquece politicamente o Estado”.

Nesse sentido, conforme o relatório “Justiça em Números 2018” elaborado pelo CNJ, não é de hoje que a morosidade do Poder Judiciário tem como um dos motivos principais as execuções fiscais. A taxa de congestionamento dessas foi de 91,7% no ano-base de 2017 (CNJ, 2018). Isso demonstra a baixa quantidade de processos desse tipo concluídos e baixados. Além disso, esse relatório indica, com dados estatísticos, que ingressam no Poder Judiciário o dobro de processos de conhecimento com relação aos de execução, porém no acervo o número de execuções é 34,6% maior (CNJ, 2018), pois os de conhecimento são mais rapidamente resolvidos que esses outros. Importante destacar também que os mencionados processos de execução não são todos de natureza fiscal, mas 74%, ou seja, grande parte deles o são.

Não se pode deixar de abordar diante desse assunto o estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) entre 2009 e 2011 que tinha como objetivo definir o custo e o tempo gastos no processo de execução fiscal da União, pois dessa pesquisa podemos tirar diversas conclusões. De início, elucida-se que, com relação à citação do executado, em 36,3% dos processos de execução fiscal não há citação válida, e pelo fato de 9,9% das citações se darem por edital, conclui-se que em 46,7% das vezes o devedor não é nem encontrado pelo sistema da Justiça (Ipea, 2012).

De tal fato, percebe-se certa falta de êxito em tais processos executivos, já que desde os primeiros atos, como a citação, que é a forma de chamar o devedor ao processo, há percalços. Com relação às formas de defesa do devedor, certificou-se que são pouco utilizadas: apenas 3,8% dos processos houve exceção de pré-executividade e em 6,5% dos casos foram opostos embargos à execução, dos quais 0,9% desses últimos obtiveram sucesso (Ipea, 2012).

Constatou-se na pesquisa, em razão de todos os fatores analisados, que o tempo médio de tramitação dessas causas movidas pela PGFN é de 9 anos, 9 meses e 16 dias (Ipea,2012). Ademais, é oportuno mencionar também que em apenas 25,8% dos casos há baixa em razão da quitação integral da dívida, mas a principal razão da ocorrência de baixa dos processos de execução fiscal é a extinção por prescrição ou decadência, responsável por 36,8% dos casos (Ipea, 2012).

Deve-se salientar ainda, para os dados relativos à penhora e leilão de bens para a satisfação da dívida. De acordo com o referido projeto de pesquisa, apenas em 15,7% das ações de execução fiscal ocorrem penhora de bens, mas destes, somente em 2,8% dos casos há leilão judicial, com ou sem êxito (Ipea,2012). Todas essas informações revelam o baixo grau de efetividade do processo de execução fiscal.

Esse estudo realizado pelo Ipea revelou também que o custo médio unitário de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN é de R\$5.606,67. Em consonância com o projeto, que foi divulgado pelo Comunicado 127 do Ipea (2012, p. 14):

[..]o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

Assim, como revelou esse estudo, há valores de dívidas em que não compensa para a Fazenda Pública cobrar, haja vista a ínfima probabilidade de recuperação de valor que compense os gastos com a execução. Em razão disso, a PGFN expediu a Portaria nº 75/2012 estabelecendo em seu art. 1º, II o não ajuizamento de execuções fiscais cujo valor seja igual ou inferior a R\$20.000,00. O ajuizamento dessas ações com valor inferior ao citado podem ser extintas ou

arquivadas, sendo faculdade do Fisco, retificada pela decisão de alguns Tribunais, como o Tribunal Regional Federal da 3º Região:

EXECUÇÃO FISCAL. ARQUIVAMENTO SEM BAIXA NA DISTRIBUIÇÃO. AÇÕES CUJOS VALORES SEJAM IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 20.000,00 (VINTE MIL REAIS). EXTINÇÃO. FACULDADE DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL. 1. Dispõe o art. 2º da Portaria MF nº 75/12, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 130/12: "Art. 2º. O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito." 2. O entendimento sumulado do C. STJ no verbete 452, dispõe: "A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício." 3. Apelação a que se dá provimento. (TRF-3 - AC: 00210273420164039999 SP, Relator: JUIZ FEDERAL CONVOCADO MARCELO GUERRA, Data de Julgamento: 27/10/2016, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2016)

Dessa forma, como explanado pela decisão, a Súmula 452 do STJ dá diretrizes no mesmo sentido e veda a atuação judicial de ofício para extinguir ações de pequeno valor da Fazenda Pública Federal, sendo faculdade desta requerer a extinção.

3.3 Da fraude à execução fiscal

Em razão dos dados expostos acima, por saber que o sistema de cobrança dos créditos da Fazenda Pública possui pontos falhos, muitas vezes o contribuinte se vale dessa situação para burlar esse sistema e se esquivar do pagamento de suas dívidas. Nesse sentido, a fraude à execução fiscal é forma especial e distinta, vale dizer, da fraude à execução no geral, estando esta disciplinada pelo art. 792 do CPC, enquanto aquela é tratada no art. 185 do CTN.

Fraude à execução, em termos gerais, diz respeito à dissipação indevida de patrimônio por parte do sujeito passivo da execução para que não sejam encontrados, durante o processo, bens passíveis de penhora, frustrando, dessa forma, a execução. Trata-se de ato grave que impede ou ao menos dificulta o Fisco, no caso da execução fiscal, de receber seu crédito, valores estes que integrariam a receita pública, a qual é utilizada para a consecução dos fins do Estado.

Em sede de execução fiscal, o disciplinamento que caracteriza quando se configura a fraude está no art. 185 do CTN, como já dito. Antes da Lei

Complementar nº 118/2005, que alterou referido dispositivo, só se considerava fraude à execução fiscal se já houvesse de fato um processo de execução em curso. Porém, com a mudança legislativa, esse marco foi alterado e passou-se a considerar fraude desde a inscrição regular em dívida ativa do crédito tributário. É o que estabelece o item:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (BRASIL, 1966)

Assim, para que haja fraude à execução fiscal, basta a alienação de bens após a inscrição regular do crédito tributário em dívida ativa sem que tenha reserva de bens ou rendas suficientes para garantir a execução.

Fala-se, nesse caso, em presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução. Em razão dessa presunção absoluta de fraude, ocorre a inversão do ônus da prova, não havendo necessidade de o Fisco produzir prova contra o devedor, nem comprovar sua má-fé ou do terceiro adquirente do bem (Sabbag, 2016). Nesse sentido, manifestou-se o STJ em sede de recurso repetitivo, no REsp 1.141.990/PR:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE. 1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (*lex specialis derogat lex generalis*), por isso que a Súmula n.º 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais. [...] 5. A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. [...] 9. Conclusivamente: (a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil). [...] (STJ - REsp: 1141990 PR 2009/0099809-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 10/11/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 19/11/2010).

Assim, de acordo com o entendimento do STJ, não se aplica às execuções fiscais o disposto na Súmula 375 deste Tribunal, a qual exige prova de má-fé do terceiro adquirente ou do registro de penhora do bem para configurar-se fraude à execução. Essa presunção absoluta é uma forma de garantia do crédito tributário, que se trata de receita pública do Estado, essencial para sua atividade financeira, necessitando, assim, de maior proteção (TAVARES, 2012).

Apesar de toda essa proteção contra a fraude nas execuções fiscais, é nítido que mesmo assim ela ocorre e muitas vezes não se torna possível constatá-la. Em experiência de estágio na Procuradoria Seccional Federal em Sousa-PB entre os anos de 2016 e 2017, trabalhando com os processos de execução fiscal movidos pelas autarquias federais, observaram-se as falhas nesse sistema, pois muitas vezes está implícito que houve dissipação patrimonial.

Constatou-se, por meio da análise de muitos processos e pelas considerações feitas por alguns Procuradores Federais que lá trabalhavam, que essa fraude acontece não só através da venda do bem a terceiros, mas também ocorre por meio da transferência da titularidade do bem, como uma “falsa venda” para ocultar seu patrimônio, ou mesmo pela retirada de todos os valores das contas bancárias.

Como a primeira tentativa de constrição de bens do devedor é a penhora *online*, realizada através do BacenJud, era comum encontrar a conta bancária dos executados vazias ou com ínfimos valores e nenhum bem em seu nome. Torna-se estranho, quando se trata de empresas, por exemplo, que precisam de capital e bens para funcionar e normalmente geram lucros, não ter nada em suas contas nem em seu nome, levando em consideração que não deve haver confusão patrimonial entre a empresa e a pessoa física responsável.

O mais difícil de notar é quando o executado é pessoa física, pois pode ser que ele realmente não possua nenhum bem. Porém, recorda-se de um caso em que foi procurado bens pertencentes ao devedor, este pessoa física, através do BacenJud, RenaJud, busca em cartórios de registro de imóveis e nada foi encontrado. No entanto, ao realizar a pesquisa no sistema InfoJud, verificou-se que ele recebia altos valores de duas pessoas jurídicas distintas, uma de direito privado e outra de direito público, que somavam quase o valor de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), mas na conta bancária não havia nem um real. Uma pessoa com

tamanha remuneração provavelmente tem algum bem penhorável ou ao menos condições de pagar a dívida, ainda que por parcelamento do débito.

Casos como esse esclareceram que ao serem citados do processo, ou seja, quando tomam ciência da execução e possuem 5 dias para pagar a dívida ou garantir o juízo, muitos retiram todos os bens de seu nome para que não sejam encontrados nem penhorados, esvaziando seu patrimônio para que o processo se perdure no tempo até ser arquivado e ocorrer possivelmente a prescrição intercorrente, frustrando, assim, a execução e impossibilitando que a Fazenda Pública receba seu crédito.

A partir dessas observações, fica claro que apesar de haver proteção contra fraude à execução fiscal, inúmeras vezes elas ocorrem implicitamente, não sendo possível averiguar a ocorrência da fraude prevista no art. 185 do CTN, já que em muitos casos frustra-se a execução de forma diversa da mencionada no dispositivo, de modo a contribuir para a ineficácia da execução fiscal.

3.4. Execução fiscal administrativa: análise do direito comparado

Em razão da já citada ineficácia das execuções fiscais, a qual se perdura ao longo de anos, alguns estudiosos defendem a implantação de esta cobrança de créditos ocorrer no âmbito administrativo, nem que seja apenas uma fase inicial e depois haver a fase judicial. Seria uma desjudicialização dessa cobrança de créditos tributários.

Nesse sentido, inclusive, já foram propostos projetos de lei, como o PL nº 2412/2007 e o PL nº 5080/2009, que tinham a intenção de estabelecer a execução administrativa da Dívida Ativa dos entes federativos e suas respectivas autarquias e fundações públicas, porém é importante salientar que tais projetos ainda não foram aprovados.

Assim, no Brasil não ocorre a execução administrativa dos débitos fiscais porque não há em nosso país o contencioso administrativo, aplicando-se ao nosso direito o sistema da jurisdição única, também conhecido como sistema inglês, que tem como base o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, XXV da Carta Magna, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” (BRASIL, 1988). Entretanto, é uma tendência

em muitos países a realização da cobrança de débitos fiscais no âmbito administrativo.

Um estudo técnico realizado em 2016 pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados (SILVA, 2016) analisou o procedimento de execução fiscal em alguns países em que esta ocorre no âmbito administrativo. Na França, em que é adotado, diferentemente do Brasil, o sistema de dualidade de jurisdição, também conhecido por sistema francês, as causas fiscais são todas julgadas pelos órgãos administrativos, não se submetendo a apreciação do Judiciário. Vale dizer que é alta a taxa de ressarcimento do crédito, alcançando 53,4% em 2014 (SILVA, 2016, p.12 apud FRANÇA 2014, p. 28). Além disso, foi relatado que é comum a execução espontânea das obrigações tributárias, facilitando para o Fisco e evitando a cobrança por meio de execuções fiscais.

Assim como na França, também na Alemanha, na Argentina e no México as execuções fiscais ocorrem administrativamente com quase nenhuma participação do Judiciário. Isso porque na Alemanha, o contribuinte pode se defender tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, mas os demais atos da cobrança do crédito são de responsabilidade das autoridades administrativas. Já no caso argentino, a participação do Poder Judiciário se daria caso o contribuinte propusesse ação para discutir a juridicidade dos atos das autoridades fiscais (SILVA, 2016).

Por sua vez, nos Estados Unidos, que possui vários órgãos fiscais que cuidam dessa matéria, como a Corte Fiscal, as Cortes Distritais e a Corte de Reclamações, as execuções fiscais ocorrem, em regra, no âmbito administrativo, apenas sendo realizadas no âmbito judicial no caso de concurso de credores. Ademais, é costume estadunidense estar em dia com suas obrigações tributárias, pois para eles não se trata de ônus, mas dever de todo cidadão (SILVA, 2016).

Apesar dessas informações, é compreensível que cada país tem um contexto histórico e uma cultura diferente, não podendo afirmar o que seria melhor para um país apenas com base na legislação de outro. Porém são bons exemplos de execução fiscal administrativa que até inspiraram o Brasil nos projetos de lei já citados.

Mesmo sabendo que não há o contencioso administrativo no Brasil em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição, considera-se ser útil aos problemas já apresentados de ineficiência da cobrança de créditos fiscais, a realização de uma prévia fase administrativa para averiguar os bens do devedor e analisar se

compensa o processo judicial, já que muitas vezes os gastos com o processo são superiores ao próprio valor do crédito.

4 ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Em janeiro de 2018 foi sancionada a Lei nº 13.606 que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural na Secretaria da Receita Federal e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e alterou, dentre outras, a Lei nº 10.522/2002, a qual trata do Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), acrescentando a ela os arts. 20-B, 20-C e 20-E. Dentre esses, é o que prevê o referido art. 20-B:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados

§ 1º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição.

§ 2º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública.

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

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis (BRASIL, 2018).

É uma espécie de cobrança extrajudicial da dívida ativa da União para evitar o ajuizamento de execuções fiscais em razão da já tratada ineficiência delas, podendo inclusive, como previsto no art. 20-C acrescentado à Lei nº 10.522/02, a PGFN condicionar o ajuizamento da execução fiscal à apuração da existência de bens do devedor capazes de satisfazer o débito parcial ou integralmente.

Sobre a referida lei, algumas entidades como o Partido Socialista Brasileiro (PSB), a Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (Abad), a Confederação de Agricultura e Pecuária do Brasil, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e a Confederação Nacional da Indústria ingressaram com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra o art. 20-B, §3º, I e II da Lei do Cadin, cujas ADIs são, respectivamente, a ADI 5881, ADI 5886, ADI 5890, ADI 5925 e ADI 5931, todas apensadas à primeira, cujo

número do processo é 0064891-14.2018.1.00.0000 e o relator delas é o Ministro Marco Aurélio.

Propuseram tal ação por considerarem, principalmente, que o referido dispositivo viola o princípio da inafastabilidade da jurisdição, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, entre outros e por ofensa ao direito de propriedade. Tem-se denominado o previsto no inciso II do § 3º do referido art. 20-B de averbação pré-executória. É válido mencionar também que tais ações ainda não possuem movimentação relevante.

4.1 Da violação – ou não – de princípios constitucionais

Conforme já visto, os princípios constitucionais da inafastabilidade da jurisdição, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, previstos respectivamente no art. 5º, XXXV, LIV e LV da Carta Magna, devem ser observados durante todo o trâmite processual, seja ele judicial ou administrativo, em virtude de se tratar de direitos fundamentais garantidos a todos os indivíduos.

Em razão de os princípios do contraditório e da ampla defesa serem corolários do princípio do devido processo legal, sendo violado um daqueles, também haverá violação a este. Nesse sentido é que as entidades que propuseram as ADIs contra o referido dispositivo, argumentaram que este feria tais princípios por não permitir ao sujeito passivo a “oportunidade de influenciar no convencimento do julgador” (ADI 5925, 2018, p. 13).

De forma contrária, porém, penso não haver ofensa a tais princípios. Com relação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, que dialogam entre si, percorrendo caminhos semelhantes, uma vez que dizem respeito, como já dito, à possibilidade de participar ativamente do processo, não haveria violação a eles, pois antes mesmo da constituição definitiva da dívida ativa é dado conhecimento ao sujeito passivo da constituição do crédito tributário e oferecida a ele a oportunidade de questionar administrativamente seu débito, caso considere haver algum erro na cobrança, no prazo de 30 dias em âmbito federal. Ainda assim, também após a inscrição em Dívida Ativa, ao ser o devedor notificado para pagar seu débito, conforme o disposto no art. 20-B da Lei nº 20.522/02, em 05 dias, caso considere haver algum erro na inscrição, poderá apresentar Pedido de Revisão de Dívida

Inscrita (PRDI) em até 10 dias, em consonância com o art. 6º, II, “b” da Portaria nº 33/2018 da PGFN, logo, mais uma oportunidade de contraditório.

Ademais, a averbação da CDA nos órgãos de registro de bens e direitos teria natureza apenas garantista, para impedir possível fraude à execução e assegurar que a futura execução fiscal não seria proposta inutilmente. Mas, vale dizer que este dispositivo não suprime a fase judicial da execução fiscal, de forma que também será garantido nela o contraditório e a ampla defesa como direitos fundamentais do contribuinte.

Em se tratando do princípio do devido processo legal, utiliza-se o mesmo raciocínio, posto que haverá normalmente um processo administrativo, caso a parte queira contestar a dívida, assim como um processo judicial posterior, seguindo ambos os ditames estabelecidos em lei e de forma a assegurar todos os direitos à parte. Apesar de no art. 5º, LIV da CRFB/88 estar previsto que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988), não há qualquer contradição com o disposto no art. 20-B, §3º, II da Lei nº 10.522/02, pois como será explicitado adiante, a indisponibilidade permitida no artigo a ser realizada pela PGFN não causa a privação dos bens do sujeito passivo, o qual permanece na posse de seus bens.

No tocante ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, o art. 5º, XXXV da Carta Política prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988), o qual garante a todos o acesso à justiça e possibilita o ingresso na via judicial mesmo após o trânsito em julgado sobre a matéria no âmbito administrativo, não sendo necessário, inclusive, esgotá-la para tal (NEVES, 2017).

Diante do já demonstrado, em relação aos demais princípios, não há que se falar em violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição porque a averbação referida no artigo não afasta o regular processo judicial que ainda haveria de acontecer caso não fosse paga a dívida administrativamente. A cobrança mencionada no dispositivo questionado é extrajudicial, mas não obsta a fase judicial. Caso o devedor não pague seu débito no prazo estabelecido em lei, abre-se a possibilidade de a Fazenda Pública ingressar com execução fiscal para a cobrança da dívida, posto que se trata de patrimônio que deve somar à receita pública.

4.2 Da possível ofensa ao direito de propriedade

O direito de propriedade é garantia constitucional previsto no art. 5º, XXII da CRFB/88, estando disciplinado também no art. 1.228 do Código Civil de 2002: “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” (BRASIL, 2002).

Como o conceito de propriedade não foi estabelecido em nenhum dispositivo legal explicitamente, os doutrinadores o definem, não havendo, portanto, um único conceito sobre o tema, pois este é volátil e influenciado pelo contexto histórico e regime político do país (GONÇALVES, 2016).

Nesse contexto, Carlos Roberto Gonçalves (2016, p.224):

Considerando-se apenas os seus elementos essenciais, enunciados no art. 1.228 retrotranscrito, pode-se *definir* 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.

Assim, constata-se serem elementos que constituem o direito da propriedade o poder de usar, gozar, dispor e reaver a coisa de quem injustamente a possua ou a detenha. Tais elementos são herdados do direito romano, em que eram atributos da propriedade o *jus utendi, fruendi, abutendi e rei vindicatio* (GONÇALVES, 2016).

Nesse sentido, o direito de usar da propriedade diz respeito à possibilidade de fazer uso da coisa da forma que lhe convier, desde que obedecidos os ditames legais e a função social da propriedade. O direito de gozar ou de usufruir trata-se da capacidade do proprietário ter para si os frutos advindos da coisa e usá-los para fins econômicos (GONÇALVES, 2016).

Por sua vez, o direito de dispor do bem representa a faculdade de transferi-lo a outrem, a título gratuito ou oneroso, ou gravá-lo de ônus real (GONÇALVES, 2016). O último dos elementos é o direito de reaver a coisa de quem quer que a possua ou a detenha injustamente, o qual já é autoexplicativo, tendo o proprietário o direito de tomar para si de volta a coisa que lhe foi tirada injustamente.

Diante dessa noção de direito de propriedade é que as entidades que propuseram as ADIs contra a averbação pré-executória sustentaram a violação desse direito em razão da decretação de indisponibilidade de bens do devedor, argumentando que não haveria razoabilidade entre a norma e o direito.

Deve-se salientar inicialmente que o direito à propriedade não é absoluto, sendo, portanto, relativizado quando necessário, inclusive pela própria Constituição Federal ao impor obediência ao princípio da função social da propriedade. Pode ocorrer também limitações advindas, por exemplo, do direito de vizinhança, quando gravada com ônus real, entre outras situações (GONÇALVES, 2016).

Nessa perspectiva, demonstra-se que gravar com ônus real relativiza de certa forma o direito de propriedade com relação ao direito de dispor, que, como no caso da hipoteca, por exemplo, não impede ao devedor de alienar o bem hipotecado, mas o bem fica sujeito à resolução da obrigação. É como justifica Gonçalves (2016, p. 597):

O devedor continua na posse do bem hipotecado. Tal circunstância representa fator relevante na constituição da hipoteca. Ao contrário do que ocorre no penhor, o hipotecante conserva em seu poder o bem dado em garantia e sobre ele exerce todos os seus poderes, usando-o segundo a sua destinação e percebendo-lhe os frutos. Todavia, o seu direito deixa de ser pleno, pois a coisa está vinculada à solução da dívida, pesando sobre ela o ônus representado pelo direito de garantia do credor sobre coisa alheia. O devedor, no entanto, só será desapossado, por via judicial e mediante excussão hipotecária, do bem dado em segurança do crédito, se se tornar inadimplente, deixando de cumprir a obrigação avençada.

É nesse mesmo sentido que decorre o instituto da averbação pré-executória, pelo qual a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo, conforme regulamentação dada pela Portaria nº 33/2018 da PGFN que será adiante discutida, seria uma espécie de ônus que recairia sobre o bem, não impossibilitando o devedor de aliená-lo, mas dando conhecimento a terceiros sobre a situação do bem, qual seja, servir de garantia para o cumprimento da obrigação tributária.

Ademais, essa limitação é apenas temporária, como forma de garantir que não haverá fraude à execução, não ocorrendo a expropriação do bem por iniciativa da Fazenda Pública, a qual só ocorrerá após a penhora feita pelo magistrado por ato também deste.

Assim, diante do exposto, a razoabilidade estaria presente em tal ato, já que a “indisponibilidade” é temporária, atinge minimamente o direito de propriedade e tem a função dar publicidade sobre a inscrição em dívida ativa e evitar a fraude que, como já visto, ocorre com certa frequência e contribui para a ineficiência das execuções fiscais, sendo uma forma, por isso, de dar aplicação ao art. 185 do CTN, o qual disciplina justamente sobre a fraude à execução: “Presume-se fraudulenta a

alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa” (BRASIL, 1966). Presume-se fraude desde a inscrição regular em dívida ativa, a averbação pré-executória 5 dias após a inscrição definitiva em dívida ativa, ou seja, já após o prazo de 30 dias concedido para impugnar a inscrição, serve para materializar o referido dispositivo para que não haja fraude.

Nesse sentido, tal medida é também uma forma de proteger terceiros de boa-fé, já que em razão da averbação, este toma conhecimento da real situação do bem, podendo prevenir-se e não adquirir o bem, o que não acontecia sem ela, permitindo que o terceiro comprasse bem alienado em fraude, podendo sofrer futura penhora em razão disso (ROMANO, 2018).

4.3. Do protesto da certidão de dívida ativa como ato proporcional à luz do entendimento do STF

A Lei nº 12.767/2012 acrescentou, por seu art. 25, à Lei nº 9.492/1997 o parágrafo único ao seu art. 1º, que inclui entre os títulos sujeitos a protesto extrajudicial as CDAs dos entes federativos. Essa alteração foi bastante discutida, sendo inclusive objeto de ADI, qual seja, a ADI 5135, processo nº 9959963-75.2014.1.00.0000 e que tem como relator o Ministro Roberto Barroso, por alguns considerarem tratar-se de sanção política, portanto, medida desarrazoada.

O protesto da CDA é realizado pelo Cartório de Protesto de Títulos quando não há o pagamento da dívida ativa e faz com que o contribuinte, enquanto devedor perante a Fazenda Pública, tenha seu nome inscrito em bancos de dados de proteção ao crédito, como o SPC e SERASA, impedindo-o também de ter acesso à certidão de regularidade fiscal, o que o impossibilita também de realizar outros atos, como participar de licitações.

A sanção política, mencionada pela referida ADI, por sua vez, seria um meio coativo para cobrança de tributos, uma medida desproporcional do ente público que impede o contribuinte de exercer suas atividades econômicas ou profissionais lícitas (MELLO, 2005). Sobre elas, o STF já decidiu tratar-se de condutas vedadas na seara tributária, estando algumas ações inclusive sumuladas pela Suprema Corte, como a interdição de estabelecimento, disposta na Súmula 70, a apreensão de mercadorias, na Súmula 323, e a proibição de obtenção de estampilhas, despacho

de mercadorias nas alfândegas e a prática das atividades profissionais, na Súmula 547.

Nesse sentido, é oportuno citar trecho da decisão que considerou constitucional o protesto da CDA pela ADI 5135:

Em primeiro lugar, não há efetiva restrição a direitos fundamentais dos contribuintes. De um lado, inexistente afronta ao devido processo legal, uma vez que (i) o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA, e (ii) o protesto não impede o devedor de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito. De outro lado, a publicidade que é conferida ao débito tributário pelo protesto não representa embaraço à livre iniciativa e à liberdade profissional, pois não compromete diretamente a organização e a condução das atividades societárias (diferentemente das hipóteses de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, etc). (STF – ADI 5135/DF, Relator: Ministro ROBERTO BARROSO, Data da Publicação: DJE 07/02/2018)

Assim o é também a averbação pré-executória, pois se trata de cobrança extrajudicial da Dívida Ativa da União, de modo que não impede a cobrança judicial da dívida. Some-se a isso o fato de tal averbação não restringir direitos do contribuinte de forma desarrazoada. Aliás, o protesto da CDA é medida bem mais prejudicial ao contribuinte, principalmente quando se trata de empresa, pois a impede de adquirir a Certidão Negativa de Débitos (CND), prevista no art. 205 do CTN, o que conseqüentemente a proíbe de praticar certos atos que lhe são possíveis, como a participação em licitações e a aquisição de recursos pelos entes federativos, entre outros, além de outras sanções que atingem também a pessoa física, mas que o STF não considerou desproporcional, como também não deve ser a averbação pré-executória.

Dessa forma, foi firmada tese na ADI 5135/DF pela constitucionalidade do protesto da CDA que, conforme o Relator Ministro Luís Roberto Barroso (2016, p. 4): “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”. Apesar de ainda não julgadas as ADIs referentes à averbação pré-executória, seguindo a mesma lógica utilizada na mencionada ADI, esta tende a ser considerada constitucional, já que não restringe de maneira desarrazoada direitos fundamentais do contribuinte, como já demonstrado.

4.4 Do dever fundamental de pagar tributo

Um artigo publicado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF (2014, p. 8) sobre a função social do tributo expôs que as principais fontes de financiamento do Estado são os tributos, que, portanto, são essenciais para a consecução das atividades estatais, como saúde, educação, garantia de segurança, transações financeiras, prestar serviços à comunidade, entre outros. Sendo assim, sem a fonte de renda tributária, haveria um deficit nos cofres públicos, o que refletiria diretamente nas políticas públicas realizadas pelo Estado.

Em confluência com o assunto, é válido destacar o reconhecimento da tese do dever fundamental de pagar tributos, que já era defendida pela PGFN e foi recentemente referida no voto do Relator Ministro Dias Toffoli na ADI 2.859/DF. Assim como direitos, todos os cidadãos possuem deveres que devem ser cumpridos para que haja a convivência em sociedade. Assim, dentre outros deveres, começa-se a defender no Brasil os tributos como dever fundamental, ideia esta instituída em obra portuguesa de José Casalta Nabais (TOFFOLI, 2016).

Nesse sentido, é importante destacar o fundamento do Ministro Dias Toffoli (2016, p. 33):

Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão.

Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal. (STF – ADI 2.859/DF, Relator: Ministro DIAS TOFFOLI, Data de Publicação: DJE 21/10/2016)

Ainda, Toffoli (2016, p. 33) mencionou que a sonegação fiscal, em 2015, superou R\$420 bilhões. Some-se a isso o elevado valor da Dívida Ativa da União, que atualmente alcança cerca de R\$ 2 trilhões¹. Tais fatores têm como motivo principal a ineficiência do processo de execução fiscal, demonstrado anteriormente, que possui taxa de congestionamento no Poder Judiciário de 91,7% (CNJ, 2018).

¹ Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=xMIfcvQPxzY>>. Acesso em 08 de novembro de 2018.

Em razão desses dados, restam prejudicados os cofres públicos, e assim, toda a sociedade, pois o Estado terá deficiência na prestação de suas atividades essenciais. Dessa forma, o dever fundamental de pagar tributos decorre diretamente do princípio da solidariedade, previsto no art. 3º, I da CRFB/88, já que o cidadão, por estar em sociedade, tem o dever de contribuir (TOFFOLI, p. 32).

Assim, uma maneira possível de alterar a realidade exposta é realizar a cobrança extrajudicial da Dívida Ativa, o que se faz através do protesto desta no Cartório de Protesto de Títulos, já julgado constitucional, e também pela averbação pré-executória, as quais são meios que buscam facilitar a recuperação do crédito de forma administrativa, de modo a evitar o ingresso no Poder Judiciário que, como dito, é onde reside a morosidade das cobranças de créditos públicos. Apesar de não haver dados referentes à averbação pré-executória por ser instituto recente, a PGFN (2016)² divulgou que a taxa de recuperação do crédito público em razão do protesto das CDAs é de 19%, valor considerável se comparado com a recuperabilidade na execução fiscal que, segundo o mesmo órgão, está em torno de 1%, demonstrando que é uma forma de cobrança que urge por mudanças.

4.5 Da constitucionalidade do artigo 20-B, § 3º, II da lei nº 10.522/2002

O disposto no art. 20-B, §3º, II da Lei nº 10.522/02 prevê que após a inscrição em dívida ativa, o devedor será notificado para pagar o débito em até 5 dias. Caso não o faça, o Fisco poderá averbar a CDA nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, de forma a torná-los indisponíveis.

A indisponibilidade mencionada no dispositivo não se confunde com a penhora nem tampouco com a expropriação de bens, ambos a serem realizados na fase judicial pelo magistrado a fim de satisfazer a dívida. Esta indisponibilidade feita pela PGFN busca obstar a fraude à execução, de forma a dar efetividade ao art. 185 do CTN anteriormente citado, evitando que o devedor realize uma alienação fraudulenta que frustraria a execução e, dessa maneira, prejudique terceiros de boa-fé.

É nesse sentido que disciplina a Portaria nº 33/2018 da PGFN, a qual regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei do Cadin e dispõe em seu art. 21:

² Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>>. Acesso em: 05 de novembro 2018.

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

§ 1º. A notificação de que trata o art. 6º dará ciência ao devedor ou corresponsável da ocorrência da inscrição em dívida ativa e da possibilidade de efetivação da averbação pré-executória, caso não adotadas as providências descritas nos incisos I e II do mesmo dispositivo.

§ 2º. A averbação poderá ser impugnada pelo sujeito passivo, inclusive em relação a seu excesso, observado o procedimento previsto nessa Portaria (PGFN, 2018).

Mesmo neste dispositivo já se garante o contraditório e a ampla defesa após a averbação, em consonância com o disposto no § 2º retromencionado. Assim, seria a averbação pré-executória uma forma de garantir a execução, evitando a fraude, como também uma proteção aos terceiros de boa-fé. Visa também dar maior publicidade às inscrições em dívida ativa (ASSUNÇÃO, 2018).

Com relação à discussão sobre o termo “indisponíveis” presente no inciso II, § 3º do art. 20-B da Lei nº 10.522/02, Leonardo Carneiro da Cunha (2018, p. 396) argumenta:

Até mesmo o decreto expropriatório de bens – antecedente da ação de desapropriação – não torna indisponível o bem a ser expropriado, não impedindo sua alienação. Da mesma forma, uma simples averbação de bens nos correspondentes registros não pode impedir a alienação ou constrição desses mesmos bens. O termo “tornando-os indisponíveis” deve ser interpretado como ineficácia da alienação do bem em relação à CDA averbada, pois a averbação acarreta presunção absoluta de ciência do terceiro adquirente.

A inscrição do nome do devedor em cadastros de inadimplentes e a averbação nos registros de bens e direitos são mecanismos de autotutela, controláveis judicialmente, servindo como meio de coerção e de garantia da futura execução, como já existe em outras leis. Os credores, em geral, podem inscrever o nome do devedor em cadastros de inadimplentes. A averbação nos registros de bens e direitos tem sido, de igual modo, utilizada como garantia. São mecanismos de autotutela, controláveis judicialmente.

Em sua opinião, a indisponibilidade mencionada no referido dispositivo não teria o condão de impossibilitar a alienação de bens, mas de torná-la ineficaz em relação apenas à fazenda pública, valendo perfeitamente para com demais terceiros, de modo que se o crédito tributário devidamente inscrito em dívida ativa for efetivamente pago, considera-se consolidada a propriedade em favor do comprador. Assim, Cunha corrobora com o disposto no art. 21 da Portaria nº 33/18 da PGFN,

segundo a qual a averbação pré-executória serve para dar conhecimento a terceiros a respeito da existência de débito inscrito em dívida ativa.

Dessa forma, a “indisponibilidade” seria uma espécie de ônus que recairia sobre o bem a partir do momento em que for averbada a CDA na matrícula do imóvel, conferindo publicidade a respeito da existência de inscrição em dívida ativa. Trata-se de instituto semelhante a hipoteca, ônus real que tem a finalidade de garantir o cumprimento de uma obrigação por meio de um bem oferecido pelo devedor ou por terceiro ao credor (RODRIGUES, 2007).

Nessa perspectiva, a hipoteca é direito real que serve para garantir uma obrigação e dar publicidade a esta, sendo portanto, oponível erga omnes (GONÇALVES, 2016), de modo que quando um bem é hipotecado, apesar de haver certa limitação ao direito de dispor, como já explicitado, ele pode ser alienado, mas quem o adquirir não pode alegar que desconhecia a situação do bem, pois há presunção absoluta de conhecimento da hipoteca, já que esta fica gravada junto a matrícula do imóvel, podendo vir o terceiro adquirente a perder o bem, caso a dívida não seja paga e ocorra uma execução da hipoteca.

Assim é o instituto da averbação pré-executória, seria um ônus que recai sobre o bem do devedor fiscal que, conforme a própria previsão do art. 21 da Portaria nº 33/18 da PGFN, serve para dar conhecimento a terceiros da existência da dívida ativa, mas não impede que o bem seja alienado. Insta mencionar que apesar das críticas ao termo “indisponíveis” existente no dispositivo questionado, nem a Lei nº 13.606/18, nem a Lei nº 10.522/02 estabeleceram o alcance normativo do termo em foco. Entretanto, o art. 20-E da Lei nº 10.522/02 prevê que a PGFN publicará atos complementares para a fiel cumprimento dos arts. 20-B e 20-C. Dessa maneira, apesar de também não deixar explícito a questão da indisponibilidade, deixa claro no já mencionado art. 21 da Portaria nº 33/18 que a averbação pré-executória teria a finalidade proporcionar conhecimento a terceiros, não impedindo a alienação do bem.

Além disso, assim como o art. 20-B, §3º trata de garantia do crédito tributário e contra a fraude à execução, o art. 183 e seguintes do CTN também preveem garantias e privilégios do crédito tributário, estando resguardado no art. 184 do mencionado Código que o sujeito passivo responde com a totalidade de seus bens e rendas para o pagamento do crédito tributário, sem prejuízo dos privilégios especiais, pois apesar da importância e preferência dada ao crédito tributário, esta

não prefere aos créditos trabalhistas nem aos decorrentes de acidente de trabalho, de acordo com o art. 186 do CTN.

Vale salientar, ainda, que a averbação pré-executória não se trata de inovação em nosso ordenamento jurídico, conforme argumenta Felipe Duque em debate sobre o tema promovido pela Legale Educacional³. Não seria inovação, pois no CPC esta averbação já foi prevista desde 2006, com a introdução do art. 615-A neste Código pela Lei nº 11.382/2006, permanecendo a previsão no CPC de 2015 com pequenas alterações. O art. 828 do CPC/15, correspondente ao antes mencionado art. 615-A, dispõe que após a admissão da execução pelo juiz, o exequente poderá obter certidão dessa admissão e averbá-la no registro de imóveis, de veículos ou outros bens sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade.

Diante disso, em razão do previsto no art. 1º da Lei nº 6.830/80, pela qual aplica-se subsidiariamente o CPC à execução fiscal, não havendo disposição contrária no CPC, o instituto da averbação premonitória já podia ser utilizado no procedimento da execução fiscal.

Em se tratando da averbação pré-executória, que é realizada exclusivamente por pessoas jurídicas de direito público, as quais estão sujeitas aos princípios basilares da Administração Pública, quais sejam, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e o princípio da indisponibilidade do interesse público (CARVALHO, 2016), elas gozam, por isso, de maiores atributos frente aos particulares justamente para garantir tais princípios. Como os débitos inscritos em dívida ativa fariam parte da receita pública, a Fazenda Pública deve, em razão de todo o exposto, buscar meios alternativos de cobrança do crédito, bem como formas de garantir que a execução fiscal não seja frustrada em razão de sonegação ou fraude.

Portanto, apesar das ADIs existentes a respeito do tema, ainda não julgadas, diga-se de passagem, não se considera haver inconstitucionalidade no art. 20-B, § 3º, II da Lei nº 10.522/02, por se tratar de medida legítima que não limita de forma desproporcional os direitos do contribuinte, e não viola princípios e garantias constitucionais. Vale destacar também que essa averbação pré-executória não é sinônimo de execução administrativa da dívida, a qual será realizada perante o Poder Judiciário, mediante regular processo de execução fiscal, valendo-se da

³ Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=xMIfcvQPxzY>>. Acesso em 08 de novembro de 2018.

medida, como já dito, para garantir que não haja fraude à execução e para proteger os direitos de terceiros de boa-fé.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, sendo conhecidos os problemas que permeiam a execução fiscal, como o fato de que a Dívida Ativa da União atualmente está em torno de R\$ 2 trilhões, bem como que o tempo médio de tramitação da execução fiscal é de quase 10 anos, além do baixo grau de recuperabilidade do crédito tributário, fica claro que há uma necessidade emergente de atualização e mudanças no processo judicial de cobranças de créditos públicos.

De tal forma, como maneira de otimizar os resultados dessa exigência, demonstra-se necessária a desjudicialização da cobrança da dívida ativa como forma de descarregar o Poder Judiciário, já que a execução fiscal é responsável por uma taxa de congestionamento de 91,7% no Judiciário, como também para evitar a prática de sonegação e fraude à execução. Caso o recolhimento desses créditos públicos melhorassem, certamente haveria também um aperfeiçoamento na realização de políticas públicas pelo Estado, já que ocorreria um aumento nas receitas públicas que movem o país.

Diante da realidade de congestionamento do Poder Judiciário, é importante deixar claro que apesar de não adotarmos em nosso país o contencioso administrativo e sim o sistema uno de jurisdição, só havendo coisa julgada material após o trânsito em julgado na seara judicial, é necessário que a Fazenda aja na medida de seus interesses, sempre respeitando os direitos dos particulares, pois esperar por solução do Poder Judiciário muitas vezes traz prejuízos consideráveis ao Fisco. De suma importância ressaltar, também, que a averbação pré-executória não promove a execução administrativa da dívida ativa, pois se trata de fase garantista e anterior a execução fiscal, fase judicial e imprescindível na cobrança de débito não pago em âmbito administrativo.

Assim, métodos alternativos de cobrança vêm sendo implantados no âmbito administrativo, como o protesto extrajudicial da certidão da dívida ativa, que já foi julgado constitucional e inclusive já vem obtendo resultados positivos com relação à recuperação de créditos, superando a arrecadação alcançada pela via judicial.

Além disso, também foi implantada no presente ano a averbação pré-executória, por meio do art. 25 da Lei nº 13.606/2018, que acrescentou, entre outros, o art. 20-B à Lei nº 10.522/02, ao qual está adstrito o instituto da averbação pré-

executória, objeto do presente trabalho, que permite à PGFN, caso não haja pagamento da dívida ativa após 5 dias contados da notificação do contribuinte a fazê-la, averbar a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos, de modo a torná-los indisponíveis, uma forma clara de garantir que a futura execução fiscal não seja frustrada por não haver bens passíveis de satisfazer a dívida, bem como uma maneira de proteger terceiros de uma possível alienação fraudulenta.

Contra o dispositivo anteriormente mencionado existem ADIs em discussão no STF ainda não julgadas. Em razão disso, o presente trabalho dedicou-se a analisar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da averbação pré-executória. Assim sendo, não se vislumbrou a ocorrência de ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, tampouco da inafastabilidade da jurisdição, assim como não se constatou violação ao direito de propriedade, já que esta também pode ser relativizada em outros casos previstos em nosso ordenamento jurídico, haja vista não se tratar de direito absoluto.

No entanto, apesar de defender a constitucionalidade do art. 20-B, §3º, II da Lei nº 10.522/02, com base na regulamentação dada pela Portaria nº 33/18 da PGFN, a qual trata a averbação pré-executória como instituto que serve para dar publicidade à CDA a terceiros, e não para impossibilitar a alienação dos bens, entende-se que houve um certo equívoco por parte do legislador ao estabelecer no referido dispositivo que os bens devem ficar indisponíveis.

Portanto, em razão da real necessidade de desjudicialização da cobrança de créditos públicos para potencializar a recuperabilidade destes, como aconteceu com a implantação do protesto extrajudicial da CDA, cuja taxa de recuperação do crédito tributário é de 19%, considera-se a possibilidade que o STF poderia julgar constitucional o dispositivo em discussão, dando a ele, principalmente com relação ao termo “indisponíveis”, uma interpretação que se adéque ao ordenamento e ao previsto na Portaria nº 33/18 da PGFN.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11.ed. rev., atual. e ampl. - Salvador – E. JusPodivm, 2017.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Quem tem medo de averbação pré-executória?. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>>. Acesso em 08 de novembro de 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 02 de setembro de 2018.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **InfoJud**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/sistemas/pg-infojud>>. Acesso em 18 de outubro de 2018.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números**. 2018. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **RenaJud**. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/sistemas/renajud>>. Acesso em 18 de outubro de 2018.

_____. Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979. **Dá nova redação ao art. 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1735.htm>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

_____. Decreto nº 678 de 6 de novembro de 1992. **Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969**. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1992/decreto-678-6-novembro-1992-449028-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 08 de outubro de 2018.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em outubro de 2018.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. 2012. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicado_ipea127.pdf>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

_____. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. **Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências**. Disponível em

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp73.htm>. Acesso em 30 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 5 de outubro de 2018.

_____. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. **Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em 15 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 02 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 02 de setembro de 2018.

_____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. **Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em 03 de novembro de 2018.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm>. Acesso em 20 de setembro de 2018.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 33, de 8 de fevereiro de 2018. **Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais.** Disponível em <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. **Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em 02 de novembro de 2018.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Protesto de Certidão da Dívida Ativa da União. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/procuradoria-geral-da-fazenda-nacional-pgfn/protesto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.141.990 – PR. Relator: Ministro Luiz Fux. 2009. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17377433/recurso-especial-resp-1141990-pr-2009-0099809-0-stj/relatorio-e-voto-17377435?ref=juris-tabs>>. Acesso em 02 de novembro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 314.** 2005. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 375.** 2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_33_capSumula375.pdf>. Acesso em 03 de novembro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 393.** 2009. Disponível em http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2296/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 414.** 2009. Disponível em http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2323/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 452**. 2010. Disponível em <http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2371/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em 02 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310576360&ext=.pdf>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313633602&ext=.pdf>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5881. 2018. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5341622>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5886. 2018. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5344151>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5890. 2018. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5347529>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5925. 2018. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5384510>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5931. 2018. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5436264>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Processo ADI 5925. Brasília, 2018. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5384510>>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo: ARE 1140460 PR Paraná, Relator Ministro Marco Aurélio. 20 de setembro de 2018. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/631864762/recurso-extraordinario-com-agravo-are-1140460-pr-parana?ref=topic_feed>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 374981 RS. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14791783/recurso-extraordinario-re-374981-rs-stf>>. Acesso em 02 de novembro de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Sumula 473**. 1969. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>>. Acesso em 09 de outubro de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação cível nº 0021027-34.2016.4.03.9999 SP. Relator: Juiz federal convocado Marcelo Guerra. 27 de outubro de 2016. Disponível em <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/408128184/apelacao-civel-ac-210273420164039999-sp?ref=serp>> Acesso em novembro de 2018.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 3. ed. rev.ampl. E atual. - Salvador: JusPODVIM, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 15. ed. rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: execução**. Leonardo Carneiro da Cunha, Paula Sarno Braga, Rafael Alexandria de Oliveira. 7. ed. rev., ampl. E atual. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 30. ed. Rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DISTRITO FEDERAL. Escola de Administração Fazendária. **Função social dos tributos**. 2014. Disponível em <<http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/contents/Caderno%203.pdf>>. Acesso em 08 de novembro de 2018.

DUQUE, Felipe. **Averbação pré-executória no âmbito da execução fiscal (Lei nº 13.606/2018 e Portaria PGFN 33/2018)**. 27 de agosto de 2018. Vídeo. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=xMIfcvQPxzY>>. Acesso em 08 de novembro de 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: direito das coisas, volume 5**. 11. ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 21. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2010.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Curso de direito processual civil: de acordo com o novo CPC**. 12. ed. reform. e atual. - São Paulo: Atlas, 2016.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 9. ed. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

ONU. Organização das Nações Unidas. **Declaração Universal dos Direitos Humanos de 10.12.1948**. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em 28 de setembro de 2018.

PARÁIBA. Lei nº 10.094 de 27 de setembro de 2013. **Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como sobre a Administração Tributária, e dá outras providências**. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=258907>>. Acesso em 28 de outubro de 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: Direito das coisas, volume 5**. 28. ed. rev. e atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2003.

ROMANO, Bruno. A inconstitucionalidade e a ilegalidade da averbação pré-executória. 2018. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI274773,71043-A+inconstitucionalidade+e+a+ilegalidade+da+averbacao+preexecutoria>>. Acesso em 05 de novembro de 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Daniel Sá da. **Processo Administrativo Tributário: da possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias à Fazenda Pública**. 2012. Disponível em <<https://danielsdsv.jusbrasil.com.br/artigos/111573834/processo-administrativo-tributario-da-possibilidade-de-questionamento-judicial-das-decisoes-contrarias-a-fazenda-publica>>. Acesso em 30 de setembro de 2018.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. 2016. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 13 de outubro de 2018.

