

**AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: A (IN)  
CONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DA LEI N.º  
13.606/18**

PRE-EXECUTORY REGISTRATION: THE FORMAL AND  
MATERIAL (IN) CONSTITUTIONALITY OF LAW N.º 13.606/18

**José da Silva Alves Junior\***  
**Bruno Teixeira de Paiva\*\***

**Como citar:** ALVES JUNIOR, José da Silva; PAIVA, Bruno Teixeira. Averbação pré-executória: a (in)constitucionalidade formal e material da Lei n.º 13.606/18. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 15, n. 2, p. 195-218, ago. 2020. DOI: 10.5433/24157-108104-1.2020v15n2p. 195. ISSN: 1980-511X

\*Advogado. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa.

E-mail: j.alves18@outlook.com

\*\*Doutor em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Professor Titular do Centro Universitário de João Pessoa e Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

E-mail: brunotpaiva@gmail.com

**Resumo:** O presente trabalho científico pretende averiguar a (in) constitucionalidade formal e material da Lei nº 13.606/18 que promoveu alterações significativas à Lei nº 10.522/02, possibilitando à Fazenda Pública, o exercício da averbação pré-executória tornando indisponíveis, unilateralmente, bens de devedores de tributos federais. Especificamente, buscar-se-á discorrer acerca da impossibilidade de ser decretada a constrição dos bens de contribuintes como forma de adimplir o crédito tributário por violação à Constituição e o Código Tributário Nacional, bem como estudar se os mecanismos estatais para a satisfação do crédito tributário podem comprometer o direito do contribuinte a uma existência digna, relacionando a indisponibilidade de bens à luz dos princípios constitucionais. Ademais, serão abordados temas como a utilização de meios indiretos para cobrança do crédito tributário e a vedação às sanções políticas sob a perspectiva dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Para efetivar este desígnio, utilizar-se-á o método de abordagem hipotético dedutivo, com natureza predominantemente qualitativa, baseado em materiais bibliográficos e documentos legais. Por fim, pretende-se contribuir com os questionamentos acerca das inconstitucionalidades da lei objeto deste estudo.

**Palavras-chave:** Averbação pré-executória.  
Inconstitucionalidade. Sanção política.

**Abstract:** This paper investigates the (in) formal and material constitutionality of Brazilian Law n. 13.606/18, which promoted

significant changes to Law n. 10.522/02, as it granted the Public Treasury the exercise of the pre-execution annotation, which makes unavailable, unilaterally, assets of federal tax debtors. Specifically, this paper addresses the impossibility of enacting a statute of limitations on taxpayers' assets as a way to enforce tax credits for violations of the Constitution and the National Tax Code. Moreover, this study examines whether State payment systems jeopardize the taxpayer's right to a dignified existence, as asset unviability violates constitutional principles. In addition, topics such as the use of indirect means to tax credits and the prohibition of political sanctions is explored from the perspective of the principles of reasonableness and proportionality. In order to accomplish this paper's purpose, the hypothetical deductive approach method is utilized, with a predominantly qualitative nature, based on bibliographic materials and legal documents. Finally, this paper contributes to the theme at hand because it examines the unconstitutionality of the law, object of this study.

**Keywords:** Pre-Executory Registration. Unconstitutionality. Political Sanction.

## INTRODUÇÃO

O Estado constitui um ente soberano cuja estrutura teleológica funda-se em satisfazer as necessidades públicas. Neste ínterim, alicerçado em um dever de solidariedade social impõe ao particular que entregue certos valores aos cofres públicos, ato que independe da vontade do contribuinte. Ocorre que determinados contribuintes, malgrado seu dever legal de pagarem tributos se omitem de contribuírem para o Fisco, tornando-se inadimplentes.

O Estado, portanto, por meio da Administração Tributária, adota mecanismos para salvaguardar o seu crédito, como atividades de fiscalização, inscrição na Dívida Ativa, ou, ainda, certidões negativas que comprovam a regularidade perante o fisco.

Neste viés, com o escopo de amplificar os mecanismos que possibilitassem a cobrança extrajudicial da dívida fiscal, a Lei nº 13.606/18 que institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promoveu em seu Art. 25 alterações significativas à Lei nº 10.522/02, acrescentando os Art. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E.

O artigo 20-B, acrescentado pela inovação legal, prevê que inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. Todavia, estabeleceu que se o débito não for pago no prazo legal, a Fazenda Pública poderá averbar a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Pretendeu o legislador dotar a União Federal, por meio da Administração Tributária, de instrumentos protetivos de seu crédito, haja vista as dificuldades enfrentadas pelo Fisco para recuperar o crédito tributário nas ações de execuções fiscais. Ocorre que as alterações promovidas pela Lei nº 13.606/18 à Lei nº 10.522/02 tem sido alvo de questionamento constitucional.

Nesse diapasão, o presente trabalho, fundamentado na revisão crítica da literatura, visa averiguar a (In) Constitucionalidade da Lei nº 13.606/18 à luz do axioma interpretativo de que a Constituição está no ápice do ordenamento jurídico e seus preceitos devem ser observados no processo legislativo infraconstitucional.

Preliminarmente, abordar-se a sistemática do Controle de Constitucionalidade trazendo à discussão uma noção geral deste mecanismo de defesa e proteção do ordenamento jurídico de um país, analisando, ainda, os pressupostos, sistemas e espécies do Controle de Constitucionalidade.

Posteriormente, discute-se a adoção de medidas indiretas para cobrança do crédito tributário e a vedação às sanções políticas à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, analisando-se os limites impostos à força executiva do Fisco sob o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

Além disso, abordam-se as alterações promovidas pela Lei nº 13.606/18 à Lei nº 10.522/02 quanto às inconstitucionalidades formais e materiais, discutindo, no primeiro momento, a inconstitucionalidade formal a partir do disciplinamento do Art. 146, III, b, da Constituição

Federal de 1988.

Por conseguinte, estudam-se as inconstitucionalidades materiais face ao direito fundamental à propriedade (Art. 5º, XXII), à livre iniciativa (Art. 170, *caput*, e parágrafo único), o livre exercício da profissão (Art. 5º, XIII), bem como os princípios do devido processo legal, contraditório e a ampla defesa (Art. 5º, LV).

Por fim, discorre-se acerca da regulamentação do instituto da averbação pré-executória e possibilidade de novas restrições através da Portaria nº 33/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ações do Controle Concentrado de Constitucionalidade tramitando perante o Supremo Tribunal Federal que pretendem ver declarada a inconstitucionalidade do dispositivo legal objeto deste estudo.

## 1 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

A Constituição impõe mecanismos de controle que permitem verificar a subsunção da legislação infraconstitucional à Norma Constitucional, isso porque “além do instrumento político que é, de estruturação e modelação do Estado constitui um documento essencialmente jurídico, condutor e balizador de todo o ordenamento jurídico estatal” (PIMENTA, 2009, p. 147).

Todavia, malgrado a Constituição corresponda a um importante instrumento de validade das normas jurídicas de determinado Estado, não está imune de violações. É neste contexto que se adequa o Controle de Constitucionalidade. Bulos define que:

Controle de constitucionalidade é o instrumento de garantia da Supremacia das Constituições. Serve para verificar se os atos executivos, legislativos e jurisdicionais são compatíveis com a carta magna. Controlar a constitucionalidade, portanto, é examinar a adequação de dado comportamento ao texto maior, mediante a análise dos requisitos formais e materiais. Enquanto a inconstitucionalidade é a doença que contamina o comportamento desconforme à Constituição, o controle é o remédio que visa restabelecer o estado de rigidez constitucional (BULOS, 2018, p. 186).

O desenvolvimento deste mecanismo ocorreu paralelo ao ideário de constitucionalismo preconizado no século XVIII, e se firmou com o surgimento dos primeiros Textos Constitucionais escritos, haja vista a necessidade de limitar formalmente os poderes do Estado e de manter as conquistas paulatinamente alcançadas. Entretanto, o controle de constitucionalidade atribuído a um órgão jurisdicional encontra seu fundamento no constitucionalismo norte-americano. Segundo Silva,

A ideia de leis inconstitucionais e de um sistema de controle jurisdicional da constitucionalidade das leis nasceu construção jurisprudencial da Corte Suprema dos Estados Unidos da América do Norte, com base no princípio de que “a Constituição é uma lei superior, imutável por meios comuns”, e na declaração da Constituição Norte-Americana de que a competência do Poder Judiciário se

estenderá a todos os casos surgidos sob a Constituição (SILVA, 2012, p. 552).

Isto porque atribui-se ao famigerado caso “Marbury v. Madison”, decidido pelo Presidente da Suprema Corte norte-americana, John Marshall, em 1803, a gênese do controle de constitucionalidade realizado pelo Poder Judiciário. O caso mencionado “foi a primeira decisão na qual a Suprema Corte afirmou seu poder de exercer o controle de constitucionalidade, negando aplicação a leis que, de acordo com sua interpretação, fossem inconstitucionais.” (BARROSO, 2016, p. 27).

Presentes estes aspectos preliminares, pode-se dizer que o controle de constitucionalidade funciona como um juízo de adequação e validade das normas, uma vez que possibilita que todo ato legislativo ou normativo criado em dissonância com a Constituição seja declarado inconstitucional.

### 1.1 Pressupostos do Controle de Constitucionalidade

O controle de constitucionalidade nasce como elemento que limita a atuação do legislador no processo de elaboração de leis ou atos normativos, pois impõe a observância formal e material à Constituição no processo legislativo infraconstitucional. No voto do Recurso Extraordinário 6.38491/PA, o Ministro Luiz Fux asseverou que:

Em decorrência dos novos paradigmas possibilitou-se o controle de constitucionalidade das leis, de modo a retirar a possibilidade de o legislador atuar livremente no exercício da sua função típica, quando não atendidos os parâmetros traçados pelo constituinte. O significado da norma constitucional enquanto norma jurídica ganha relevância ao permitir que o seu conteúdo seja parâmetro de validade dos atos legislativos, no exercício mais franco do sistema de freios e contrapesos (checks and balances) (BRASIL, 2017, p. 5).

Destarte, a percepção de controle de constitucionalidade encontra fundamento na Supremacia da Constituição face à hierarquização do ordenamento jurídico. A doutrina majoritária sustenta que esta supremacia corresponde a importante pressuposto do controle de constitucionalidade, considerando que “a superioridade das normas constitucionais é em geral dada por meio da técnica jurídica da rigidez, por força da qual se estabelece uma relação hierárquica entre aquelas e as demais normas e atos existentes no sistema jurídico” (BARCELLOS, 2018, p. 500).

Consoante Kelsen (1998), a hierarquia das normas dar-se por um processo de supra e infra-ordenação, de modo que uma norma superior orienta a forma de elaboração da norma inferior. Essa adoção hierárquica das normas constitucionais é marcante em países que têm como parâmetro a rigidez constitucional, e ainda possuem constituições

escritas quanto à forma. Nesse sentido, Moraes leciona:

Em primeiro lugar, a existência de escalonamento normativo é pressuposto necessário para a supremacia constitucional, pois, ocupando a constituição a hierarquia do sistema normativo é nela que o legislador encontrará a forma de elaboração legislativa e o seu conteúdo. Além disso, nas constituições rígidas se verifica a superioridade da norma magna em relação àquelas produzidas pelo Poder Legislativo, no exercício da função legiferante ordinária. Dessa forma, nelas o fundamento do controle é o de que nenhum ato normativo, que lógica e necessariamente dela decorre, pode modificá-la ou suprimi-la (MORAES, 2017, p. 739).

Barroso (2016, p. 24) considera que a rigidez constitucional é igualmente pressuposto do controle de constitucionalidade, pois “a norma constitucional precisa ter um processo de elaboração diverso e mais complexo do que aquele apto a gerar normas infraconstitucionais”.

Além disso, constitui parâmetro para o controle de constitucionalidade a incumbência do controle a um órgão estatal que atuará de forma política, jurisdicional ou mista na verificação da compatibilidade da lei ou ato normativo com a Carta Política. Segundo Barreto (2013), para que o controle de concretize mister se faz que o ordenamento jurídico outorgue competência dessa atividade a um órgão estatal, seja do Poder Judiciário ou de outra esfera do Poder Público.

## 1.2 Sistemas do Controle de Constitucionalidade

O estudo do Direito Constitucional possibilita a compreensão da ordem jurídica de determinado Estado e dos mecanismos que garantem sua vigência. Consoante os teóricos deste ramo, verifica-se a existência de 3 sistemas especiais que auferem o controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos, quais sejam: a) político, b) jurisdicional e, c) misto.

O controle político tem como gênese os países Europeus, tal como se dá na França através do Conselho Constitucional. No controle político, inexistente atuação do Poder Judiciário na apreciação da compatibilidade das normas. Mendes (2017, p. 1115) preceitua que político é “o controle de constitucionalidade realizado nas Casas Legislativas, pelas Comissões de Constituição e Justiça ou pelas demais comissões”. Além disso, assevera o supracitado autor que o Poder Executivo atua no controle político de constitucionalidade ao vetar projeto de lei que contrarie a Constituição.

O controle jurisdicional, por sua vez, é atribuído ao poder judiciário ou órgão de esfera jurisdicional que verifica a compatibilidade formal e material da norma com a Carta Política. Nas lições de Bonavides (2000), o controle jurisdicional é coluna que fundamenta o Estado de direito, haja vista se compadece ao formalismo hierárquico das leis.

O modelo de controle exercido por um órgão jurisdicional possui como precedente o sistema norte-americano de controle de constitucionalidade e constitui, basilamente, o principal sistema brasileiro. Barreto aduz que no direito brasileiro:

O controle de constitucionalidade é conferido com primazia aos órgãos do Poder Judiciário, que o realizam: através: a) dos tribunais e juízes que integram a magistratura, ao que se denomina controle difuso, concreto ou, ainda, incidental; b) das intituladas ações diretas, cuja propositura é normativamente restringida, pois está concentrada apenas nos tribunais de Justiça dos Estados-Membros ou do Distrito Federal (quando a questão da constitucionalidade se referir à eventual violação da Constituição estadual ou Lei Orgânica distrital), assim como o Supremo Tribunal Federal (se o vício de inconstitucionalidade afetar diretamente os preceitos da Constituição Federal), caso em que será designado de controle concentrado ou abstrato (BARRETO, 2013, p. 136).

O controle misto, por seu turno, adotado no Brasil, caracteriza uma adoção simultânea do controle político e o controle jurisdicional, tal como ocorre na Suíça que, em um primeiro momento, as leis federais ficam sob o clivo do controle político da Assembleia Nacional e, as leis locais, submetidas ao controle jurisdicional.

### 1.3 Espécies do Controle de Constitucionalidade

Pelo controle de constitucionalidade todo ato que contrarie a Constituição deve ser considerado inconstitucional. Ocorre que o vício de inconstitucionalidade abarca não somente a elaboração de normas em desacordo com as regras e princípios disposto na Carta Política, mas a omissão do legislador na edição de normas que possibilitem a aplicação de preceitos constitucionais. No Brasil, o constituinte perfilhou duas espécies de controle de constitucionalidade, a saber: inconstitucionalidade por ação e a inconstitucionalidade por omissão.

A inconstitucionalidade por ação resulta da conduta estatal que elabora normas verticalmente incompatíveis com a Constituição, e encontra fundamento nos pressupostos da supremacia constitucional e rigidez constitucional, pois impõe a observância da Lei Maior às leis infraconstitucionais. Nas lições de Silva,

A inconstitucionalidade por ação ocorre com a produção de atos legislativos ou administrativos que contrariem normas ou princípios da constituição. O fundamento dessa inconstitucionalidade está no fato de que do princípio da supremacia da constituição resulta o da compatibilidade vertical das normas da ordenação jurídica de um país, no sentido de que as normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com as normas de grau superior; as que não forem compatíveis com a constituição serão inconstitucionais, e não podem prevalecer, porque seria admitir sua alteração por “meios comuns”, com infringência, pois, das normas sobre o processo de sua reforma, nele mesmo estabelecido (SILVA, 2012, p. 552).

A doutrina, por sua vez, divide a inconstitucionalidade por ação em formal e material. Barreto (2013) sustenta que há inconstitucionalidade formal quando o processo legislativo padece de vícios, seja pela elaboração da lei ou ato normativo por órgão incompetente, ou quando a norma

é editada em desacordo com os ditames exigidos pela Constituição.

Por conseguinte, verifica-se a inconstitucionalidade material quando há violação ao conteúdo substancial da Constituição, isto é, malgrado as regras procedimentais tenham ocorrido em observância à Lei Maior, a autoridade competente contraria, substancialmente, valores e preceitos constitucionais.

A inconstitucionalidade por omissão, diferente da primeira, não decorre do processo legislativo em dissonância com o texto constitucional, mas da falta de norma regulamentadora que torna inviável o exercício de preceitos fundamentais dispostos na Constituição. Mendes (2017) preceitua que a adoção da inconstitucionalidade por omissão é relativamente recente, isto porque, antes, a ideia de inconstitucionalidade estava atrelada a uma ação resultante de um fazer positivo do legislador.

Destarte, a inconstitucionalidade por omissão tem por escopo combater a negligência normativa pelo Poder Público, que se concretiza pela inobservância de um dever acautelado no Texto Constitucional para legislar acerca de determinadas matérias. Para Barreto (2013, p. 142), esta negligência “ocorre quando não são editados atos legislativos ou administrativos necessários para que se tornem plenamente aplicáveis os ditames constitucionais.”

Cumprе mencionar que estas não constituem as únicas espécies do controle de constitucionalidade. Todavia, para fins deste trabalho, abordou-se, basicamente, a inconstitucionalidade por ação da lei nº 13.606/18 sob o aspecto formal e material.

## 2 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado necessita angariar recursos para desenvolver sua política organizacional e satisfazer as necessidades públicas, de modo que “a atividade de fiscalizar e arrecadar tributo é, talvez, a mais importante atividade-meio do Estado, pois dos recursos dela advindos dependem todas as atividades-fim estatais.” (ALEXANDRE, 2017, p. 608).

Todavia, o sistema tributário é sobretudo complexo perpassando desde questões concernentes à competência até regras que possibilitem o adimplemento do tributo. Em atenção a esta complexidade, através da Administração Tributária, estipula-se um conjunto de medidas com o escopo de garantir o adimplemento do crédito tributário. Consoante Harada,

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo (HARADA, 2018, p. 676).

Igualmente, Sabag (2017, p. 230) defende que “a administração tributária possui fundamental importância para o cumprimento do objetivo do Poder Público em seu papel tributacional, que consiste na retirada obrigatória de valores dos sujeitos passivos da relação



jurídico-tributária”.

Portanto, a Administração Tributária corresponde a um importante instrumento para fiscalização e arrecadação de tributos, de modo que a Constituição Federal acautelou em seu Art. 37, inciso XXII, que as administrações tributárias dos entes federativos são atividades essenciais para o funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, tendo recursos prioritários para a realização de suas atividades.

## 2.1 Instrumentos Previstos no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, especificamente, salvaguardou um título denominado “Administração Tributária”, disciplinando um conjunto de regras para arrecadação e fiscalização do crédito tributário pelos órgãos e agentes estatais, tais como: a) atividades de fiscalização, b) inscrição na Dívida Ativa, ou, ainda, c) certidões negativas que comprovam a regularidade perante o fisco.

Preliminarmente, o legislador disciplinou no Art. 194 do CTN a fiscalização, uma “atividade estatal que tem por objetivo estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por intermédio da identificação e punição daqueles que não as cumprem” (ALEXANDRE, 2017, p. 607).

Ademais, cumpre mencionar que a fiscalização é orientada pelo princípio constitucional tributário da isonomia, acautelado no Art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, ligado intrinsecamente à capacidade contributiva, de modo que faculta à Administração Pública, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Consoante segundo (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 255):

Para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, a fim de que todos paguem seus tributos em obediência aos mesmos, a Constituição facultou à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Legitimou, em outros termos, o poder de fiscalizar, transformando-o em competência. É importante observar, porém, dois importantes limites estabelecidos à atividade de fiscalização: a legalidade e o respeito aos direitos individuais.

Observa-se que os mecanismos estatais dispostos na legislação tributária para a satisfação do crédito tributário não podem comprometer o direito do contribuinte a uma existência digna, pois o supracitado direito enquadra-se no rol dos direitos e garantias, e quiçá cláusulas pétreas (Art. 60, §4º, I, CRFB/88).

O segundo mecanismo disposto no CTN versa acerca da inscrição na Dívida Ativa para os contribuintes que deixarem de cumprir com o pagamento do crédito tributário. Disciplina o Art. 201 do CTN que “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado,

para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (BRASIL, 1966).

Todavia, a Lei nº 6.830/80, em seu Art. 2º, estabeleceu um conceito mais amplo do que seja dívida ativa, compreendendo aquela definida como tributária ou não tributária disciplinada na Lei nº 4.320/64. Essa inscrição confere ao crédito tributário presunção de liquidez e certeza, e tem o efeito de prova pré-constituída, consoante dispõe o Art. 204 do CTN.

Para Alexandre (2017, p. 607), “o principal objetivo da inscrição de um crédito tributário em dívida ativa é exatamente extrair o título executivo que vai aparelhar a ação de execução fiscal a ser ajuizada pelo Estado na busca da satisfação do seu direito”. Os requisitos do termo de inscrição da dívida ativa estão elencados no CTN, de modo que a omissão de quaisquer deles são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito (BRASIL, 1966).

Por fim, o Código Tributário Nacional dispôs acerca das certidões negativas que comprovam a regularidade perante o fisco. Trata-se de documentos destinados a certificar a inexistência de débitos por parte do contribuinte.

### **2.1.1 Utilização de Meios Indiretos de Cobrança e a Vedação às Sanções Políticas à Luz dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade**

Não adimplido o crédito tributário, surge para o Estado credor a possibilidade de cobrança da dívida. No Brasil, comumente adota-se a ação de execução fiscal, disciplinada pela Lei nº 6.830/80. Todavia, consoante pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2015), a probabilidade de recuperação integral do crédito por meio da ação de execução fiscal é de 25,8%.

Segundo Castro (2015, p. 117) “a execução fiscal deve ser encarada como mais uma, dentre várias possíveis, garantia extraordinária do crédito tributário”. Neste viés, a doutrina majoritária tem reconhecido a existência de meios “indiretos” para a cobrança de créditos tributários face a inefetividade da ação de execução fiscal.

Constituem instrumentos indiretos para cobrança do crédito tributário a exigência de certidões negativas de débitos tributários, pressuposto para a extinção das obrigações do falido (Art. 191 do CTN), a inscrição em cadastro de devedores (Art. 2º, I, e II da Lei nº 10.522/02), a prova de quitação de todos os tributos para prolação de sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (Art. 192 do CTN), a prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública

interessada para a celebração de contrato com o Poder Público ou a participação em concorrência pública (Art. 193 do CTN), o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa regulamentado pela Lei nº 9.492/1997.

Todavia, faz-se necessário que a imposição legal destes meios “indiretos” para cobrança do crédito tributário observe os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade. Consoante Alexandre,

A viabilidade da utilização destes meios coercitivos indiretos depende, contudo, do cumprimento de dois requisitos. Em primeiro lugar, há necessidade de expressa autorização legal, uma vez que o princípio da legalidade somente permite a Administração pública adotar providências autorizadas por lei. Além disso, o mecanismo de cobrança não pode consistir numa desproporcional e desarrazoada restrição ao exercício de atividades econômicas ou profissionais lícitas (ALEXANDRE, 2017, p. 634).

A observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade tem norteado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, de modo que se considerará sanção política a medida desproporcional que restrinja direitos fundamentais do sujeito passivo da obrigação tributária. No julgamento do ARE 915.424 AGR/SP, a Corte entendeu:

Recurso Extraordinário com Agravo (lei nº 12.322/2010) – Sanções Políticas no Direito Tributário – Inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do STF) – Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridam os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita – Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo Estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao “substantive due process of law” – Impossibilidade constitucional de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado [...]. (BRASIL, 2015, p. 1).

Igualmente, os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade orientaram a edição de súmulas com efeito vinculante cuja Corte vedou: a) a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo (Súmula 70); b) a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos (Súmula 323); e c) as proibições de que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Súmula 547) (BRASIL, 1963a, 1963b, 1969).

Observa-se que os mecanismos estatais para a satisfação do crédito tributário não podem comprometer o direito do contribuinte a uma existência digna, fundamento da República Federativa do Brasil nos termos do Art. 1º, III, da CRFB/88, considerando-se inconstitucional à medida que ultrapasse os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade.

### 3 ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI 13.606/18 À LEI N.º 10.522/02

A lei nº 13.606/18 que institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promoveu em seu Art. 25 alterações significativas à Lei nº 10.522/02, acrescentando os Art. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E. Especificamente, disciplinou:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado [...]

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

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

A referida norma possibilitou a constrição unilateral de bens por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa em órgãos públicos, dispensando a necessidade de decisão judicial, uma medida que possibilitou à Administração Tributária da União Federal adotar mecanismos indiretos para acautelar o crédito tributário, haja vista as dificuldades enfrentadas pelo Fisco para recuperar o crédito tributário nas ações de execuções fiscais.

Ocorre que a determinação legal contrariou formalmente e materialmente a Constituição, pois não observou o procedimento legislativo acautelado pela Lei Maior, bem como ofende direitos fundamentais, consoante será doravante demonstrado.

#### 3.1 Inconstitucionalidade Formal: Normas Gerais em Matéria Tributária

Conforme apontado em tópico específico (2.3), tem-se a inconstitucionalidade formal quando verificado vício no processo legislativo infraconstitucional, isto porque “a Constituição prevê quem, dentro da estrutura do Estado, pode editar normas ou praticar atos a respeito de determinado assunto” (BARCELLOS, 2018, p. 505).

A Constituição Federal acautelou em seu Art. 59 que o processo legislativo brasileiro compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias e leis delegadas, bem como a edição de medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

Segundo Bulos (2018), inexistente hierarquia entre as espécies normativas acauteladas no Art. 59 da CRFB/88, pois o que existe é a previsão abstrata delas. Todavia, se passarem pelo processo legislativo, concretizando-se na ordem jurídica, haveria hierarquia porque o constituinte estabeleceu, especificamente, quais os temas deveriam ser disciplinados por uma ou outra espécie normativa.

Tal afirmativa é verificada pelo quórum de aprovação de Leis Complementares e Ordinárias disciplinado na Constituição que, no primeiro caso, exige a maioria absoluta dos parlamentares para sua respectiva aprovação (Art. 69, CRFB/88), enquanto a lei ordinária impõe a maioria

simples (Art. 47, CRFB/88). Neste viés, Moraes assevera que:

A razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato de o 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 de um processo legislativo ordinário. O legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, assim que necessário (MORAES, 2017, p. 703).

Igualmente, cumpre mencionar que a doutrina majoritária sustenta que a matéria reservada à Lei Complementar deve vir expressa no texto constitucional. Nessa toada, ao possibilitar à Fazenda Pública, unilateralmente, averbar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando indisponíveis bens de devedores de tributos federais, o legislador estabeleceu privilégios e garantias do crédito tributário, matéria reservada à Lei Complementar Nacional, consoante acautela a CRFB/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...] (BRASIL, 1988, p. 48).

Coelho (2018, p. 75) defende que as normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares “são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários”.

O STF possui entendimento pacificado pela inconstitucionalidade formal de leis ordinárias Federais, Estaduais e Distritais que versem sobre matérias acauteladas no Art. 146, III, b, da CRFB/88. No Recurso Extraordinário 556.664/RS, entendeu-se:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias 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 (BRASIL, 2008, p. 1).

No parecer nº 406/2018, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.886/DF a Procuradora-Geral da República reconheceu a inconstitucionalidade da Lei nº 13.606/18, apontando a necessidade de Lei Complementar para dispor sobre privilégios e garantias do crédito tributário:

Norma sobre a averbação da CDA no registro de bens e direitos, com a finalidade de declaração da indisponibilidade de bens do devedor, independentemente de determinação judicial, encontra-se no contexto de privilégios e garantias do crédito tributário, matéria reservada à lei complementar nacional, nos termos do art. 146-III-*b* da Constituição. Considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, seria admitir a atuação legislativa suplementar dos entes federados para dispor sobre tema que demanda tratamento nacional e uniforme, a fim de assegurar a racionalidade e a unicidade do sistema tributário [...] (BRASIL, 2018, p. 6).

Portanto, o Art. 20-B, §3º, II Lei nº 13.606/18 é formalmente inconstitucional, uma vez verificado vício no processo legislativo infraconstitucional que violou o Texto Constitucional, por versar acerca de matéria reservada à Lei Complementar, sendo que a norma supracitada constitui espécie normativa ordinária aprovada por maioria simples.

### **3.2 Inconstitucionalidade Material**

O processo legislativo brasileiro deve observância às regras procedimentais e substancias da Constituição. Não basta a adequação formal da norma e violação ao conteúdo, pois “o ato que contrarie alguma matéria constante da Constituição deverá ser declarado inconstitucional, pouco importando que tenham sido observadas as formalidades para a sua aprovação e promulgação.” (PIMENTA, 2009, p. 240).

Todavia, a constrição unilateral dos bens de devedores do crédito tributário da União, salvaguardada pela Lei nº 13.606/18 violou frontalmente o conteúdo substancial da Constituição, uma vez que limitou direitos e garantias fundamentais.

#### **3.2.1 O Direito fundamental à propriedade e seus elementos constitutivos: usar, gozar, dispor e reaver**

O direito à propriedade foi assegurado no Art. 5º, XXII, da CRFB/88, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros a inviolabilidade do direito à propriedade. A referida norma é reflexo da Declaração Universal dos Direitos Humanos que estatuiu em seu Art. 17 o dispositivo que toda pessoa tem direito à propriedade, individual ou coletiva, e ninguém será privado de seu bem arbitrariamente. Ademais, estabeleceu o constituinte que a propriedade deverá cumprir sua função

social.

Consoante Tartuce (2019), é preciso compreender a propriedade como direito fundamental do ser humano. Assim, “o direito de propriedade é a expressão jurídica da propriedade. Revela o poder atribuído pela Constituição para o indivíduo usar, gozar e dispor da coisa.” (BULOS, 2018, p. 626).

Neste viés, estabeleceu o Art. 1.228 do Código Civil que o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (BRASIL, 2002). Segundo Gonçalves,

Quando todos os aludidos elementos constitutivos estiverem reunidos em uma só pessoa, será ela titular da propriedade plena. Se, entretanto, ocorrer o fenômeno do desmembramento, passando um ou alguns deles a ser exercidos por outra pessoa, diz-se que a propriedade é limitada (GONÇALVES, 2018, p. 225).

Por sua vez, o Art. 1.231 do Código Civil confere à propriedade o atributo da exclusividade, que assegura ao proprietário o direito constitucional de exercer livremente à propriedade sem a oposição de terceiros (BRASIL, 2002).

Monteiro (2000) sustenta que o elemento dispor é o mais importante do direito de propriedade. Dentre as faculdades atribuídas à propriedade pelo ordenamento jurídico pátrio, o poder de disposição da coisa “consiste na capacidade de o proprietário se desfazer do objeto, seja consumindo-o, alienando-o ou dando-lhe qualquer outra destinação, atendidos os requisitos de lei.” (NADER, 2016, p. 97).

É nesta seara que a Lei nº 13.606/18 diverge materialmente da Constituição Federal. Com o acréscimo do Art. 20-B à lei da Lei nº 10.522/02, o elemento dispor foi profundamente atingido pela Fazenda Pública, pois a alteração legal possibilitou à Fazenda, unilateralmente, sem observância ao devido processo legal (Art. 5º, LIV, CRFB/99), limitar direito fundamental à propriedade.

A referida medida mostra-se contrária aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, haja vista que o Supremo Tribunal Federal, conforme asseverado neste trabalho, já pacificou o entendimento que a imposição de sanções políticas como instrumento coercitivo para o adimplemento do crédito tributário vai de encontro aos direitos e garantias fundamentais quando impostas de forma desarrazoada.

É o que se verifica do parecer nº 406/2018, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.886/DF, cuja Procuradora-Geral da República salientou:

De acordo com a jurisprudência do STF, as medidas coercitivas definidas com o objetivo de assegurar o pagamento do crédito tributário devem ser avaliadas segundo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Dessa forma, será considerada sanção política incompatível com a ordem constitucional a medida que limita de maneira desproporcional o exercício de direitos fundamentais pelo sujeito passivo (BRASIL, 2018b, p. 8).

Igualmente, no julgamento da ADI 5.135/DF, o Ministro Roberto Barroso ratificou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que tange à vedação de meios coercitivos para a cobrança de tributos:

Esta Corte possui entendimento há muito consolidado no sentido da inconstitucionalidade do emprego, pelo Poder Público, das denominadas sanções políticas, morais ou indiretas, i.e., de meios não arrecadatórios, gravosos e desproporcionais de coerção estatal com o objetivo de forçar o contribuinte a pagar os tributos devidos. A jurisprudência histórica do Supremo sobre o tema foi expressa nas Súmulas nº 70, 323 e 547, editadas anteriormente à Constituição de 1988, que julgaram inadmissíveis, como meios coercitivos para cobrança de tributos, (i) a interdição de estabelecimento, (ii) a apreensão de mercadorias, e (iii) a proibição de aquisição de estampilhas dos impostos e de despacho de mercadorias nas alfândega. (BRASIL, 2016, p. 4).

É sabido que os direitos e garantias fundamentais acautelados pela Constituição não são absolutos, admitindo-se limitações quando imperativos a garantir interesses disciplinados na própria Lei Maior. Todavia, verifica-se que o Art. 25 da Lei nº 13.606/18 é materialmente inconstitucional, pois a averbação pré-executória da CDA violou substancialmente o direito à propriedade, ligado intrinsecamente à dignidade da pessoa humana, balizada como fundamento da República Federativa do Brasil.

### 3.0.2 A Livre Iniciativa e o Livre Exercício da Atividade Econômica

A livre iniciativa foi estabelecida no Art. 170, IV, da CRFB/88 como princípio geral da ordem econômica e financeira, isto porque “o constituinte prestigiou uma economia de mercado, de cunho capitalista, priorizando o labor humano como valor constitucional supremo em relação aos demais valores integrantes da economia de mercado.” (BULOS, 2018, p. 1547).

Além disso, estabeleceu em seu artigo 170, parágrafo único, como corolário do princípio da livre iniciativa, o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica, dispondo que a todos é assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, prescindindo autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Ocorre que a determinação salvaguardada pela Lei nº 13.606/18, possibilitando a constrição unilateral de bens, igualmente atingiu o conteúdo substancial do comando constitucional da livre iniciativa (Art. 170, IV, CRFB/88) e o livre exercício da atividade econômica (Art. 5º, XIII, CRFB/88).

Quanto às restrições a direitos, cabe considerar, inicialmente, que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de



direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanções políticas”. (PAULSEN, 2018, p. 234).

Consoante mencionado neste trabalho, é pacífico o entendimento jurisprudencial em sede do Supremo Tribunal Federal que veda a imposição de sanções políticas no sentido de constranger o contribuinte, por vias extremas, ao adimplemento do crédito tributário.

Verifica-se que a referida norma obsta o exercício regular de princípios norteadores da ordem econômica brasileira, contrariando materialmente o Texto Constitucional, devendo ser declarada inconstitucional.

### 3.2.3 Violação ao Princípio Fundamental do Devido Processo Legal

A penhora administrativa unilateral violou, ainda, o princípio do devido processo legal acautelado expressamente no Art. 5º, LIV, da CRFB/88. O referido preceito constitucional assegura que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988, p. 11).

O devido processo legal funda-se no preceito de que aos brasileiros e estrangeiros residentes no país é assegurado um procedimento judicial ou administrativo justo. Segundo Moraes (2017, p. 112), tal princípio “configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa”.

O devido processo legal é corolário do contraditório e da ampla defesa, de modo que nos termos do Art. 5º, LV, da CRFB/88, “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.” (BRASIL, 1988, p. 11).

Conquanto, ao disciplinar que a Fazenda Pública poderá averbar a CDA nos órgãos de bens, tornando-os indisponíveis, o legislador atingiu materialmente a Constituição, restringindo unilateralmente direito à propriedade e dispensando a necessidade de decisão judicial para tornar indisponíveis bens do contribuinte devedor. O CTN estabeleceu que a indisponibilidade de bens dar-se-á através de decisão judicial:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam

cumprir a ordem judicial (BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional, em observância à Lei Maior, disciplinou acerca da necessidade de decisão judicial para constrição de bens do contribuinte, respeitando os dispositivos indicado no Art. 5º, LIV e LV da CRFB/88. A norma observa os parâmetros da razoabilidade, pois em um Estado Democrático de Direito não se pode permitir medidas desarrazoadas que restrinja as liberdades do indivíduo, o que não se verifica na edição do Art. 25 da Lei nº 13.606/18.

A averbação pré-executória que viola o princípio de devido processo legal confere aos Procuradores-Gerais da Fazenda Nacional (PGFN) amplos poderes para averbarem, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Todavia, faz-se mister destacar que no ordenamento jurídico pátrio a prerrogativa de tornar bens indisponíveis é conferida ao Poder Judiciário, sobretudo pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição que aduz em seu Art. 5º, XXXV, da CRFB/88 que “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988, p 10).

Destarte, face as violações aos princípios substanciais do devido processo legal, e seus corolários do contraditório e a ampla defesa, bem como a inafastabilidade da jurisdição, a Lei nº 13.606/18 é materialmente inconstitucional.

#### **4 REGULAMENTAÇÃO DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA ATRAVÉS DA PORTARIA PGFN Nº 33/18 E A POSSIBILIDADE DE NOVAS RESTRICÇÕES**

O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no uso de suas atribuições legais conferidas pelo Art. 20-E da Lei nº 10.522/02, com redação dada pela Lei nº 13.606/18, editou, em 08 de fevereiro de 2018, a Portaria nº 33, com o escopo de regulamentar a disciplinar os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins em inscrição em dívida ativa da União, além de estabelecer critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, oferta antecipada de bens e direitos à penhora e ajuizamento seletivo de execuções fiscais.

A Portaria supra, dividida em 14 capítulos, estabeleceu, especificamente em seu capítulo segundo, acerca do procedimento para notificação do contribuinte devedor e a regulamentação da cobrança extrajudicial do crédito tributário:

Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para:

- I - em até 05 (cinco) dias:
  - a) efetuar o pagamento do valor do débito atualizado monetariamente, acrescido de juros, multas e demais encargos; ou
  - b) parcelar o valor integral do débito, nos termos da legislação em vigor.
- II - em até 10 (dez) dias:
  - II - em até 30 (trinta) dias: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 42, de 25 de maio de 2018)

- a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou
- b) apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI).

§ 1º. A notificação de que trata o caput será expedida por via eletrônica ou postal (BRASIL, 2018).

O Art. 7º da PGFN Nº 33/18 (BRASIL, 2018a) salvaguardou que, esgotado o prazo para pagamento e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá: (i) protestar a Certidão de Dívida Ativa; (ii) comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; (iii) averbar, inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória; (iv) cobrar a dívida mediante instituições financeiras públicas; (v) aplicação de multa por distribuição irregular de bonificações a acionistas, em observância ao Art. 32 da Lei nº 4.357; (vi) cancelamento de benefícios e/ou incentivos fiscais, inclusive vinculados ao Comércio Exterior; (vii) encaminhar representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de recursos públicos, repasses e financiamentos; (viii) representar junto à agências reguladoras para revogação de concessões e permissões de serviços públicos, além de outras providências estabelecidas no artigo em comento.

Ocorre que as novas restrições, além daquela objeto deste estudo, igualmente violam direitos fundamentais acautelados na Lei Maior, no Código Tributário Nacional e Lei de Execuções Fiscais, uma vez que comprometem o direito do contribuinte a uma existência digna e constituem, nitidamente, sanções políticas para a satisfação do crédito tributário.

## 5 AÇÕES DO CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE EM FACE DA LEI Nº 13.606/18

A Constituição Federal disciplinou em seu Art. 102, *caput*, que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a Guarda da Constituição, cabendo-lhe processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual criado em dissonância à Lei Maior. Nesse contexto, tramita perante a Corte Superior algumas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que questionam as alterações promovidas pela lei objeto deste estudo, como a ADI 5881/DF, a ADI 5886/DF e a ADI 5890/DF.

As supracitadas ações indicam a inconstitucionalidade do Art. 25 da Lei nº 13.606/18 sob o aspecto formal e material, apontando: a) a reserva de lei complementar para o estabelecimento de normas sobre crédito tributário; b) a inobservância do devido processo legal substantivo e reserva de jurisdição; c) violação ao contraditório e ampla defesa; d) limitação ao direito de propriedade e sua função social; e) ofensa à livre iniciativa; e (f) transgressão ao princípio da isonomia.

A Procuradora-Geral da República, instada a se manifestar nas ações supramencionadas, seguiu o entendimento pela declaração de inconstitucionalidade formal e material do Art. 20-B,

§3º, II da Lei 10.522/2002, com redação da Lei nº 13.606/2018.

Portanto, aguarda-se o julgamento das ações do Controle Concentrado de Constitucionalidade que pretendem ver declarada a inconstitucionalidade do dispositivo legal objeto deste estudo, sendo que ao fechamento do presente trabalho verificou-se a determinação de inclusão em pauta para julgamento.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 13.606/18 institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PTR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e confere à Administração Tributária a possibilidade de averbar a CDA nos órgãos de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. Todavia, malgrado o legislador tenha pretendido dotar o Fisco de instrumentos extrajudiciais para a satisfação do crédito tributário, as alterações promovidas à Lei nº 10.522/02 violaram o Texto Constitucional.

A averbação pré-executória, instituto que se assemelha a averbação premonitória disciplinada no Art. 828 do Código Processual Civil é medida desarrazoada e desproporcional, visto que confere ao Fisco condição superior em relação ao contribuinte.

É sabido que o Estado necessita angariar recursos para satisfazer as necessidades coletivas, mas a força do Fisco não pode impor medidas no sentido de constranger o contribuinte, por vias extremas, ao adimplemento do crédito tributário, pois a medida configuraria sanção política, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste diapasão, verificou-se que o Art. 20-B da Lei nº 10.022/02, acrescido pelo Art. 25 da lei 13.606/18, viola formalmente a Constituição, uma vez que a Lei Maior exige a necessidade de Lei Complementar para estabelecer privilégios e garantias do crédito tributário.

Ademais, apurou-se que a supracitada lei é materialmente inconstitucional, pois ofende preceitos básicos do Estado Democrático de Direito que confere aos cidadãos o direito à propriedade, à livre iniciativa e liberdade da atividade econômica e profissional, bem como garantias processuais que acautelam a inafastabilidade da jurisdição, e um devido processo legal pautado no contraditório e na ampla defesa.

Igualmente, verificou-se que a Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, editada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional para regulamentar a Lei objeto do presente estudo, estabeleceu novas restrições para satisfação do crédito tributário que violam os direitos fundamentais do contribuinte, e constituem, nitidamente, sanções políticas.

Por fim, constatou-se a existência de Ações Diretas de Inconstitucionalidade tramitando perante o Supremo Tribunal Federal que, indubitavelmente, confirmarão as inconstitucionalidades da Lei nº 13.606/18, isto porque a indisponibilidade de bens do devedor pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional constitui medida autoritária que produzirá inúmeras ações judiciais com o

escopo de suspender a aplicabilidade dos dispositivos objetos deste estudo, carecendo, portanto, que sejam declarados inconstitucionais.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: JusPodivm, 2017.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Alex Muniz. **Direito constitucional positivo**. São Paulo: CL EDIJUR, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 2015.

BRASIL. Lei nº 10.522/02, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, 22 jul. 2002, p. 1. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm). Acesso em: 22 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.606/18, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; 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. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, 10 jan. 2018, p. 2. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm). Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320/64, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 8 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12451. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 12 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.830/80**, 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 22 abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.492/97**, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm). Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **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: Ministério da Economia, 2018a. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao\\_pre\\_executoria\\_PGFN\\_final%20%281%29.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final%20%281%29.pdf/view). Acesso em: 28 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.886/DF**. Requerente: Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados – ABAD. Relator: Ministro Marco Aurélio. 2018b. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338655648&ext=.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135/DF**. Relator(a): Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000267499&base=baseAcordaos>. Acesso em: 18 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 915.424/SP**. Relator(a): Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 20/10/2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9895295>. Acesso em: 16 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 556.664-1/RS**. Relator (a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>. Acesso em 28 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Data de Aprovação Sessão Plenária de 13 dez. 1963a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 29 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Data de Aprovação Sessão Plenária de 3 dez. 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 29. mar. 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Data de Aprovação Sessão Plenária de 13 dez. 1963b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 29 mar. 2019.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Meios Alternativos de Cobrança de Tributos como Instrumentos de Justiça Fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

HARADA, Kiyoski. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília-DF: IPEA, 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf). Acesso em: 24 mar. 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil: direito das coisas**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PIMENTA, Marcelo Vicente de Alkim. **Teoria da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2012.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil: direito das coisas**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

**Como citar:** ALVES JUNIOR, José da Silva; PAIVA, Bruno Teixeira. Averbação pré-executória: a (in)constitucionalidade formal e material da Lei n.º 13.606/18. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 15, n. 2, p. 195-218, ago. 2020. DOI: 10.5433/24157-108104-1.2020v15n2p. 195. ISSN: 1980-511X

Recebido em: 04/07/2019

Aprovado em: 01/05/2020