



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE DIREITO**

**LETÍCIA ALEXANDRE PINHEIRO**

**A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº  
13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN: AS NOVAS  
POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL**

**FORTALEZA**  
**2019**

**LETÍCIA ALEXANDRE PINHEIRO**

**A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº  
13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN: AS NOVAS  
POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

**FORTALEZA**

**2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- P72c Pinheiro, Letícia Alexandre.  
A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN: AS NOVAS POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL / Letícia Alexandre Pinheiro. – 2019.  
72 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2019.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Cobrança. 2. Crédito tributário federal. 3. Limitações ao poder de tributar. 4. Inconstitucionalidade. I. Título.
-

**LETÍCIA ALEXANDRE PINHEIRO**

**A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº  
13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN: AS NOVAS  
POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovada em \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profª. Dra. Raquel Ramos Cavalcanti Machado  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, sem o qual nada é possível.

Depois aos meus pais, Samuel e Ana, que desde cedo incentivaram e investiram muito em mim, principalmente em relação a minha educação e toda a minha formação até aqui.

Ao Levi, que mesmo tão pequeno muito me ensina, além ser uma fonte diária de alegria e revigoramento.

Também ao Marcos, que, em meio a tantas conversas, muito me ouviu falar do presente trabalho, sempre disposto a ouvir e ajudar com o que fosse necessário.

Agradeço ao meu orientador, Professor Hugo de Brito Machado Segundo, por ser sempre solícito e atencioso em todas as vezes que o procurei, além da valiosa orientação, essencial para a realização do presente estudo.

Aos Professores William Marques e Raquel Machado pela disponibilidade em formar a banca avaliadora e as preciosas considerações dadas.

Não posso deixar de mencionar também todos os outros ótimos professores que tive a oportunidade de conhecer e aprender durante a graduação, aqueles que com responsabilidade e dedicação contribuíram além do necessário para a finalização desse ciclo.

Além do ensino e da pesquisa, a Universidade também é extensão, a qual me fez aprender tanto quanto, ou talvez até mais que, na sala de aula, por meio de cada evento, cada reunião e cada pessoa alcançada no tempo que fui parte da Simulação da Organização das Nações Unidas – SONU e do Curso Pré-vestibular Paulo Freire.

Por fim, agradeço a todos os amigos e colegas que fiz nos últimos quatro anos e meio de Faculdade, com os quais compartilhei muitos estudos, preocupações, raivas, estresses, dramas, mas também momentos de alegria e risadas, entre os quais destaco Naiana, Juliana, Natália, Andressa, Gabriela e Thales.

## RESUMO

A publicação da Lei nº 13.606/2018, que incluiu os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E na Lei nº 10.522/2002, estes regulados pela Portaria nº 33/2018 da PGFN, trouxe inovações relacionadas à cobrança do crédito tributário federal, expostas e analisadas no presente trabalho, utilizando como método o hipotético dedutivo, com pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. As inovações tornaram possível a oferta de garantia antecipada em execução fiscal, a opção de revisão do crédito inscrito em dívida ativa antes de qualquer discussão judicial, o ajuizamento seletivo das ações de execução, além da averbação pré-executória de bens do contribuinte devedor ou do corresponsável. Também foram consideradas as motivações que levaram a edição de tais atos normativos, tendo em vista a forma que era feita anteriormente a cobrança da Dívida Ativa da União e sua efetividade. As inovações mencionadas foram apresentadas e colocadas em confronto com os princípios limitadores do poder estatal de tributar, além dos princípios constitucionais relacionados ao processo que asseguram a efetividade das referidas limitações, diante da enorme repercussão que estas causaram no meio jurídico, levando, inclusive, ao ajuizamento de sete Ações Diretas de Inconstitucionalidade até o momento, concluindo-se que, mesmo que necessárias, nenhuma mudança em relação à forma de cobrança do crédito tributário deve ser aplicada sem que se observe o já disposto e assegurado ao contribuinte pelo ordenamento jurídico.

**Palavras-chave:** Cobrança; Crédito tributário federal; Limitações ao poder de tributar; Inconstitucionalidade.

## ABSTRACT

Law 13.606/2018, which included articles 20-B, 20-C, 20-D and 20-E of Law 10.522/2002, regulated by Ordinance n. 33/2018 of the PGFN, brought innovations in the collection of federal tax credits, exposed and analyzed in this work, using as hypothetical deductive method, with bibliographical and jurisprudential research. These innovations have made possible to offer anticipated guarantee in fiscal execution, the option of reviewing tributary credit included in active debt before any judicial discussion, to judge each execution selectively, and further, the pre-executory annotation on the assets of the taxpayer or its co-responsible. Furthermore, the motivations which lead to the edition of such regulatory innovations related to taxes credits were also considered, observing the way this charge used to be made and its effectiveness. These outlined innovations were presented and confronted with the limitary principles of the state power to tax alongside the constitutional principles related to the process which ensure the effectiveness of the limitations mentioned above, due to the major repercussion on judicial affairs, leading even to seven Direct Unconstitutionality Actions until this moment. This scenario leads us to conclude that, even though necessary, no change was made in the way the charge of tributary credit must be applied without observation to what has been already assured to the taxpayer by the legal system.

**Key-words:** Collection; Federal tax credit; Limitations on the power to tax; Unconstitutionality.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

- ADI** - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AGU** - Advocacia Geral da União
- CADIN** - Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais
- CDA** - Certidão de Dívida Ativa
- CF** - Constituição Federal
- CNIB** - Central Nacional de Indisponibilidade de Bens
- CNJ** - Conselho Nacional de Justiça
- CPC** - Código de Processo Civil
- CTN** - Código Tributário Nacional
- DJe** - Diário da Justiça Eletrônico
- DOU** - Diário Oficial da União
- E-CAC** - Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte
- ICMS** - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IPI** - Imposto sobre Produtos Industrializados
- LC** - Lei Complementar
- LEF** - Lei de Execução Fiscal
- PGFN** - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
- PRDI** - Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
- RFB** - Receita Federal do Brasil
- STF** - Supremo Tribunal Federal
- STJ** - Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. A RELAÇÃO JURÍDICA EXISTENTE ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE .....</b>	<b>14</b>
2.1 A tributação como meio de cumprir a função estatal de assegurar o “bem comum” .....	14
2.2 A relação jurídico tributária formada por Estado e contribuinte .....	15
2.3 A cobrança do crédito tributário pelo Estado .....	16
2.3.1 A discussão do crédito tributário na esfera administrativa .....	17
2.3.3 A discussão do crédito tributário na esfera judicial .....	19
2.3.3 A inscrição do crédito tributário em dívida ativa .....	20
<b>3. AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL .....</b>	<b>22</b>
3.1 Princípios constitucionais limitadores ao poder de tributar do Estado .....	23
3.1.1 Princípio da Legalidade Tributária .....	23
3.1.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária .....	25
3.1.3 Princípio da Irretroatividade Tributária .....	26
3.1.4 Princípio da Anterioridade Tributária .....	27
3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva .....	28
3.1.6 Princípio da Vedação ao Confisco .....	29
3.1.7 Princípio da Liberdade de Tráfego .....	30
3.1.8 Outras limitações da Seção II do Título IV da CF .....	31
3.2 Princípios processuais constitucionais que garantem a eficácia das limitações ao poder de tributar estatal .....	32
3.2.1 Princípio do Devido Processo Legal .....	32
3.2.2 Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório .....	33
3.2.3 Outros Princípios .....	34
<b>4. AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS NA FORMA DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN .....</b>	<b>36</b>
4.1 As alterações promovidas na Lei nº 10.522/2002 com a publicação da Lei nº 13.606/2018 .....	36
4.2 A Portaria nº 33/2018 da PGFN .....	39
4.2.1 A oferta antecipada de garantia em execução fiscal .....	41

4.2.2 O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita .....	43
4.2.3 A averbação pré-executória .....	45
4.2.4 O ajuizamento seletivo de execuções fiscais .....	49
<b>5. A NECESSIDADE DE MUDANÇAS NO MODELO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO EM RELAÇÃO AO DÉBITO TRIBUTÁRIO .</b>	<b>50</b>
5.1 Resumo das recentes alterações promovidas na forma de cobrança da dívida ativa federal antes da Lei nº 13.606/2018 .....	50
5.2 A inefetividade da maioria das execuções fiscais e os custos que trazem ao Poder Público .....	52
<b>6. AS NOVAS POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL FRENTE ÀS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL .....</b>	<b>55</b>
6.1 Ofensa ao Princípio da Legalidade Tributária .....	56
6.2 Ofensa ao Devido Processo Legal e a Reserva de Jurisdição .....	57
6.3 A necessidade de observância ao Contraditório e a Ampla Defesa .....	58
6.4 A averbação pré-executória como meio coercitivo ao pagamento do tributo e a Vedação ao Confisco .....	59
<b>7. OUTRAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES ARGUIDAS CONTRA A LEI Nº 13.606/2018 E A PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN .....</b>	<b>61</b>
7.1 A averbação pré-executória e o direito fundamental de propriedade .....	61
7.2 A indisponibilidade do crédito tributário e a possibilidade da seletividade de ajuizamento das ações de execução .....	62
<b>8. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>64</b>
<b>9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>66</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A tributação é atividade essencial para que o Estado possa garantir ao povo uma série de direitos sociais, culturais e econômicos básicos. Contudo, a instituição de tributos não é algo pacífico, muito menos a cobrança quando estes se tornam devidos, o que deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história e ainda nos dias atuais.

Paralelamente, muitos contribuintes procuram formas de obstaculizar a cobrança do crédito tributário, o que leva ao Poder Público a cada vez mais buscar formas de cobrança que busquem garantir a recuperabilidade do crédito que lhe é devido.

A mais recente alteração na forma de cobrança do crédito tributário da União foi trazida com a publicação da Lei nº 13.606/2018, que acrescentou os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E na Lei nº 10.522/2002, estes regulados pela Portaria nº 33/2018 da PGFN, ampliando e muito os poderes da administração tributária, tornando possíveis, ainda no âmbito administrativo, medidas que só poderiam ser adotadas com a instauração de um processo judicial.

Entretanto, os excessos e arbitrariedades citados deram origem a diversos princípios previstos constitucionalmente que limitam a atividade de tributar estatal e devem sempre ser respeitados, de forma a garantir a segurança jurídica e direitos básicos pertencentes aos contribuintes.

Apresentado o contexto em que se insere e noções gerais sobre o presente estudo, define-se como seu principal objetivo analisar o novo formato de cobrança da Dívida Ativa da União, possível após a publicação da Lei nº 13.606/2018 e a Portaria nº 33/2018 da PGFN, em confronto com as limitações constitucionais ao poder de tributar, que são verdadeiras garantias do contribuinte.

Por sua vez, os objetivos específicos são: analisar o modelo de cobrança até então aplicável para o crédito tributário, em especial o federal; analisar as limitações constitucionais ao poder de tributar estatal e a importância de tais limitações; explicitar a motivação relacionada com a criação das novas regras para a cobrança da Dívida Ativa federal; e, por fim, relacionar as limitações com as alterações apresentadas, diante de toda a repercussão que trouxeram ao meio jurídico.

A importância desse trabalho está, justamente, em demonstrar que apesar de ser dever do Estado tributar e instituir um modelo de cobrança efetivo para os créditos

tributários que lhe são devidos, não podem ser desconsiderados os princípios constitucionais relacionados com tal cobrança, sejam os específicos, que são limitadores da atividade de tributação, como outros mais genéricos, que também se relacionam, além das disposições já vigentes em todo o ordenamento jurídico.

A pesquisa foi baseada na legislação, precedentes jurisprudenciais e também na bibliografia que disserta sobre o assunto, em que foi fundada uma base conceitual inicial, apresentando conceitos e noções gerais do Direito Tributário, importantes para a análise das limitações ao poder de tributar e das normas que trouxeram as alterações na sistemática de cobrança do crédito tributário federal, além da motivação relacionada com as alterações, concluindo-se com a apresentação dos argumentos acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de tais normas.

O presente trabalho monográfico tem o seu desenvolvimento estruturado em seis capítulos, após a presente introdução, que é o primeiro dos capítulos do trabalho, nos quais se discutiram e analisaram os argumentos acima mencionados e são resumidos brevemente a seguir.

O segundo capítulo apresenta noções básicas e gerais do Direito Tributário, relacionadas principalmente a relação jurídico-tributária formada pelo ente tributante e o contribuinte, trazendo conceituações importantes para que se possa discorrer sobre o tema. O terceiro capítulo comenta as limitações ao poder de tributar trazidas na Seção II do Título IV da Constituição Federal de 1988, além dos princípios processuais constitucionais que garantem a eficácia de tais limitações.

O quarto capítulo, por sua vez, comenta todas as alterações trazidas à forma de cobrança do crédito tributário federal com a edição da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da PGFN, que tornaram possível a oferta de garantia antecipada em execução fiscal, a opção de revisão do crédito inscrito em dívida ativa antes de qualquer discussão judicial, o ajuizamento seletivo das ações de execução, além da averbação pré-executória de bens do contribuinte devedor ou do corresponsável.

O quinto capítulo destaca a motivação e a importância de tais alterações, com base no histórico recente de mudanças na forma de cobrança da Dívida Ativa da União, além do cenário atual da cobrança judicial, em que grande parte das ações de execução se mostra ineficaz, trazendo morosidade ao Judiciário e alto custo ao Poder Público.

Por fim, os dois últimos capítulos versam sobre as inconstitucionalidades que podem ser levantadas em face da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da

PGFN, considerando algumas das limitações ao poder de tributar estatal já mencionadas, que levaram ao ajuizamento de sete Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra as normas, além de outras ilegalidades relacionadas, que geraram grandes repercussões no meio jurídico.

## **2. A RELAÇÃO JURÍDICA EXISTENTE ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE**

Inicialmente, antes de adentrar no objeto de estudo principal do presente trabalho, é importante discorrer, em breve síntese, sobre a atividade tributária em geral, que é exercida pela União, pelos Estados e Municípios e ainda pelo Distrito Federal, e sobre a relação jurídica existente entre tais entes e os contribuintes, estes entendidos como os devedores dos tributos.

### **2.1 A tributação como meio de cumprir a função estatal de assegurar o “bem comum”**

O Estado, como conceitua Dallari (1999, p.100), é a ordem jurídica soberana que tem como finalidade o bem comum de um povo, sendo este situado em um determinado território. Miguel Reale (2000, p. 119), por sua vez, explica que o Estado seria a sociedade juridicamente organizada, cuja função é satisfazer não apenas as aspirações individuais, como também as coletivas, tendo como objetivo, com isso, a realização do bem comum.

O referido bem comum é a finalidade do Estado e, tendo em vista as diversas garantias existentes na Constituição de modo a possibilitar um mínimo existencial, considerando a dignidade da pessoa humana, envolve assegurar direitos sociais, culturais e econômicos, que abrangem setores como a saúde, educação, assistência social e segurança, para toda a coletividade.

Para garantir a promoção do bem comum em benefício da sociedade, que envolve custos elevados, o Estado necessita de recursos financeiros, que se originam, em sua maior parte, da imposição de tributos, quando passa a exercer o seu poder de tributar e institui principalmente a cobrança de impostos, contribuições e taxas, entre outros.

O tributo, como se extrai do conceito trazido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, seria, então, toda prestação pecuniária de caráter compulsório, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constituindo sanção por ato ilícito, devendo ser instituído legalmente e cobrado mediante atividade administrativa que seja plenamente vinculada.

Hugo de Brito Machado (2010, p. 30) destaca que a tributação, o ato ou efeito de tributar, seria o instrumento que garante a sobrevivência da economia

capitalista, em que, sem ela, não poderia o Estado realizar os fins sociais acima mencionados, a não ser que passasse a monopolizar toda a atividade econômica.

Destaca-se que o poder de tributar atribuído ao Estado é um aspecto de sua soberania e não inclui apenas a possibilidade de criar os tributos, mas também de os regular, estabelecendo critérios e regras, além de poder os majorar e os extinguir, entre outras ações, de forma a não só garantir a função arrecadatória, mas também outras necessidades, como é o caso dos tributos de caráter extrafiscal, que atuam como verdadeiros instrumentos de intervenção na economia.

Apesar da importância da tributação para a efetivação do relevante bem comum, presente em diversos direitos assegurados constitucionalmente, deve-se ressaltar, desde já, que a instituição de tributos pelo Estado não pode e nem deve ser ilimitada.

Ademais, deve estar garantida ao contribuinte a possibilidade de discutir o tributo que lhe é imposto em um processo, em que sejam respeitados todos os princípios basilares processuais previstos constitucionalmente, a fim de corrigir os atos praticados pela Administração Pública que estejam em desconformidade com o ordenamento jurídico.

## **2.2 A relação jurídico-tributária existente entre Estado e contribuinte**

Considerando que deve o Estado tributar a fim de ter recursos suficientes para garantir o bem-estar da sociedade, este estabelece regras jurídicas, por meio da legislação tributária, que definem quais, quando e em que condições os tributos serão devidos.

A legislação tributária, segundo dispõe o artigo 96 do CTN, abrange leis, decretos, normas complementares, tratados e convenções internacionais, “que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes”.

O indivíduo, então, ao praticar fatos previstos na legislação acima referida que ensejam a cobrança de um tributo, pode ser chamado de contribuinte, quando deverá alguma prestação para o ente federativo competente, nascendo, assim, a obrigação tributária, que poderá ser principal ou acessória.

A obrigação tributária principal é de natureza patrimonial, relacionada ao pagamento do tributo. Já a obrigação acessória está relacionada ao cumprimento de deveres de caráter formal pelo contribuinte, como, por exemplo, prestar declarações,

registrar as operações realizadas e fazer sua escrita fiscal, que quando não cumpridos ensejam a aplicação de penalidades.

A conceituação das obrigações tributárias trazida acima é extraída do próprio CTN, em seu artigo 113, que menciona que a obrigação principal aparece com a ocorrência do fato gerador, tendo como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, esta será extinta junto com o crédito dela decorrente.

Quanto à obrigação acessória, o CTN apresenta que esta decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, que são previstas na referida legislação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O Código ainda ressalta que a obrigação acessória, caso não cumprida, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O artigo 113 também menciona a existência de um fato gerador, que é a concretização no plano fático da hipótese de incidência trazida pela legislação, que, por sua vez, nada mais é, como menciona Leandro Paulsen (2017, p. 206), que “a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar”.

A relação jurídico-tributária possui, então, dois sujeitos, o Estado como sujeito ativo, sendo aquele para qual a obrigação tributária é devida, podendo ser a União, os Estados, os Municípios e/ou o Distrito Federal; e o contribuinte, como sujeito passivo, para o qual se recai, em regra, a obrigação de pagar o tributo.

Cabe ainda fazer uma breve distinção entre os tipos de contribuinte, podendo este ser de fato ou de direito, em que o primeiro é aquele que realmente suporta o ônus financeiro relacionado ao tributo, normalmente presente no repasse da carga tributária dos tributos indiretos, como o IPI e o ICMS, que comportam a transferência do encargo financeiro. O contribuinte de direito, em seu turno, é aquele designado pela legislação para pagar o imposto, ou seja, o responsável pelo recolhimento deste ao Fisco.

O crédito tributário é, então, o devido ao sujeito ativo com a obrigação atribuída ao sujeito passivo, sendo o objeto da relação jurídica tributária.

### **2.3 A cobrança do crédito tributário pelo Estado**

O crédito tributário é proveniente da obrigação legal relativa aos tributos e seus respectivos adicionais e multas, sendo constituído pelo lançamento, conforme o disposto no artigo 142 do CTN, sendo este o ato que formaliza a sua existência e lhe dá a exigibilidade.

O artigo 146 da CF<sup>1</sup> determina que cabe à Lei Complementar ditar as normas gerais acerca do crédito tributário, o que incluem as regras de constrição, de regulamentação sobre as certidões de dívida ativa ou priorização de um tipo de crédito sobre outro, atualmente disciplinadas no Código Tributário Nacional.

O ato administrativo de lançamento, como ainda prescreve o artigo 142 do CTN, é precedido por uma série de diversas ações ou procedimentos praticados pela autoridade administrativa, quais sejam: verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, e ainda propor a aplicação da penalidade cabível, caso necessário.

Para que possua validade, deverá haver a representação documental do lançamento, seja por iniciativa do próprio contribuinte, quando declara que deve um tributo, seja por iniciativa do ente tributante, quando lavra um auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito. A iniciativa do lançamento depende, em regra, de sua modalidade, podendo ser mediante declaração, por homologação ou de ofício.

O repasse do crédito devido com a obrigação tributária, no entanto, nem sempre ocorre de forma voluntária pelo sujeito passivo por meio do pagamento, que é hipótese, conforme o artigo 156, I do CTN, de extinção do crédito tributário. Muitas vezes para ter o crédito satisfeito, deverá o ente tributante recorrer ao Poder Judiciário, ou ainda ter que discutir a exigência daquela obrigação por meio de um procedimento administrativo em face do contribuinte, que, por sua vez, também poderá ir ao Judiciário para reconhecer a não exigência de determinado tributo.

### **2.3.1 A discussão do crédito tributário na esfera administrativa**

Realizado o lançamento pela autoridade administrativa, esta deverá lavrar um auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito, com o objetivo de cientificar o contribuinte sobre o crédito tributário devido.

Ao receber a notificação de lançamento, o contribuinte terá três opções: pagar o montante apontado pela autoridade administrativa e, com isso, extinguir a exigibilidade do crédito tributário; ou, caso considere que não é o tributo devido,

---

<sup>1</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Constituição Federal de 1988**: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

apresentar uma impugnação ou defesa na esfera administrativa, em que será feito o controle da legalidade do lançamento realizado pela autoridade administrativa; poderá também ficar inerte e aguardar que a Fazenda Pública inicie os procedimentos de cobrança do crédito tributário devido.

Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 24) comenta que a apresentação da defesa dá início a um processo contraditório entre o ente tributante e o contribuinte e, por ser um processo, poderá existir a produção de provas, a revisão do julgamento por outra instância, com a apresentação de um recurso administrativo, entre outras possibilidades.

No âmbito federal, o Decreto nº 70.235/1972 dá os contornos normativos do processo administrativo em que discutirá a União e o contribuinte sobre o crédito tributário devido. Quanto ao âmbito estadual e municipal, além do Distrito Federal, cada ente federativo editou as normas relacionadas ao respectivo procedimento administrativo aplicável em seu território.

Conforme o artigo 151, III do CTN, a apresentação de defesa e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário, não podendo o ente tributante realizar qualquer ato de cobrança deste enquanto a discussão esteja em andamento.

A finalização do processo administrativo se dá com uma decisão por parte da administração fazendária, podendo ser proferida por um julgador singular ou um órgão de julgadores, tal decisão definitiva e irrecorrível na órbita administrativa, que não mais pode ser objeto de ação anulatória, como prevê o artigo 156, IX do CTN, se favorável ao contribuinte, extingue a exigibilidade do crédito tributário.

Por outro lado, sendo a decisão contrária ao contribuinte, ou seja, favorável à Fazenda Pública, esta poderá iniciar o procedimento de cobrança do crédito tributário, o que inclui a sua inscrição em dívida ativa, que será mencionada em tópico adiante, e, anteriormente, incluía o consequente ajuizamento de ação judicial de execução contra o devedor, ou mesmo de procedimento cautelar para evitar que esse esvaziasse o seu patrimônio antes do início da execução.

Porém, com a edição da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que são o objeto de análise do presente trabalho, foram dadas outras possibilidades à União para cobrar ou mesmo garantir a cobrança de seus créditos tributários inscritos em dívida ativa, ainda de forma administrativa.

### **2.3.2 A discussão do crédito tributário na esfera judicial**

O crédito tributário pode ser também discutido judicialmente, tanto por iniciativa do contribuinte como do ente tributante. Serão de iniciativa do contribuinte as ações preventivas, que antecedem a constituição da obrigação tributária, e também as repressivas, que requerem a desconstituição da obrigação, ou seja, que o Judiciário reconheça que o crédito tributário não é devido, tanto após não obter êxito no processo administrativo ou mesmo antes que este seja iniciado.

Por outro lado, as ações que visem à cobrança do crédito tributário ou mesmo que assegurem o seu posterior pagamento serão de iniciativa do ente tributante. Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 24) ressalta que "o Fisco, em regra, não se pode utilizar de ações de conhecimento, no âmbito do processo judicial tributário, mas somente da execução fiscal e da cautelar fiscal", visto que é o próprio Fisco que constitui seus títulos executivos, de forma unilateral.

As decisões proferidas no processo judicial tributário poderão suspender a exigibilidade do crédito tributário quando houver a concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, na forma dos incisos IV e V do artigo 151 do CTN.

O crédito tributário discutido poderá também ser extinto por decisão proferida favorável ao contribuinte que, nos termos do artigo 156, X do CTN, transite em julgado, não sendo passível de mais nenhum recurso pelas partes do processo.

Cabe destacar que, optando o contribuinte por discutir o crédito tributário na via judicial, de acordo com o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, deverá renunciar a possibilidade recorrer na esfera administrativa e desistir do recurso que tenha interposto.

O *caput* do dispositivo mencionado ainda destaca que a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível por meio da ação de execução, que é iniciada pelo ente tributante, ressalvadas as hipóteses de impetração de mandado de segurança, da ação de repetição do indébito ou da ação anulatória do ato declarativo da dívida, que são de iniciativa do contribuinte.

### **2.3.3 A inscrição do crédito tributário em dívida ativa**

O crédito regularmente constituído pela Administração Pública, vencido e não pago, é considerado como dívida ativa e poderá ter natureza tributária ou não

tributária, conforme a classificação dada pelo artigo 39 da Lei nº 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Nos termos do artigo 201 do CTN, a dívida ativa tributária é proveniente de crédito da mesma natureza, que tenha sido regularmente inscrito na repartição administrativa competente, desde que esgotado o prazo fixado para pagamento, seja pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O Código Tributário, no artigo seguinte, passa a dispor sobre os requisitos que devem estar presentes, sob pena de nulidade em caso de omissão ou erro, no termo de inscrição da dívida ativa, que deverá ser autenticado pela autoridade competente<sup>2</sup>. Se regularmente inscrita, a dívida regularmente gozará da presunção de certeza e liquidez, possuindo efeito de prova pré-constituída, como se lê no artigo 204 da mesma legislação.

Como visto acima, a cobrança judicial da Fazenda Pública é feita por meio da proposição da ação de execução fiscal, e, para que ingresse com tal ação, o ente tributante deverá possuir a Certidão da Dívida Ativa, que demonstrará a certeza, a liquidez e a exigibilidade do crédito tributário. Sem esta, o processo de execução fiscal será nulo (*nulla executatio sine titulo*).

Assim, a ação de execução é uma demanda cujo título executivo é apenas a Certidão de Dívida Ativa, que possui a natureza de título executivo extrajudicial, nos termos do artigo 784, IX do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, pois, como mencionado, é resultado da atuação administrativa e pré-processual, formada pelo ente público para o qual o crédito seria devido.

No âmbito federal, o artigo 12 da Lei Complementar nº 73/93, que dispõe sobre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, em seu inciso I, destaca que compete especialmente a tal órgão “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de

---

<sup>2</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)**: Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterà, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

<sup>3</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)**: Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: (...) IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial”, ou seja, é função da PGFN viabilizar tanto a cobrança judicial como a administrativa do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União.

Em relação à cobrança administrativa da dívida ativa, especificamente quanto ao crédito tributário da União, a Lei nº 13.606/2018 e a Portaria nº 33/2018 da PGFN, ampliaram e muito os poderes que esta antes tinha para realizar tal cobrança, de forma que ações que só eram possíveis ocorrer com o ajuizamento da execução, podem agora ser feitas ainda administrativamente, como a indisponibilidade de bens do devedor para assegurar a satisfação do crédito.

Contudo, o objeto de estudo do presente de trabalho, além de expor as novidades trazidas pelos atos normativos mencionados, é analisar tais novas possibilidades diante das limitações ao poder de tributar do Estado, que serão mencionadas a seguir, além de possíveis divergências entre as disposições da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da PGFN e o disposto, principalmente, na CF, no CTN, na LEF e no CPC.

### **3. AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL**

A atividade de tributação e a cobrança do crédito tributário, brevemente delineadas no tópico anterior, como menciona Leandro Paulsen (2017, p. 13), acarretaram diversos problemas que desde muito cedo despertaram a necessidade de compatibilização entre a arrecadação e o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes.

Por na maioria das vezes envolver imposição, poder e uso da autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história, que, embora não sejam objeto de estudo do presente trabalho, merecem atenção e menção, por justificarem as limitações impostas atualmente ao poder de tributar do Estado.

Um conhecido acontecimento histórico brasileiro que pode ser utilizado como exemplo é a Inconfidência Mineira, ocorrida em 1789, quando o Brasil ainda era colônia de Portugal e sofria com os abusos políticos e com a cobrança de altas taxas e impostos. O movimento revolucionário foi idealizado pela própria elite da época, que estava insatisfeita com a obrigação de pagar o imposto equivalente a um quinto de todo o ouro encontrado, que se mostrava bastante elevada.

Inúmeros outros episódios históricos evidenciam a necessidade de limitar o poder concedido ao Estado em tributar, por isso legislações em diversos países trazem as chamadas limitações ao poder de tributar, que se mostram, portanto, verdadeiras garantias para o contribuinte frente ao poder estatal.

No Brasil não é diferente, tanto que a Seção II do Título IV da CF de 1988, que trata da tributação e do orçamento, é denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, trazendo normas que devem ser observadas pelos entes federativos ao exercerem o referido poder e ao, por exemplo, estabelecer as regras em matéria tributária, como fez a União com a edição da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, objetos de análise do presente trabalho.

Ademais, todo o sistema tributário brasileiro foi delineado constitucionalmente de forma a atribuir competência aos entes federativos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para tributar, definindo os exatos termos para o exercício da referida competência, que nada mais é que o “poder de tributar juridicamente delimitado” (MACHADO, 2010, p. 34).

Sobre o assunto, Coêlho (2015, p. 174) discorre quanto à importância do respeito, por parte dos entes federativos e seus legisladores, aos princípios jurídicos delineados constitucionalmente que limitam a atividade tributária. O autor traz em sua obra três consequências benéficas provenientes do respeito de tais princípios pelo estado: a) assegura ao povo tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação; b) assegura ao estado o respeito de seu povo; c) compartilha o governo com o parlamento a responsabilidade pelos rumos da política tributária, o que evidenciaria a existência de um estado democrático.

### **3.1 Princípios constitucionais limitadores ao poder de tributar do Estado**

Todos os contribuintes estão protegidos pelo direito de somente serem obrigados a pagar tributos que sejam instituídos com a observância das regras constitucionais existentes, dentre as quais podemos citar a necessidade de observância dos princípios da legalidade tributária, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da liberdade de tráfego, além de outros, que serão comentados a seguir.

#### **3.1.1 Princípio da Legalidade Tributária**

A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu artigo 5º, inciso II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, tal disposição se justifica quando levado em consideração o contexto histórico da época em que o vigente texto constitucional foi criado, redigido pós Ditadura Militar.

A determinação constitucional da legalidade deve ser sempre observada na Administração Pública, em que não há liberdade nem vontade pessoal, pois “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MEIRELLES, 2013, p. 91).

No Direito Tributário a observância de tal legalidade é ainda mais necessária, visto que os tributos, como se extrai do já mencionado artigo 3º do CTN, são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que deve, assim, estar prevista em lei obrigatoriamente.

Ademais, os tributos apenas poderão ser instituídos e/ou majorados com base em lei que seja votada e devidamente aprovada de acordo com os requisitos formais necessários, como se vê no disposto no inciso I do artigo 150 da CF<sup>4</sup>.

O artigo 146, também do Texto Constitucional, define o que, no Direito Tributário, somente poderá ser legislado por meio da edição de Lei Complementar, em que temos que caberá a tal tipo legal dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; também estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e as suas espécies, também quanto aos impostos se seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; além de dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Foi adicionado também o artigo 146-A, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, em que a Lei Complementar também poderá estabelecer os critérios especiais de tributação, a fim de evitar “desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

O artigo 97 do CTN dá mais extensão ao Princípio, pois além da instituição e da majoração já previstas constitucionalmente, determina que somente lei ordinária poderá estabelecer a extinção, a redução, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos dispositivos que possua ou para as infrações que defina em seu texto, além das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades<sup>5</sup>.

O princípio é fundamento da tributação e tem o intuito de resguardar o contribuinte, pois a necessidade de uma base legal, em que a relação tributária passa a ser uma relação jurídica, evita que o Estado haja no campo do mero arbítrio ao instituir novos tributos ou mesmo a aumentar os já existentes.

---

<sup>4</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Constituição Federal de 1988**: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

<sup>5</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)**: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Destaca-se que o Supremo Tribunal Federal, quanto ao tipo de norma legal que estaria relacionada ao Princípio da Legalidade, firmou diversos precedentes entendendo que a CF destaca que a majoração e a instituição de tributos somente podem ser promovidas por meio de lei ordinária, e não por decreto ou qualquer outro ato de natureza infralegal<sup>6</sup>.

Caso os entes tributantes, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não observem a necessidade de lei ordinária para qualquer uma das ações relacionadas no artigo 150, I da CF, e/ou no artigo 97 do CTN, poderá o contribuinte levar o caso ao Poder Judiciário, a fim de garantir o seu tributo de apenas pagar tributo que seja estabelecido legalmente.

### 3.1.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária

O Princípio da Igualdade tem grande importância na CF, posto que é considerado um dos direitos e garantias fundamentais, trazido no *caput* do artigo 5º do texto constitucional, dispondo que todos são iguais perante a lei, não devendo haver distinção de qualquer natureza<sup>7</sup>.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p.9) “o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia”, sendo, assim, uma cláusula geral de igualdade.

Humberto Ávila (2004. p. 101-102), por sua vez, dispõe que o princípio em análise pode ser considerado como uma regra, por proibir o tratamento discriminatório, e também como um postulado, por estruturar a aplicação do direito em função de critérios de diferenciação e finalidade.

Com extrema relevância em todo ordenamento jurídico, o Princípio da Igualdade ou da Isonomia foi repercutido no Direito Tributário, visto que o constituinte o reiterou no artigo 150, II, em que veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios apresentem qualquer tipo de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não podendo existir qualquer distinção em razão

---

<sup>6</sup> Como exemplo tem-se o Recurso Extraordinário nº 648.245, rel. min. Gilmar Mendes, julgado em 01/08/2013, publicado no DJE em 24/02/2014, Tema 211.

<sup>7</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Constituição Federal de 1988**: Art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)”.

da ocupação profissional ou função que seja exercida por estes, independentemente da denominação jurídica de títulos, direitos ou rendimentos.

O Princípio da Isonomia Tributária fala da vedação ao tratamento desigual em contribuintes que estejam na mesma situação, o que significa que pode sim haver uma diferenciação entre os contribuintes pelo estado. Contudo, tal diferenciação não deve ocorrer de forma arbitrária, mas observando a razoabilidade e a proporcionalidade, justificando tanto a sua existência como a sua medida, com razões e critérios dispostos constitucionalmente.

A diferenciação entre os contribuintes pode se dar por razões divididas em duas categorias, como mostra Leandro Paulsen (2017, p. 80): as razões de capacidade contributiva e as razões extrafiscais. A capacidade contributiva, que será abordada mais adiante, é medida de justiça fiscal, prevista no artigo 145, § 1º, da Constituição, e justifica a adoção de diferenciação entre os contribuintes para promover a igualdade material.

As razões extrafiscais, em seu turno, admitem a diferenciação entre os contribuintes por motivos interventivos, como, por exemplo, as alíquotas progressivas dos impostos territoriais para garantir a função social da propriedade, ou ainda a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte para terem maior concorrência no mercado e contribuir com a economia.

Assim, embora possam existir de fato diferenciações entre os contribuintes, o Princípio da Isonomia Tributária existe para evitar que tais diferenciações ocorram de forma arbitrária pelos entes federados, evitando o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, observando a razoabilidade, a proporcionalidade e as razões e critérios justificados constitucionalmente.

### **3.1.3 Princípio da Irretroatividade Tributária**

A Irretroatividade, assim como a Legalidade e a Igualdade, também possui uma regra geral fixada no artigo 5º da Constituição, quando estabelece, no inciso XXXVI, que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Da mesma forma, diante da importância da observância de tal regra jurídica, houve a sua reiteração especificamente para o âmbito do Direito Tributário, quando o artigo 150, III, a) da CF, veda que os entes federados cobrem tributos em relação aos

fatos geradores que tenham ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou majorado.

Assim, a tributação só poderá ocorrer, quanto às situações que aconteçam no plano fático, apenas após a sua respectiva previsão legal, devendo ser observado, ainda, o Princípio da Anterioridade, que será explicado no subtópico a seguir.

A irretroatividade da lei tributária é fundamental para dar segurança ao contribuinte, pois este terá certeza quanto à legislação aplicável aos atos que pratique em determinado momento, impossibilitando, por exemplo, que uma lei tributária mais onerosa seja aplicada a situações já ocorridas.

A obrigação tributária somente poderá surgir, então, após a materialização da hipótese de incidência pelo ente tributante por meio de uma legislação prévia. Geraldo Ataliba (2012, p 85) destaca que a irretroatividade é um limite constitucional à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal, e deve ser considerado como intransponível, menciona ainda sobre a inconstitucionalidade das antecipações de tributos, que seriam, em algumas vezes, “camufladas sob a capa de substituição tributária”.

Se mostra então uma garantia ao contribuinte a exigência que lhe assegura o conhecimento prévio da lei tributária que inova majorando a carga tributária, quando da prática do ato considerado como gerador da obrigação tributária, sob pena de violação pelo ente tributante do Princípio da Irretroatividade.

### **3.1.4 Princípio da Anterioridade Tributária**

A regra geral é que uma nova lei só possa produzir os seus efeitos decorridos quarenta e cinco dias de sua publicação oficial, como preconiza o artigo 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/1942), salvo previsão em contrário.

No Direito Tributário, no entanto, há a figura do Princípio da Anterioridade, sendo exclusivamente tributário, visto que se projeta apenas no campo da tributação (CARRAZZA, 2015, p. 175), em que, como se lê no artigo 150, III, b), da CF, é vedado aos entes federados cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Além disso, a Emenda Constitucional nº 42, inseriu a alínea c) no dispositivo constitucional acima citado, estabelecendo que os tributos também não

poderão ser cobrados antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Ou seja, tem-se duas vertentes do princípio, uma de caráter anual e outra nonagesimal, sendo vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar um tributo no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da publicação da lei.

Apesar de possuir algumas ressalvas e exceções que não são objeto de estudo do presente trabalho, o objetivo de tal princípio é evitar a chamada “surpresa tributária”, pois o contribuinte não seria surpreendido com a cobrança de um novo tributo, ou mesmo a sua majoração, no mesmo exercício financeiro, sem ter tido tempo suficiente para conhecer a nova legislação, e, em função dela, realizar o seu planejamento tributário, contribuindo também para a segurança jurídica.

Confirmando a relevância do Princípio da Anterioridade Tributária, O STF, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939<sup>8</sup>, declarou que este seria cláusula pétrea, pois seria uma garantia individual do contribuinte frente ao poder de tributar estatal.

### **3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva**

Já resumidamente mencionada, a capacidade contributiva é a capacidade de alguém contribuir com as despesas públicas, que, como já apresentado, são custeadas principalmente pelo exercício do poder de tributar pelo estado, e tem previsão no artigo 145, § 1º da CF, em que lemos que, sempre que possível, os impostos cobrados pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A fim de dar efetividade a tal disposição constitucional, o parágrafo ainda acrescenta que a administração tributária poderá identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, sempre respeitando os direitos individuais e agindo nos termos da lei.

Desta forma, a tributação em relação aos impostos deve considerar a capacidade econômica do sujeito passivo, assim, quem possuir maior potencialidade

---

<sup>8</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939**, Relator Ministro Sydney Sanches, acórdão publicado em 18/03/1994. Mais informações em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1571506>>. Acesso em 06 de abril de 2019.

econômica deverá se sujeitar a uma maior carga tributária, de forma proporcional, alcançando a denominada justiça fiscal.

John Stuart Mill (1983, p. 290) menciona que o Princípio da Capacidade Contributiva concretiza a igualdade na tributação, posto que distribui a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do estado de tal forma que ninguém sentirá mais ou menos incômodo com a cota que deva pagar, do que qualquer outra pessoa sente pagando a sua.

O princípio em questão se apresenta como uma limitação ao poder de tributar estatal por determinar que o ônus relativo a um imposto seja distribuído de acordo com a capacidade econômica de cada um dos seus contribuintes, evitando que a tributação seja de igual valor para sujeitos com diferente poder aquisitivo, estando, então, relacionado ao Princípio da Isonomia Tributária.

Cabe ressaltar que no parágrafo 1º do artigo 145 da CF consta a expressão "sempre que possível", não significando mera recomendação ao legislador, de tal maneira, caso o imposto permita que haja uma progressividade de acordo com a capacidade contributiva, esta será obrigatória.

### **3.1.6 Princípio da Vedação ao Confisco**

Também chamado de Princípio da Proibição ao Confisco, ou ainda de Princípio do Não-Confisco, tem sua previsão no artigo 150, IV da CF, que veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios utilizem os tributos com efeito de confisco.

No Direito Tributário, o confisco significa, em suma, a tributação excessiva, ocorrendo quando esta absorve grande parte do valor, ou até mesmo todo o valor, da propriedade ou da renda do contribuinte para o pagamento do tributo.

Sobre o assunto, o STF já decidiu, na ADI nº 1075 MC/DF<sup>9</sup>, que os entes federados não podem agir de forma imoderada ao tributar, sendo considerada como

---

<sup>9</sup> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - (...) TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO--CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-

injusta a apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, seja no todo ou de forma parcial, que os comprometam o exercício do direito de uma existência digna e da regular satisfação das necessidades vitais básicas, ou mesmo da prática de atividade profissional lícita, devido a insuportabilidade da carga tributária.

O Supremo Tribunal também vem decidido<sup>10</sup> que a vedação do efeito confiscatório não se aplica apenas aos tributos propriamente ditos, como também às multas que venham a ser impostas aos contribuintes pelo descumprimento da legislação tributária, aplicando o princípio constitucional do art. 150, IV para ambos os casos, como menciona Leandro Paulsen (2017, p. 144).

Portanto, o legislador, ao criar ou mesmo majorar um tributo já existente e até ao determinar as multas aplicáveis em caso de descumprimento da legislação tributária, não pode agir de modo a comprometer os bens do sujeito passivo, se apropriando da propriedade privada, que é uma garantia fundamental, ou mesmo impedindo este do exercício de sua atividade econômica.

### **3.1.7 Princípio da Liberdade de Tráfego**

Previsto no artigo 150, V da CF, o Princípio da Liberdade de Tráfego veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, com a instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais, visando garantir a livre circulação de pessoas e mercadorias por todo o território nacional, que é uma unidade econômica.

A exceção ao princípio, que é trazida no próprio Texto Constitucional, é a cobrança de pedágio pela utilização das vias que sejam conservadas pelo Poder Público. Porém, cabe destacar que, apesar de mencionado no dispositivo como uma exceção à

---

confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.(...) (STF, ADI nº 1075 MC / DF, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 17/06/1998).

<sup>10</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, ADI 551-1, rel. Min. ILMAR GALVÃO, 2002; Primeira Turma, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, AI 482281 AgR, 2009; ARE 851059 AgR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, mar. 2016.

limitação do poder de tributar do estado, o pedágio não tem natureza tributária, como já foi decidido pelo Tribunal Pleno do STF<sup>11</sup>, sendo considerado como preço público.

Assim, não podem os entes federados instituir tributação que limite o tráfego de pessoas ou bens, ou mesmo que torne mais gravosas as operações interestaduais e/ou intermunicipais, pois implicaria a livre circulação no país quando o sistema constitucional permite a liberdade de tráfego no território nacional.

### **3.1.8 Outras limitações da Seção II do Título IV da CF**

O inciso VI do artigo 150 da CF, veda aos entes federados a possibilidade de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, a chamada imunidade recíproca, que abrange também as autarquias que pertençam a tais entes; também sobre templos de qualquer culto; sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, que sejam sem fins lucrativos; também sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil de autores brasileiros e/ou interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.

As hipóteses trazidas acima são as situações que, por decisão do legislador constituinte, são imunes do pagamento de impostos. Ressalta-se que estas se diferem das hipóteses de isenção por estarem previstas constitucionalmente, e não em lei.

Há ainda uma limitação específica para a União, presente no artigo 151 da CF, que estabelece a vedação à instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que cause distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, com a ressalva para a concessão de incentivos fiscais que tenham como objetivo promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões brasileiras; a proibição à tributação da renda das obrigações da dívida pública dos entes federados, assim como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos que sejam em níveis superiores aos que fixar para as obrigações e para os agentes da própria União; e, por último, veda que sejam instituídas as isenções heterônomas, ou seja, de tributos da competência dos outros entes federados.

---

<sup>11</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, ADI 800 / RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, jun. 2014.

A última limitação trazida pela Seção II do Título IV da CF de 1988 é a do artigo 152, que veda que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença de tributação entre bens e serviços, sejam estes de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

### **3.2 Princípios processuais constitucionais que garantem a eficácia das limitações ao poder de tributar estatal**

Como já apresentado, na maioria das vezes a discussão do crédito tributário entre ente tributante e contribuinte dá origem um procedimento, no qual será discutida a legalidade do lançamento feito, podendo ocorrer tanto na esfera administrativa como na judicial.

Dado início a tal procedimento, deverão ser respeitados os direitos fundamentais previstos no artigo 5º da CF, relacionados ao processo, que, embora não específicos do Direito Tributário, não podem ser afastados das limitações ao poder estatal, pois, apesar de possuírem uma aplicação mais genérica, têm reflexos no âmbito processual tributário e também se mostram como garantias do contribuinte que devem ser respeitadas, possuindo grande relevância para o presente trabalho diante das novas possibilidades trazidas para a cobrança da Dívida Ativa da União.

#### **3.2.1 Princípio do Devido Processo legal**

O Princípio sob análise tem previsão no inciso LIV, do artigo 5º da CF, em que lemos que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, sendo um fundamento do Estado Democrático de Direito, além de uma garantia da própria dignidade da pessoa humana, e aplicável tanto no âmbito judicial como em relação ao processo administrativo.

Ressalta-se que, por ser um direito e garantia individual, o Princípio do Devido Processo Legal é cláusula pétrea, conforme a previsão do artigo 60, §4º, IV, do Texto Constitucional, sendo vedada a proposição de qualquer emenda ao texto que tenha como objetivo sua alteração ou retirada.

Cintra, Grinover e Dinamarco explicam que o Princípio seria “o conjunto de garantias constitucionais que, de um lado, asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais e, de outro, são indispensáveis ao correto exercício da jurisdição” (2007, p.88).

Desta forma, pode se afirmar que o Devido Processo Legal é um meio indispensável para a realização dos direitos fundamentais do indivíduo no âmbito processual, representando além da ideia de um procedimento, as formas instrumentais adequadas para que o Estado possa, por meio da jurisdição, decidir o conflito da forma mais correta possível.

Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 51) apresenta duas conceituações do Princípio, uma de caráter formal, na qual "entende-se que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo que se desenvolva com observância a normas legais preestabelecidas"; e outra de caráter material, em que deverá haver a limitação positiva e negativa do "conteúdo das normas jurídicas que disciplinam o processo, a fim de garantir a igualdade das partes envolvidas, o contraditório e a ampla defesa etc".

Em relação a sua aplicação no direito processual tributário, já foi demonstrado que o crédito tributário poderá ser discutido entre os sujeitos da relação jurídica tanto administrativamente como judicialmente, assim, o contribuinte devedor terá direito, em ambas as esferas de discussão, a um processo com resultado útil, que se desenvolva de maneira equilibrada e razoável, observando a legislação existente e aplicável ao caso e a isonomia, a proporcionalidade, entre outras garantias.

Eduardo Domingos Botallo (2006, p. 43) escreve sobre a aplicação do Devido Processo Legal no processo tributário e afirma que este "garante a adequada proteção dos direitos subjetivos de que são titulares todos os que se vejam postos em confronto com a ação do Estado".

Assim, as garantias do contribuinte frente ao poder de tributar estatal, de cunho material, analisadas no tópico anterior, só têm aplicação real, ou seja, serão efetivas, se o Princípio em questão for observado, o que demonstra a sua relevância.

### **3.2.2 Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa**

Assim como o Devido Processo Legal, os Princípios ora analisados estão consagrados no artigo 5º, agora no inciso LV, da CF, que assim dispõe: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

Garantem, portanto, o direito das partes no processo de se manifestarem, sendo assegurados a estas todos os meios necessários para a efetiva manifestação,

incluindo o direito de comprovar os fatos que afirmam, além da reforma das decisões proferidas, após a interposição do recurso cabível, caso considerem necessário.

No âmbito tributário tem reflexos não apenas na seara judicial, mas também na administrativa, visto que, logo de início, deve a autoridade administrativa observar a legalidade objetiva e a busca pela verdade material ao autuar o contribuinte, que deve possuir a devida ciência dos fatos para que possa se defender com o devido processo legal, sob pena de alegação de cerceamento de defesa, que ensejará a nulidade da atuação.

Com a manifestação, que seria o real exercício do direito ao contraditório, o contribuinte poderá se defender de modo amplo por utilizar de todos os meios de prova legalmente admitidos, que deverão ser produzidas em juízo e posteriormente analisadas com o proferimento de decisões fundamentadas pela autoridade julgadora.

Alberto Xavier (1997, p. 163) relaciona os dois princípios ao afirmar que ambos possuem um “vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício”.

Assim, o ato administrativo de lançamento do tributo não possui caráter definitivo, muito menos imperativo, devendo ser dada a oportunidade ao contribuinte de discutir tal ato tanto administrativa como judicialmente, oportunidades em que deverão ser observados os Princípios em questão.

### **3.2.3 Outros Princípios**

Há ainda outros princípios processuais gerais previstos na CF que também podem ser considerados como limitações ao poder de tributar, por exemplo, a necessidade de fundamentação das decisões, prevista no artigo 93, inciso IX da CF, que dispõe que “todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade (...)”.

Diante de tal determinação do constituinte, as decisões proferidas judicialmente, o que incluem os processos de natureza tributária, deverão possuir fundamentação suficiente, esta entendida, como “aquela capaz de inverter o ônus argumentativo” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 57), sob pena de ser decretada a sua nulidade.

Embora a CF também não trate no dispositivo referido acima sobre as decisões proferidas nos processos administrativos, isso não significa que nestes não há o

dever de fundamentação das decisões, visto que é princípio basilar do direito que todo ato administrativo seja motivado, sob pena de sua nulidade, e, como os atos decisórios proferidos no âmbito do processo administrativo são espécies do ato administrativo, devem obedecer ao princípio da motivação, exigindo a devida fundamentação.

Ademais, o CPC, em seu artigo 489, § 1º, também exige a fundamentação das decisões e tal legislação processual, por força de seu artigo 15, também é aplicável ao processo administrativo, quando dispõe que a ausência de normas que regulam o processo administrativo seria condição para a aplicação subsidiária e supletiva das normas presentes no Código.

Inclusive, cabe apontar que o Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo tributário federal, em seu artigo 31<sup>12</sup>, prevê que a decisão proferida no julgamento de primeira instância deverá conter o relatório resumido do processo, além de seus fundamentos legais, entre outros requisitos.

Percebe-se, então, que é dever do julgador, seja este administrativo ou judicial, proferir decisões fundamentadas no processo tributário, evitando que este haja no campo da arbitrariedade em face do contribuinte.

Outro que merece destaque é o Princípio do Duplo Grau de Jurisdição, que, apesar de não previsto explicitamente na Constituição, afirmação que gera certa divergência doutrinária, permite ao indivíduo ter a decisão proferida contra si revista por uma instância superior, seja por meio de um corpo colegiado de julgadores, ou por outro julgador monocrático, em alguns casos.

No processo tributário, portanto, o contribuinte tem direito de que a decisão proferida seja reanalisada, desde que interponha o recurso cabível, tanto na esfera judicial como na administrativa.

Merece destaque mencionar que, no âmbito federal, o contencioso administrativo tributário se desenvolve em três instâncias, de modo a viabilizar o exercício do Duplo Grau de Jurisdição pelo contribuinte, sendo: nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

---

<sup>12</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Art. 97. **Decreto nº 70.235/1972**. Art. 31. “A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências”. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

#### **4. AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS NA FORMA DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 13.606/2018 E DA PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN**

Como mencionado no Capítulo 2 do presente trabalho, o crédito tributário poderá ser inscrito em Dívida Ativa, quando poderá o ente tributante iniciar os procedimentos de cobrança a fim de reaver o valor referente ao crédito, estes poderão ocorrer tanto na esfera administrativa como na judicial.

##### **4.1 As alterações promovidas na Lei nº 10.522/2002 com a publicação da Lei nº 13.606/2018**

A Lei nº 13.606, publicada no DOU ao dia 10 de janeiro de 2018, trouxe diversas alterações a legislações já existentes, interessando para este trabalho o presente em seu artigo 25, que acrescentou, entre outros, os dispositivos 20-B, 20-C e 20-E, abaixo colacionados, à Lei nº 10.522/2002, que versa sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, além de dar outras providências:

“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.

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados.

Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o *caput* deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

(...)

Art. 20-E . A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei.”

O artigo 20-B, portanto, prevê que, caso não pago o crédito inscrito em Dívida Ativa da União, em até cinco dias, a Fazenda Pública poderá tanto comunicar a

inscrição aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito, o que já poderia e era feito, como averbar, até por meio eletrônico, a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, o que é uma novidade frente aos procedimentos de cobrança já existentes e utilizados pela União.

É certo que a indisponibilização de bens do devedor não é uma novidade no âmbito dos procedimentos de cobrança do débito federal inscrito em dívida ativa, entretanto, a mudança é pelo fato de que a nova legislação possibilita que haja tal indisponibilidade sem a necessidade de autorização judicial.

Desta forma, o que só era possível com a propositura de ação judicial, seja a medida cautelar fiscal ou a própria ação de execução, por parte do ente tributante, na forma do artigo 185-A do CTN<sup>13</sup>, agora pode ser realizado administrativamente por este, de forma rápida e eficaz.

É rápido e eficaz por ser feito por meio da Central Nacional de Indisponibilidade de Bens, que é um sistema de alta disponibilidade com uma base de dados sobre os bens existentes no território nacional, podendo ocorrer a indisponibilização virtualmente, a qualquer momento, com a comunicação por meio eletrônico.

O sistema foi criado e regulamentado pelo Provimento nº 39/2014 da Corregedoria Nacional de Justiça e se destina a integrar todas as indisponibilidades de bens decretadas não só judicialmente, mas como também pelas autoridades administrativas que tenham a permissão legal, como é o caso da PGFN, com a entrada em vigor da Lei nº 13.606/2018.

Como menciona o próprio portal da CNIB<sup>14</sup>, seus principais objetivos são dar eficácia e efetividade às decisões judiciais e administrativas relativas à indisponibilidade de bens, divulgando-as para os Tabeliães de Notas e Oficiais de

---

<sup>13</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)**: Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. § 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. § 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

<sup>14</sup> Mais informações no Portal da Central Nacional de Indisponibilidade de Bens, disponível em <<https://indisponibilidade.org.br/institucional>>. Acesso em 25 de abril de 2019.

Registro de Imóveis de todo o país e para outros usuários do sistema, além de proporcionar segurança aos negócios imobiliários de compra e venda e de financiamento de imóveis e de outros bens, visto que publiciza para quem deseja adquirir ou financiar um bem que este esteja indisponível, evitando a invocação do benefício jurídico de ser contratante de boa-fé.

No caso, a averbação pré-executória feita, a fim de tornar os bens do devedor indisponíveis, é realizada de forma unilateral pela União, podendo averbar bens e direitos que estejam sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis antes mesmo de qualquer decisão ou ato por parte do Poder Judiciário, e evitando que o devedor promova a dilapidação do seu patrimônio, a fim de não pagar o devido a Fazenda Pública.

O artigo 20-C, por sua vez, dispõe sobre o ajuizamento seletivo das ações de execução, posto que estas só deverão ser propostas com a verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, por parte da PGFN. O dispositivo ainda menciona que não basta a simples verificação de que há bens, direitos ou atividade econômica por parte dos devedores ou corresponsáveis, mas estes devem ser “úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados”.

O parágrafo único do mesmo dispositivo salienta que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional deverá definir os limites, os critérios e os parâmetros que serão utilizados para o referido ajuizamento seletivo das execuções, devendo também observar os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

A seletividade de ajuizamento visa promover que a execução seja proposta apenas quando se verifique que tal instrumento processual propiciará a recuperação do débito inscrito, ou seja, terá um resultado útil. Evitando que sejam empreendidos recursos financeiros e humanos pela Administração Pública em casos que o crédito tributário não será satisfeito pelo devedor nem mesmo na esfera judicial, o que ocorre muitas vezes em casos de devedores contumazes ou sonegadores.

Ademais, relaciona-se e encontra fundamento com o princípio constitucional da eficiência, pelo qual toda e qualquer atividade pública deve priorizar a referida qualidade, existindo o dever incessante de que não sejam medidos esforços para o alcance da finalidade de suas atividades, que, no caso, é a satisfação do crédito tributário.

No Direito Tributário, Fábio Brun Goldschmidt (2006, p. 195-196) menciona que tal eficiência é alcançada com a estruturação de uma autêntica política

tributária, que seja voltada ao crescimento econômico e a otimizar a arrecadação, o que justificaria a adoção da seletividade no ajuizamento das execuções fiscais quanto aos créditos de natureza tributária.

Portanto, com as alterações legislativas temos que, em suma, a cobrança judicial da dívida ativa da União passa a ser condicionada a identificação de informações econômicas e fiscais pela PGFN, que indiquem alguma perspectiva de satisfação do valor, podendo ser ainda adotados os atos constritivos já mencionados, de forma administrativa, que acarretem na expropriação de bens ou direitos do devedor ou dos seus corresponsáveis.

#### **4.2 A Portaria nº 33/2018 da PGFN**

Como se lê no artigo 20-E da Lei nº 13.606/2018, a PGFN deveria editar atos complementares a fim de regular o disposto nos artigos anteriores e explicitados no tópico acima, o que motivou o órgão a criar a Portaria nº 33/2018, que foi publicada no DOU ao dia 09 de fevereiro de 2018, trinta dias após a publicação da Lei nº 13.606/2018.

A publicação da Portaria se deu logo após a lei devido a enorme repercussão desta, que gerou diversas manifestações no meio jurídico, incluindo o ajuizamento de sete Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra o texto legal, como ainda será melhor desenvolvido no presente trabalho.

O ato normativo foi criado pela PGFN a fim de regulamentar os novos dispositivos trazidos para a Lei nº 10.522/2002, disciplinando desde o nascimento da inscrição em Dívida Ativa da União, incluindo os procedimentos administrativos que devem ser realizados pelo órgão, até a sua extinção pelo decurso do tempo, na hipótese de arquivamento de ação executiva futura que venha a ser ajuizada pela Fazenda Nacional, na forma do art. 40 da LEF.

Em suma, o texto menciona que o devedor notificado quanto à existência de débito em seu nome em dívida ativa da União, possui quatro opções, sendo as duas primeiras já existentes e adotadas pelos contribuintes: a) efetuar o pagamento do débito; b) apresentar um pedido de parcelamento do crédito devido, que poderá ser parcelado em até sessenta meses; c) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; e d) apresentar o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita.

Também estabeleceu os critérios que devem ser observados pelo devedor para a apresentação da oferta antecipada de bens e direitos à penhora, do PRDI, além de

regulamentar a averbação pré-executória e definir os requisitos para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais.

Ressalta-se que a Portaria nº 33/2018 foi alterada por outras regulamentações editadas posteriormente pela PGFN, a Portaria nº 42, de 25 de maio de 2018 e a Portaria nº 660, de 08 de novembro de 2018.

A primeira das alterações foi após realização de uma audiência pública, em cinco de abril de 2018, sob a temática “Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa da União”<sup>15</sup>, que contou com a participação de integrantes não apenas da PGFN, mas também da Advocacia Geral da União, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, da Ordem dos Advogados do Brasil, além de advogados privados e de representantes de diversas entidades.

A Procuradoria posteriormente também promoveu uma consulta pública, em que qualquer cidadão poderia contribuir com comentários sobre o conteúdo trazido pela Portaria, desde que preenchesse um formulário eletrônico até o dia 17 de setembro de 2018.

Tanto a audiência como a consulta pública, realizadas pela PGFN, visavam aprimorar o texto do ato normativo, diante de sua rápida publicação e toda a repercussão que gerou no meio jurídico, junto com a Lei nº 13.606, ocasionando em relevantes mudanças no modelo de cobrança inicialmente pretendido.

Com a Portaria de nº 42/2018, por exemplo, o prazo para que o contribuinte realizasse o PRDI e o requerimento administrativo de antecipação de garantia em execução fiscal passou de dez para trinta dias. Também ficou definida a impossibilidade da averbação pré-executória recair sobre certos bens, sendo estes a pequena propriedade rural, o bem de família e outros que sejam considerados como impenhoráveis.

A Portaria nº 660/2018, por sua vez, trouxe alterações dando nova redação para o artigo 3º da Portaria nº 33/2018, ao estabelecer que os débitos de natureza tributária ou não tributária devem ser encaminhados pelos órgãos de origem à PGFN dentro de 90 dias da data em que se tornarem exigíveis, a fim de que haja o controle de legalidade e a inscrição em Dívida Ativa da União, conforme o artigo 39, § 1º, da Lei nº 4.320/1946, e o artigo 22 do Decreto-lei nº 147/1967 .

---

<sup>15</sup> Mais informações sobre o evento podem ser consultadas no sítio eletrônico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/audiencia-sobre-o-novo-modelo-de-cobranca-da-dau-registra-grande-participacao>>. Acesso em 15 de abr. de 2019.

Abaixo são feitos comentários mais detalhados sobre as novas possibilidades dadas à União e ao contribuinte devedor com a edição do ato normativo, que são reguladas administrativamente pela PGFN.

#### **4.2.1 A oferta antecipada de garantia em execução fiscal**

A oferta antecipada poderá ser feita pelo devedor que for notificado para pagamento do débito inscrito em dívida ativa. Tal oferta, se apresentada no prazo de trinta dias do recebimento da notificação, tem o condão de suspender a prática dos atos descritos no artigo 7º da Portaria nº 33/2018 até o montante dos bens e direitos que sejam ofertados.

A oferta poderá se dar de diferentes maneiras, como prevê o artigo 9º, podendo ser feita por meio de depósito em dinheiro para fins de caução; apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária, devendo estas estar em conformidade com a regulamentação da PGFN; ou ainda quaisquer outros bens ou direitos que sejam sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, sendo observada a ordem estipulada no artigo 11 da LEF, em que temos preferencialmente o dinheiro e depois, nesta ordem, título da dívida pública ou título de crédito, que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; bens imóveis; navios e aeronaves; veículos; móveis ou semoventes; e, por último, direitos e ações.

Uma facilidade prevista é que o bem ofertado não deverá apenas pertencer ao devedor, podendo ser bens ou direitos de terceiros, desde que estes tenham anuído expressamente com a oferta e haja a aceitação pelo órgão, conforme dispõe o § 1º do artigo 8º do ato normativo.

Outra é que a indicação poderá ser de bem ou direito que já tenha sido penhorado pela PGFN, desde que tenham valor de avaliação satisfatório, a fim de garantir a dívida integralmente, e a oferta seja instruída com cópia da avaliação judicial que tenha sido realizada em, no máximo, um ano após a data da oferta.

Assim como quanto ao PRDI, que será assunto do subtópico a seguir, a Portaria descreve, em seu artigo 10, quais documentos devem instruir o oferecimento de garantia antecipada em execução fiscal, exigindo o comprovante de pagamento, no caso de depósito em dinheiro para fins de caução e o instrumento e demais documentos comprobatórios relacionados à oferta de seguro-garantia ou carta de fiança bancária.

Se os bens oferecidos se tratarem de bens imóveis, a oferta deverá ser acompanhada da cópia da certidão de inteiro teor da matrícula atualizada, cópia do

último carnê do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, se imóvel urbano, ou cópia da última declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, se imóvel rural, além de laudo de avaliação, oficial ou particular; caso seja veículo, o devedor deverá instruir a oferta com o Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo atualizado e o comprovante de pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; e ainda, se tratando de outros bens e direitos sujeitos a registro público, a cópia do documento comprobatório de propriedade, as certidões negativas de ônus, expedidas pelos respectivos órgãos de registro, assim como o laudo de avaliação.

A PGFN ainda destacou que deveriam ser observados os regulamentos e orientações expedidas pelo órgão que sejam relacionados à garantia oferecida, além de requisitos específicos que devem ser seguidos no caso de apresentação de laudo de avaliação do bem ou direito.

A competência para a apreciação da oferta antecipada de garantia em execução fiscal é da unidade da Procuradoria que seja responsável pelo ajuizamento da execução correspondente às inscrições objeto da garantia antecipada oferecida, devendo esta ser analisada no prazo de até trinta dias após o primeiro dia útil seguinte ao protocolo no e-CAC, conforme se lê no artigo 11 da Portaria.

O mesmo dispositivo ainda apresenta que, caso necessário, o Procurador da Fazenda Nacional poderá intimar o devedor para que apresente informações complementares, quando o prazo para apreciação da oferta só será contado do primeiro dia útil após o protocolo das informações solicitadas.

Cabe ressaltar que a autoridade administrativa não é obrigada a deferir a oferta, podendo a recusar quando verificada a existência das hipóteses descritas no artigo 12, são elas: a) os bens ou direitos oferecidos forem inúteis ou inservíveis; b) ou quando estes forem de difícil alienação, ou não tiverem valor comercial; c) se tais bens e direitos não estiverem sujeitos à expropriação judicial; d) ou ainda se os bens ou direitos já forem objeto de constrição judicial em processo movido por credor privilegiado.

No entanto, por ausência de previsão no artigo 151 do CTN, o deferimento pelo Procurador da oferta antecipada de garantia em execução fiscal não suspenderá a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa, embora permita a emissão da certidão de regularidade fiscal, caso preenchidos os requisitos do artigo 13 da Portaria, devendo ser “em valor suficiente para garantia integral dos débitos garantidos, acrescidos de juros, multas e demais encargos exigidos ao tempo da propositura da ação de execução fiscal”.

Como o próprio nome já diz, é uma oferta antecipada de garantia em ação de execução fiscal, assim, no prazo máximo de trinta dias após a aceitação da oferta, caberá ao Procurador da Fazenda Nacional competente promover o ajuizamento da execução correspondente, indicando à penhora o bem ou direito que foi ofertado pelo devedor e, na hipótese de não aperfeiçoamento da penhora no processo executivo, a aceitação será desfeita e cancelados os seus efeitos.

#### **4.2.2 O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita**

Os artigos 15 a 20 da Portaria discorrem sobre o PRDI, o pedido que permite a PGFN fazer uma reanálise de forma administrativa do débito inscrito em dívida ativa federal, verificando seus requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade.

No PRDI é admitido que o devedor alegue: a) o pagamento, o parcelamento, a suspensão de exigibilidade por decisão judicial, a compensação, a retificação da declaração ou o seu preenchimento com erro, além de vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União; b) quaisquer das matérias descritas nos incisos do parágrafo 1º do artigo 5º da própria Portaria, que sejam ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União, quando é vedado à PGFN a inscrição do débito e inclui, por exemplo, os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo STF, seja em sede de controle de constitucionalidade, concentrado ou difuso, tenha jurisprudência consolidada, entre outras; c) qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito, que tenha ocorrido antes ou após a inscrição em Dívida Ativa da União.

Destaca-se que não há um prazo para a apresentação do pedido, sendo ressaltado, porém, que, caso apresentado em até trinta dias após a notificação do devedor, suspenderá a prática dos atos descritos no artigo 7º do ato normativo em relação ao débito questionado, como o protesto da CDA, a comunicação da 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 a própria averbação pré-executória.

O artigo 16 da Portaria menciona quais os documentos devem instruir o PRDI, em que temos os comprovantes de pagamento, caso seja alegado que já foi o crédito pago à União, ou o pedido de adesão, caso este tenha sido parcelado; na possibilidade de alegação de suspensão por decisão judicial, deverá ser juntada a cópia da petição

inicial e da decisão que tenha suspenso a exigibilidade, devendo haver a indicação precisa dos débitos suspensos.

Se mencionado que foi o crédito exigido compensado, deverá ser anexada a cópia do pedido de compensação formulado para a RFB, indicando todos os elementos para identificação dos débitos compensados; caso o devedor mencione que deve ser retificada a declaração ou que houve algum erro no preenchimento da mesma, deverá juntar todos os elementos para que sejam os débitos objeto de retificação devidamente identificados.

Para a alegação de decadência ou prescrição do crédito, o contribuinte deverá apresentar documentos que comprovem a data que este foi definitivamente constituído, acompanhando ainda as razões pelas quais os débitos seriam considerados como decaídos ou prescritos.

Se alegadas as já mencionadas hipóteses descritas nos incisos do § 1º do artigo 5º da Portaria, além das razões e elementos que justifiquem a aplicação dos dispositivos legais ou precedentes aos débitos inscritos em dívida ativa, deverão ser anexados os comprovantes de demonstração de que o tema está inserido em ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou ainda nas listas de dispensa de contestar e recorrer disponível portal eletrônico da PGFN, bem como, quando for o caso, “dos documentos que comprovem a adequação do caso concreto aos temas constantes nas hipóteses de dispensa”.

Ainda caso o devedor aponte no pedido as demais hipóteses de extinção ou suspensão do crédito, este deverá também apresentar as razões que justifiquem tal cancelamento ou suspensão, além de toda a documentação que seja útil para fundamentar a sua alegação.

Destaca-se que a matéria que pode ser arguida no PRDI em regra só poderia ser matéria de defesa em exceção de pré-executividade que fosse peticionada nos autos de execução fiscal ajuizada pela União, possibilitando ao devedor ou corresponsável uma defesa mais rápida e ainda administrativamente, que poderá, em regra, reconhecer a necessidade de revisão da inscrição em dívida ativa.

Cabe ressaltar, no entanto, que a propositura, pelo contribuinte, de qualquer ação ou exceção cuja matéria de defesa tenha objeto idêntico ao do pedido, importará em renúncia ao direito de revisão administrativa.

A apresentação do pedido deverá ser feita de forma eletrônica, protocolado exclusivamente por meio do portal e-CAC e será recebido e apreciado pela unidade da

PGFN do órgão responsável pela inscrição, devendo ser analisado no prazo de 30 trinta dias, a contar do primeiro dia útil após a realização do protocolo.

O Procurador da Fazenda Nacional responsável pela apreciação do PRDI poderá intimar o devedor para apresentar informações complementares, ou ainda, caso este verse sobre fato ocorrido antes da inscrição em dívida ativa da União, poderá requisitar elementos de fato e de direito aos órgãos de origem do débito, nos termos do art. 37, XII, da Lei nº 13.327/2016, dispondo ainda quais os procedimentos deverão ser adotados pelo Procurador em caso de não prestação das informações requisitadas pelo órgão de origem no prazo máximo de sessenta dias, incluindo a possibilidade de determinar o cancelamento total ou parcial da inscrição, ou mesmo a desistência ou suspensão de execução que já tenha sido ajuizada.

Se concluído que o PRDI tenha caráter apenas protelatório, deverá o Procurador o indeferir, sendo considerados desta maneira os pedidos que sejam “apresentados em desacordo com as disposições constantes nos arts. 15 e 16” ou aqueles que sejam fundados em questão já decidida judicialmente de forma desfavorável ao devedor, nos termos do § 4º do artigo 17 da Portaria.

Na hipótese de deferimento do pedido de revisão, a inscrição será, conforme o caso, cancelada, retificada ou suspensa à exigibilidade do débito, e este será devolvido ao órgão de origem a fim de que possa realizar a correção do vício, nos termos do disposto no artigo 22, § 3º, do Decreto-Lei nº 147, de três de fevereiro de 1967. Se apenas suspensa a exigibilidade, devem ser sustadas, no que couber, as medidas descritas no artigo 7º da Portaria, pelo tempo que perdurar a suspensão. Na hipótese de indeferimento do pedido de revisão, seja de forma total ou parcial, caberá recurso, desde que apresentado no prazo de dez dias, não possuindo este efeito suspensivo.

#### **4.2.3 A averbação pré-executória**

Um dos pontos mais polêmicos trazidos pela Lei nº 13.606/2018 e pela Portaria ora analisada é o da possibilidade de averbação pré-executória, que consiste, nos termos do artigo 21 da norma administrativa, “no 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”, que possui como objetivo prevenir a fraude à execução, sobre a qual dispõem os artigos 185 do CTN e 792 da Lei nº 13.105/2015.

O mencionado artigo ainda destaca que deverá ser obrigatoriamente o devedor cientificado da inscrição em dívida ativa e da possibilidade de efetivação da averbação

pré-executória, em caso de não adoção por este de nenhuma das quatro opções possíveis: a) pagamento do débito; b) apresentação de pedido de parcelamento do crédito devido, que poderá ser parcelado em até sessenta meses; c) oferta antecipada de garantia em execução fiscal; e d) apresentação do PRDI; e, ainda, que poderá a averbação ser impugnada pelo sujeito passivo, inclusive em relação ao seu excesso.

A indisponibilidade poderá ser inclusive sobre os bens dos corresponsáveis, não apenas do devedor, sendo uma sanção administrativa pelo inadimplemento, visando resguardar patrimônio que vise satisfazer débito inscrito em Dívida Ativa da União.

Os bens ou direitos pertencentes ao contribuinte devedor ou do corresponsável que estarão sujeitos à averbação pré-executória são os que, se este é pessoa física, integrem o seu patrimônio e estejam sujeitos a registro público; ou, se pessoa jurídica, os de sua propriedade que sejam integrantes do ativo não circulante da empresa e também sujeitos a registro público. Ressalta-se que basta que tais bens ou direitos estejam registrados em nome do sujeito passivo nos órgãos de registro, não sendo obrigatória a declaração ou escrituração destes em sua contabilidade.

Assim, não são todos os bens ou direitos que podem ser averbados, o artigo 23 menciona que não estão sujeitos à restrição aqueles pertencentes às Fazendas federal, estadual, ou municipal e do Distrito Federal, e suas respectivas autarquias e fundações públicas; assim como os de empresa com falência decretada ou recuperação judicial deferida, podendo a averbação recair sobre os eventuais responsáveis.

Ademais, como já mencionado, com a Portaria de nº 42/2018, que alterou a de nº 33/2018, após as discussões da audiência pública, foi definida a impossibilidade da averbação pré-executória recair sobre outros bens, sendo estes a pequena propriedade rural, o bem de família e outros que sejam considerados como impenhoráveis.

Também houve a definição de uma ordem de prioridade entre o que poderia ser objeto da averbação pré-executória, sendo prioritariamente sobre os bens imóveis não gravados, depois os bens imóveis gravados; e, por último, os demais bens e direitos passíveis de registro. No entanto, de forma excepcional e desde que apresentado despacho fundamentado do Procurador da Fazenda Nacional, a ordem de prioridade poderá ser modificada.

O Procurador responsável deverá encaminhar de forma eletrônica as informações necessárias à averbação pré-executória aos cartórios de registro de imóveis, aos órgãos ou entidades nos quais os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados por alguma determinação legal; ou ainda aos cartórios de títulos e

documentos e registros especiais pertencentes ao domicílio tributário do devedor ou corresponsável, quanto aos demais bens e direitos.

Caso o débito seja de elevado valor, conforme a definição dada pelo Ministro de Estado da Fazenda, ou que estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária, ou se constatados indícios da prática de atos de esvaziamento patrimonial a fim de frustrar a cobrança executiva, o próprio Procurador da Fazenda Nacional poderá promover a averbação pré-executória diretamente nos órgãos de registro, que, por seu turno, deverão comunicar à PGFN a efetivação da indisponibilidade no prazo máximo de dez dias, contados da data do recebimento das informações pela autoridade.

Especificamente em relação à possibilidade de apresentação de impugnação administrativa à averbação pré-executória, foram editados os artigos 25 a 30 da Portaria, em que há, de início, a fixação do prazo para a apresentação desta, que deverá ser em até dez dias contados do recebimento da notificação e poderá ser feita, inclusive, pelo terceiro adquirente do bem ou direito que seja indisponibilizado em determinadas situações.

Assim como o PRDI e a oferta antecipada de garantia em execução fiscal, o protocolo da impugnação é realizado apenas de forma eletrônica, também por meio do portal e-CAC da PGFN, devendo esta ser instruída com os documentos necessários à comprovação das alegações.

As matérias que poderão ser objeto da referida impugnação estão descritas no artigo 26 do ato normativo, em que lemos que poderá o contribuinte que teve os seus bens ou direitos indisponibilizados alegar a sua impenhorabilidade; e/ou alegar o excesso de averbação, na hipótese de que os bens averbados estiverem avaliados em valor superior ao do débito inscrito em dívida ativa da União.

Poderão também ser indicados à averbação outros bens ou direitos, livres e desimpedidos, observada a já mencionada ordem de preferência estipulada pelo artigo 11 da LEF; pode ainda ser alegada a mudança de titularidade do bem ou do direito em momento anterior à inscrição; assim como a alegação de que, a despeito da alienação ou oneração de bens em momento após a inscrição, foi reservado patrimônio suficiente para garantir a dívida, nos termos do art. 185, parágrafo único do CTN, devendo ser indicados os bens reservados à averbação.

Também foi prevista uma ordem a ser observada no momento da avaliação dos bens e direitos que estejam sujeitos à averbação, na hipótese de alegação do excesso

de averbação, sendo prioritariamente os bens imóveis, depois os bens móveis ou direitos, de acordo com as regras fixadas no § 4º do artigo 26 da Portaria.

A competência para a apreciação da impugnação será da unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda que seja responsável pelo ajuizamento da execução fiscal correspondente à inscrição em dívida ativa objeto da averbação, devendo ser analisada no prazo máximo de trinta dias contados a partir do primeiro dia útil após protocolo no e-CAC.

Se considerar necessário, o Procurador responsável poderá ainda intimar o impugnante para que apresente informações complementares, reabrindo o prazo para a apreciação pela PGFN no primeiro dia útil após a apresentação das informações.

No caso de procedência da impugnação apresentada, o Procurador que a analisou deverá, na forma do artigo 29 da Portaria, determinar o cancelamento da averbação pré-executória feita nos órgãos de registro de bens ou direitos; ou, se apresentados bens em substituição, determinar a averbação pré-executória dos bens indicados pelo devedor ou corresponsável e o cancelamento da averbação nos registros dos bens ou direitos substituídos.

Não é a procedência, porém, a única hipótese do cancelamento da averbação pré-executória, que também poderá ser motivado pela extinção do débito que lhe deu origem, pela desapropriação do bem pelo Poder Público, por decisão judicial, e ainda pelo não encaminhamento da petição inicial para ajuizamento da execução fiscal.

Caso a impugnação não seja procedente ou em caso de inércia do devedor ou corresponsável, ou do terceiro, que tenha seus bens ou direitos indisponibilizados, a PGFN deverá prosseguir com o ajuizamento da execução fiscal no prazo máximo de trinta dias, que serão contados, a depender do caso, do primeiro dia útil após o decurso do prazo para impugnação ou da data da ciência de sua rejeição pelo órgão.

Além do exposto, o capítulo VII da Portaria nº 33/2018 prevê que, enquanto não houver sido a execução fiscal proposta, o Procurador responsável poderá, de ofício ou a requerimento do devedor ou corresponsável, determinar que seja o bem ou direito averbado substituído.

A Portaria ainda dispõe, no parágrafo único do artigo 30, que o não encaminhamento da petição inicial para ajuizamento da execução fiscal no prazo acima mencionado “ensejará o levantamento da averbação pré-executória”, com ressalva a hipótese de suspensão da exigibilidade do débito, na forma prevista no CTN, antes do efetivo ajuizamento.

#### **4.2.4 O ajuizamento seletivo de execuções fiscais**

A respeito da seletividade no ajuizamento das execuções fiscais, a Portaria nº 33/2018, em seu artigo 33, regulamentando o artigo 20-C da Lei nº 13.606/2018, dispõe que tal ajuizamento está condicionado “à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado”.

O ato normativo conceitua o que seriam, então, os bens ou direitos considerados como inúteis para a satisfação do crédito, sendo aqueles que são de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, e ainda os indícios de atividade econômica que tenham natureza inexpressiva.

Também veda que seja dispensado o ajuizamento das execuções de débitos inscritos em dívida ativa que sejam decorrentes de aplicação de multa criminal; da dívida ativa do FGTS; aqueles de elevado valor, com definição por ato do Ministro de Estado da Fazenda; os de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado que estão submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público, além dos devedores com falência decretada ou com recuperação judicial deferida.

A localização de bens e direitos do devedor ou corresponsáveis será feita por meio da consulta periódica, por parte da PGFN, às bases de dados patrimoniais e econômico-fiscais destes, o que inclui o já mencionado sistema da CNIB, podendo também nos termos do disposto no artigo 16, I, b), do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, promover diretamente diligências para que sejam localizados os devedores e os bens ou direitos penhoráveis, junto a qualquer órgão da Administração Pública, direta ou indireta, ou mesmo entidade de direito privado.

Ressalta-se o mencionado no parágrafo único do artigo 34 da Portaria, o qual destaca que, independentemente da realização do procedimento de localização dos bens, o Procurador da Fazenda Nacional poderá realizar a propositura da execução fiscal, desde que, em despacho fundamentado, demonstre o potencial de recuperabilidade do débito, além de dever apresentar na exordial da execução, “indícios da existência de bens ou direitos em nome do devedor ou corresponsável”.

## **5. A NECESSIDADE DE MUDANÇAS NO MODELO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO EM RELAÇÃO AO DÉBITO TRIBUTÁRIO**

As inovações analisadas no capítulo anterior não surgiram de forma abrupta no sistema de cobrança já existente e nem foram instituídas de modo despropositado, pois pesquisas e análises feitas pelo próprio Poder Público evidenciam que a cobrança judicial, por meio da proposição das ações de execuções, traz custos elevados aos cofres públicos, além de muitas vezes não apresentar resultado útil, como será apresentado nos tópicos a seguir, motivando que sejam criadas novas possibilidades de cobrança dos débitos.

### **5.1 Resumo das recentes alterações promovidas na forma de cobrança da dívida ativa federal antes da Lei n° 13.606/2018**

A PGFN vem em uma trajetória de institucionalização de uma política tributária que visa à redução da litigiosidade, uma atuação mais racional, o respeito aos precedentes e aos direitos que já foram reconhecidos judicialmente aos contribuintes, principalmente desde a criação das Portarias de n°s 294/2010 e 502/2016, e agora com a n° 33/2018, mas não apenas com isso, visto que o Poder Legislativo também vem contribuindo com tal política.

No ano de 2002 foi publicada a Lei de n° 10.522, que criou o CADIN, inicialmente instituído pela Medida Provisória n.º 1110/995, o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais, que é um banco de dados em que constam os registros das pessoas físicas e jurídicas que possuem dívidas nos referidos órgãos.

A criação do CADIN gerou muitas repercussões no meio jurídico, levando ao ajuizamento da ADI 1.454/DF<sup>16</sup>, requerendo que fosse declarada a inconstitucionalidade dos artigos 6º e 7º da Medida Provisória. Porém, o plenário do STF decidiu, com relatoria da ministra Ellen Gracie, pela constitucionalidade do banco de dados pela maioria de seus ministros.

A Lei Complementar n° 118, de 2005, incluiu no CTN a hipótese de indisponibilidade de bens do devedor tributário, caso não fossem encontrados nem nomeados bens à penhora no prazo legal, conforme se vê lê artigo 185-A do Código.

---

<sup>16</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1.454/DF, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgada em 20/6/2007, DJe, 3 ago. 2007.

Tal indisponibilidade, entretanto, só poderia ocorrer judicialmente, na hipótese de o devedor tributário ter sido regularmente citado e não ter pago a dívida ou apresentado bens à penhora no prazo previsto na LEF, além de não ter sido encontrados bens penhoráveis.

Preenchidos os requisitos, o juiz poderia determinar a indisponibilidade de bens e direitos do devedor, devendo a decisão ser devidamente publicizada, por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais para dar cumprimento à ordem judicial.

Outra alteração foi a proveniente da Lei nº 12.767/2012, que alterou a Lei nº 9.492/1997, permitindo o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa, para promover a cobrança extrajudicial destas, contra a qual também foi ajuizada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, a ADI 5.135/DF<sup>17</sup>, e o STF mais uma vez entendeu pela constitucionalidade da legislação sob fundamento de que o protesto é constitucional e legítimo e tem como objetivo acelerar a recuperação dos créditos públicos devidos. O STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.126.515/PR<sup>18</sup>, também já havia declarado a legalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa.

A Portaria nº 502/2016 da PGFN, acima citada, dispensa a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões a recursos interpostos e a própria interposição de recursos pelo órgão nos processos em que existirem teses já consolidadas pela sistemática da repercussão geral, no STF, ou do recurso repetitivo, no STJ, sobre a matéria. A Portaria de nº 294/2010, também mencionada, já apresentava algumas situações em que o órgão também poderia dispensar a apresentação de tais peças processuais.

Mesmo com as inovações ora mencionadas, ainda existiam e existem dificuldades em recuperar os créditos devidos, principalmente os de natureza tributária, pois não havia muita efetividade nas formas extrajudiciais de cobrança, nem mesmo nas execuções fiscais que eram ajuizadas pela fazenda pública, motivada por diversas razões que serão abordadas a seguir.

---

<sup>17</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 5.135/DF, Rel. Ministro Roberto Barroso, 09/11/2016, DJe 242, 14 nov. 2016.

<sup>18</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, REsp 1.126.515/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 16/12/2013, julgado em e dez. 2013.

## **5.2 A inefetividade da maioria das execuções fiscais e os custos que trazem ao Poder Público**

Como já mencionado, o principal modo de cobrança judicial do débito inscrito em dívida ativa é por meio do ajuizamento da ação de execução fiscal, que tem o seu procedimento previsto na LEF, sendo-lhe aplicável subsidiariamente o Código de Processo Civil.

A propositura da ação ocorre após o esgotamento dos meios de cobrança previstos na esfera administrativa, contudo, historicamente, tais ações existem em grande número e são consideradas como a principal justificativa da morosidade do Poder Judiciário.

O Relatório “Justiça em Números”, feito anualmente pelo CNJ, apresenta que, em 2018, o Poder Judiciário contava com um acervo de 80,1 milhões de processos em andamento no final do ano de 2017, dos quais mais da metade, cerca de 53% (cinquenta e três por cento), se referia à fase de execução, sendo que a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 74% (setenta e quatro por cento) destes (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018).

É apresentado também que os processos de execução fiscal “são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, p. 121), posto que representam quase 39% (trinta e nove por cento) de todos os casos pendentes, além de taxa de congestionamento em 92% (noventa e dois por cento) no ano de 2017, possuindo tempo médio em tramitação de 11 anos.

Os percentuais ora apresentados indicam, conforme o Relatório, que a cada cem processos de execução fiscal em tramitação no ano de 2017, apenas oito foram baixados. Se estes processos não existissem, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário naquele ano diminuiria de 72% (setenta e dois por cento) para 63% (sessenta e três por cento), o que é bastante significativo (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018).

No âmbito federal, em que são julgadas as execuções fiscais das dívidas ativas da União, tais processos representavam 14% (catorze por cento) do acervo total em 2017, com a alta taxa de congestionamento de 94% (noventa e quatro por cento). Ao fazer a comparação entre tal dado no Relatório emitido em 2013, referente ao ano de 2012, e no emitido em 2018, referente a 2017, ou seja, cinco anos antes, vemos que não houve nenhum avanço (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018).

.Em 2012, o quantitativo de casos novos de processos de execução fiscal ultrapassou em 14.652 (catorze mil, seiscentos e cinquenta e dois) o total de processos da classe que foram baixados, possuindo uma taxa de congestionamento de 90%, portanto menor que a de 2017 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2013).

.A pesquisa feita pelo CNJ no último Relatório divulgado ainda indica que, apesar de um pequeno regresso no ano de 2015, o número de execuções fiscais ajuizadas subiu em 2016 e 2017. Um dado interessante apresentado é que “mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, P. 125).

.Quanto ao custo despendido pelo Poder Público com o ajuizamento das ações de execução, o CNJ e a própria PGFN viabilizaram a realização de um estudo por meio do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que avaliou o desempenho do órgão nas execuções fiscais ajuizadas de créditos da União na Justiça Federal.

O estudo foi realizado no ano de 2012 e foram analisados diversos quesitos, como o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal proposta pela PGFN junto à Justiça Federal, o tempo médio total de tramitação da ação, além da probabilidade de obter-se ou não a recuperação integral do crédito.

A pesquisa ainda apontou a partir de qual valor do débito inscrito em dívida ativa seria vantajoso ou economicamente justificável promover-se judicialmente a execução e recomendou um reajuste para propositura de tais ações pela PGFN, com a fixação de um novo piso mínimo.

O projeto de pesquisa do IPEA denominado “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União” (IPEA, 2012) apresentou algumas características gerais dos processos. Por exemplo, mais de 80% (oitenta por cento) dos executivos fiscais em tramitação em 2009 eram inicialmente contra pessoas jurídicas e o restante contra pessoas físicas, dos quais mais da metade visava à cobrança de impostos federais, em que o valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN era de R\$ 26.303,25 (vinte e seis mil trezentos e três reais e vinte e cinco centavos).

Apenas em relação à fase inicial do processo, em que ocorre a citação, o estudo concluiu que dos executados apenas cerca de 3% (três por cento) apresentam-se voluntariamente ao juízo, em mais da metade das ações ocorreria pelo menos uma tentativa e citação sem êxito, em quase 10% (dez por cento) o devedor é citado por

editais, e em aproximadamente 36% (trinta e seis por cento) dos casos não há qualquer citação válida (IPEA, 2012).

Após a citação válida, em cerca de 15% (quinze por cento) dos casos há a penhora de bens, sendo somente um terço desse valor oriundo da apresentação voluntária de bens pelo executado. Em relação às defesas apresentadas no processo, em quase 4% (quatro por cento) ocorreria algum tipo de objeção de pré-executividade, e apenas 6% (seis por cento) dos devedores se defendida por meio dos embargos à execução fiscal (IPEA, 2012).

O IPEA, ao fim, concluiu que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal e promovida pela PGFN, visto que ainda há as que são promovidas pelos conselhos profissionais, é de R\$ 5.606,67 (cinco mil seiscentos e seis reais e sessenta e sete centavos), possuindo tempo médio total em tramitação de nove anos, nove meses e 16 dias, quando a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento) (IPEA, 2012).

Embora não existam novas pesquisas sobre a realidade da execução fiscal nos dias atuais, principalmente após as alterações promovidas pela Lei nº 13.606/2018 e a Portaria nº 33/2018, o que se pode afirmar é que a cobrança judicial da dívida ativa da União é um processo com alto custo e de longa tramitação, quando a taxa de recuperação do crédito devido é relativamente baixa.

Desta forma, é dever do Poder Público encontrar alternativas e formas mais racionais, eficientes e econômicas para cobrar os créditos que lhe são devidos, principalmente de forma administrativa, a fim de que tal cobrança não resulte sempre na propositura de uma execução fiscal, até porque, como já analisado a respeito do crédito tributário, este possui a finalidade arrecadatória que é relevante para a toda a coletividade.

## **6. AS NOVAS POSSIBILIDADES TRAZIDAS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL FRENTE ÀS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR ESTATAL**

Como já mencionado no presente trabalho, a Constituição Federal prevê uma série de limitações ao poder estatal de tributar, seja de modo específico, como genérico, que são garantias essenciais ao contribuinte. Com tal premissa, qualquer inovação na legislação tributária deve respeitar o Texto Constitucional, sob pena de que seja declarada a sua inconstitucionalidade.

Como não podem ser estabelecidas formas de cobrança do crédito tributário que entrem em confronto com as limitações delineadas constitucionalmente, as inovações trazidas com publicação da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 geraram grandes discussões no meio jurídico.

O presente capítulo visa, então, relacionar tais inovações trazidas pelas normas e o possível confronto destas com algumas das limitações constitucionais já tratadas em capítulo específico, além de outras ilegalidades relacionadas levantadas e fatos importantes a serem levados em consideração.

Por exemplo, um dos fatos é que, embora os créditos tributários tenham a presunção de exigibilidade, liquidez e certeza, parte relevante das cobranças feitas judicialmente pelo Fisco são julgadas como improcedentes, principalmente por estarem prescritas ou decaídas. A já mencionada pesquisa feita pelo IPEA demonstrou que tais principais causas de extinção de execuções fiscais chegam ao patamar de quase 37% (trinta e sete por cento) dos executivos ajuizados.

Assim, a possibilidade de indisponibilização de forma administrativa dos bens do devedor com base em CDA prescrita ou decaída não traz segurança jurídica, posto que no âmbito judicial, o julgador poderia até mesmo conhecer tais matérias de ofício e reconhecer a extinção do crédito tributário discutido.

Ressalta-se que já foram propostas pelos menos sete ações<sup>19</sup> em face da Lei nº 13.606/2018, das quais seis continuam em tramitação, aguardando julgamento pelo STF, enquanto uma foi extinta sem a resolução do mérito por ilegitimidade da parte autora, todas visando à declaração de inconstitucionalidade da referida lei, cujos fundamentos principais serão analisados a seguir.

---

<sup>19</sup> ADI 5.881/DF, ADI 5.886/DF, ADI 5.890/DF, ADI 5.925/DF, 5.931/DF, 5.932/DF, todas sob relatoria do Ministro Marco Aurélio.

## 6.1 Ofensa ao Princípio da Legalidade Tributária

O primeiro dos argumentos levantados pela inconstitucionalidade do novo modelo de cobrança proposto é de caráter formal, pois a Lei nº 13.606/2018 é uma legislação ordinária que estaria regulamentando matéria reservada à lei complementar, por dispor sobre o crédito tributário.

De acordo com a previsão do artigo 146, III, “b)” da CF, apenas cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”, ou seja, uma lei ordinária não deve versar sobre normas gerais relacionadas ao crédito tributário, apenas a lei complementar.

Com a norma constitucional acima, a Lei nº 13.606/2018 não poderia, em tese, dispor sobre a matéria, no entanto esta apresenta diversas regras relacionadas ao crédito tributário, principalmente quanto à sua garantia, permitindo que a Fazenda Nacional, de forma administrativa, torne indisponíveis os bens dos devedores ou corresponsáveis, após a averbação da CDA nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos ao arresto ou a penhora.

Cabe ressaltar, inclusive, que a indisponibilidade de bens, no âmbito de cobrança da CDA, já havia sido regulamentada, e por meio de lei complementar, prevendo, inclusive a reserva de jurisdição, quando foi incluído o já mencionado artigo 185-A no CTN, que possui status de lei complementar, com a publicação da LC nº 118/2005.

Tal dispositivo do Código Tributário, diferente da Lei nº 13.606/2018, prevê uma série de requisitos, também já mencionados, para que possa o devedor ter seus bens indisponibilizados devido ao inadimplemento do crédito tributário, o que traz uma maior segurança jurídica. Trata-se de matéria já, inclusive, sumulada pelo STJ<sup>20</sup>. Ademais é regra geral aplicável para o crédito tributário devido a qualquer um dos entes tributantes, ou seja, aos Estados, Municípios e o Distrito Federal, não apenas a União.

Com a nova legislação, o crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União acaba possuindo uma maior garantia de satisfação frente aos outros, pois, por exemplo, caso um contribuinte devesse ao mesmo tempo a União e a um município,

---

<sup>20</sup> STJ, Súmula 560. “A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.” (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015).

este, para ver um de seus bens indisponibilizados, deveria ajuizar a respectiva ação de execução e preencher os requisitos do artigo 185-A do CTN, quais sejam: aguardar a citação válida do devedor, o não pagamento ou não oferecimento de bens, só então o juiz poderia proferir a decisão que determinasse a indisponibilidade dos bens, enquanto a União pode fazer o mesmo procedimento de forma rápida, eficaz, eletrônica, administrativa e unilateralmente.

Assim, o artigo 20-B, §3º, II da Lei nº 13.606/2018 inviabilizaria a indisponibilização de bens em execução fiscal realizada pelos outros entes federativos quando já houver sido feita averbação da indisponibilidade pela União sobre determinado patrimônio, a privilegiando de certa forma, além de ofender o próprio pacto federativo, que é cláusula pétrea na CF de 1988.

Retomando a questão da inconstitucionalidade por não observância do Princípio da Legalidade, é importante destacar que o STF já proferiu julgados de forma reiterada reconhecendo o vício formal dos atos normativos e leis ordinárias que regulamentaram matérias que seriam exclusivas de lei complementar<sup>21</sup>.

No entanto, a afirmação de que a Lei nº 13.606/2018 regulamentaria normas gerais sobre o crédito tributário e, portanto, deveria ser matéria de lei complementar e não lei ordinária, não é pacífica, pois a legislação é considerada para alguns como mero instrumento de materialização da garantia do crédito tributário de que trata o artigo 185 do CTN e, assim, não exigiria a edição de lei complementar. Resta aguardar, então, a decisão do STF em uma das ADIs acerca de tal inconstitucionalidade formal da legislação em análise.

## **6.2 Ofensa ao Devido Processo Legal e a Reserva de Jurisdição**

O parágrafo 2º do artigo 20-B da Lei nº 13.606/2018 afirma que “presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública”, de tal maneira poderá o devedor nem mesmo ser regularmente notificado e já ser permitido que a PGFN proceda com a decretação de indisponibilidade dos seus bens, nos termos do artigo 20-B, 3º, II.

Contudo, o já analisado princípio constitucional do Devido Processo Legal, previsto no artigo 5º, LIV da CF, assegura que somente por um processo imparcial,

---

<sup>21</sup> ADI 2880, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, DJe-235, dez. 2014; ADI 3053, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2004, DJ dez. 2004.

justo, regular e independente, o devedor poderá ser privado de seus bens. A presunção de notificação e a conseqüentemente indisponibilidade unilateral dos bens do devedor pela própria Fazenda Pública coloca tais garantias essenciais de lado.

A indisponibilidade de bens realizada no âmbito de um processo judicial, diferentemente, assegura ao contribuinte devedor, a oportunidade de influenciar no convencimento do juiz, podendo participar ativamente do processo e utilizar todos os meios legalmente admitidos para o para o exercício da sua defesa, incluindo a produção probatória, promovendo uma decisão mais justa e eficaz e considerando as peculiaridades do caso concreto.

Apesar de, como já demonstrado, a Portaria nº 33/2018 ter criado um procedimento administrativo para a oferta antecipada de garantia em execução fiscal, para o PRDI e para a própria averbação pré-executória, não há como comparar este com um processo judicial, em que o juiz, figura imparcial, sem interesse na lide, proferirá decisão fundamentada e poderá, nos termos do artigo 185-A do CTN, determinar a indisponibilidade de bens do devedor, como já era possível, promovendo o equilíbrio das relações jurídicas.

Outro ponto é que, de acordo com o Princípio da Reserva de Jurisdição, previsto no art. 5º, XXXV, da CF, "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", assim o contribuinte possui o direito fundamental de ir ao Poder Judiciário discutir a indisponibilidade feita administrativamente pela PGFN, assim como questionar a improcedência do PRDI e ainda a recusa de uma oferta a garantia antecipada, o que continuará a provocar um congestionamento no judiciário de processos que visam discutir o crédito inscrito em Dívida Ativa da União e também a possibilidade de aplicação de tais meios de cobrança extrajudiciais.

Além disso, considerando o princípio ora mencionado, pode-se chegar à conclusão de que a Lei nº 13.606/18 retirou, de certo modo, do Judiciário, a prerrogativa que lhe foi garantida pelo Texto Constitucional, ao permitir que a União seja a própria executora do seu crédito, podendo praticar atos constritivos, que antes eram restritos ao Poder Judiciário.

### **6.3 A necessidade de observância ao Contraditório e a Ampla Defesa**

Como decorrência da observância do Devido Processo Legal, o devedor terá direito a um procedimento em que serão resguardados outros princípios processuais

constitucionais, principalmente o do Contraditório e o da Ampla Defesa, previstos no artigo 5º, LV da CF.

Contudo, com a indisponibilidade de bens determinada em uma decisão administrativa de uma única autoridade, conforme o procedimento previsto no art. 20-B, § 3º, II da Lei nº 13.606/2018 e na Portaria nº 33/2018, não há o efetivo respeito a tais direitos de defesa, posto que é facultado apenas ao devedor ou corresponsáveis que tem seus bens averbados mera manifestação.

A simples manifestação facultada ao contribuinte com a comunicação da indisponibilidade não o permite exercer plenamente o seu direito de defesa, com os meios e recursos a ele inerentes, visto que não poderá, por exemplo, produzir nenhuma prova ou mesmo apresentar matéria de defesa quanto ao crédito cobrado ser indevido, apenas se apresentar algum argumento de ordem pública, como a prescrição ou a decadência, e por meio do PRDI.

Ainda há a problemática resultante de quando a indisponibilidade ocorre após a mera presunção de notificação do devedor, sem efetivamente oportunizar qualquer espécie de manifestação de defesa pelo devedor ou corresponsável que teve seus bens averbados no âmbito administrativo.

O fato é que apenas o processo judicial permite uma participação ativa do contribuinte devedor, quando este poderá utilizar-se dos mais diversos meios ao seu alcance para o exercício do direito de defesa, sendo facultado inclusive o direito a interposição de recursos que revisem as decisões que lhe foram proferidas de modo desfavorável, como consequência do já abordado Princípio do Duplo Grau de Jurisdição.

#### **6.4 A averbação pré-executória como meio coercitivo ao pagamento do tributo e a Vedação ao Confisco**

É assegurada a impossibilidade de se utilizar os tributos com efeito confiscatório, como prevê o anteriormente mencionado artigo 150, inciso IV da CF, que ocorre quando a tributação absorve grande parte ou todo o valor da propriedade ou da renda do contribuinte para o pagamento do tributo.

Diante de tal conceituação, foi argumentado que a averbação pré-executória, instaurada pela Lei nº 13.606/18, poderia ser considerada como confisco e ainda um meio coercitivo para o pagamento do tributo, visto que, ocorrendo apenas a presunção de notificação do devedor da averbação, esta ocorreria de qualquer maneira,

ocasionando grave lesão ao contribuinte, que teria seus bens indisponibilizados antes do ajuizamento da ação de execução fiscal, sem nem mesmo ser ouvido.

Outro ponto é que o Texto Constitucional apenas confere à administração tributária a possibilidade de consultar o patrimônio do contribuinte, apenas o identificando, e não o indisponibilizando, como se extrai do artigo art. 145, § 1º, da CF<sup>22</sup>, que trata das prerrogativas da Administração Pública para cobrança do crédito tributário, e ainda traz a ressalva expressa quanto à necessidade de observância aos direitos individuais dos contribuintes.

Cabe lembrar que o STF possui entendimento que a adoção de quaisquer medidas políticas que visem forçar o contribuinte a quitar o débito deve ser considerada ilegal, como mostram os precedentes firmados com as Súmulas n°s 70 e 547.<sup>23</sup>

O Supremo também já firmou entendimento de que a indisponibilidade de bens do devedor é considerada medida extrema, que está vinculada à comprovação, por parte do ente credor, do exaurimento dos meios de busca de bens que possam ser penhorados, os demonstrando judicialmente, não devendo desconsiderar os princípios constitucionais processuais já expostos.

O posicionamento não é diferente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, prova disso é a já mencionada Súmula de n° 560, que determina que a decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor, conforme prevê o artigo 185-A do CTN, exige que sejam exauridas as tentativas de busca de bens passíveis de penhora.

Assim, a averbação pré-executória pode ser considerada como uma sanção política abusiva por coagir o contribuinte a pagar o crédito apontado como devido, sob pena de ter seu patrimônio indisponibilizado.

---

<sup>22</sup> PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Constituição Federal de 1988**. Art. 145. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

<sup>23</sup> STF, Súmula 70. “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.” (Sessão Plenária de 13-12-1963) / 547. “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.” (Sessão Plenária de 03/12/1969).

## **7. OUTRAS INCONSTITUCIONALIDADES E ILEGALIDADES ARGUIDAS CONTRA A LEI Nº 13.606/2018 E A PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN**

Além das discussões levantadas no capítulo anterior, que versam sobre o confronto entre as inovações normativas na cobrança da dívida ativa federal e as limitações ao poder de tributar estatal, outras ilegalidades e inconstitucionalidades ainda podem ser levantadas contra tais normas.

### **7.1 A averbação pré-executória e o direito fundamental de propriedade**

A propriedade é garantia fundamental trazida no artigo 5º, *caput* e inciso XXII, bem como no artigo 170, inciso II da Constituição, refletindo no Código Civil, que prevê que as faculdades atribuídas ao proprietário são as de usar, gozar e dispor da coisa, além de possuir o direito de reavê-la daquele que indevidamente a possui, como se lê em seu artigo 1.228.

Com tais considerações legais, tem-se que, em regra, o bem pertencente a um indivíduo é disponível apenas a este, observada, no entanto, a questão da função social da propriedade, de suas finalidades econômicas e preservados o equilíbrio ecológico, o patrimônio histórico e o artístico. De tal maneira, a indisponibilidade de um bem só poderá se dar em caráter excepcional, não sendo admitido que o direito do proprietário de gozar de seus bens seja bloqueado de qualquer forma.

Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet (2012, p. 383) declararam, inclusive, que o direito fundamental de propriedade, enquanto instituto jurídico, obriga “o legislador a promulgar complexo normativo que assegure a existência, a funcionalidade, a utilidade privada desse direito.”

O Texto Constitucional permite, então, que somente seja admitida a interferência na propriedade privada desde que observado o Devido Processo Legal, nos termos dos já discutidos incisos LIV e LV da CF. Só assim poderá ocorrer a indisponibilização de bens de um indivíduo, o que ocorre, por exemplo, no âmbito de um processo judicial de execução, de fraude, entre outros, em que sejam obrigatoriamente observados os direitos ao Devido Processo Legal, ao Contraditório e a Ampla Defesa.

É devido à tal disposição da CF que o já mencionado, por diversas vezes, artigo 185-A do CTN prevê que a indisponibilidade possa ser decretada apenas

judicialmente e ocorra apenas em caráter excepcional, porém a Lei nº 13.606/2018 facilitou e muito tal procedimento.

A possibilidade de averbação pré-executória dos bens e direitos do devedor ou corresponsável de Dívida Ativa da União, como já analisado, não estabelece que seja seguido tal rito para a indisponibilização de bens ou direitos, sendo efetivada de forma unilateral e abrindo margem para a contestação de sua constitucionalidade, visto que limita o exercício do direito fundamental de propriedade.

Ademais, caso a indisponibilidade fosse feita no âmbito judicial, esta não ocorreria ao mero arbítrio e apenas de acordo com a preferência da PGFN, visto que a LEF garante ao executado várias formas de garantir a dívida, estabelecendo em seu artigo 9º as possibilidades do contribuinte, que poderá: a) efetuar o depósito em dinheiro; b) oferecer fiança bancária ou seguro garantia; c) nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11 da mesma lei; d) ou ainda indicar à penhora bens de terceiros e aceitos pela Fazenda Pública exequente.

Pelo exposto, a constrição de bens do contribuinte de forma unilateral pela Fazenda Nacional, e sem a apreciação do caso pelo Poder Judiciário, pode ser considerada como irrazoável e arbitrária, além de que afronta a CF, e, por tal razão, foi o direito fundamental de propriedade levado como argumento nas ADIs ajuizadas objetivando a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 13.606/2018 e, por consequência, da Portaria nº 33/2018 como inconstitucionais.

## **7.2 A indisponibilidade do crédito tributário e a possibilidade da seletividade de ajuizamento das ações de execução**

O artigo 20-C da Lei nº 13.606/2018 também trouxe repercussões no meio jurídico ao dispor sobre a possibilidade do ajuizamento seletivo da execução fiscal, já analisado no presente trabalho, levando em consideração a regulamentação do dispositivo pela Portaria nº 33/2018 da PGFN.

A repercussão foi devido à questão da indisponibilidade da obrigação tributária, presente no artigo 141 do CTN, pelo qual o crédito tributário que tenha sido regularmente constituído somente poderia ser modificado, extinto, ter sua exigibilidade suspensa ou mesmo excluída, nos casos previstos pelo próprio CTN, fora dos quais não poderiam ser dispensadas a sua efetivação ou as respectivas garantias, sob pena, inclusive, “de responsabilidade funcional na forma da lei”.

De acordo com o disposto no artigo acima trazido, a obrigação tributária é indisponível, não sendo possível que o crédito tributário seja modificado, suspenso, extinto ou excluído por qualquer outra hipótese que as previstas no próprio CTN, que, como já abordado, possui *status* de Lei Complementar e, assim, tal nova hipótese também só poderia ser tipificada por tal espécie normativa.

Surge então a questão de que, se com a possibilidade de seletividade do ajuizamento, a ser aferida pelo Procurador responsável pelo ajuizamento da execução fiscal, estaria a PGFN, ao optar por não ajuizar certas ações, abdicando da cobrança dos valores inscritos em Dívida Ativa da União.

Contudo, a maior parte dos fundamentos é de que o novo dispositivo legal não ofenderia a disposição legal da indisponibilidade da obrigação tributária, posto que a definição de critérios pela PGFN para ajuizar a execução não seria hipótese de modificação, suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário.

Ademais, caso haja qualquer novo indicativo patrimonial ou de movimentação financeira, que dê maiores chances de recuperabilidade do crédito e, conseqüentemente, maior probabilidade de efetividade da execução, a PGFN poderá propor a ação, assim como os atos de indisponibilidade dos bens ou direitos que encontrar.

## 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face de todo o exposto no presente trabalho, quanto às novas possibilidades trazidas para a cobrança dos débitos tributários inscritos e dívida ativa, pela administração tributária federal, com a edição da Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da PGFN, podem se chegar a algumas conclusões.

Por regular a cobrança do crédito tributária, foi levantada a dúvida sobre a possível inconstitucionalidade da Lei nº 13.606/2018, visto que se trata de uma legislação ordinária, quando apenas lei complementar poderá estabelecer normas gerais relacionadas ao crédito tributário, por força da previsão do artigo 146, III, “b)” da CF.

As inovações trazidas pela Lei nº 13.606/2018 e da Portaria nº 33/2018 da PGFN também trouxeram discussões sobre vícios de constitucionalidade, por retirarem da apreciação do Poder Judiciário decisões que versam sobre o direito fundamental de propriedade, por meio da averbação pré-executória, e possibilitar que estas ocorram administrativamente, por parte da administração tributária, que é também quem constitui o crédito apontado como devido.

Ademais, não podem ser esquecidos pela Administração Pública os direitos fundamentais elencados no artigo 5º do texto constitucional, em destaque para o Devido Processo Legal, o Contraditório e a Ampla Defesa, pois, embora não específicos do Direito Tributário, garantem que as limitações ao poder de tributar estatal sejam de fato observadas e efetivas, garantindo que o contribuinte possa de fato exercer a sua defesa quando lhe é imposta uma tributação que considere como indevida.

Assim, embora seja dever do Estado estabelecer mudanças se observado que a forma de cobrança de seus créditos se mostra ineficaz, como tem se apresentado a ação de execução fiscal, que possui custos elevados e causa grande taxa de congestionamento no Poder Judiciário, além de não garantir que o crédito devido será de fato recuperado.

Porém, toda e qualquer mudança implantada deve respeitar todos os princípios constitucionais que limitam a atividade de tributação, visto que são direitos conquistados pelos contribuintes e visam os proteger de uma atividade que gerou historicamente imposição, poder, uso da autoridade, e arbitrariedades.

Concluindo-se que, embora ainda se aguarde o Supremo Tribunal Federal proferir decisão nas ações ajuizadas sobre a inconstitucionalidade de tais inovações, não deve o Estado instituir meios de cobrança do crédito tributário que entrem em choque

com os direitos já assegurados ao contribuinte, sempre buscando formas de cobrança que sejam efetivas e possíveis de acordo com o já previsto no ordenamento jurídico vigente.

## 9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADVOCACIA FERNANDA HERNANDEZ. **União poderá bloquear bens sem ordem judicial por meio da “Averbação Pré- Executória”**. 2018. Disponível em: <<https://www.hernandez.adv.br/uniao-podera-bloquear-bens-sem-ordem-judicial-por-meio-da-averbacao-pre-executoria/>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed., 13ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2º ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Lina Fiúza Caminha. **O Devido Processo Legal e a Cobrança de Crédito Tributário Federal**. Dissertação (Pós Graduação em Direito) - FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ UNIVERSIDADE DE FORTALEZA - UNIFOR, Fortaleza/CE, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo, Noeses, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma Introdução Metodológica**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Processo Administrativo Tributário: comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal**. São Paulo: Dialética, 2012.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto; FERNANDES, Helga Letícia da Silva. **Execução Fiscal: O Colapso de um Sistema**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/execucao-fiscal-o-colapso-de-um-sistema>>. Acesso em: 18 abr. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo, Saraiva, 2016.

CINTRA Antonio Carlos Araujo; GRINOVER Ada Pellegrini; DINAMARCO Cândido Rangel, **Teoria Geral do Processo**. 23<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Justiça em Números**. 2012. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 07 abril 2019.

\_\_\_\_\_. **Relatório Justiça em Números**. 2018. Disponível em:<<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em: 07 abril 2019.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 1 ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

CRUVINEL, Luciana Dias. **A Averbação Pré-Executória da Lei 13.606/2018 e sua Inconstitucionalidade**. 2018. Disponível em: <<https://www.cosjuris.com/a-averbacao-pre-executoria-da-lei-13-6062018-e-sua-inconstitucionalidade/>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Princípio da eficiência em matéria tributária, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.); ALVES, José Carlos Moreira (conferencista inaugural). **Princípio da eficiência em matéria tributária**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006 (pesquisas tributárias – nova série n<sup>o</sup> 12), p. 195-196.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 1999.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

HORTA, Bernardo Tinôco de Lima. **Competência jurisdicional da Justiça Federal na ação de execução fiscal: Breve análise.** 2018. Disponível em: <<https://www.editorajc.com.br/competencia-jurisdicional-da-justica-federal-na-acao-de-execucao-fiscal-breve-analise/>>. Acesso em: 10 abr. 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICO APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12775](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12775)>. Acesso em: 07 abril 2019.

\_\_\_\_\_. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).** 2012. Disponível: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 11 abr. 2019.

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

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

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

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 20. ed., rev., e atual. até a Emenda Constitucional 48, de 10.8.2005, São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3 ed., 14 tir., São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 7ª. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

MURAYAMA, Janssen; QUEIROZ, Liz. **O princípio da legalidade tributária na jurisprudência do STF: STF não exige lei complementar para criar ou majorar**

tributos. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-principio-da-legalidade-tributaria-na-jurisprudencia-do-stf-20122017>>. Acesso em: 28 abr. 2019.

NOLASCO, Rita Dias; CAMPOS, Rogério. **Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima.** 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606-legitima>>. Acesso em: 10 abr. 2019.

OLIVEIRA, Wellington Viturino de. **Aspectos legitimadores do ajuizamento seletivo da ação de execução fiscal.** 2018. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/aspectos-legitimadores-do-ajuizamento-seletivo-da-acao-de-execucao-fiscal-0705201](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/aspectos-legitimadores-do-ajuizamento-seletivo-da-acao-de-execucao-fiscal-0705201)>. Acesso em: 13 abr. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 8. ed. São Paulo, 2017.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso 15 de abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso 20 de abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso 15 de abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **CRFB/1988, de 5 de outubro de 1988.** CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso 15 de abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF, 22 jul.

2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 12 de mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, DF, **17 mar. 2015.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 01 de abril de 2019.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Aberta consulta pública sobre a Portaria PGFN nº 33/2018.** 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/aberta-consulta-publica-sobre-a-portaria-pgfn-no-33-2018>>. Acesso em: 22 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Audiência sobre o novo modelo de cobrança da DAU registra grande participação.** 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/audiencia-sobre-o-novo-modelo-de-cobranca-da-dau-registra-grande-participacao>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **PGFN promove ajustes e altera o início da vigência da Portaria nº 33/2018.** 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/pgfn-promove-ajustes-e-altera-o-inicio-da-vigencia-da-portaria-no-33-2018>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

REALE, Miguel. **Teoria do Direito e do Estado.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 119.

RECEITA FEDERAL. **Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018.** DOU 09/02/2018, seção 1, página 35. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=9002>>. Acesso em: 22 mar. de 2019.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 660, de 8 de novembro de 2018.** Portaria PGFN nº 33, de 2018, para conferir adequação do art. 3º ao disposto na Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018. Brasília, DF, 9 nov. 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96349>>. Acesso 20 de abr. 2019.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 42, de 25 de maio de 2018.** Altera a Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Brasília, DF, 28 maio 2018. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92307&visao=original>>. Acesso 20 de abr. 2019.

SANTOS, Helder. **Ajuizamento seletivo e suas consequências**. 2018. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/ajuizamento-seletivo-e-suas-consequencias-10042018](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/ajuizamento-seletivo-e-suas-consequencias-10042018)>. Acesso em: 12 abr. 2019.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>> Acesso em: 08 mai. 2019.

STUART MILL, Jonh. **Princípios de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Lei que permite bloqueio de bens de contribuintes inscritos em dívida ativa é objeto de ADI**. 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=367606>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **STF recebe nova ADI contra lei que permite bloqueio de bens de devedores da União**. 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=369333>>. Acesso em: 04 maio 2019.

\_\_\_\_\_. **Questionada lei sobre bloqueio de bens de devedores da União**. 2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=368704&caixaBusca=N>>. Acesso em: 05 maio 2019.

TOGNETTI, Sylvania Conceição. **O Direito Tributário e a Informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar**. 2009. 245 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

TITONELLI, Allan. **Averbação pré-executória traz efetividade e segurança jurídica.** 2018. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2018-jan15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguran ca-juridica](https://www.conjur.com.br/2018-jan15/allan-titonelli-averbacao-pre-executoria-traz-seguran-ca-juridica)>. Acesso em: 15 abr. 2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Guia de Normalização de Trabalhos Acadêmicos da UFC.** Disponível em: <<http://pt.calameo.com/read/001848523bf6ac6366464>>. Acesso em: 10 de mar. de 2019.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário.** 2016. 280 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

VAREJÃO, Ricardo. **Averbação pré-executória da Lei 13.606/2018 é inconstitucional.** 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-16/ricardo-varejao-averbacao-pre-executoria-inconstitucional>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

VEIGA, Luciano Daniel da. **A indisponibilidade de bens de devedores de tributos federais por mero ato da Fazenda Nacional - PGFN - decorrente de dispositivos da Lei Federal nº 13.606 de 09 de Janeiro de 2018.** 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/63416/a-indisponibilidade-de-bens-de-devedores-de-tributos-federais-por-mero-ato-da-fazenda-nacional-pgfn-decorrente-de-dispositivos-da-lei-federal-n-13-606-de-09-de-janeiro-de-2018>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.