

**CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA –
ASCES/UNITA**

BACHARELADO EM DIREITO

**AS REPERCUSSÕES DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA NA
RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

ANDRE LUIZ MEDEIROS DE MORAIS SOBRINHO

CARUARU

2019

ANDRE LUIZ MEDEIROS DE MORAIS SOBRINHO

**AS REPERCUSSÕES DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA NA
RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do núcleo de trabalhos de conclusão de curso, do Centro Universitário Tabosa de Almeida (ASCES-UNITA), em requisito parcial para a aquisição de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.º Msc. Felipe d' Oliveira Vila Nova.

CARUARU

2019

BANCA EXAMINADORA

Aprovado em: 22/04/2019

Presidente: Prof. Msc. Felipe d' Oliveira Vila Nova

Primeiro Avaliador: Prof.

Segundo Avaliador: Prof.

RESUMO

É notório que vivemos em um país continental, de grandes dimensões e com uma imensa máquina administrativa, devido às políticas de bem-estar social oferecidas pelo Estado brasileiro. Portanto, neste cenário, a arrecadação de impostos torna-se essencial para a consagração do princípio da supremacia do interesse público. No entanto, os atuais modelos de cobrança administrativa e de execução fiscal revelam-se ineficientes, morosos e em descompasso com outros países ao redor do globo. Em uma tentativa de mitigar tal situação, o instituto da averbação pré-executória foi criado. Ele permite que a União averbe, sem decisão judicial que a autorize para tanto, as certidões de dívidas ativas (CDA) nos registros dos imóveis dos executados, implicando na impossibilidade de negócios jurídicos como a venda de tais bens, evitando danos a terceiros e garantindo que o executado não se desfaça de um bem que poderia ser utilizado como garantia à execução. No entanto, o instituto em questão sofreu diversas críticas e diversas ações em trâmite atualmente questionam a sua constitucionalidade. O estudo foi feito através de doutrina especializada e legislação aplicada ao tema, e a análise feita através de pesquisa bibliográfica. Ademais, foram utilizados os métodos explicativo e comparativo. O presente artigo visa a análise desse instituto para entender se a sua implementação é contrária princípios constitucionais como a ampla defesa e o contraditório, se ele se encontra em conformidade com os modelos de cobrança administrativa presentes em outros países e se ela trará benefícios para a sociedade brasileira em geral. Após análise, o resultado observado foi de que o instituto da averbação pré-executória representa uma inovação necessária no modelo de cobrança fiscal administrativa no nosso ordenamento jurídico e está em conformidade com as garantias constitucionais e com os modelos de cobrança de outros países desenvolvidos ou em desenvolvimento.

Palavras-Chave: Execução fiscal; Averbação pré-executória; Cobrança administrativa

ABSTRACT

It is notorious that we live in a large continental country with an immense administrative machine due to the social welfare policies offered by the Brazilian State. Thus, tax collection becomes essential for the consecration of relevant principles such as the supremacy of the public interest. However, current models of administrative collection and tax enforcement are inefficient, time-consuming and in disarray with other countries around the globe. In an attempt to mitigate such a situation, the institute of pre-executory registration was created. It allows the Federal Government to register, without a judicial decision authorizing it, the certificates of active debts (CDA) in the real estate registries of the indebted, implying in the impossibility of legal business such as the sale of said property, thus, avoiding financial loss to third parties and guaranteeing that the indebted one does not dispose of a property that could be used as a guarantee to the execution. This study was based on specialized doctrine and legislation applied to the subject, and the analysis was made using bibliographic research. In addition, explanatory and comparative methods were used. The purpose of this article is to analyze said institute to understand if its implementation is contrary to constitutional principles such as ample defense and contradictory and if it is in conformity with the models of administrative collection present in other countries and whether it will bring benefits to the Brazilian society in general. After analysis, the observed result was that the institute of pre-executory registration represents a necessary innovation in the model of administrative tax collection in our legal system and is in conformity with the constitutional guarantees and the collection models of other developed and developing countries

Keywords: Tax execution; Pre-executory registration; Administrative collection procedure

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: NOÇÕES GERAIS	9
2. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: DEFINIÇÃO E SEU RITO	12
2.1 Um instituto eivado de ilegalidades?	13
3. A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA EM OUTROS PAÍSES	18
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
REFERÊNCIAS	23

INTRODUÇÃO

O presente artigo busca investigar os impactos causados pelo instituto da averbação pré-executória, uma nova forma de cobrança administrativa, nos processos de execução fiscal. Trata-se de um estudo de grande relevância, visto que o instituto em questão foi estabelecido no início do ano de 2018. Sendo assim, é notória a escassez de estudos acerca de um tema com tantas repercussões.

A arrecadação de impostos, especialmente em um país que se propõe a adotar o modelo de *Welfare State*, prova-se essencial para o correto funcionamento e manutenção de seus órgãos e instituições de forma geral. Diante deste cenário, a União busca alternativas capazes de assegurar a satisfação dos títulos de dívida ativa. Um dos grandes desafios da União é conseguir a penhora e posterior leilão de bens dos executados, afim de garantir a hábil satisfação da execução, tendo em vista que muitos deles acabam ocultando ou se desfazendo de suas propriedades, diminuindo a arrecadação da União.

Com a discreta promulgação da lei 13.606/2018 e a criação do instituto da averbação pré-executória em seu corpo, a União autoriza a Fazenda Pública a realizar a constrição de bens dos executados antes mesmo do início do processo judicial, por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) no registro do bem. Trata-se de um dispositivo de enorme relevância e repercussão, visto que ele, de certa forma, influi sobre a propriedade indireta do bem em questão, no que tange à sua disponibilidade. Sendo assim, supostamente, seria uma forma de proteção a terceiros de boa-fé, que estariam impedidos de realizar a compra que, caso caracterizada como fraude à execução, ficariam limitados à ação de regresso em face do executado como forma de reaver sua pecúnia, além de, como aduzido anteriormente, seria uma forma de garantir a execução.

Ademais, o estudo também se objetiva a comparar a cobrança administrativa pátria, alterada com o referido instituto, com a de outros países que contam com ordenamentos jurídicos notórios, nomeadamente

Estados Unidos, Chile e Portugal, com o escopo de compreender se o novo modelo a ser aplicado no Brasil pode ser considerado despótico, segundo os padrões internacionais.

É importante ressaltar que um novo modelo de cobrança administrativa foi exigido como requisito para a aceitação do Brasil como membro permanente da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Os membros da OCDE são importantes países que representam as maiores economias do mundo, a exemplo da Alemanha, Reino Unido, Estados Unidos, Japão, além de países com economias identificadas como emergentes que podem ser equiparadas ao Brasil, a exemplo do México, do Chile e da Turquia.

A entrada do Brasil na OCDE, terá como resultado uma maior inserção do país na economia mundial, com a consequente abertura de mercados, inclusive com a perspectiva de aumentar a exportação de nossos produtos, e diminuir o déficit da balança comercial, o que em momentos de recessão similares ao que o País passa atualmente, torna-se indispensável. Essa inserção requer, no entanto, ajustes institucionais que objetivam fixar nosso modelo em patamares próximos aos praticados pelos países que nos aproximamos.

O presente artigo pretende se utilizar de um estudo explicativo e comparativo, pois é feita uma análise do procedimento do instituto em tela, além de uma investigação da sua conformidade em relação aos princípios constitucionais e, por fim, um estudo comparado com os institutos utilizados por outros países desenvolvidos, utilizando os seus modelos de cobrança administrativa como paradigma. Nesse sentido, o artigo em tela terá como alicerce a melhor doutrina, através de artigos científicos e obras consolidadas sobre o tema, para dar assim maior sustentabilidade aos argumentos que serão utilizados na defesa da respectiva tese.

O presente projeto pretende, portanto, compreender e analisar sistematicamente os impactos do instituto da averbação pré-executória, aferindo seus impactos tanto na arrecadação da União, quanto a respeito da suposta violação dos princípios constitucionais, objetivando esclarecer suas condições, vantagens e desvantagens para o País, o contribuinte e o executado.

1. PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: NOÇÕES GERAIS

Para tratar acerca da importância do presente artigo, é necessário, neste primeiro momento, identificar o funcionamento dos processos de execução fiscal. Dessa forma, será feito a seguir uma breve exposição do histórico do procedimento em questão, tanto em relação a sua origem, como em relação a sua evolução no ordenamento jurídico pátrio, finalizando com a conceituação e problematização de outros institutos que se relacionam com o artigo em questão.

Segundo José Amed e Plínio Negreiros, a cobrança dos tributos no Brasil origina-se no período colonial, com a cobrança de tributos como Dízimo Real (sobre os produtos agrícolas) e Quinto do Ouro, que correspondia a 20% de todo ouro encontrado nas colônias portuguesas.¹

No entanto, a positivação de um rito para a cobrança judicial não ocorreu até o ano de 1938, quando o Decreto Lei nº 960/38, que instituía a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive com a previsão de constrição dos bens do devedor foi editado. O referido diploma foi posteriormente revogado pelo Código de Processo Civil de 1973, que por sua vez, teve sua vigência, no que tange a execução fiscal, revogada pela Lei nº 6.830/80 (Lei de execuções fiscais), que objetivava um trâmite mais célere e efetivo para as execuções fiscais, consagrando o princípio da supremacia do interesse público.

Dados da Procuradoria da Fazenda Nacional apontam que a dívida ativa da União chega a 1 trilhão de reais, devido a sonegação. Para fins de comparação, a arrecadação no ano de 2015 foi de 1.274 trilhão.² Sendo assim, o instituto da execução fiscal goza de distinta importância em um país de dimensões continentais que, em sua Constituição, apresenta um rol de Direitos fundamentais inerentes a todo cidadão, e

¹ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Ed. SINAFAESP, 2000. p.180.

² RADIO CÂMARA. **Execução fiscal: dívidas com a União somam um trilhão de reais**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/REPORTAGEM-ESPECIAL/481523-EXECUCAO-FISCAL-DIVIDAS-COM-A-UNIAO-SOMAM-UM-TRILHAO-DE-REAIS-BLOCO-1.html>> Acesso em: 11 de novembro de 2018.

que lança mão de políticas assistencialistas (*welfare state*) para diminuir a pobreza e desigualdade. Portanto, a execução fiscal torna-se uma importante ferramenta de arrecadação para todos os entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

De acordo com Fredie Didier, a dívida ativa da Fazenda Pública é constituída por dívida de qualquer valor, de natureza tributária, ou não, conforme a Lei nº 4.320/1964. Além do principal, tal dívida engloba a atualização monetária, os juros, a multa de mora e os demais encargos previstos em lei. Esse valor deverá ser inscrito em dívida ativa, mediante processo administrativo. Após a instauração do procedimento administrativo, o devedor será notificado para pagar o débito, ou apresentar defesa.³

Após a inscrição da dívida ativa, é gerado um documento denominado de Certidão de dívida ativa (CDA). Bruno Bodart esclarece que trata-se de certidão que atesta a existência e validade de um débito tributário ou administrativo que não obteve satisfação por meio de cobrança administrativa, portanto, autorizando a sua cobrança judicial por meio de um processo de execução fiscal e o seu protesto via cartório de notas.⁴

Cabe salientar que a CDA é o único título executivo que autoriza a execução fiscal, sendo indispensável para sua propositura, conforme relatoria do Ministro do Supremo Tribunal de justiça, Herman Benjamin:

Decisão: Se a Fazenda Pública dispõe de outro título que não seja a certidão de dívida ativa, não caberá execução fiscal. Assim, havendo por exemplo, condenação, por sentença judicial, de honorários de advogado em favor da Fazenda Pública, esta deverá valer-se do cumprimento de sentença, e não da execução fiscal. Não lhe cabe, nesse caso, inscrever em dívida e lavrar uma certidão de dívida ativa para, então, propor a execução fiscal.⁵

³ DIDIER JUNIOR, Fred; CUNHA, Leonardo; BRAGA, Paulo; OLIVEIRA, Rafael: **Curso de Direito Processual Civil**. São Paulo. 5ª Ed: JUSPODIVM, 2011. p. 751.

⁴ BODART, Bruno. **Conceito, elementos e causas de nulidade da certidão de dívida ativa**. Disponível em: < <https://brunobodart.jusbrasil.com.br/artigos/121942655/conceito-elementos-e-causas-de-nulidade-da-certidao-de-divida-ativa>>. Acesso em: 20/08/2018.

⁵ BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL: **REsp n. 1.126.631/PR**, Rel. Min. Herman Benjamin, J. DJ: 13/11/2009

O Código de Processo Civil, em seu art. 46, § 5, afirma que o processo de execução fiscal será proposto no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado. A competência será do juízo de direito ou do juízo federal do foro do domicílio do executado.

Justamente por se tratar de um ente que representa a coletividade e tutela o interesse público, a Fazenda Pública necessita de prerrogativas que facilitem o adimplemento do débito fiscal, como argumenta Leonardo Carneiro da Cunha:

Para que a Fazenda Pública possa, contudo, atuar da melhor e mais ampla maneira possível, é preciso que se lhe confirmem condições necessárias e suficientes a tanto. Dentre as condições oferecidas, avultam as prerrogativas processuais, identificadas, por alguns, como privilégios. Não se trata, a bem da verdade, de privilégios. Estes – os privilégios – consistem em vantagens sem fundamento, criando-se uma discriminação, com situações de desvantagens. As “vantagens” processuais conferidas à Fazenda Pública revestem o matiz de prerrogativas, pois contêm fundamento razoável, atendendo, efetivamente, ao princípio da igualdade, no sentido aristotélico de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual.⁶

Ainda completa o autor:

(...) Quando a Fazenda Pública está em juízo, ela está defendendo o erário. Na realidade, aquele conjunto de receitas públicas que pode fazer face às despesas não é de responsabilidade, na sua formação, do governante do momento. É toda a sociedade que contribui para isso. Ora, no momento em que a Fazenda Pública é condenada, sofre um revés, contesta uma ação ou recorre de uma decisão, o que se estará protegendo, em última análise, é o erário. É exatamente essa massa de recurso que foi arrecadada e que evidentemente supera, aí sim, o interesse particular. Na realidade, a autoridade pública é mera administradora.

Sendo assim, ficam justificadas as prerrogativas que a Fazenda Pública dispõe nas cobranças administrativas e nos processos de execução fiscal.

⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo** – 14. ed. rev., atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 32

2. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: DEFINIÇÃO E SEU RITO

A lei que instituiu o dispositivo da Averbação Pré-Executória é a 13.606/2018, que autoriza que a União, com base em seu art. 25, possa causar a indisponibilidade de algum bem por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) em seu registro.

O instituto da averbação pré-executória foi regulamentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018, que, por sua vez, foi alterada pela Portaria PGFN n. 42, de 25 de maio de 2018. Em seu art. 21, a Portaria n. 33 define a averbação pré-executória como o “ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015”.

Sendo assim, a averbação poderá recair sobre bens e direitos registrados em nome do executado, seja pessoa física ou jurídica, ainda que os bens não estejam registrados ou escriturados na contabilidade dos respectivos órgãos. Está vedada a da averbação sobre bens e direitos da Fazenda Federal, estadual e municipal, além de suas respectivas autarquias e fundações públicas. Após críticas no que se refere à violação dos direitos do executado, a União incluiu, por meio da Portaria PGFN n. 42, de 25 de maio de 2018, a vedação à averbação de pequena propriedade rural, bens de família e demais bens considerados impenhoráveis, conforme legislação pátria

O procedimento se inicia com a inscrição do débito fiscal em dívida ativa. Nesse momento, o contribuinte será notificado para: pagar o débito, solicitar o parcelamento administrativo da dívida, ofertar garantia antecipada à execução ou apresentar pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI)

Esgotado o prazo legal (cinco dias para os dois primeiros itens, e trinta dias para os dois últimos), autoriza-se a tomada de algumas providências pela PGFN, dentre as quais se encontra a averbação pré-

executória (art. 7º, III), que consiste na anotação em órgãos de registro da existência de crédito inscrito em dívida ativa com o efeito de tornar indisponíveis bens do contribuinte.

Após a notificação do contribuinte acerca da efetivação da averbação pré-executória, a portaria supracitada prevê a possibilidade de apresentação de impugnação administrativa no prazo de 10 (dez) dias, oportunidade na qual pode-se alegar a impenhorabilidade dos bens e direitos submetidos à averbação pré-executória; o excesso de averbação, quando os bens averbados estiverem avaliados em valor superior ao das dívidas que deram origem à averbação; a mudança de titularidade do bem ou direito em momento anterior à inscrição; e que, a despeito da alienação ou oneração de bens em momento posterior à inscrição, reservou patrimônio suficiente para garantir a dívida, indicando os bens reservados.

Transcorrido o prazo para a impugnação administrativa à averbação pré-executória sem qualquer manifestação do contribuinte ou, apresentada a impugnação, em sendo ela rejeitada, abre-se novo prazo de 30 (trinta) dias à PGFN para o ajuizamento da respectiva Execução Fiscal. Caso a PGFN não o faça dentro do prazo estabelecido, a portaria determina que se proceda o levantamento da averbação.

2.1 Um instituto eivado de ilegalidades?

Há uma grande discussão doutrinária a respeito do dispositivo em questão ser dotado de ilegalidades e arbitrariedade, visto que o mesmo, supostamente, entraria em conflito com o art. 185-A do CTN, que autoriza a indisponibilidade dos bens do devedor apenas por meio de decisão judicial. No entanto, parece entender de forma diferente Rita Nolasco:

Não há incompatibilidade com o artigo 185-A do CTN, medida que tem escopo distinto, sendo certo que o STJ, por duas vezes, em precedentes qualificados (artigo 927 do CPC), quais sejam, o Recurso Especial 1.272.827/PE e Recurso Especial 1.184.765/PA, já rechaçou a tentativa de atribuir ao privilégio previsto em Lei Complementar o papel de âncora de avanços

importantes no que tange à evolução dos mecanismos voltados à efetividade da cobrança, judicial ou administrativa.⁷

É importante frisar que a averbação da CDA nos registros dos bens dos executados não significa a sua penhora, apenas a sua constrição e a impossibilidade de alienação do bem ao bel-prazer do executado. A União não está autorizada a leiloar, arrestar, adjudicar ou alienar sem as respectivas decisões judiciais para tanto. A justificativa de Rita Nolasco para tal ato é de que a União estaria garantindo o seu crédito de forma efetiva e protegendo o interesse de terceiros de boa-fé, que enfrentariam dificuldades para reaver o seu patrimônio perdido num eventual processo de fraude à execução.

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, exige-se a conformação do devedor ao dever de mitigar os prejuízos (*duty to mitigate the loss*).⁸

Uma corrente contrária ao instituto, formado por juristas como Danilo Barata, Gustavo Brigagão e Bruno Romano, teceu críticas no que se refere ao tipo de lei utilizado para regulamentar a matéria. O artigo 146, inciso III, alínea b, da CF/88 reserva às leis complementares a competência acerca de matéria tributária⁹, com a finalidade de proporcionar maior segurança jurídica ao ordenamento pátrio, o que não aconteceu com o caso em questão, que foi regulamentado por lei ordinária. Sendo assim, o instituto estaria eivado de inconstitucionalidade formal e material.

Neste sentido, O Supremo Tribunal Federal afirma que está revestida de inconstitucionalidade formal a lei ordinária da União que versem sobre os temas previstos no art. 146-III-b da Constituição:

⁷ NOLASCO, Rita Dias. **Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima.** Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606->>. Acesso em: 02/08/2018

⁸ NOLASCO, Rita Dias. **Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima.** Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606->>. Acesso em: 02/08/2018

⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

As normas relativas à prescrição e à decadência tributária têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. (RE 556.664/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 13/11/2008.)

As leis complementares, segundo doutrina, são leis que complementam o texto constitucional. Assim entende Alexandre de Moraes:

(...) 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.”¹⁰

Em sede da Ação direta de inconstitucionalidade 5.881/DF, proposta pelo Partido Socialista Brasileiro, foi arguido que o instituto fere princípios constitucionais como a observância do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, além do já mencionado princípio da reserva de lei complementar.

Em seu parecer, a Procuradoria Geral da República (PGR), decidiu por declarar que o instituto em questão padece de inconstitucionalidade formal, por não estar em conformidade com o supracitado artigo 146-III-b da Constituição Federal, que reserva às leis complementares as regulamentações acerca de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários:

Trata-se de novo efeito do crédito tributário, não previsto no Código Tributário Nacional, que possui capítulo específico para dispor sobre garantias e privilégios do crédito tributário. O art.

¹⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 569

185 define a presunção de fraude de alienação de bens ou rendas após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.³ O art. 185-A prevê a possibilidade de o juiz determinar a indisponibilidade de bens, após a citação do devedor, que não paga e não apresenta bens à penhora.⁴ Por sua vez, o art. 186 consigna a preferência do crédito tributário sobre qualquer outro, com a ressalva dos créditos decorrentes da legislação trabalhista ou de acidente de trabalho.¹¹

Por outro lado, a AGU rebateu as alegações de inconstitucionalidade formal e material dos dispositivos. O argumento é de que a averbação pré-executória prevista no art. 20-B- §3.º-II constitui norma de caráter procedimental, porque seria instrumento de cobrança extrajudicial da Dívida Ativa da União, portanto, não haveria necessidade de recorrer à reserva de lei complementar para legislar sobre o tema:

O dispositivo não versa sobre crédito tributário, mas sobre instrumentos de cobrança extrajudicial ou administrativa. A interpretação que se pretende atribuir à necessidade de lei complementar para disciplinar cobrança de “crédito” tributário, demandaria que a Lei de Execuções Fiscais fosse dessa envergadura, que o Código de Processo Civil não se aplicasse à hipótese e que próprio protesto de CDA, já chancelado pelo STF, exigisse Lei Complementar.

Vê-se que não é o caso. A Lei nº 13.606/2018 não criou privilégio ou garantia posto que a ineficácia do ato jurídico decorre, ela sim, de Lei Complementar, in casu o artigo 185 do CTN. A norma apenas instrumentaliza como materializar esses privilégios e garantias, sob pena dessas prerrogativas se tornarem meramente formais. Trata-se de norma procedimental, não vinculada à reserva de lei complementar, materializadora de postulados de direito material.

Além da discussão acerca da inconstitucionalidade formal, a PGR decidiu por declarar que o instituto também padece de inconstitucionalidade material, criando outra celeuma:

(...) O mecanismo extrajudicial de cobrança que comprometa o exercício de direitos fundamentais não encontra amparo na jurisprudência do STF. A pretexto de assegurar a efetividade da cobrança de tributos inscritos em dívida ativa, a norma impugnada consubstancia tentativa de manipulação do comportamento do contribuinte, a fim de que este cumpra seus débitos. Ocorre que, nos moldes em que proposta, a medida

¹¹ BRASIL. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.881/DF**. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/dl/pgri-inconstitucional-bloqueio-bens.pdf>. Acesso em: 27/11/2018.

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 Federal¹²

Por conseguinte, pode-se concluir que a legalidade e legitimidade do instituto não são pacíficas na doutrina e na jurisprudência nacional, visto que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas no Supremo Tribunal Federal (ADI 5.881/DF, a ADI 5886/DF e a ADI 5890 / DF) ainda se encontram em trâmite e aguardando por julgamento. Tal discussão pode ser justificada pela falta de diálogo entre a Fazenda Pública e os setores civis da sociedade, que acabaram por não participar da sua concepção.

¹² BRASIL. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.881/DF**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/pgr-inconstitucional-bloqueio-bens.pdf>. Acesso em: 27/11/2018.

3. A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA EM OUTROS PAÍSES

Um dos idealizadores do instituto da Averbação Pré-Executória, o Procurador da Fazenda Nacional Daniel de Sabóia Xavier, afirma que, embora a corrente doutrinária contrária ao instituto alegue que este modelo de cobrança administrativa tem requintes de abuso de poder estatal, tal modelo é utilizado em vários países desenvolvidos, e que a sua adoção foi uma das demandas do início do processo de aceitação do Brasil na qualidade de membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), organização internacional composta por 36 países que tem por objetivo o apoio mútuo do crescimento econômico¹³.

Comparando o nosso sistema de execução fiscal administrativa, alterado pela lei 11.606/2018, com o sistema vigente em outros países, é possível notar semelhanças.

De acordo com Camilla Watson, a Administração federal norte-americana conta com dois modelos para cobrar débitos tributários de contribuintes inadimplentes. Tal cobrança pode ser realizada administrativamente ou judicialmente. A cobrança administrativa é célere, ágil e eficiente.¹⁴

Existe uma notável margem de discricionariedade por parte dos agentes do fisco, visto que tais agentes podem concentrar-se em dívidas com mais chances de adimplemento, deixando de lado as dívidas com pouca perspectiva de recuperação:

Se os agentes fiscais norte-americanos vislumbram e detectam cobranças que não apresentarão resultado, a dívida pode, no uso de locução consagrada na prática fiscal brasileira, deixar esta dívida de difícil alcance de lado. Os agentes fiscais norte-americanos concentram-se em devedores de recuperação creditícia mais factível. Agentes fazendários inferizam a vida do devedor relapso. Fazem penhora administrativa, arresto de contas bancárias, de salários, de toda sorte de bens, onde quer estejam. Arruína-se a vida comercial do executado. O executado pelo fisco nos Estados Unidos da América deve estar preparado

¹³ XAVIER SABOIA, Daniel; CAMPOS, Rogério. **Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte> . Acesso em: 15/08/2018

¹⁴ WATSON, Camilla. **Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell**, 4ª ED. Boston: West, 2011. p. 189.

para toda sorte de constrições. Corre, principalmente, risco de responsabilização penal.¹⁵

O procedimento de cobrança se inicia com a inscrição do débito. Assim como no Brasil, trata-se do momento onde a dívida é inscrita em cadastros oficiais. Após a inscrição do devedor, o fisco tem 60 dias para notificar o contribuinte para pronto pagamento, assim como tem 10 anos para executar a dívida, administrativa ou judicialmente. Via de regra, o caminho administrativo é o mais comumente utilizado, por sua economia e celeridade.

Caso a obrigação não seja cumprida, existem outros passos: *lien* (pré-penhora), *levy* (penhora efetiva), *seizure* (arresto) e *sale by auction* (leilão do bem). O intuito da cobrança administrativa americana é garantir a velocidade do adimplemento da obrigação, havendo indícios de mitigações no que se refere à ampla defesa e contraditório, visto que a presunção de que a obrigação deve ser adimplida a qualquer custo norteia a celeridade em favor do fisco.¹⁶

Como pode ser observado, o instituto de cobrança administrativa instituído no Brasil via averbação pré-executória é substancialmente menos gravoso que o modelo utilizado nos Estados Unidos, devido a uma maior margem de discricionariedade e poderes outorgados ao fisco.

Portugal, que também é membro da OCDE e que dispõe de um ordenamento jurídico consideravelmente semelhante ao Brasileiro, conta com modelo de cobrança de créditos no qual o fisco detém prerrogativas consideráveis, a exemplo do que se pretende com a indisponibilidade decorrente de averbação pré-executória.

No país lusitano, os patrimônios do devedor são considerados como garantia geral à execução. Há previsão para apreensão de bens, mediante arresto. O regime de penhora é amplo, possibilitando-se a constrição de veículos, dinheiro, créditos, quotas de sociedade, títulos de crédito, rendimentos

¹⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Execução fiscal administrativa nos EUA intimida.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria> Acesso em: 27/11/2018.

¹⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito comparado. Cortes tributárias e execução fiscal no direito norte-americano.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1521, 31 ago. 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10343> . Acesso em: 27/10/2018.

periódicos, e até abonos e vencimentos de funcionários públicos.¹⁷ Os privilégios creditórios previstos no Código Civil Português ou nas leis tributárias, detêm o direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal, quando essas garantias se revelem necessárias à cobrança efetiva da dívida ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens. Há também direito de retenção, por parte do Fisco de quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário, nos termos que a lei fixar.

De acordo com o artigo 51 da Lei Geral Tributária (LGT)¹⁸ “as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação”. Do ponto de vista prático, determinou-se que “as providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito”. Essas providências, portanto, se assemelham à indisponibilidade decorrente de averbação pré-executória no Brasil.

Por fim, em Portugal, também há previsão para apreensão de bens, mediante arresto. O regime de penhora é amplo, possibilitando-se a constrição de veículos, dinheiro, créditos, quotas de sociedade, títulos de crédito, rendimentos periódicos, e até abonos e vencimentos de funcionários públicos.

De igual modo, o Chile, também membro da OCDE, conta com fórmulas muito semelhantes à indisponibilidade decorrente de averbação pré-executória implementada no Brasil.

As prerrogativas de investigação dos agentes fiscais locais são amplas. Faculta-se a notificação de devedores e mesmo de contribuintes com obrigações em atraso, independentemente do desdobramento da execução fiscal, administrativa ou judicial.

Há um primeiro momento, conduzido *pelo Servicios de Tesorerías* (Receita Federal Chilena), de caráter administrativo. Ainda nesse primeiro

¹⁷GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. São Paulo: Ed. Fórum, 2009. p.118.

¹⁸ PORTUGAL. **Lei Geral Tributária**. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/lgt/dl-398-98.html#art51>. Acesso em: 27/11/2018.

momento pode-se chegar à cobrança forçada, mediante penhora e posterior leilão de bens ou conversão em renda¹⁹

À autoridade fiscal local, o *Tesorero Comunal* (comparável ao auditor fiscal), é responsável por ordenar, via despacho, a ordem de execução e penhora administrativa dos bens do devedor. Da lista de devedores é retirada a certidão de execução, autuando-se o processo montando-se o caderno processual, a partir do título executivo. O despacho que ordena a execução e consequente penhora, ambas as ordens em âmbito administrativo, pode ser dirigido simultaneamente para todos os devedores. Contra a ordem que deu início à execução, bem como contra a penhora, não há, neste estágio do procedimento, nenhuma possibilidade de insurgência, mediante recurso.²⁰

Diferentemente do Brasil, pode-se penhorar uma parcela do salário do executado. No entanto, há a garantia de que o devedor ainda possa contar com uma parte de seus ganhos, penhorando-se o que exceda aos valores de referência, utilizados pelo fisco chileno.

O modelo imputa ao empregador ou credor do executado a obrigação de fazer a redenção e de encaminhar ao fisco os valores retidos. O descumprimento da regra suscita a responsabilização solidária do empregador ou do credor do executado, que não retiveram valores ou ainda que não os repassaram ao fisco.

De tal modo, há países menos desenvolvidos (em comparação com os países da OCDE) que já utilizam modelos mais céleres de cobrança, inclusive com fórmulas de indisponibilidade semelhantes à averbação pré-executória, como pode ser verificado no Peru, na Bolívia e na Argentina, por exemplo

Portanto, pode-se observar que o instituto da averbação pré-executória está em conformidade com o que é praticado em outros países, desenvolvidos e emergentes, ao redor do mundo. Afastando, assim, a ideia de que o referido instituto é revestido de características draconianas para padrões internacionais. Pode-se perceber que ele é, inclusive, mais brando do que os sistemas utilizados por países historicamente liberais como os Estados Unidos da América.

¹⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. São Paulo: Ed. Fórum, 2009. p. 51

²⁰ *Ibidem*, p. 55.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como elucidado ao longo deste ensaio, o Fisco Brasileiro necessita lançar mão de novas técnicas e procedimentos que agilizem e aumentem a efetividade das cobranças fiscais. É notório que o instituto alvo do presente estudo dispõe de um potencial para tanto. A averbação pré-executória é um instituto de grande potencial e que tem o condão de alterar significativamente o panorama da recuperação de créditos tributários por meio dos processos de execução fiscal, que, atualmente, trata-se de um procedimento paulatino e ineficaz.

Diante do exposto, torna-se notório que o atual procedimento para arrecadação judicial de tributos encontra-se altamente engessado e ineficaz. É importante ressaltar que os créditos tributários não pertencem aos entes federativos, e sim, ao contribuinte, que usufrui dos mesmos através de serviços públicos oferecidos pelo Estado. Para a consagração do princípio da Isonomia tributária, é necessário que tais tributos sejam pagos corretamente.

Portanto, o presente artigo preconiza que o Poder Público prefira a utilização de métodos de cobrança administrativa. Sendo assim, fica claro que a averbação pré-executória é um instituto positivo para a sociedade em geral, e que possui a perspectiva de garantir a hábil recuperação dos créditos tributários, evitando a judicialização de demandas como incidentes de fraudes à execução e embargos de terceiro, gerando uma economia extra aos cofres públicos.

No entanto, é necessário que novos institutos que por ventura possam surgir sejam objetos de amplos debates entre a sociedade e a Fazenda Pública, além do estrito respeito ao procedimento legal e os princípios processuais da ampla defesa e contraditório. Assim, conseguiremos um equilíbrio entre o respeito ao contribuinte e um aumento na arrecadação dos créditos tributários.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Ed. SINAFAESP, 2000, p.180.

BRASIL. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.881/DF**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/pgr-inconstitucional-bloqueio-bens.pdf>. Acesso em: 27/11/2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 11 abr. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 11 abr. 2018.

BRASIL. **Lei 13.606, de 9 de janeiro de 2018**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm> Acesso em: 11 abr. 2018.

BODART, Bruno. **Conceito, elementos e causas de nulidade da certidão de dívida ativa**. Disponível em: <<https://brunobodart.jusbrasil.com.br/artigos/121942655/conceito-elementos-e-causas-de-nulidade-da-certidao-de-divida-ativa>>. Acesso em: 20/08/2018.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo** – 14. ed. rev., atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 32

DIDIER JUNIOR, Fred; CUNHA, Leonardo; BRAGA, Paulo; OLIVEIRA, Rafael: **Curso de Direito Processual Civil**. São Paulo. 5ª Ed: JUSPODIVM, 2011. p. 751.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. São Paulo: Ed. Fórum, 2009. p.118.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito comparado. Cortes tributárias e execução fiscal no direito norte-americano**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1521, 31 ago. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10343>>. Acesso em: 27/10/2018.

PORTUGAL. **Lei Geral Tributária**. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/codigos/lgt/dl-398-98.html#art51>. Acesso em: 27/11/2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 569

NOLASCO, Rita Dias. **Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606-> . Acesso em: 02/08/2018

RADIO CÂMARA. **Execução fiscal: dívidas com a União somam um trilhão de reais**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/REPORTAGEM-ESPECIAL/481523-EXECUCAO-FISCAL-DIVIDAS-COM-A-UNIAO-SOMAM-UM-TRILHAO-DE-REIS-BLOCO-1.html> Acesso em: 11 de novembro de 2018.

WATSON, Camilla. **Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell**, 4ª ED. Boston: West, 2011. p. 189.

XAVIER SABOIA, Daniel; CAMPOS, Rogério. **Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte> . Acesso em: 15/08/2018