

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LENIO FILGUEIRAS GOULARTE FILHO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA PENHORABILIDADE PRÉ-
EXECUTIVA DE BENS PELA FAZENDA PÚBLICA: UMA
ANÁLISE DO ART. 25, §3º DA LEI 13.606/2018**

VITÓRIA
2018

LENIO FILGUEIRAS GOULARTE FILHO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA PENHORABILIDADE PRÉ-
EXECUTIVA DE BENS PELA FAZENDA PÚBLICA: UMA
ANÁLISE DO ART. 25, §3º DA LEI 13.606/2018**

Trabalho apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito parcial para aprovação na Disciplina Trabalho de Conclusão de Curso orientado pelo professor Dr. Adriano Sant'Ana Pedra.

VITÓRIA
2018

LENIO FILGUEIRAS GOULARTE FILHO

**A CONSTITUCIONALIDADE DA PENHORABILIDADE PRÉ-
EXECUTIVA DE BENS PELA FAZENDA PÚBLICA: UMA
ANÁLISE DO ART. 25, §3º DA LEI 13.606/2018**

Monografia apresentada ao curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória-FDV,
como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de bacharel
em Direito.

Aprovada em ____ de _____ de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Orientador Prof^a Dr. Adriano Sant'Ana Pedra

Prof^o
Faculdade de Direito de Vitória

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	04
2 DO ART. 25 DA LEI 13.606/2018	05
3 DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA	07
3.1 DA CONSTITUCIONALIDADE FORMAL	08
3.1.1 Requisitos Formais Objetivos	08
3.1.1 Requisitos Formais Subjetivos	11
4 DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL	14
4.1 DIGRESSÕES ACERCA DA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E NÃO TRIBUTÁRIO	15
4.2 DA AVERBAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA EM CARTÓRIO E INDISPONIBILIDADE DE BENS: DA NECESSÁRIA ADOÇÃO DE MEDIDAS COERCITIVAS	17
4.3 DA ANÁLISE MATERIAL E A ESCOLHA ADEQUADA PARA O ALCANCE DOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS	20
4.4 DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO E DA ANÁLISE CONSTITUCIONAL	22
CONCLUSÃO	28
REFERÊNCIAS	30

INTRODUÇÃO

As possibilidades de execução judicial da Administração Pública em face dos contribuintes no que tange o poder de exigir tributos, multas e impostos devidos à Fazenda Pública perante o poder judiciário são reguladas, em regra, pela lei nº 6.830/80, chamada de Lei de Execuções Fiscais (LEF).

Tal dispositivo legal traz diversas prerrogativas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e da União perante os contribuintes que não se encontram adimplentes com os tributos exigidos a fim de que a recuperação dos valores devidos seja a mais rápida e menos onerosa possível ao Erário.

Nessa seara, porém, ainda que diversas sejam as prerrogativas exercidas pelo poder público em juízo, tais como presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa (CDA), garantia prévia do juízo para interposição de embargos à execução, diversos marcos interruptivos de prescrição da dívida, a possibilidade de inscrição do devedor em cadastro de créditos não quitados, a recuperação dos tributos é pequena, em torno de 16%¹, e o procedimento de execução custoso. Tal fato se faz cristalino quando o próprio Ministério da Fazenda, por meio da portaria nº 75/2012, determina que as execuções fiscais referentes à tributos não recolhidos não sejam ajuizadas quando se tratarem de créditos inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por motivos de economia, não abarcados os créditos de origem não tributária, por exemplo, multas.

Nesse escopo, o Poder Legislativo, a fim de assegurar uma garantia maior de pagamento das dívidas fiscais, criou alguns dispositivos legais para regular a matéria e promover a melhor recuperação dos valores, tais como o Cadastro Informativo dos créditos não quitados (Lei. nº 10.522/2002) e a Lei complementar nº 118/05 que alterou o art. 174 do Código Tributário para que haja interrupção do prazo prescricional quando do despacho que ordena a citação, bem como também criou o art. 185, que dá presunção de fraude à venda ou alienação de bens de

¹Dados obtidos por meio do “Relatório Contábil do Tesouro Nacional – Uma Análise dos Ativos e Passivos da União” disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-divulga-o-relatorio-uma-analise-dos-ativos-e-passivos-da-uniao>>. Acesso em 20 abr. 2018.

pessoa inscrita em dívida ativa.

Ainda nesse sentido, foi criada a lei nº 13.606/18, proposta em novembro de 2017 e sancionada em janeiro de 2018, que pretende instituir o Programa de Regularização Tributária Rural trazendo em seu art. 25, o qual acrescenta o art. 20-B na lei nº 10.522/02, um discutível dispositivo que trata acerca da possibilidade pré-executória da Fazenda Pública diante de inadimplências dos contribuintes já inscritos em Certidões de Dívida Ativa.

O referido dispositivo estabelece uma prerrogativa dos Procuradores da Fazenda Pública de averbar a CDA em órgãos de registro de bens e direitos, o que, efetivamente, restringirá os bens dos devedores em caso de não pagamento do débito ou o seu parcelamento no prazo de 5 dias após a notificação.

Cria-se, assim, mais uma possibilidade da Fazenda Pública em praticar medidas pré-executórias a fim de que não se frustrasse uma futura execução ou que o devedor seja mais fortemente compelido a efetivar o pagamento do tributo.

Não obstante, cabe lembrar que a discussão aqui trazida ainda não está totalmente regulamentada em norma, tendo em vista que a própria legislação (art. 20-E da lei nº 10.522/2002) aduziu a necessidade de edição de atos complementares, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para regularização e fiel cumprimento dos dispostos legais.

Ocorre que, em um contexto no qual a Constituição Federal deva ser analisada ante toda e qualquer norma, a referida disposição, ainda que regulamentada pelos atos complementares da PGFN, pode vir a ser mal interpretada ou executada por parte das Procuradorias, bem como por demais impositiva ao devedor que pode vir a ter seus bens bloqueados após concluído um processo administrativo, o qual, em regra, tem presunção de cumprimento do devido processo legal.

Ainda no âmbito Constitucional, em seu art. 146 e incisos II e III, a Carta Maior estabelece um critério formal objetivo de criação de normas gerais em matéria tributária, qual seja, deve ser regulada por meio de lei complementar, respeitando os

procedimentos especiais que a legislação estabelece para sua criação. Assim, o estudo permeará também os conceitos de normas gerais em matéria tributária, bem como o cumprimento dos demais requisitos formais impostos pela Constituição.

Nestes termos, há de ser feita uma análise formal e material da norma a fim de que se explore se os pressupostos constitucionais estão respeitados, sem se olvidar de princípios e regras que o Poder Legislativo deve respeitar, e que a própria legislação ora analisada, após perquirido o devido processo legislativo, goza de presunção de constitucionalidade.

Assim, averiguados os estudos por meio das doutrinas, ainda que recentes em virtude da tenra disposição legislativa, restará a conclusão do presente estudo, qual seja, se o art. 20-B, §3º, II da lei 10.522/2002, acrescentado pelo art. 25 da lei nº 13.606/2018 preenche os requisitos formais e materiais de constitucionalidade, respeitando o ordenamento jurídico pátrio, ou se a referida norma se trata de ônus desproporcional ao contribuinte em débito com a Fazenda.

Para tanto, a análise dar-se-á a partir da verificação de requisitos puramente formais, sejam eles objetivos ou subjetivos e de pressupostos materiais, implícitos e explícitos na Constituição, deixando claro a opção escolhida pelo Autor e assemelhando o corte metodológico escolhido em razão da enorme discussão possível de ser feita no presente caso.

2 DO ART. 25 DA LEI 13.606/2018

A arrecadação de impostos por parte do Estado é de extrema importância para a manutenção dos serviços públicos, daí então a necessidade de ter meios eficazes de percepção de tais valores que deixam ser arrecadados pelos contribuintes.

Não obstante, as garantias processuais e materiais do contribuinte inadimplente também merecem guarda pelo poder Legislativo. Os procedimentos para auferir os impostos devem ser úteis tanto para o contribuinte quanto para o arrecadador.

Sem olvidar dos meios já bem consolidados que dispõe a Fazenda Pública, a crítica de parte da doutrina é cristalina à criação de mais um método, relativamente, controverso:

Anote-se, também, que se o objetivo da norma é assegurar um bem para satisfação do crédito tributário após sua inscrição – e não servir como meio indireto e inidôneo de cobrança de tributos! –, isso já é alcançado pelo próprio artigo 185 do CTN, que, segundo o STJ, encerra uma presunção absoluta de fraude e ineficácia das alienações posteriores à inscrição (v. Tema 290 dos recursos repetitivos - REsp 1.141.990/PR), podendo a Fazenda “perseguir” o bem com quem quer que ele esteja².

Nesse aspecto, devem ser rechaçados os excessos perpetrados, sejam aqueles que visam impedir o acesso aos valores devidos, ou os métodos que pretendem perceber os valores sem qualquer respeito aos princípios da execução civil.

Não obstante as explicações já trazidas, o dispositivo ora analisado carece de explicações a fim de que sejam contextualizados e melhor compreendidos as questões aqui trazidas.

Trata-se, como já mencionado, do art. 25 da lei nº 13.606 de 2018, a qual regula o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal. Ocorre que o referido dispositivo ainda será complementado, conforme dispõe o art. 20-E da Lei nº 10.522/2002, por meio de atos complementares editados pela PGFN com o propósito de dar fiel cumprimento ao disposto na norma.

Nestes termos, é necessário ter em mente não só o intuito do dispositivo – dar maior eficácia na recuperação de crédito tributário pela Fazenda Pública –, mas também o procedimento pelo qual será empregada a cobrança extrajudicial, o processo administrativo.

Nem todas as disposições do devido processo administrativo serão tratadas por norma infralegal, os parágrafos primeiro e segundo do mesmo artigo ora discutido já trazem outras determinações, quais sejam, a validade da notificação expedida por e-

² (VAREJÃO, 2018).

mail ou carta, e a presunção de validade da mesma notificação expedida em endereço constante nos cadastros da Receita Federal.

Assim, ainda que posteriormente regulamentado por portarias ou atos complementares, o legislador já definiu questões procedimentais que lhe são inerentes, quais sejam, a definição de prazos e os meios válidos de notificação do devedor tributário. Portanto, as normas advindas da Procuradoria da Fazenda não devem, em teoria, tratar acerca de questões procedimentais do processo administrativo de constituição ou cobrança extrajudicial do crédito, limitando-se apenas a editar atos que busquem a recuperação do crédito já lançado, sem criar novos meios de cobrança ou de restrição de direitos do devedor.

3 DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA

A norma jurídica ora analisada, datada de janeiro de 2018, carece de ampla discussão no meio jurídico. Apesar de haver presunção de constitucionalidade dos atos emanados pelo Poder Legislativo, por ser matéria de, até o presente momento, seis Ações Diretas de Inconstitucionalidade³ e se tratar de assunto que influencia tanto na ordem patrimonial do particular quanto do Erário, padece de discussão doutrinária.

Não obstante, diversos são os dispositivos e princípios constitucionais que podem ser observados sob a ótica da legislação estudada. Desde o princípio do devido processo legal e à inafastabilidade da jurisdição, consagrados na Constituição nos art. 5º, incisos LIV e XXXV, respectivamente, aos requisitos formais subjetivos em matéria tributária presentes no art. 146 da Carta Maior.

Ocorre que, no presente trabalho, em razão da limitação objetiva que um trabalho de pesquisa acadêmica deve ter, haverá um corte metodológico que o tema aduz. Portanto, o texto limitar-se-á a fazer análises de constitucionalidade formal e material aduzindo a princípios e normas adotadas pela doutrina constitucional majoritária.

³ Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5932, nº 5886, nº 5890, nº 5925, nº 5931 e nº 5881 (processo principal).

Para tanto, serão utilizadas as óticas de controle de constitucionalidade já usualmente praticadas pela doutrina e jurisprudência da Suprema Corte, bem como os seus respectivos entendimentos em processos que tratavam de dispositivos que também regulavam a possibilidade de limitação do patrimônio de devedor tributário, situações de relevância prática tão grande como a do presente estudo.

3.1 DA CONSTITUCIONALIDADE FORMAL

A análise a partir do preenchimento de requisitos formais dar-se-á por eventual vício formal presente na formulação e criação da norma. Nesse escopo, podem ser viciados objetivamente, quanto à produção e formação da norma, ou subjetivamente, quanto ao titular consagrado para propor.

Afirma Gilmar Mendes (2016):

Os vícios formais afetam o ato normativo singularmente considerado, sem atingir seu conteúdo, referindo-se aos pressupostos e procedimentos relativos à formação da lei.

Percebe-se, então, que quando se trata de violação dos requisitos formais, a verificação é, em teoria, mais simples, uma vez que a percepção de transgressão de algum procedimento ou a impugnação do titular que propôs a norma são requisitos com menor discricionariedade.

Assim, resta identificar o que são cada requisito formal, bem como onde estão localizados na Carta Magna, pertinentes à norma aqui discutida.

3.1.1 Requisitos Formais Objetivos

Os vícios formais objetivos são aqueles que dizem respeito ao procedimento adotado para a criação da norma, ou seja, a escolha equivocada, seja no rito ou na competência, por exemplo, para a criação da referida norma. Considera Sarlet (2016):

A inconstitucionalidade formal deriva de defeito na formação do ato normativo, o qual pode estar na violação de regra de competência ou na descon sideração de requisito procedimental. O procedimento para a produção de lei ordinária e de lei complementar compreende iniciativa, deliberação, votação, sanção ou veto, promulgação e publicação.

Nesse sentido, para análise da norma ora discutida é necessário buscar na Constituição as regras que devem ser seguidas para a sua propositura, bem como analisar o procedimento adotado para a sua criação.

Conforme já dito, o artigo foi introduzido na lei ordinária que tratava do Programa de Regularização Tributária, a qual havia sido criado pela Medida Provisória (MP) 793/17, porém, o seu respectivo Projeto de Lei de Conversão (PLC) nº 41/17 caducou, tendo, então, o referido projeto entrado em regime de urgência, em Dezembro de 2017. Ressalta-se, ainda, que nem a MP ou o PLC traziam a disposição ora discutida, tendo sido inserida por projeto de lei independente nº 9.206/17, o qual trouxe o primeiro texto de toda íntegra da norma.

Nesse sentido, cabe indagar e analisar se o conteúdo do dispositivo analisado detém pertinência temática com o projeto de lei então discutido e votado e não trata-se do chamado “contrabando legislativo” ou a denominada “norma jabuti”, o qual ocorre quando há inserção de normas sem qualquer aderência de seu conteúdo em projetos de lei em regime de urgência ou medidas provisórias em conversão. Nesse sentido, considera a doutrina:

As Medidas Provisórias quando enxertadas de temas não discutidos ou pertinentes à matéria propostas fogem ao seu papel legitimado pela Urgência e Relevância e mais parecem servir a um trânsito irregular de normatização da vida comum, enfraquecendo a legitimidade do Congresso Nacional.⁴

Assim, no caso em tela, existem pontos que podem ser alvo de discussão. O Programa de Regularização Tributária tem o fim de reduzir o inadimplemento das contribuições do empregador rural pessoa física perante o INSS, e, conforme já salientado, o dispositivo discutido apenas autoriza os procuradores da Fazenda Nacional a promover outra forma de constrição dos bens de devedor tributário,

⁴ (SANTANA; MEIRA. 2015)

parecendo não haver qualquer pertinência temática.

Ocorre que, para que reste configurado o chamado “contrabando legislativo” o Supremo Tribunal Federal estabeleceu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5127 critérios caracterizadores.

A questão na ADI tangenciava em torno da inserção de emendas parlamentares em projeto de lei de conversão da Medida Provisória (MP) nº 472/2009 que não detinham quaisquer relação temática com a motivação da criação da MP. No caso, o Supremo firmou entendimento “de que não é compatível com a Constituição, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo (art. 1º, caput, parágrafo único, art. 2º, caput, art. 5º, caput, e inciso LIV) a apresentação de emendas parlamentares sem relação de pertinência temática com medida provisória submetida à apreciação do Congresso Nacional”, porém, sob argumentação de preservar a segurança jurídica, julgou improcedente a ADI, determinando, ainda, que o Poder Legislativo fosse informado da decisão que considera inconstitucional a prática legislativa mencionada.

Nos termos da decisão, além de que a matéria não tenha qualquer pertinência temática com o proposto na PLC ou na MP, é necessário que tais alterações ocorram justamente por meio inclusão de emendas parlamentares quando desprovidas de vínculo de pertinência material com o objeto original da iniciativa normativa submetida a cláusula de reserva, ou seja, não cabe a alegação de violação no caso de ser projeto de lei autônomo que, em teoria, fora discutido em todas as suas disposições.

No caso em tela, apesar da ausência da pertinência temática da norma ora discutida, ainda que o projeto de lei aprovado tenha sido baseado em Medida Provisória, uma vez que se trata de projeto de lei autônomo, não há que se falar em inconstitucionalidade por vício formal objetivo, nos termos da já mencionada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, uma vez que, em teoria, os seus dispositivos já foram objetos de discussão legislativa.

Assim, sob perspectiva da constitucionalidade formal objetiva, ainda que configurada

ausência de pertinência temática do artigo de lei ora discutido perante o que dispõe toda a lei de Refinanciamento, uma vez que se trata de projeto de lei autônomo, não resta configurada a inconstitucionalidade mencionada.

Quanto às ADI's concernentes à presente norma, o Ministério Público Federal, na oportunidade de se manifestar, pugnou pela procedência do pedido de inconstitucionalidade formal, aduzindo que existe a reserva de lei complementar estabelecida pela Constituição para que tais normas fossem criadas.

Em suma, o parecer aduz que a norma versa acerca de “normas gerais em direito tributário”, ou seja, trata exatamente do que a Constituição estabelece como reserva legislativa.

Tal entendimento não é o adotado no presente trabalho. Além, de concordar com a jurisprudência majoritária do STF, há ainda outra consideração a ser trazida acerca da lei, qual seja, a restrita permissão para os Procuradores da Fazenda Nacional.

A legislação aduz que apenas as CDA's emitidas pela União Federal que podem ser averbadas em nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, isso significa que apenas os Procuradores da Fazenda Nacional gozam da prerrogativa mencionada. Assim, uma vez que a regra legal foi específica ao tratar do órgão ao qual teria o benefício mencionado, o entendimento formado no presente texto é de que a norma não consiste em uma “regra geral em direito tributário”, ou seja, não está eivada de vício formal objetivo.

3.2.2 Requisitos Formais Subjetivos

Os vícios formais subjetivos tratam acerca da necessidade imposta pela Constituição de que a proposição legislativa de lei que trata de uma determinada matéria deva ser proposta por um determinado agente específico. Tal determinação encontra-se disposta no art. 61⁵, *caput*, da Carta Maior.

⁵ Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos

Ainda nesse sentido, tem-se que as regras constitucionais que tratam acerca do legitimado para propor a norma, aqueles que são competentes para iniciar a sua criação, são chamados de projetos de iniciativa reservada⁶.

A teor do texto em análise, a Constituição estabeleceu, em seu art. 146⁷, que o procedimento o qual estabelecesse normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser àquele que rege a lei complementar.

A lei complementar se peculiariza e se define por dois elementos básicos. Ela exige quórum de maioria absoluta para ser aprovada (art. 69 da CF) e o seu domínio normativo “apenas se estende àquelas situações para as quais a própria Constituição exigiu — de modo expreso e inequívoco — a edição dessa qualificada espécie de caráter legislativo⁸.

A nomenclatura trazida pela CF/88 se deve ao fato de que tais normas, ao serem criadas, seguem procedimentos especiais, ou seja, têm um rito de confecção diverso das leis ordinárias. Isso se deve em razão da peculiaridade e sensibilidade que são tratados os assuntos escolhidos pelo legislador originário.

(...) a razão da existência da lei complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através do processo legislativo ordinário. (MORAES, 2004).

Não obstante, mais um requisito trouxe a Norma Fundamental no parágrafo 1º, inciso II, alínea “b”, do já citado art. 61, qual seja, a iniciativa privativa do Presidente da República para questões gerais de matéria tributária⁹. É o requisito formal

cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

⁶ (MENDES, 2016).

⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

⁸ (BRANCO, 2016).

⁹ Art. 61. (...)

§1º: (...) b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

subjetivo, ou seja, quanto ao agente responsável por iniciar o procedimento de confecção legislativa.

No que tange ao presente, conforme salientado, a norma ora analisada não só estipula prazos e regras procedimentais para recuperação de tributos, como também aduz para a possibilidade de constrição parcial de bem ao contribuinte inadimplente, ou seja, restrição de alienação de imóvel.

Assim, ao analisar a norma a partir da ótica da constitucionalidade formal subjetiva, entendendo que o referido dispositivo trata de matéria tributária, a qual deve ser de iniciativa de Presidente da República, e por meio de lei complementar, a regra torna-se inconstitucional por vício formal subjetivo.

Porém, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diverge desse entendimento. No julgamento da ADI 724-MC, o STF entendeu que a Constituição admite que parlamentar instaure processo legislativo em tema de direito tributário. Ainda, em julgamento da ADI 2464, estabeleceu que o disposto na Carta Magna em seu art. 61, II, “b” somente se aplica às iniciativas privativas do Chefe do Poder Executivo Federal na órbita exclusiva dos territórios federais, ou seja, quanto às disposições e prerrogativas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não há tal restrição ao Poder Legislativo.

Portanto, não obstante as diferentes posições acerca do tema, uma vez que o presente trabalho se verifica pela análise e constitucionalidade de uma norma, não é possível ignorar o entendimento majoritário da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, uma vez que é este o legitimado para julgar a constitucionalidade da norma ora analisada.

Assim, ao verificar ambas as posições citadas, entende-se que, por constituir matéria de direito estrito, não se deve presumir ou aplicar interpretação ampliada da norma, uma vez que, “uma limitação ao poder de instauração do processo legislativo, deve, necessariamente, derivar de norma constitucional explícita e

inequívoca”¹⁰, ou seja, é possível que leis que tratam de matéria tributária sejam propostas por parlamentares, em sede de lei ordinária, não se verificando, no presente caso, nenhum vício de Constitucionalidade formal subjetiva.

4 DA ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL

No que concerne à constitucionalidade material da norma em tela, a análise dar-se-á em conjunto com a sistemática da Constituição, ou seja, qual o propósito legislativo da criação da norma, bem como se está em conformidade com os ditames constitucionais. Afirma Gilmar Mendes (2016):

Os vícios materiais dizem respeito ao próprio conteúdo ou ao aspecto substantivo do ato, originando-se de um conflito com regras ou princípios estabelecidos na Constituição.

Nesse sentido, têm-se que:

(...) é possível afirmar que quase sempre a inconstitucionalidade material é uma questão puramente de Direito, porque se cinge estritamente à análise jurídica da compatibilidade entre conteúdos normativos.¹¹

No presente texto, serão analisados os dispositivos constitucionais que servem de parâmetro para analisar a conformidade da norma discutida, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao julgar Ações com objetos semelhantes de discussão, tais como a ADI nº 5135, que julgou constitucional a lei que incluiu as Certidões de Dívida Ativa em rol de títulos passíveis de protesto; e a ADI nº 1454/DF a qual julgou a constitucionalidade do Cadastro Informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal (CADIN).

Portanto, ao proceder à análise da materialidade da constitucionalidade, necessariamente, é preciso analisar o conteúdo da norma e as consequências que possam advir de sua aplicação, lembrando sempre que a resposta pode não ser polarizada, isto é, toda a norma ser constitucional/inconstitucional, mas sim apenas

¹⁰ RE 328896 / SP

¹¹ (TAVARES, 2016).

parte ou, ainda, apenas determinada interpretação.

4.1 DIGRESSÕES ACERCA DA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E NÃO TRIBUTÁRIO

Para que a análise da constitucionalidade material possa ser a mais adequada, é necessário que haja uma prévia explicação de como se dá a constituição definitiva do crédito fazendário, bem como em qual momento que haveria a cobrança e posterior indisponibilidade dos bens do contribuinte.

A formação do crédito tributário dá-se a partir do inadimplemento de tributo no prazo fixado para seu pagamento, sendo considerado o tributo uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹².

Nesse mesmo sentido, constitui a dívida ativa tributária, nos termos do art. 201 do CTN, àquela proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular¹³.

De outra sorte, a dívida ativa não tributária é aquela que não provem de tributo, mas sim de um ato vinculado ou discricionário proveniente de poder de polícia conferida à autoridade do poder público¹⁴, a exemplo, multas de trânsito ou anuidades inadimplentes de conselhos profissionais.

Dada a formação do crédito, o processo administrativo criado para a sua apuração é encaminhado para um setor responsável pela averiguação de certeza e liquidez do crédito, bem como da verificação de todos os atos envolvidos no surgimento do deste.

¹² Art. 3 da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

¹³ Art. 201 da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

¹⁴ (GODOI, 2017).

Diante da natureza do crédito, há legislação específica que trata da questão de inscrição de crédito não tributário em dívida ativa, a saber, §1º do art. 2º da lei 6.830/80 e §2º do art. 39 da lei 4.320/64, bem como o entendimento majoritário da Jurisprudência é que não é possível a inscrição em dívida ativa de crédito não tributário de serviço que não seja a finalidade precípua de Ente Público, uma vez que há de se apurar a liquidez e certeza do crédito, bem como não há lei específica que autorize sua inscrição¹⁵.

Ocorre que o dispositivo em análise não difere crédito tributário de não tributário, assim, qualquer crédito inscrito em dívida ativa da União deve obediência à norma, uma vez que a diferenciação é feita apenas pela Legislação específica do CTN e da Lei de Execuções Fiscais em fase anterior à utilização da norma ora analisada.

Por fim, inscrito o débito em dívida ativa da União, fica a cargo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a sua gerência administrativa e judicial, nos termos do §5º do art. 39 da lei 4.320/64, independentemente de sua natureza e origem, tributária ou não tributária.

4.2 DA AVERBAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA EM CARTÓRIO E INDISPONIBILIDADE DE BENS: DA NECESSÁRIA ADOÇÃO DE MEDIDAS COERCITIVAS

Prima facie, é necessário afirmar que a indisponibilidade de bens de devedor tributário por si só não acarreta qualquer tipo de inconstitucionalidade. Pelo contrário, já existe no próprio Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 185-A¹⁶, disposição bem semelhante, aduzindo que, na oportunidade de processo judicial, quando citado o devedor e este não indicar bens penhoráveis, o próprio juiz determinará a indisponibilidade de todos os seus bens e direitos. Ou seja, em tese, na oportunidade de concessão de ampla defesa e contraditório formalizados pela

¹⁵ Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1340269/PR

¹⁶ 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.

citação, a limitação patrimonial quanto ao direito de dispor do bem, resta proporcional, ou, no mínimo, constitucional em razão da ausência de manifestação do devedor.

A motivação encontrada pelo legislador para fundamentar a criação de uma norma que tem como fim antecipar os efeitos do art. 185-A do CTN reflete o panorama atual o sistema tributário nacional combinado com a queda das receitas tributárias que o país sofreu nos anos de 2014, 2015 e 2016.

Uma vez que existe um índice alto e complexo de tributos a serem recolhidos, da mesma maneira deve haver um sistema forte e complexo eficaz de arrecadação tributária. Assim, leis que proponham igualar os direitos da Fazenda Pública frente aos particulares quanto a cobrança de dívidas são bem vistas para a manutenção do sistema de arrecadação tributária, não obstante as demais prerrogativas já existentes ao fisco. Tal entendimento se perfaz consolidado na jurisprudência do STF.

Tal discussão é reflexo do atual sistema de cobrança empregado no Brasil. De acordo com estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada¹⁷, as ações de execução fiscal promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional junto à Justiça Federal possuem custo unitário médio de cerca de R\$ 5,6 mil, tramitam por um tempo médio de 9 anos, 9 meses e 16 dias, sendo que em 36,3% dos casos não há qualquer tipo de citação.

Ainda, segundo o IPEA, 83,2% das ações de execução fiscal são movidas inicialmente contra pessoas jurídicas, embora posteriormente possam ser direcionadas à pessoa física de seus sócios ou administradores, na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. E, considerando-se tais dados, somente em relação a créditos de valor superior a R\$ 21.731,45 seria economicamente justificável promover-se a cobrança judicial por meio do executivo fiscal.

¹⁷ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1 .pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)>. Acesso em 06 nov. 2018.

O STF, em julgamento da ADI nº 5135 que buscava a declaração de inconstitucionalidade de norma que permitia o protesto das CDA's, levou tais dados em consideração para consolidar entendimento que o protesto não configura a chamada "sanção política" para cobrança de tributos, método esse amplamente rechaçado pela jurisprudência da corte, inclusive com súmulas editadas nesse sentido¹⁸. Ou seja, não só é justa a preocupação da Fazenda Pública em perceber tributos não recolhidos, como também é constitucional, uma vez que respeitada a jurisprudência da Suprema Corte.

Desse modo, no mesmo sentido da manifestação do Supremo Tribunal, se perfaz legítima a preocupação do legislador em criar norma que auxilie o Fisco em buscar a recuperação dos tributos.

Assim, superada a análise da necessidade na confecção legislativa, cabe analisar também se a norma aqui discutida se perfaz enquanto sanção política, ou seja, um meio indireto de cobrança de tributos não recolhidos pelo contribuinte.

Manifestou-se o STF em diversos julgados, em especial no Recurso Extraordinário nº 666.405/RS, não serem constitucionais a imposição de restrições de ordem patrimonial ao contribuinte destinadas a compeli-lo a pagar o tributo devido, ainda que as restrições estivessem fundadas em lei.

Ocorre que, quase sempre, em decorrência da gravidade da medida adotada, tais como a suspensão de atividades ou apreensão de mercadorias, o Fisco acabava por inviabilizar o exercício pleno da atividade econômica lícita, e é nesse ponto que a jurisprudência afirma haver uma violação aos princípios constitucionais do livre exercício do trabalho e a liberdade do exercício profissional. Ainda, considera a Corte que existem meios "legítimos" que permitem tornar efetivos os créditos tributários.

¹⁸ São as súmulas nº 70, 323 e 547. A saber: Súmula nº 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Súmula nº 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Súmula nº 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Esse entendimento será seguido no presente trabalho para efeitos de posicionamento. Porém, cabe salientar que serão levados em consideração, de maneira abstrata e pragmática, as consequências de uma averbação pré-executória, isto é, se a norma é adequada para alcançar o fim a que se destina.

4.3 – DA ANALISE MATERIAL E A ESCOLHA ADEQUADA PARA O ALCANCE DOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS

A opção em limitar um âmbito de proteção da propriedade foi quanto ao direito do proprietário de dispor de seus bens. Por certo, o legislador escolheu restringir tal prerrogativa do contribuinte perante seu patrimônio justamente para impedir que este o desfizesse, alienando-o a qualquer título. Porém, conforme salientado, já existe dispositivo no Código Tributário Nacional que permite ao juiz determinar a indisponibilidade de bens, desde que havida a citação e não tendo se manifestado o Executado.

Daí, tem-se que a norma apenas antecipa os efeitos de um processo judicial contra devedor insolvente ou contumaz, uma vez que, provavelmente, fora oportunizada também a ampla defesa e contraditório na fase de lançamento do tributo¹⁹.

Visto que a averbação é feita em cartório de bens e direitos, uma outra consequência de sua concretização é a publicização do devedor tributário perante terceiros, protegendo-os de fraudes. É defendido ainda, por alguns juristas, que dessa forma, logo que haja a formação do crédito e sua posterior inadimplência, o devedor não poderá fraudar o sistema, ou pelo menos terá maior dificuldade de fazê-lo. É o que entendem Nolasco e Campos (2018):

A indisponibilidade, mera consequência da averbação, tem nítida e primordial função conservativa, pois impede o devedor de se desfazer do patrimônio, lesando não apenas a Fazenda Nacional, mas terceiros e quartos que podem se ver inseridos em cadeia de alienação sucessiva que ruirá no momento em que reconhecida a ineficácia, cuja causa não se podia exigir naquela altura da cadeia de aquisições. Evita-se, assim, a fraude,

¹⁹ Art. 82, § 2º, do Código Tributário Nacional: Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

exige-se a conformação do devedor ao dever de mitigar os prejuízos (duty to mitigate the loss).

Assim, ao oferecer outra prerrogativa à Fazenda Nacional para cobrar contribuintes, o legislador antecipou um dos efeitos dos processos de execução que são mais buscados pelo credor, a penhora, isto é, a garantia de que o executado deverá buscar um meio de efetuar o pagamento, sob pena de ter seu bem avaliado e expropriado, o que, no que tange à norma em análise, há uma lacuna jurídica nesse sentido.

Após efetivada a averbação com a consequente indisponibilidade, em caso de o devedor tributário não efetuar os recolhimentos devidos, o dispositivo não especifica se deverá o Fisco ingressar com uma ação de execução fiscal solicitando a avaliação e expropriação do bem, ou se deverá a Fazenda buscar outro meio processual que conceda a avaliação e expropriação extrajudicial.

Lembrando-se que o devedor, nos termos da Lei de execuções fiscais²⁰, em caso de ação de ação ajuizada, deverá ser citado para pagar a dívida²¹ no prazo de 5 dias, podendo questionar todo o processo administrativo, apresentando embargos à execução²², os quais deverão ser impugnados pela Fazenda no prazo de mais 30 dias²³. Porém, em razão da penhora pré-executiva de seus bens, pode se inferir que a ação seguirá a partir da ciência da penhora, o qual o executado terá mais 30 dias para se manifestar²⁴, podendo apresentar embargos em razão de já ter garantido a execução.

Ocorre que, por qualquer dos vieses citados acima, a partir da interpretação da legislação específica, a penhora pré-executiva será ainda mais custosa e demorada que a ação de execução tradicional. Visto que a Fazenda Pública não poderá expropriar os bens do devedor de maneira extrajudicial, bem como terá que

²⁰ BRASIL. **Lei de Execuções Fiscais**. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

²¹ Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa (...).

²² Art. 16 (...) § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

²³ Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

²⁴ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: III - da intimação da penhora.

ingressar com algum meio processual já existente, torna-se não só desnecessária a penhora administrativa, mas também custosa, ou no mínimo incoerente com os fundamentos de celeridade e economicidade levantados para sua criação.

Assim, tem-se que, apesar de abordar uma etapa do procedimento de execução, qual seja, a penhora, o legislador não regulou as etapas posteriores ao procedimento, e, uma vez que a administração pública está vinculada ao princípio da legalidade administrativa, não poderá dar prosseguimento aos institutos da avaliação e expropriação sem autorização legal ou judicial.

Portanto, ao não regular completamente os institutos aos quais se pretende acelerar o recolhimento de tributos, a mera penhora administrativa apenas antecipará um efeito que já ocorrerá em caso de ação de execução fiscal em face de devedor contumaz, o que, de certa forma, fará com que todos os procedimentos que visem a recuperação de tributos seja bem mais custosa que o simples ajuizamento de uma ação, visto que, além de serem dados novamente ao devedor os prazos aos quais a Fazenda Pública pretendeu remover, a própria administração teve que empregar recursos para a fase pré-executiva.

Logo, dada argumentação acima exposta, entende, o presente trabalho, que a norma não ultrapassa o filtro da adequação, uma vez que a ausência de regulamentação dos institutos posteriores à averbação pré-executória, bem como a falta de clareza nos procedimentos e critérios a serem seguidos pela PGFN, contribuem para uma maior litigância no âmbito do Poder Judiciário, afetando mais o Erário e contribuindo para um aumento da lentidão dos julgamentos dos processos já existentes.

Assim, no que tange ao aspecto mencionado, entende-se inconstitucional a norma quanto ao subprincípio da adequação. Porém, para fins de debate e argumentação acadêmica, restará a análise do critério da proporcionalidade em sentido estrito, filtro esse essencial para averiguar a compatibilidade do dispositivo perante os preceitos constitucionais.

4.4 DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO E DA

ANÁLISE CONSTITUCIONAL

Para analisar a norma sob perspectiva da proporcionalidade em sentido estrito é necessário trazer os dispositivos diretamente e indiretamente relacionados, a jurisprudência dominante no STF, bem como também caracterizar os âmbitos de proteção da propriedade que são observados pela Carta Maior e pela legislação infraconstitucional com o fim de entender os princípios envolvidos e em qual grau cada um poderá, ou não, ser relativizado.

O Código Civil dispõe quanto às faculdades que um proprietário tem perante os seus bens. Em seu art. 1228, são dispostas as faculdades de usar, gozar, dispor e reaver a coisa a qual seja o proprietário.

Ao estabelecer que pode a Fazenda “averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis”, a norma limita uma parcela de faculdades que o Código Civil, juntamente com a Constituição Federal criaram.

Ocorre que, para maior parte da doutrina civilista, o direito de dispor do bem é considerado como sendo o mais importante, visto que é por meio desse direito que o proprietário tem o poder de transferir a coisa, de gravá-la de ônus e de aliená-la a outrem a qualquer título²⁵.

Portanto, não há apenas uma restrição parcial ao patrimônio, mas também uma mudança no *status* de dono para o *status* de depositário²⁶, ou seja, àquele que tem a posse do bem, porém não é efetivamente dono, tendo não só que zelar pelos bem penhorados, mas também estar ciente de que responderá civilmente por prejuízos causados ao bem, seja por dolo ou culpa²⁷. Assim, significa dizer que o executado responderá se perder ou danificar a coisa a que era dono antes da notificação para pagamento do tributo.

²⁵ GONÇALVES, 2018.

²⁶ Art. 647, I, do Código Civil de 2002.

²⁷ Art. 161 do Código de Processo Civil de 2015.

O cerne da análise material de constitucionalidade será a avaliação de que se o procedimento de penhora administrativa é desproporcional, acarretando em dificuldades dos contribuintes “pessoa jurídica” de continuar a manutenção do negócio, bem como forçá-lo, por meio de sanção política, de pagar o tributo. Para a configuração de sanção política, será adotado o entendimento do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 374.981 da relatoria do Ministro Celso de Mello, nesse sentido:

[sanções políticas são] restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita.

Assim, conforme já bem salientado, meios oblíquos de arrecadação tributária já foram diversas vezes rechaçados pelo Supremo Tribunal Federal²⁸. Ocorre que, para que reste configurada a desproporcionalidade da medida, ou sanção política, é necessário que a empresa devedora se veja prejudicada no seu direito de exercer seu ofício. Nesse sentido, verificados os prejuízos mencionados, estarão sendo violados dois preceitos constitucionais²⁹, quais sejam, a livre iniciativa³⁰ e o livre exercício da profissão³¹, sendo esse último cláusula pétrea estabelecida no art. 5º do texto constitucional.

A partir da perspectiva mencionada, a indisponibilidade de patrimônio de pessoas jurídicas que trabalham com compra e venda de bens, sejam móveis ou imóveis, poderá impedir parcialmente o funcionamento da empresa. A exemplo uma concessionária de veículos ou uma incorporadora de imóveis que se veriam com suas mercadorias indisponíveis para venda em razão do inadimplemento tributário, bem como seus clientes não teriam a segurança necessária para investir imóveis ou

²⁸ A saber: RE 413.782; ADI 173 e ADI 3453).

²⁹ Não se desconhece a alegação da doutrina favorável à inconstitucionalidade da norma de que o dispositivo fere também o princípio de devido processo legal, art. 5º, LIV, da CF/88, uma vez que a penhora pode ser efetivada sem análise do Poder Judiciário, porém, em razão do princípio mencionado se estender ao processo administrativo, conforme aduzido no capítulo destinado à explicação da formação do tributo, entende o presente trabalho que a norma constitucional aborda também esse aspecto ao tratar de “devido processo”, assim, não se faz correta a alegação de violação a este princípio.

³⁰ Art. 170, § único da Constituição Federal de 1988: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

³¹ Art. 5º, XIII da Constituição Federal de 1988: é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

automóveis aos quais tais empresas se vinculam.

Nesses casos há uma violação clara aos preceitos constitucionais mencionados, bem como há um desrespeitado com a súmula 323 do STF. Assim, uma vez que a portaria nº 33/2018 da PGFN (modificada pela portaria nº 42/2018) que regulamentou a aplicação da norma no âmbito da União foi silente quanto à quantidade de bens que podem se tornar indisponíveis, não há como ter um parâmetro de aplicação da sanção.

É nesse sentido o parecer emitido pela Procuradoria Geral da República, sob rubrica da Procuradora Geral, Raquel Dodge, a instituição entende que a norma viola o princípio da proporcionalidade em seu sentido estrito, vez que “restringe indevidamente o exercício do direito de propriedade e o livre exercício da atividade empresarial e profissional”³².

Ainda, por mais que nem todo o patrimônio do devedor reste bloqueado, mas sim apenas uma quantidade definida, não há como a Fazenda avaliar um bem de maneira abstrata e quantificar quantos e quais serão suficientes para a garantia da dívida. No mais, caso o fosse, em ações de execução, é o executado quem indica os bens à penhora e garantia e não o contrário, sendo sempre respeitado o princípio da menor onerosidade³³.

Noutra sorte, é necessário raciocinar também sob a perspectiva do interesse público. Uma vez que hoje é baixa a taxa de recuperação de tributos por meio de execuções fiscais no Brasil³⁴, o legislador buscou outros meios para o adimplemento tributário, ainda mais em se tratando de período de recessão econômica.

³² BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer N.º 405/2018 – SFCNST/PGR na ADI 5.881 de 2018**. Brasília, 2018.

³³ Art. 829, §2º do Código de Processo Civil de 2015: A penhora recairá sobre os bens indicados pelo exequente, salvo se outros forem indicados pelo executado e aceitos pelo juiz, mediante demonstração de que a constrição proposta lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente.

³⁴ Segundo estudo elaborado pelo IPEA, publicado em novembro de 2011, a probabilidade de recuperação integral do crédito por meio da ação de execução fiscal é de 25,8%. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf>. Acesso em: 06 de nov. 2018.

A própria norma constitucional estabelece o princípio implícito da supremacia do interesse público, e, ainda, estabelece como dever fundamental o pagamento de impostos. Nesse esteio, tem-se que deve haver uma compatibilização do anseio da Procuradoria da Fazenda Nacional juntamente com o interesse público perante os direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, para que seja analisada a proporcionalidade em sentido estrito, isto é, em qual medida a norma deve ser ou não aplicada, há de ser analisados “custos e benefícios”, ou seja, se a restrição dos direitos mencionados serão compensados pela promoção de interesses contrapostos.

Como já restou demonstrado, a aplicabilidade de norma sem qualquer parâmetro estabelecido em lei, poderá restar em inviabilidade total ou parcial de negócios mercantis, bem como, ao analisar o dispositivo sob a ótica da adequação, pode ser que o procedimento utilizado pelo PGFN venha a ser mais custoso e demorado para a recuperação do crédito.

Assim, apesar de concordar com a alegação de que os tributos contribuem também para a manutenção dos serviços, entende-se que os prejuízos acarretados pela utilização equivocada da norma prejudicarão não só as empresas, mas também seus consumidores, vez que pagarão mais caro pelos serviços prestados em razão de bloqueios patrimoniais indiscriminados. E é nesse exato ponto em que há concordância com o parecer emanado pela Procuradoria Geral da República (2018):

Ocorre que, nos moldes em que proposta, a medida configura indevida limitação do exercício do direito de propriedade, da livre iniciativa e do livre exercício da profissão, de maneira que não vence o teste da proporcionalidade. Trata-se de medida coercitiva e constrictiva que se enquadra no conceito de sanção política, inadmissível pela ordem constitucional e pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

Assim, sopesando ambos os prejuízos e benefícios ora mencionados, aduz-se que a norma poderá causar desequilíbrio demasiado nas relações comerciais, bem como poderá configurar, em alguns casos, sanção política, impedindo ou dificultando o exercício da livre iniciativa e do livre exercício da profissão.

Portanto, dada a argumentação ora exposta, entende-se que o art. 20-B, §3º, II da lei 13.606/2018, não transpôs os filtros de constitucionalidade material de adequação e proporcionalidade em sentido estrito, devendo, assim, a norma ser declarada inconstitucional materialmente de maneira total sem modulação de efeitos, nos termos do art. 24 da lei 9.868/99.

CONCLUSÃO

Quanto aos atuais meios empregados pela Fazenda Pública, as estatísticas trazidas comprovam a baixa taxa de recuperação de créditos pelo Fisco, o que indica a necessidade de buscar novos meios de cobrança que sejam mais eficazes e menos onerosos ao Erário.

Nesse sentido, visto que as prerrogativas processuais tradicionais são insuficientes para alcançar o objetivo mencionado, o legislador tem buscado métodos alternativos que sejam mais econômicos que as execuções fiscais que hoje representam grande parte dos processos judiciais.

É verdade que empregar meios que favoreçam o Estado na cobrança de tributos restará em restrições a alguns direitos dos contribuintes, o que, de certa maneira, se faz inclusive como forma de punição em razão do inadimplemento tributário. Porém, assim como todo ordenamento jurídico brasileiro, as criações legislativas, seja por meio de lei em sentido estrito ou por portarias emanadas das Procuradorias da Fazenda, devem respeito à Constituição Federal, parâmetro ao qual não pode ser violado.

Nesse sentido, há exemplos claros de artifícios criados pelo legislador que respeitam tal paradigma, como por exemplo o protesto de Certidões de Dívida Ativa em cartório de notas e títulos, uma vez que apenas garante ao Fisco um direito já amplamente empregado pelos particulares, e não restringe de maneira desproporcional direitos do devedor. E, ainda, em comparação com a Execução Fiscal tradicional, tal medida é até mais adequada para créditos de pequena monta, já que há estudos e portarias no sentido de aduzir para que ações de execução fiscal apenas sejam ajuizadas perante créditos superiores à R\$ 20.000,00.

Porém, no que tange à restrição em faculdades patrimoniais dos indivíduos, o legislador deve ser bastante criterioso ao garantir prerrogativas à Fazenda Pública. Além de impedir que qualquer tipo de inscrição de dívida ativa permita o bloqueio de bens do devedor, é necessário que o procedimento anterior e posterior ao bloqueio

seja disposto de maneira à permitir que o mercado se mantenha equilibrado, garantindo que direitos fundamentais da livre iniciativa e livre acesso ao trabalho não sejam violados, impedindo a sanção política para o adimplemento de tributos.

Ocorre que tal cuidado não houve na criação da norma em análise, pelo contrário, a ânsia de garantir execuções futuras e obrigar ao contribuinte inadimplente em efetivar o pagamento do tributo em atraso fez com que a norma não fosse criada de maneira completa, ou seja, não regulou todos os procedimentos a serem seguidos pelo Fisco, e, não bastasse, permitiu que a PGFN regulasse a matéria por meio de portarias, sem estabelecer qualquer orientação à sua regulamentação.

Não obstante, a restrição da faculdade do proprietário em dispor de seus bens indiscriminadamente, e a ausência de um parâmetro para a penhora de bens do devedor corroboram a tese da inconstitucionalidade material por violação à proporcionalidade em sentido estrito.

Assim, dado o exposto, as iniciativas legislativas que tenham o condão de promover uma recuperação de tributos mais eficaz não é só bem-vinda como deve ser incentivada, tendo como parâmetro os direitos e garantias fundamentais, uma vez que é por meio desses valores que o Erário poderá promover e garantir os objetivos constitucionais elencados na Carta Maior.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018**. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (...) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-13606-2018.htm>>. Acesso em 06 nov. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 07 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Lei de Normas de Direito Financeiro**: Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.830/80, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execuções Fiscais**: Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 02 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Institui o código de processo civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 07 nov. 2018

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União(...). **Portaria n. 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20N%20o%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final%20%281%29.pdf/view>. Acesso em 06 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5127. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, 15 de outubro de 2015. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 22 out. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4580410>>. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2464. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 11 de abril de 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 18 abr. 2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1944006>>. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 724. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 07 de maio de 1992. **Diário de Justiça**. Brasília, 15 maio 1992. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+374981%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/a3mam6z>>. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 666.405/RS. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 16 de outubro de 2012. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 23 abr. 2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4179496>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 374.981/RS. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 28 de março de 2005. **Diário de Justiça**. Brasília, 08 abr. 2005. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4179496>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1340269/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 22 de março de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 25 mar. 2011.

BRASIL. **Lei de Execuções Fiscais**. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 05 nov. 2018.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer N.º 405/2018 – SFCONST/PGR na ADI 5.881 de 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338656022&ext=.pdf>>. Acesso em 06 nov. 2018.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Relatório Contábil do Tesouro Nacional – Uma Análise dos Ativos e Passivos da União**. 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-divulga-o-relatorio-uma-analise-dos-ativos-e-passivos-da-uniao>>. Acesso em 20 abr. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>>. Acesso em: 02 maio 2018.

CUNHA, Alexandre dos Santos et al. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela procuradoria geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Ipea; CNJ, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12775>. Acesso em 06 nov. 2018.

ESTRADA, Roberto Duque. **Execução administrativa é tema da primeira ADI tributária de 2018**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-07/consultor-tributario-execucao-administrativa-tema-primeira-adi-tributaria-2018>>. Acesso em: 02 maio 2018.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do Título Executivo. In: MELO, João Aurino de (Org.). **Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal**. 6. ed. Salvador: Jus Podivm, 2017. Cap. 1. p. 41-55. Disponível em: <<https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/2d0e83e9db895ce5dceececab9a6edf.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

GONÇALVES, C. R. **Direito Civil Brasileiro 5 - Direito das Coisas**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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: 05 fev. 2018.

SANTANA, Hadassah Lais de Sousa; MEIRA, Liziane Angelotti. **O último jabuti**. 2015. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-ultimo-jabuti-27112015>>. Acesso em: 24 set. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luís Guilherme e MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva 2016.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TAVARES, Gustavo Perez; GENARO, Leandro Lopes. **Regulamentação não afetou ilegalidade da Lei 13.606/2018**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-12/opiniao-regulamentacao-nao-afetou-ilegalidade-lei-136062018>>. Acesso em: 02 maio 2018.

VAREJÃO, Ricardo. **Averbação pré-executória da Lei 13.606/2018 é inconstitucional**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-16/ricardo-varejao-averbacao-pre-executoria-inconstitucional>>. Acesso em: 02 maio 2018.