

Lei 13.606/2018: a tentativa (in)constitucional de aperfeiçoamento da exigibilidade do crédito tributário

Law 13.606/2018: the (in)constitutional attempt to improve the tax credit requirement

Thompson Adans Rodrigues Gomes *

Artigo recebido em 15/02/2022 e aprovado em 24/03/2022.

Resumo

A presente pesquisa toma contorno no campo do direito tributário nacional, mais especificamente ao que concerne aos meios de exigibilidade do crédito tributário com vistas à inovação legislativa introduzida pela Lei 13.606/2018, regulamentada pela Portaria da Procuradoria-geral da Fazenda Nacional 33/2018. Com o intuito de analisar a constitucionalidade dos dispositivos instituídos pela legislação supracitada, passa-se a construir um arcabouço teórico de forma a evidenciar a ineficiência do principal instrumento de recuperação do crédito fiscal, a ação de execução fiscal. Fundamentando-se nos estudos doutrinário, jurisprudencial e nas fontes outras como a legislação pertinente à pesquisa, constrói-se o cunho bibliográfico do estudo em questão, o qual busca pelas vias da imparcialidade científica demonstrar as arbitrariedades que constituem fortes indícios à inconstitucionalidade das normas em tela. Isso posto, entende-se que de fato há a necessidade de se aprimorar os instrumentos de exigibilidade do crédito tributário. No entanto, essa deve ser concretizada em contínuo diálogo com a sociedade em geral, além de cumprir com os ditames impostos pela Carta Maior.

Palavras-chaves: superlotação; execução.

Abstract

The present research takes shape in the field of national Tax Law, more specifically with regard to the means of enforcing tax credit with a view to legislative innovation introduced by Law No. 13,606 / 2018, regulated by the Ordinance of the National Treasury Attorney-General's Office No. 33/2018. In order to analyze the constitutionality of the provisions established by the aforementioned legislation, a theoretical framework is constructed in order to highlight the inefficiency of the main instrument for recovering the tax credit, the tax enforcement action. Based on doctrinal studies, jurisprudential and other sources such as the legislation pertinent to research, the bibliographic nature of the academic investigation is conceived, which seeks to establish scientific impartiality by demonstrating the arbitrariness that constitutes strong evidence for the unconstitutionality of the norms under review. Therefore, it is understood that in fact there is a need to improve the instruments for enforcing tax credit, however, this must be implemented in continuous dialogue with society in general, in addition to fulfilling with the dictates imposed by the Magna Charta.

Keywords: overcrowding; enforcement.

1 Introdução

Queira-se, com a devida vênia, inovar no modo de introduzir o presente estudo. Ao caro leitor direciona-se o seguinte questionamento: é de conhecimento geral que o Poder Judiciário está superlotado de demandas. No entanto, quem é o responsável pela maior parte dos litígios? Seria um espanto saber que o maior litigante é o próprio Estado? O intento dessa pesquisa vai além da demonstração do autor da grande fatia de responsabilidade pelo congestionamento judicial, busca constatar a ineficiência de um sistema fiscal, o qual recorre a meios passíveis de declaração de inconstitucionalidade.

* Especialista em advocacia tributária pela Escola Brasileira de Direito (EBRADI). Advogado. Autor e pesquisador científico.

O que dizer de um sistema fiscal que move o aparato judicial para promover uma execução no valor de R\$ 200,00 (duzentos reais)? Provavelmente, a resposta seria outra pergunta no sentido de indagar se era uma chacota ou zombaria, mas a realidade é mais impressionante do que parece e, nesse sentido, a atuação da Fazenda Pública de determinados estados surpreende com certos ajuizamentos de execução fiscal.

Pelo mínimo aqui exposto, ainda que por questionamentos abertos por ser o prelúdio da pesquisa, percebe-se a grande ineficiência da Fazenda Pública em recuperar o crédito fiscal por meio das ações de execução, o que a levou a arquitetar outros meios de exigibilidade do crédito tributário. Um deles se destaca, qual seja: e se for decretada a indisponibilidade dos bens do contribuinte, sem prévia decisão judicial, baseando-se no risco de fraude? Esse instrumento, introduzido pela Lei 13.606/2018, regulamentado pela Portaria PGFN 33/2018, denomina-se averbação pré-executória.

Em nome da imparcialidade científica, diga-se que a referida portaria trouxe inovações pré-processuais positivas, as quais se fundam no estudo prévio com intuito de serem evitadas ações fiscais desnecessárias, e a essas deveriam ser empregados maiores esforços, uma vez que o instrumento principal de recuperação do crédito, a execução fiscal, está saturando o Judiciário em troca de resultados inexpressivos.

Nesse seguimento se realça a relevância da temática abordada pela presente pesquisa, visto que há de fato a necessidade por meios eficientes de se concretizar a exigibilidade do crédito tributário, porém, a instituição de novas ferramentas para a citada finalidade não pode desprestigiar a ordem constitucional, nem menos romper diálogos com os contribuintes, comunidade científico-jurídica e com os interessados em atingir os determinados fins. Destarte, deve-se almejar o aperfeiçoamento do sistema de cobrança fiscal não por vias oblíquas, mas sim o oposto, objetivar a realização da vontade do legislador originário: o equilíbrio na relação Fisco-contribuinte.

Dito isso, a contemporânea investigação acadêmica busca analisar os novos meios de exigibilidade do crédito, lançados pela Lei 13.606/2018, com vistas ao enfrentamento da ineficiência fiscal por meio de meios de exigibilidade do crédito que garantam os direitos fundamentais dos contribuintes e a aplicação dos princípios constitucionais, de forma a preservar o equilíbrio na relação Fisco-contribuinte, respeitando-se os limites e direitos impostos pela Carta Maior.

Assim, emprega-se o método de pesquisa dedutivo, o qual se desenvolve de forma qualitativa por meio de consultas a estudos doutrinários, jurisprudenciais, fontes outras como a legislação pertinente e pesquisas quantitativas, mantendo-se um posicionamento crítico-interpretativo frente ao cunho bibliográfico da investigação acadêmica.

Indica-se como problema da pesquisa a criação de novos meios de exigibilidade do crédito tributário que trazem arbitrariedade para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ocasionando o questionamento da constitucionalidade desses referidos meios. Em outros termos: seriam a Lei 13.606/2018 e a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional 33/2018 constitucionais? Estariam esses regramentos solapando o estatuto constitucional dos contribuintes por uma busca de eficiência da exigibilidade do crédito tributário? Reflexões como essas guiam a formação do problema da presente pesquisa.

2 O malogro do processo de execução fiscal

O ordenamento jurídico pátrio é permeado pelo postulado constitucional da dignidade da pessoa humana, o qual se reveste na forma de valor-fonte de modo a representar um significativo vetor hermenêutico. Em outros termos, Eduardo Cambi (2015, p. 876) explicita que:

[...] por detrás de cada processo existe um drama humano, uma pessoa de carne e osso, que sofre com a ineficiência do sistema judicial e, para manter a esperança na justiça e realmente acreditar no Poder Judiciário, deve ter assegurado uma tutela jurisdicional de qualidade (2015, p. 876).

Nesse sentido, a Carta Magna exara em seu art. 5º, LXXVIII, o direito fundamental à tutela jurisdicional célere e efetiva. Tendo em consideração o exposto, confere-se ao processo judicial, conforme Theodoro Junior (1999, p. 2), o comprometimento em “alcançar e pronunciar, no menor tempo possível, e com o mínimo sacrifício econômico,

a melhor composição do litígio"; o que, nas palavras de Franco (2019, p. 66), refere-se à ideia moderna de justiça, sendo esta fortemente ligada à noção de eficiência na resolução efetiva, adequada e tempestiva, das disputas.

Em que pese serem fundamentos imprescindíveis ao ordenamento jurídico, a realidade fática evidencia que esses estão longe de serem efetivamente concretizados, ainda mais quando voltados à seara fiscal-tributária. Consoante o anuário estatístico do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), "Justiça em Números 2017", tem-se que os entes federativos (União, estados e municípios) recuperam, em média, R\$ 7.291 ao final de cada processo de execução fiscal (MONTENEGRO, 2017).

Ressalte-se que em contramão ao princípio da eficiência, sendo aplicável ao serviço prestado pelo Judiciário, pois é um serviço público, deve-se atentar que "cada ação aberta para cobrar dívidas dos cidadãos e empresas com o Estado leva, em média, seis anos e oito meses para terminar" (MONTENEGRO, 2017). Faça-se a ressalva, o tempo médio aqui considerado está correlato ao ano de 2017.

Diante desse cenário não é incomum encontrar casos de dispêndio de verbas públicas de forma desastrosa. Era o que acontecia em 2015 em Minas Gerais. No Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) tramitavam 484,2 mil processos de execução fiscal com o objetivo de recuperar valores inferiores a 4 mil reais (MONTENEGRO, 2017).

Assente ao juiz do TJMG, Renato Jardim, "o valor médio das execuções fiscais cobradas pelo Estado varia entre R\$ 500 e R\$ 1 mil, mas também há execuções de R\$ 100, R\$ 200" (MONTENEGRO, 2017), o que acontecia, por exemplo, na prefeitura de Uberlândia que em muitos processos gastou R\$ 3,5 mil para acionar a Justiça e cobrar dívidas de R\$ 200 (MONTENEGRO, 2017). Ante o tamanho gasto, o sistema de cobrança foi repensado e iniciou-se a empregar outras formas de reaver o crédito tributário.

Em prossecução ao que se expõe, o anuário estatístico do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em sua edição mais recente, "Justiça em Números 2019", afirma que historicamente as execuções fiscais são apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131), bem como destaca o procedimento de baixa probabilidade de recuperação do crédito e alto custo financeiro:

O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131).

Em consonância com os dados estatísticos do CNJ, em seu anuário supramencionado, pode-se verificar que os processos de execução fiscal representam cerca de 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Judiciário, revelando uma taxa de congestionamento de 90% (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131). Em outros termos, afirma-se que, a cada cem processos de execução fiscal que tramitavam em 2018, apenas dez foram baixados (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131). Indo além, ao desconsiderar os processos de execução fiscal, ocasionaria uma redução da taxa de congestionamento do Poder Judiciário de 8,5 pontos percentuais, passando de 71,2% para 62,7% em 2018 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131).

Dessa forma, transparece tamanha ineficiência do instituto eleito para a recuperação do crédito tributário, mas não somente isso, torna-se claro que esse contribui demasiadamente para o insucesso da construção de uma tutela jurisdicional célere e eficaz.

Ademais, se considerar que o tempo de giro do acervo dos processos de execução fiscal é de 8 anos e 8 meses, em concordância com o anuário estatístico mais recente, a situação se mostra mais grave, pois caso o Poder Judiciário não recebesse novas demandas executórias da mesma espécie, seria necessário todo esse tempo para liquidar o presente acervo (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 132).

Deve-se atentar que o maior impacto das execuções fiscais se encontra no campo da Justiça Estadual, somando-se 85% dos processos; a Justiça Federal por 15%; na Justiça do Trabalho, 0,28% e na Justiça Eleitoral, apenas 0,01% (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131).

Semelhantemente, mensura-se o impacto nos acervos, o que ganha um contorno mais significativo na Justiça Federal e Estadual. Com o prisma voltado a Justiça Federal, os processos de execução fiscal representam 45% do

acervo total, considerando tanto a fase de conhecimento quanto a fase executória (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131). Na Justiça Estadual, esse número chega a 42%; na Justiça do Trabalho e na Justiça Eleitoral, simbolizam 2% (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131). Ressalte-se que os números se mantêm estáveis desde 2009, segundo o CNJ (2019, p. 131).

Diante o demonstrado, merecem destaque as taxas de congestionamento promovidas pelas execuções fiscais, sendo de 93% na Justiça Federal; 89% na Justiça Estadual e 85% na Justiça do Trabalho; e com o menor percentual está a Justiça Eleitoral (83%) (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 131).

Sublinhe-se que a inobservância aos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade não vem sendo pregoada de agora. Em novembro de 2011, em análise dos procedimentos e execuções impulsionadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) já evidenciava números insatisfatórios de sucesso nas execuções fiscais.

Em sua nota técnica, o Ipea, considerando os ritos e procedimentos que devem ser adotados nas execuções fiscais, explicita que a etapa de citação constitui o gargalo inicial, uma vez que apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo; em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há citação válida (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 5). Dessa forma, ocorre citação por edital em 9,9% dos casos, o que leva a concluir que em 46,2% das execuções o devedor não é encontrado pelo sistema da Justiça (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 6).

Revela-se, também, que em 15,7% das execuções ocorre penhora de bens, porém, apenas em um terço dessas penhoras há a apresentação voluntária de bens pelo executado; em 3,8% dos casos tem-se algum tipo de objeção de pré-executividade, e apenas 6,5% dos devedores opõem embargos à execução (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 6).

Tendo em consideração os dados supra expostos, havendo êxito em penhorar os bens do executado, saliente-se a catastrófica probabilidade desses satisfazerem integralmente os interesses da União, tendendo ao irrisório, consoante o que se elucida:

[...] Somente 2,8% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7).

Embora os dados discorridos, o Ipea avalia como razoável as execuções fiscais promovidas pela PGFN, visto que possuem o grau de sucesso de 25,8% de baixa dos casos em virtude do pagamento integral da dívida, índice esse que aumenta para 34,3% se houver citação pessoal (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7). No entanto, deve-se esclarecer que a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, sendo responsável por 36,8% dos casos (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7).

Em que pesem os últimos dados examinados não serem recentes, depreende-se, da análise em conjunto com as estatísticas do anuário formulado pelo CNJ, que a atuação dos entes federativos em busca da recuperação do crédito tributário ainda se mantém falha e em muito carece de aperfeiçoamento para que possam cumprir com a finalidade prevista em lei.

Atribuindo-se relevância ao panorama aqui desenhado, percebe-se no mínimo a falta de eficiência nas execuções fiscais, bem como a contribuição negativa dessa em superlotar e tornar moroso o serviço prestado pelo Poder Judiciário.

3 O vislumbre de novos meios de exigibilidade do crédito tributário

É de conhecimento geral que o método tradicional de exigibilidade do crédito tributário se correlaciona à inscrição do débito em dívida ativa e a sua execução, por meio da ação de execução fiscal, a qual está prevista na Lei 6.830/1980 (BRASIL, 1980).

Tem-se como objeto da ação de execução fiscal a certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial, harmônico ao art. 784, IX, do Código de Processo Civil, o qual dispõe que são títulos executivos extrajudiciais, dentre outros, “a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei” (BRASIL, 2015).

Destrinchando mais a fundo o termo “na forma da lei”, evidencia-se disciplinada a matéria pertinente à dívida ativa e sua inscrição nos arts. 201 ao 204 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como nos arts. 2º ao 5º da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980). Nesse ínterim, só se constituirá dívida ativa tributária aquela proveniente de crédito dessa natureza havendo a regular inscrição na repartição administrativa competente, após o decurso de prazo fixado para a realização do pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo (BRASIL, 1966).

Perceba-se que o referido título executivo possui procedimentos rígidos a serem cumpridos, os quais demandam tempo para serem efetivados, conforme se depreende do art. 202 do Código Tributário Nacional, o qual indica que o termo de inscrição de dívida ativa será autenticado por autoridade competente e trará em seu escopo obrigatoriamente as seguintes informações: i) o nome do devedor e dos corresponsáveis, se for o caso, além de, sempre que possível, o domicílio ou a residência destes; ii) a quantia devida, bem como a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; iii) a origem e natureza do crédito, mencionando especificamente a disposição da lei em que se funda a referida inscrição; iv) a data em que foi inscrita a dívida ativa; v) se houver, o número do processo administrativo de que se originou o crédito; e vi) a indicação do livro e da folha da inscrição da dívida ativa (BRASIL, 1966).

Tamanho cuidado em eleger requisitos se dá pelo fato de o legislador primar pela não mitigação ou impossibilidade de defesa do contribuinte, concretizando o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Dessa forma, instituiu-se que, em ocorrendo omissão de qualquer dos requisitos citados acima ou em havendo erro que expresse alteração da própria composição da relação jurídica tributária ou de seu objeto, ter-se-á, em regra, a nulidade da inscrição em dívida ativa e do processo de cobrança/execução decorrente do título executivo em comento (BRASIL, 1966).

Observando o regular procedimento supramencionado, tem-se a inscrição da dívida ativa, a qual é ato que confere ao crédito tributário a presunção de certeza e liquidez, bem como efeito de prova pré-constituída (BRASIL, 1966). Nesse seguimento, explicita-se que é por meio da inscrição em dívida que o crédito tributário passa a ser título executivo extrajudicial, viabilizando a cobrança direta por meio da ação de execução fiscal, o que dispensa a fase de conhecimento.

Apresentada toda a construção acerca do instituto da execução fiscal, assim como os requisitos e constituição do título executivo que a fundamenta, concebe-se o percurso legal e necessário para a prática da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, como já exposto, além de respaldado em dados do Conselho Nacional de Justiça e do Ipea, o referido sistema de exigibilidade do crédito tributário se demonstra ineficiente, o que levou o Fisco, mormente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a buscar novos meios de exigibilidade do crédito tributário.

Com o intuito de aperfeiçoamento da recuperação do crédito tributário, editou-se a Lei 13.606/2018, a qual está sob o foco de análise da presente investigação acadêmica. A referida lei, regulamentada pela Portaria da PGFN 33/2018, instituiu os seguintes mecanismos: i) controle de legalidade dos débitos em fase de inscrição; ii) não inscrição de débitos afastados pela jurisprudência, desde que sejam objeto de ato declaratório do PGFN ou AGU; iii) não inscrição de débitos afastados pelo STF, em sede de controle concentrado; iv) ou em controle difuso, desde que haja resolução do Senado; v) não inscrição de débitos relativos a matérias já definidas pela jurisprudência; e vi) ajuizamento seletivo ou condicionado de execuções fiscais (BRASIL, 2018a).

Diante do explanado, diga-se elogiável, o esforço da PGFN em querer evitar ações de execução fiscal que serão desfavoráveis à Administração Pública, pautando-se pelo princípio da eficiência e por critérios de racionalidade e de economicidade, conforme o art. 5º, § 1º, da Portaria PGFN 33/2018 (BRASIL, 2018b), o qual se indica uma leitura mais aprofundada aos caros leitores.

Realça-se, ainda, o art. 33 da mesma portaria em razão desse condicionar o ajuizamento das execuções fiscais, para a cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União, à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado, bem como dispensa o ajuizamento da mencionada execução em determinados casos, segundo o que se elucida:

Art. 33. O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União *fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.*

§ 1º. Para fins do disposto no caput, entende-se por inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

§ 2º. *A dispensa de ajuizamento de que trata este artigo não se aplica aos débitos:*

I - decorrentes de aplicação de multa criminal;

II - da dívida ativa do FGTS;

III - de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda;

IV - de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público;

V - de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida. [grifo nosso] (BRASIL, 2018b).

Ademais, merece destaque a instituição de um sistema de cobrança administrativa, adstrito à fase de inscrição de dívida ativa, e aqui abstém-se em tecer considerações, visto que serão feitas em tópico posterior, pelo qual o contribuinte é notificado a pagar o débito em cinco dias, sob pena de: i) protesto da CDA; ii) comunicação aos órgãos de restrição ao crédito; iii) averbação pré-executória; iv) utilização de serviços de bancos públicos para cobrança; v) encaminhamento de comunicação para agências reguladoras para providências relativas à concessão/permissão; vi) comunicação à RFB para revogação de benefícios fiscais; vii) restrições ao despacho aduaneiro; viii) representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de recursos públicos, repasses e financiamentos; ix) representação ao órgão competente da Administração Pública federal direta ou indireta, para fins de rescisão de contrato celebrado com o Poder Público; x) promover o bloqueio do Fundo de Participação do Distrito Federal, do estado ou do município; dentre outras providências (BRASIL, 2018b).

De antemão, saliente-se o instituto da oferta antecipada (negócio jurídico processual), a qual tem o condão de impedir a adoção dos atos coercitivos supracitados e possibilitar a emissão da certidão de regularidade fiscal, visto que, uma vez notificado para pagamento do débito inscrito em dívida ativa, o contribuinte poderá antecipar a oferta de garantia em execução fiscal nas seguintes modalidades: i) depósito em dinheiro para fins de caução; ii) apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e iii) quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no art. 11 da Lei 6.830/1980, em conformidade com o art. 9º da Portaria PGFN 33/2018 (BRASIL, 2018b).

Em que pese haver pontos de possíveis transgressões aos direitos dos contribuintes, não se deve furtar aos aspectos positivos da Portaria PGFN 33/2018 que merecem elogios, os quais possuem o escopo de tornar mais eficiente, racional e econômica a ação da Fazenda Pública, podendo citar, nesse sentido, o ajuizamento seletivo ou condicionado de execuções fiscais, assim como o controle de legalidade dos débitos em fase de inscrição e a possibilidade de celebração do negócio jurídico processual.

4 Incerteza constitucional: a exigibilidade do crédito em descompasso com o desiderato constituinte

Frente à ineficiência do instituto da execução fiscal é sábio, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, buscar novos meios que garantam o cumprimento da recuperação do crédito tributário. Não se imputa que essa busca não deva fazer o referido recobrimento; mas, pelo contrário, é reconhecidamente uma necessidade maior de que se busque, por meios eficientes, com intuito de se aperfeiçoar a atuação da Fazenda Pública. No entanto, faz-se o questionamento acerca de como a referida melhoria foi instituída de modo a, possivelmente, vir solapar direitos dos contribuintes.

Eleja-se como foco central do assunto a averbação pré-executória, mas não apenas essa, em vários pontos da Portaria PGFN 33/2018 há dúvidas quanto à constitucionalidade do tratamento da matéria instituída pela Lei 13.606/2018, o que se indica de início a sua forma de instituição.

Por meio dos dispositivos que regulam o instituto supracitado, prevê-se a possibilidade da averbação pré-executória da Certidão da Dívida Ativa (CDA) da União nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto

ou a penhora, de forma a torná-los indisponíveis ainda que sem prévia ordem judicial nesse sentido; percebe-se, também, a delegação à PGFN para a regulamentação do instituto em questão (BRIGAGÃO, 2018).

Referente à sua instituição, Brigagão (2018) explicita que as referidas regras surgiram de repente por meio da apresentação do Projeto de Lei (PL) 9.206/2017, o qual foi aprovado em regime de urgência, em menos de vinte dias, visto que a matéria que nele se tratava (Programa de Regularização Tributária Rural – PRR) encontrava-se regulada pela Medida Provisória 793/2017, qual o projeto de lei de conversão caducou (BRIGAGÃO, 2018).

Nesse cenário, tanto a MP quanto o PLC não continham dispositivos correlatos à averbação pré-executória. No entanto, com a exatidão da aprovação do PRR, proposto novamente pelo PL 9.206/17, houve a inserção das regras relativas à averbação pré-executória, mesmo que não guardassem pertinência temática com o assunto principal de que tratava o PL (BRIGAGÃO, 2018). Ante a referida prática assevera-se:

Essa prática não chegou a configurar “contrabando legislativo” na forma vedada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelo simples fato de que essas impertinentes inserções ocorreram em projeto de lei independente, e não naquele vinculado à conversão de uma medida provisória (BRIGAGÃO, 2018).

A saber, antes mesmo da aprovação do referido PL ocorriam debates sobre temas como: transação e arbitragem em matéria tributária; instituição de mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa; e execução administrativa da dívida ativa; o que causou no mínimo estranheza com a abrupta regulação do instituto da averbação pré-executória (BRIGAGÃO, 2018). Nessa senda, declara Estrada (2018) que a medida legislativa em tela distorceu o funcionamento consolidado do sistema de cobrança de créditos tributários federais, bem como impactou o núcleo de vários direitos constitucionais que objetivam a proteção dos devedores e contribuintes, podendo-se dizer que uma iniciativa dessa magnitude foi “aprovada às pressas, inserida como ‘jabuticaba’ na lei do Programa de Regularização Tributária Rural, sem a discussão aprofundada no Congresso Nacional que sua natureza requer” (BRIGAGÃO, 2018).

Com vistas às considerações feitas, passa-se a examinar o instituto em tela e a legislação pertinente. Primordialmente, tem-se em ponderação a possibilidade de a Fazenda Pública, de forma unilateral e sem prévia manifestação do Poder Judiciário, tornar indisponíveis os bens dos contribuintes inscritos em dívida ativa.

Todavia, a regra acima entra em conflito com a disposição constitucional que fundamenta o princípio da reserva de jurisdição no art. 5º, XXXV da Carta Magna, o qual diz que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988).

Destarte, esse preceito constitucional visa evitar, conforme Brigagão (2018), a prática de qualquer ato atentatório, à revelia do Judiciário, a direitos de que sejam titulares cidadãos brasileiros ou residentes estrangeiros. Princípio esse que ganha impulso na relação Estado/cidadão, especialmente na seara tributária, na qual a prática de arbitrariedade é mais presente e ocasiona demasiados prejuízos (BRIGAGÃO, 2018).

Corroborando ao entendimento, sublinhe-se que a decretação da restrição do direito pela via da atividade judicante representa uma garantia de que tal não consubstancie em um ato abusivo, mas tão somente o deslinde de uma ponderação dos valores protegidos frente a outros valores igualmente relevantes, *exempli gratia*, a segurança da sociedade (PINTO, 2009).

Nesse sentido, a reserva de jurisdição significa a impossibilidade de outro órgão, autoridade ou pessoa praticar determinados atos, contemplados em um momento prévio à apreciação judicial (PINTO, 2009), o que evidencia a flagrante inconstitucionalidade do disposto pela Portaria PGFN 33/2018 e pela Lei 13.606/2018.

Ademais, ressalte-se que o referido princípio decorre da própria função jurisdicional, pressupondo “a existência de um conteúdo material mínimo, de um núcleo essencial de função de julgar, função esta que é reservada aos órgãos próprios, ficando afastadas interferências indevidas no pleno exercício dessa função” (PINTO, 2009). Saliente-se, ainda nesse sentido, que:

A função de julgar pressupõe um conteúdo material mínimo, um núcleo essencial que, se for atingido por atos não judiciais, torna insubsistente a própria função jurisdicional, afrontando diretamente o conjunto de competências ordenadas e coordenadas, atribuído constitucionalmente ao Poder Judiciário e considerado a essência da função jurisdicional (PINTO, 2009).

Em prossecução, requer destaque ao que se preconiza no Código Tributário Nacional (CTN), quando do tratamento da hipótese, diga-se a única prevista, em que o contribuinte poderá ter declarado contra si a indisponibilidade dos seus bens, da qual há a necessidade de apreciação judicial para a concretização da citada medida, firmada no art. 185-A, a qual assevera que

[...] em hipótese de o devedor tributário, tendo a sua devida citação, não pagar nem apresentar bens à penhora em prazo legal e, além disso, não serem encontrados bens penhoráveis, permitirá que o juiz competente determine a indisponibilidade de seus bens e direitos (BRASIL, 1966).

É importante evidenciar, ainda, que o juiz que declarar a referida indisponibilidade irá comunicar, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades responsáveis pelos registros de transferência de bens, como o registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, com intuito de que considerando as suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial (BRASIL, 1966).

Isso posto, delinea-se a inobservância ao princípio da reserva de jurisdição por um órgão administrativo, que não revestido de função jurisdicional desconsidera a função dada ao Poder Judiciário, qual seja a apreciação do direito como uma garantia do contribuinte contra atos atentatórios e abusivos, por meio da ponderação dos valores legais e constitucionalmente protegidos.

Igualmente relevante e que coloca em xeque a constitucionalidade da lei e da portaria supratranscritas, é a reserva de lei complementar disposta no art. 146, III, da Constituição Federal, tendo em vista que foi atribuído a esse instrumento legislativo estabelecer as normas gerais do direito tributário, ao se expor que “Cabe à lei complementar [...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...]” (BRASIL, 1988), especificando em suas alíneas o que segue, como: “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” (BRASIL, 1988); “b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (BRASIL, 1988); c) “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (BRASIL, 1988); e “d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados e da contribuição a que se refere o art. 239” (BRASIL, 1988).

Explicita-se, ainda, que, como destacado acima, uma das matérias reservadas à lei complementar é a disposição concernente à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributária. Nesse ínterim, a Lei 13.606/2018, regulamentada pela Portaria PGFN 33/2018, extrapola os limites dados ao que se pode legislar por meio de lei ordinária, tendo em vista que seus conteúdos versam sobre o crédito tributário e suas garantias. Em apreciação ao assunto, expõe Estrada (2018):

A reserva de lei complementar é violada porque o artigo 146, III, “b” é expresso em submeter ao quórum qualificado o estabelecimento de normas sobre crédito tributário e as disposições constantes dos artigos 20-B, parágrafo 3º, II e artigo 20-E, veiculadas por lei ordinária, indiscutivelmente ampliaram as garantias do crédito tributário federal para além daquelas previstas nos artigos 185 e 185-A do Código Tributário Nacional (CTN).

Em complemento ao entendimento do autor supra, menciona-se o já citado art. 185-A, o qual tem o condão de viabilizar a indisponibilidade de bens do contribuinte devedor por meio de decisão judicial, de modo a evidenciar, sobretudo, a sua forma de instituição no ordenamento jurídico, qual se deu por meio da Lei Complementar 118/2005 (BRIGAGÃO, 2018), o que reforça novamente o posicionamento de transgressão da reserva de lei complementar.

À vista disso, como um aspecto decorrente do federalismo fiscal brasileiro inserido no sistema tributário pátrio, faz-se imprescindível respeitar o instrumento da lei complementar como veículo instituidor de normas gerais em matéria tributária (ABRAHAM, 2018, p. 79).

Ademais, a espécie de norma jurídica em tela possui a finalidade de complementar as normas constitucionais, e com esse intuito exige o quórum qualificado para deliberação das matérias expressamente reservadas a ela, dentre as quais estão as normas gerais de direito tributário, atribuindo a apropriada relevância aos temas de interesse nacional, bem como considerando ser essencial ter um especial consenso dos parlamentares nacionais (ABRAHAM, 2018, p. 79).

Observe-se, também, que a Portaria da PGFN 33/2018 extrapolou a matéria delegada a ela. Conforme sua ementa, tem-se que essa possui o escopo de disciplinar os seguintes assuntos: os procedimentos para o

encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, além de estabelecer os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais (BRASIL, 2018b).

No entanto, consoante aos apontamentos de Brigagão (2018), o que se extrai do exame da referida portaria é que ela vai muito além do que lhe fora delegado, uma vez que “ela cria praticamente uma nova fase contenciosa, que passa a existir entre o PAF e o contencioso judicial” (BRIGAGÃO, 2018), o que nos remete a imperiosa necessidade de observância ao princípio do art. 5º, LIV, da Carta Magna, o qual preconiza: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, por recorrência ao encadeamento lógico apresentado, pondera-se que procedimentos dos quais possa ocasionar restrição ao direito pleno de propriedade, como no caso da averbação pré-executória, devem ser previstos em lei, não cabendo a portaria emitida pela PGFN, a qual é constituída como parte contrária na relação jurídico-tributária em relação ao contribuinte (BRIGAGÃO, 2018).

Nessa sistemática, ao sopesar a ação do Fisco, qual seja a adoção de bloqueio unilateral dos bens do contribuinte pelo próprio ente credor e executor, acarretando sérios prejuízos aos contribuintes, visto que poderão ser constrangidos bens essenciais às suas atividades, como: capital de giro, veículos, maquinários, imóveis, ações, entre outros; além de ser manifesta a ausência de razoabilidade e a presença de um meio de coação/restricção desproporcional ao desenvolvimento da atividade econômica para garantir o pagamento de tributo, o que se caracteriza como sanção política (ESTRADA, 2018).

Saliente-se o seguinte posicionamento sustentado pelo então ministro Joaquim Barbosa, o qual expõe que a sanção política viola o devido processo legal substantivo, tendo em vista que implica no abandono dos mecanismos legais para a apuração e cobrança do crédito tributário, beneficiando instrumentos oblíquos de coação e indução (BRASIL, 2013).

Em continuidade, o ministro Joaquim Barbosa se vale das palavras do ministro Celso de Mello, em voto-vogal proferido nos autos do RE 413.782:

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles — e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional — constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso (BRASIL, 2005).

Outrossim, merece esmero examinar a inobservância do princípio constitucional do devido processo legal e de vários dos desdobramentos desse, *exempli gratia*, o contraditório e a ampla defesa, tendo em vista que não haverá igualdade substancial das partes, pois, como já exposto, será permitido ao Fisco, sem a intervenção de órgão imparcial, o que ofende também o princípio do juiz natural (ABRAHAM, 2018, p. 130), “inferir a intenção do devedor e contribuinte em fraudar a dívida ativa e, ainda, se valer das escolhas definitivas do bem que será atingido pela medida constritiva” (ESTRADA, 2018). Sintetizando o entendimento explicitado, tem-se que:

[...] a inferência sem provas da má-fé do administrado e contribuinte ou a indicação unilateral do seu bem que se tornará indisponível, pelo próprio ente interessado na execução da dívida e sem que haja uma decisão imparcial e prévia para tanto, representa, na verdade, uma imposição coercitiva disfarçada do Fisco para se evadir da discussão de direito que se daria em sede de execução fiscal, que muitas vezes envolve a própria existência da dívida (ESTRADA, 2018).

Assente ao posicionamento de Celso de Barros Correia Neto, crê-se na necessidade de conter os efeitos nocivos da tributação à atividade privada, posto que se “é correto afirmar que a tributação e a propriedade são elementos indissociáveis do mesmo sistema, que dá corpo à ordem econômica” (CORREIA NETO, 2012, p. 101-102), logo consoante o autor supra, “não se pode conceber que o tributo possa chegar ao ponto de eliminá-la” (CORREIA NETO, 2012, p. 102).

Ante ao elucidado, realça-se a função do Judiciário para combater o excesso já citado, pelas palavras do ministro Celso de Mello na ADI 4661 MC/DF, extrai-se a necessidade de sempre lembrar a função tutelar do Poder Judiciário, o qual possui a competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, por repetidas vezes desmemoriadas da existência dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte (“estatuto constitucional do contribuinte”) oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/

PB, rel. min. CELSO DE MELLO, in Informativo/STF 125), acabam por asfixiar, de forma arbitrária, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando sem justa causa o exercício das atividades legítimas (BRASIL, 2010).

Com vistas aos direitos fundamentais dos contribuintes, continua o ministro Celso de Mello:

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais (BRASIL, 2010).

Em que pese ser elogiável a busca por novos meios de se concretizar a recuperação do crédito tributário pela Fazenda Pública, essa deve observar os limites e os direitos fundamentais que figuram em prol dos contribuintes para que não se cometam excessos como o de promover indisponibilidade de bens por meio de procedimentos inseguros e de demasiada restrição às garantias dos contribuintes, bem como não incorrer na chamada execução administrativa, tema alvo do RE 591.033, com ênfase ao voto da ministra Ellen Gracie:

No sistema brasileiro, em que não é dado ao Executivo proceder à chamada “execução administrativa”, a fase de cobrança extrajudicial restringe-se à notificação do contribuinte para que pague voluntariamente seu débito. Não há instrumentos de expropriação à disposição do Fisco. Os atos expropriatórios estão sob a chamada “reserva de jurisdição”. O Fisco precisa, como qualquer pessoa buscar perante o Judiciário a satisfação dos seus créditos, ajuizando execução fiscal. Aliás, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que cabe ao Fisco cobrar seus créditos mediante a via da execução fiscal, vedando-lhe que substitua por mecanismos indiretos de coerção – “normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias obliquas, ao recolhimento do crédito tributário” (ADI 173) – que costumam chamar de “sanções políticas”. Tal orientação está consolidada nos Enunciados 70, 323 e 547 da Súmula desta Corte (BRASIL, 2010).

Em prossecução ao seu voto, a ministra Ellen Gracie reforça o entendimento aqui esposado, qual seja a atribuição tão somente ao Poder Judiciário da tarefa de distribuir a justiça, de modo que não é outorgada ao Estado nem sequer a possibilidade de buscar a autotutela, no entanto, é impositivo aos entes federativos que assegurem de modo efetivo a concretização da garantia constitucional da reserva de jurisdição (BRASIL, 2010).

Nessa toada, ainda em concordância com a ministra supracitada, a alegação de as execuções, em sua maioria, serem infrutíferas, não justifica negar o acesso ao Judiciário, mas, sim, se a Justiça é ineficaz, cabe ao próprio Judiciário atuar no sentido de buscar procedimentos mais efetivos, de forma a fazer uso de meios mais ágeis (BRASIL, 2010), adicione-se, que concretizem os direitos e garantias dos contribuintes.

Ante o apresentado, julga-se essencial a necessária formulação de novos meios de exigibilidade do crédito tributário e que se observe não somente a carência de um sistema executório ineficaz, mas também como construir meios que garantem os direitos fundamentais dos contribuintes de modo a se erigir um sistema que proporciona a devida segurança jurídica, assim como a ausência de transgressão à ordem constitucional. E, para que isso seja alcançado, no saber de Rita Nolasco e Rogério Campos (2018), “seu aprimoramento por meio de participação dos demais interessados é medida democrática que pode instaurar o ciclo-virtuoso, de ganha-ganha, no relacionamento entre contribuintes-devedores e PGFN” (NOLASCO; CAMPOS, 2018).

5 Conclusão

Resta nítida e de amplo conhecimento da comunidade jurídica a ineficiência das execuções fiscais propostas pela Fazenda Pública, tanto estadual quanto federal, o que é de se espantar devido a ser uma adversidade enfrentada não somente nos tempos atuais, mas como demonstrado, transformou-se em um problema estrutural e, diga-se, de longa data.

Frente a isso, tem-se a necessidade de se buscar novos instrumentos para que supram a ineficiência daqueles que não apresentam resultados úteis, tendo sido essa a intenção inicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao recorrer à edição da Portaria PGFN 33/2018, dando tratamento à matéria instituída pela Lei 13.606/2018. Pode-se dizer laudável a busca por meios eficazes de exigibilidade do crédito tributário, no entanto, essa pecou pela forma e conteúdo como o fez.

Os pontos positivos das normas supracitadas são reconhecíveis, visto que de fato podem auxiliar a redução de demandas malogradas, as quais contribuem apenas para o congestionamento do Poder Judiciário. Os referidos pontos de êxito se correlacionam às análises prévias destacadas pela portaria em comento, pautando-se pelo princípio da eficiência e critérios de racionalidade e de economicidade, além de não extrapolar competências e limites tributários, pois seria tão somente um estudo exordial das possibilidades de sucesso na futura execução fiscal.

No entanto, não se contendo em agir na raiz do problema, foram propostos meios coercitivos para induzir o contribuinte ao pagamento de tributo, por meio da instituição de um sistema de execução administrativa no âmbito da PGFN, o qual traz prejuízos sem precedentes à atividade econômica e profissional dos contribuintes, além de ofuscar os pontos positivos de uma norma que poderia alcançar sua finalidade.

Nesse intento, foram colocados em xeque os direitos fundamentais dos contribuintes e transgrediram-se princípios constitucionais caros à manutenção da justa aplicação do direito, além de serem inobservadas as reservas dispostas na Carta Maior: a de jurisdição e a das matérias atribuídas à lei complementar. Destarte, tamanhas arbitrariedades constituem fortes indícios de inconstitucionalidade das normas em tela dado que nenhuma inovação legislativa poderá sobrepujar direitos fundamentais e usurpar competências fortemente delineadas pelos legisladores constituintes.

Em que pese o descumprimento do desiderato da Constituição, espera-se que a Fazenda Pública federal, e não apenas essa, mas também as estaduais, continuem pela busca de aperfeiçoar os seus meios de exigibilidade do crédito tributário, sobretudo, em diálogo contínuo com os contribuintes, a sociedade científico-jurídica e com todos os interessados em atribuir eficiência aos instrumentos de recuperação do crédito fiscal, preservando a intenção maior do constituinte originário: o equilíbrio na relação Fisco-contribuinte, por meio do respeito aos limites e direitos impostos na Carta Magna.

6 Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Brasília, DF, Presidência da República, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 23 jun. de 2020.

BRASIL. *Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018*. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2018a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/l13606.htm. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018*. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Brasília, DF: PGFN, 2018b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>. Acesso em: 23 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *ADI 4.661 MC/DF*. Ação direta de inconstitucionalidade. IPI. Majoração da alíquota. Princípio da anterioridade nonagesimal. Liminar. Relevância e risco configurados. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea "c", da Carta da República. Min. relator: Marco Aurélio, 20 de outubro de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1837739>. Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Presidência). Petição 1.466-PB. *Informativo nº 125 do Supremo Tribunal Federal*. Estatuto constitucional do contribuinte: o princípio da anterioridade da lei tributária - imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) - representa uma das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado [...]. Min. presidente: Celso de Mello, 25 de agosto de 1998. Disponível em: <https://arquivos-trilhante-sp.s3.sa-east-1.amazonaws.com/documentos/informativos/informativo-0125-stf.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). RE 550.769 RJ. Constitucional. tributário. Sanção política. Não pagamento de tributo. Indústria do cigarro. Registro especial de funcionamento. Cassação. Decreto-lei 1.593/1977, art. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária [...]. Min. relator: Joaquim Barbosa, *Diário de Justiça eletrônico*, 22 mai. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE 413.782 SC. Débito fiscal. Impressão de notas fiscais. Proibição. Insubsistência. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa [...]. Min. relator: Marco Aurélio, 17 de março de 2005. *Diário de Justiça eletrônico*, 3 jun. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>. Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE 591.033 SP. Tributário. processo civil. Execução fiscal. Município. Valor diminuto. Interesse de agir. Sentença de extinção anulada. Aplicação da orientação aos demais recursos fundados em idêntica controvérsia. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar [...]. Min. relator: Ellen Gracie, 17 de novembro de 2010. *Diário de Justiça eletrônico*, 24 fev. 2011. Disponível em: <https://publique-se.s3.amazonaws.com/arquivos/4741559/306652805.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional. *Consultor Jurídico*, 21 mar. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>. Acesso em: 24 jun. 2020.

CAMBI, Eduardo. Audiência de conciliação ou de mediação. p. 874-887. In: ALVIM, Teresa Arruda et al. *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números*: 2019. Brasília: CNJ, 2019.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2013. Tese (Doutorado em Direito econômico e financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-15082013-084732. Acesso em: 24 jun. 2020.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Vale; PESSOA, Olívia Alves Gomes. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada: Brasília, 2011.

ESTRADA, Roberto Duque. Execução administrativa é tema da primeira ADI tributária de 2018. *Consultor Jurídico*, 7 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-07/consultor-tributario-execucao-administrativa-tema-primeira-adi-tributaria-2018>. Acesso em: 24 jun. 2020.

FRANCO, Marcelo Veiga. A cobrança extrajudicial de dívida ativa como meio de enfrentamento do “gargalo” das execuções fiscais. *Revista CNJ*, Brasília, Distrito Federal, v.3., n. 1. p. 65-73, jan./jun. 2019.

MONTENEGRO, Carlos Manuel. Governo recupera R\$ 7.300 por execução fiscal concluída na Justiça. *CNJ*, 22 set. 2017. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/o-governo-recupera-r-7-300-por-execucao-fiscal-concluida-na-justica/>. Acesso em: 20 jun. 2020.

NOLASCO, Rita Dias; CAMPOS, Rogério. Consulta e audiência públicas podem ajudar a aprimorar a Portaria PGFN 33. *Consultor Jurídico*, 14 fev. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-14/opiniao-portaria-pgfn-33-dialogo-aprimorada>. Acesso em: 24 jun. 2020.

PINTO, Guilherme Newton do Monte. *A reserva de jurisdição*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito político e econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2009. Acesso em: 24 jun. 2020.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *O processo civil brasileiro no limiar do novo século*. Forense: Rio de Janeiro, 1999.