

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

MARIANNA SILVA E SANTOS

**A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA E COBRANÇA DOS CRÉDITOS
INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO: UMA REFLEXÃO
ACERCA DA PORTARIA PGFN N°33/2018**

VOLTA REDONDA

2019

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA E COBRANÇA DOS CRÉDITOS
INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO: UMA REFLEXÃO
ACERCA DA PORTARIA PGFN N°33/2018**

Monografia apresentada ao Curso de Direito
do UniFOA como requisito para à obtenção
do título de bacharel em Direito.

Aluna:

Marianna Silva e Santos

Orientadora:

Ariadne Yurkin Scandiuzzi

VOLTA REDONDA

2019



Fundação Oswaldo Aranha



FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

As Obrigações Pós-Executórias e Cobrança das Dívidas Insultas em Dívida Ativa da União: Uma Reflexão acerca da Portaria P6FN 33/2013

Elaborado por *Fábrica Silva e Santos* apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovada em *22* de *Outubro* de *2019*

Banca Avaliadora:

Anderson Yukken Scandij

Professor Orientador - Unifoa

[Signature]
Professor Avaliador - Unifoa

[Signature]
Professor Avaliador - Unifoa

Aos meus queridos pais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu namorado e advogado Ricardo Godoy Paiva por toda motivação.

Às minhas demais fontes de inspiração profissional Dra. Ariadne Scandiuzzi, Dr. Edmundo dos Santos Filho, Dr. Ruy Paiva Júnior, Dr. Pedro Gonçalves, Dra. Rachel Bordeaux e Dra. Luciene Torres.

À minha família, em especial meu irmão, avós, tios, primos, cunhada e sogra. Aos meus amigos e ensinamentos de Maria Fátima, Renata Castro e Déborah Lino.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade realizar uma análise crítica acerca da Portaria PGFN nº33/18, no que concerne a averbação dos bens do devedor passíveis à penhora, em momento posterior à inscrição do débito em dívida ativa da União, mas anterior ao ajuizamento da execução fiscal. Destacando-se ainda que a penhora propriamente dita será realizada no judiciário e que a averbação pré-executória cabe somente nas hipóteses específicas elencadas na portaria. Traz também um breve histórico do modo de cobrança realizado pelo Estado até o atual modelo. Expondo as dificuldades enfrentadas pela PGFN na recuperação dos créditos da União. Assim, vislumbra-se no instituto da portaria alcançar maior êxito na perseguição dos créditos, sempre em observância com as garantias e princípios constitucionais.

Palavras-chave: averbação pré-executória; cobrança de créditos da União; inscrição em dívida ativa da União; Portaria PGFN nº33/18.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART – Artigo

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CTN – Código Tributário Nacional

MF – Ministério da Fazenda

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ou Econômico

PAF – Processo administrativo fiscal

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PL – Projeto Lei

PRDI – Pedido de revisão da dívida

LEF – Lei de Execução Fiscal

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O DIREITO TRIBUTÁRIO	11
2.1 Origem	13
2.2 Conceito.....	14
2.3 Normas gerais	14
2.3.1 Hierarquia.....	15
2.4 Crédito tributário.....	17
2.4.1 Constituição do crédito tributário.....	17
2.4.2 Inscrição em dívida ativa	17
3 CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.....	20
3.1 Fase administrativa	21
3.2 Fase judicial	22
4 PORTARIA PGFN N°33/2018.....	26
4.1 Sob a égide da CRFB/88.....	27
4.2 Análise da averbação pré-executória.....	32
5 CONCLUSÃO	42
6 REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

Importante inovação no ordenamento jurídico brasileiro, a Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018 estabeleceu a possibilidade de anotação pré-executória dos bens do contribuinte, após a inscrição do débito em dívida ativa da União, porém em momento anterior ao ajuizamento da execução fiscal, sendo um dos intuitos o de prevenir fraude à execução fiscal, de modo a constituir antecipadamente garantia da ação de cobrança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Com efeito, a referida normativa encontra amparo no artigo 20-E, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a partir da redação dada pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que possibilitou a regulamentação da averbação pré-executória por meio da Portaria PGFN nº 33/2018. Em 17 de setembro de 2018 foi aberta consulta pública acerca dos artigos da portaria, que entrou em vigor somente em 01 de outubro de 2018, com as devidas alterações publicadas na Portaria PGFN nº 42/2018.

Insta salientar que a principal função da anotação pré-executória é a verificação do indício de bens, direitos ou atividades econômicas dos devedores ou corresponsáveis, antes do ajuizamento do executivo fiscal, na tentativa também de potencializar a satisfação do crédito tributário ou não tributário, inscrito em dívida ativa da União.

Embora polêmica, a portaria busca uma alternativa para o ajuizamento desmedido e sem critérios das ações de cobrança da Fazenda Nacional, assim como prevenir a fraude à execução fiscal, mediante a prévia verificação pelas autoridades administrativas do indício de bens úteis à satisfação integral ou parcial do crédito, em momento anterior à efetivação do executivo fiscal, de forma a implementar um ajuizamento seletivo.

O presente trabalho possui a finalidade de analisar a Portaria PGFN nº 33/2018 refletindo acerca dos seus principais objetivos a partir de uma análise do seu intuito, aplicação, impacto ao contribuinte e das polêmicas que permeiam o novo instituto, principalmente quanto à sua constitucionalidade.

De acordo com a ADI apresentada pela CNI, em trâmite perante o STF, a referida portaria colide com garantias constitucionais como a ampla defesa e o devido processo legal, uma vez que a averbação dos bens ocorre antes mesmo da fase judicial da cobrança do crédito. Assim como defendem que constitui uma espécie de penhora que, no entanto, acreditam ser somente competência do poder judiciário. No entanto, tais argumentos não merecem prosperar, consoante será visto adiante.

Nesta toada, vale ressaltar que a anotação pré-executória não constitui uma penhora. Ademais, ela é limitada e precisa obedecer, obrigatoriamente, uma das hipóteses previstas na portaria. Além disso, possui o objetivo de garantir a execução fiscal de modo a promover um ajuizamento seletivo e evitar fraude à execução, desafio recorrente enfrentado pela Fazenda Nacional no atual molde de cobrança tributária. O que visa, ainda, tornar mais eficazes os executivos fiscais na cobrança do crédito.

Para melhor refletir acerca do tema foram utilizados livros e doutrinas para fazer um apanhado histórico do Direito Tributário e a cobrança de créditos tributário, que será o principal enfoque do presente trabalho.

Cumprido destacar que em razão da atualidade do tema, foram adotados artigos encontrados no meio eletrônico e legislação para destrinchar as normas e fases de cobrança tributárias, assim como atuação da PGFN. Além de pesquisas jurisprudenciais, para analisar a constitucionalidade da portaria e as mudanças previstas diante da ineficácia do atual molde de cobrança tributária.

Para tanto, foram realizadas leituras seletivas para reflexão acerca do tema e formação de opinião crítica, por meio dos métodos de abordagem histórico, comparativo e lógico ao longo de três capítulos.

Em um primeiro capítulo foi feito um apanhado geral do Direito Tributário quanto ao seu aspecto histórico, suas normas e o crédito tributário. Por meio desta análise há de se verificar a necessidade de arrecadação de recursos para o Estado garantir o bem-estar social e a implementação de políticas públicas, assim como a sua própria manutenção.

Como os tributos configuram a principal fonte de receita do Estado, possuem caráter obrigatório e são disciplinados pelo Direito Tributário, em especial de que forma são realizadas a sua cobrança.

Adiante, no capítulo seguinte, foi retratada a resolução dos litígios no Direito Tributário, abordando a fase administrativa e judicial, ressaltando que os princípios do contraditório e da ampla defesa são contemplados por ambas as fases.

Por fim, foi apresentada a portaria, objeto da presente análise, com as suas principais características e questões emblemáticas envolvidas, principalmente no que concerne a sua constitucionalidade. Para tanto foram abordados os principais artigos da portaria e posicionamento de renomados juristas, ambos essenciais para o desenvolvimento de uma opinião crítica acerca do tema.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO

No estudo da Ciência do Direito, o Direito Tributário é considerado um ramo autônomo dada a sua relevância, especificidades e extensão da matéria, o qual decorre de outro ramo autônomo, qual seja, o Direito Financeiro, que se destina a estudar juridicamente as atividades financeiras do Estado *lato sensu*, bem como a aplicação das normas que regulam a arrecadação, gestão e aplicação dos recursos financeiros estatais.

O Direito Tributário, por outro lado, se restringe a estudar a disciplina dos tributos, por ser esta a principal e a maior fonte de recursos (receita) do Estado, necessitando, portanto, de uma matéria exclusiva, desvinculando-se do Direito Financeiro para fins eminentemente didáticos e pedagógicos.

Neste sentido, cumpre trazer à baila os elucidativos ensinamentos de Luciano Amaro (2016, p.31) acerca do estudo do Direito Tributário, consoante trecho abaixo colacionado:

O direito tributário é apenas um setor do direito financeiro que, atingindo relativo grau de complexidade, passou a ser legislado em diplomas normativos específicos e a ser objeto de estudos sistemáticos, que abstraem os demais componentes do conjunto normativo regulador da atividade financeira do Estado e se preocupam com o subconjunto ou capítulo referente à categoria específica dos tributos (elastecido este conceito para abarcar também as contribuições parafiscais). O direito tributário ganhou ainda lugar próprio nos cursos jurídicos de graduação e pós-graduação e é objeto de compêndios, tratados, monografias, ensaios, que a ele se dedicam com singular atenção.

Portanto, se se quiser dizer que o direito tributário goza de *autonomia legislativa* (por ser objeto de conjuntos de normas dirigidas especificamente à disciplina dos tributos), ou que possui *autonomia científica* (por abrigar princípios e institutos não comuns a outros ramos do direito) e que desfruta, ademais, de *autonomia didática* (por ser ensinado em cadeiras autônomas nos cursos jurídicos).

2.1 Origem

De acordo com Benjamin Franklin (1817, p. 266) “neste mundo nada pode ser dado como certo, à exceção da morte e dos impostos”.

Embora tal oração tenha sido proferida no século XVIII, não se pode dizer que não é atual. Em decorrência da necessidade de o Estado arrecadar recursos financeiros para garantir a sua própria existência e para exercer suas atividades em

prol de toda a coletividade, de modo a garantir o bem-estar social, tem-se como certo o pagamento dos tributos por todos os indivíduos de uma sociedade.

Neste preciso sentido, Hugo de Brito Machado (2016, p. 24) enfatiza que:

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos.

Historicamente, para arrecadar os recursos necessários para a consecução de suas atividades, o Estado, em regra geral, realizava uma tributação arbitrária, sem garantias constitucionais e observância da justiça fiscal, a qual evoluímos para observar contemporaneamente.

No Brasil, a atividade financeira estatal passou a ser menos agressiva por meio da atuação de instituições como o Ministério Público, o Poder Judiciário e o Congresso Nacional, responsáveis pela criação e imposição de normas que regulamentam e esta atuação do Estado.

À luz do exposto, Marcus Abraham (2018, p.39) ensina que o Direito Tributário que conhecemos hoje é fruto de uma longa evolução, durante a qual, *a priori* o Estado não conhecia qualquer limitação, atingindo o ápice no período absolutista monárquico, já que praticamente inexistiam regras no campo das imposições fiscais. De modo que buscavam garantir os recursos para a ostentação e realização pessoal dos próprios governantes. Diferentemente da evolução que se deu para um sistema de tributação estruturado com base no Estado Constitucional de Direito.

No que lhe diz a respeito, a atividade financeira do Estado era originalmente disciplinada tão somente pelo direito financeiro, que regulamentava todos os princípios e as regras para a arrecadação, gestão e aplicação dos recursos públicos. Dentre as espécies de arrecadação de recursos estatais temos os tributos, que correspondem à sua principal fonte de arrecadação. Assim, o Direito Financeiro englobava o campo dos tributos, o que atualmente encube ao Direito Tributário.

Desta forma, o Direito Tributário nada mais é do que uma ciência jurídica específica que trata da principal fonte de arrecadação de recursos financeiros para o Estado, dos tributos, atualmente constituindo ramo autônomo, tendo se separado do

Direito Financeiro a partir da década de 1960. Sua origem como matéria autônoma possui como principais referências normativas a Emenda Constitucional nº18/1965, que alterou o Sistema Tributário Brasileiro e a edição das Lei nº s 5.172/1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN) e Lei nº 6.830/1980, que dispôs sobre a Lei de Execuções Fiscais (LEF), ambas vigentes até os dias atuais.

2.2 Conceito

O Direito Tributário constitui ramo autônomo e estruturado com normas e princípios próprios que regulamentam os tributos, quanto à sua criação, fiscalização e arrecadação.

No que lhe diz a respeito, o conceito de tributo é definido pelo art. 3 do CTN como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada,” englobando os impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5 do CTN) e também as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, conforme a teoria pentapartite adotada pela jurisprudência do STF.

Neste ponto, importa mencionar que a teoria pentapartite é a adotada pelo STF, vez que, segundo sua jurisprudência, os empréstimos compulsórios e as contribuições são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ainda sobre o conceito de tributos, convém ressaltar que o pagamento possui caráter obrigatório, isto é, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, este é compulsório e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária tem o dever de pagar o tributo. Por sua vez, a autoridade fiscal tem a obrigação de lançar o tributo.

Além disso, o mesmo diploma legal traz em seu art. 156, as hipóteses de extinção do crédito tributário, o qual poderá se dar mediante o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição ou a decadência, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial

passada em julgado e, mais recentemente, a dação em pagamento em bens imóveis.

Na esteira do exposto, o Direito Tributário possui natureza de direito público, por tutelar interesse do Estado, comum devido ao seu status *erga omnes* e obrigacional em razão da existência de uma relação jurídica de obrigação tributária, na qual, o credor ou sujeito ativo (Estado – Fisco) possui o direito de exigir o cumprimento de uma prestação em dinheiro do sujeito passivo ou devedor (contribuinte).

Em conformidade com os artigos 119, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento,” e 121 do CTN, “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

2.3 Normas Gerais

Insta salientar que a justiça tributária como ideal a ser cumprido surge ao final da idade média, diante dos tributos abusivos cobrados que não correspondiam a real necessidade estatal. Assim, após muita luta e evolução, surgiu o Direito Tributário como conhecemos hoje, isto é, com a ênfase na busca pela justiça fiscal através da arrecadação de recursos.

No âmbito da legislação, a competência para as normas gerais tributárias incumbe à lei complementar, consoante art. 146, III da CRFB:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Não obstante, “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146-A).”

Cumprir informar ainda que, consoante Denis Nobre (2012, p. 44), o texto constitucional quando se refere à lei está implícito o adjetivo “ordinária,” que, por sua vez, só é utilizado quando necessário para diferenciar de outra espécie de lei.

Assim, em matérias tributárias o CTN é a norma geral utilizada, aplicando-se concomitantemente a LEF, e, subsidiariamente o CPC, nos casos omissos. Por sua vez, a LEF disciplina o procedimento especial de execução fiscal para a satisfação dos créditos tributários e não tributários da Fazenda Pública, através da execução da certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial (art. 784, IX do CPC). Entretanto, conforme restará demonstrado a seguir não tem sido suficiente para satisfação dos créditos.

2.3.1 Hierarquia

Luís Roberto Barroso (1996, p. 187) salientou que “em direito, hierarquia traduz a ideia de que uma norma colhe o seu fundamento de validade em outra que lhe é superior.” Assim, o Sistema Tributário Nacional, assim como as demais normas jurídicas brasileiras, segue a pirâmide de Hans Kelsen:

Figura 1 – Pirâmide de Kelsen¹



Fonte: KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

A referida pirâmide pressupõe necessário uma hierarquia das normas para sustentar um ordenamento jurídico, adequando essa cadeia de normas a uma lei maior: a CRFB.

Logo, o Sistema Tributário Nacional procede da Constituição da República Federativa do Brasil, conforme o disposto no art. 145, 148 e 149 da CRFB, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

[...]

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹ Figura adaptada pela autora.

Insta salientar que a Constituição Federal estabelece ainda, em seu art. 146, que as normas gerais em matéria de legislação tributária serão instituídas por meio de lei complementar, podendo ser complementadas mediante lei ordinária.

Nesse sentido, o art. 96 do CTN, na parte de Normas Gerais de Direito Tributário, define o conceito da expressão “legislação tributária”, a saber:

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Importa destacar que as normas complementares a que se refere, englobam os atos normativos exarados pelas autoridades administrativas competentes, dentre as quais estão elas, as portarias da PGFN (órgão pertencente ao Ministério da Fazenda e responsável pela sua assessoria jurídica, sob a direção técnica e jurídica da Advocacia Geral da União).

As portarias são atos administrativos, expedidas pelo chefe do órgão, de modo a regulamentar a atuação do órgão nos moldes da lei que as amparam.

2.4 Crédito Tributário

Nos moldes do art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação tributária, que por seu turno surge “com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, § 1º do CTN).”

Nas palavras do Hugo de Brito Machado (2016, p. 176):

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

2.4.1 Constituição do crédito tributário

A constituição do crédito tributário é de competência exclusiva da autoridade administrativa e é feita através do lançamento obrigatório, que segundo o art. 142 do CTN é:

O procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por sua vez, o procedimento administrativo de lançamento possui duas fases: a oficiosa e a contenciosa. A primeira fase consiste na determinação do valor do crédito tributário e uma vez concluída é feita a notificação do sujeito passivo. De forma a permitir ao contribuinte o exercício do seu direito facultativo de ampla defesa, assim compondo a fase administrativa denominada de contenciosa e somente após o término desta fase que o crédito é constituído definitivamente, conforme será aprofundado adiante.

2.4.2 Inscrição em dívida ativa

Após o encerramento dos procedimentos de verificação da validade do crédito e não tendo sido efetuado o pagamento por parte do contribuinte, este é constituído definitivamente e encaminhado à PGFN para o controle da legalidade do lançamento dos créditos da União, inscrição em dívida ativa e posterior cobrança judicial.

No que diz a respeito à inscrição esta gera uma certidão em dívida ativa (CDA). A CDA, em razão de já terem sido realizadas diligências para apurar a validade do crédito, “goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”, conforme o art. 204 do CTN e instrumentaliza o ajuizamento pela Fazenda da cobrança judicial da dívida ativa pelo rito especial da LEF.

De acordo ainda com o parágrafo único do supracitado artigo a presunção de liquidez e certeza da CDA é relativa, no entanto prova contrária fica a cargo do sujeito passivo, isto é, do contribuinte, na fase contenciosa administrativa e/ou judicial.

Tais características justificam-se na medida em que o ato administrativo é regido pelo princípio da legalidade, que por sua vez reveste-se de veracidade e legitimidade. Justamente em razão disso que o ato da inscrição do crédito em dívida ativa deve ser feito mediante controle da legalidade, ou seja, devem ser examinados os pressupostos legais e a presença dos requisitos de validade e eficácia do débito do contribuinte antes da emissão do correspondente título executivo.

Neste sentido, oportuno se tornam as lições de Paulo de Barros Carvalho acerca do ato de controle administrativo da legalidade da inscrição em dívida ativa (2008, p. 577):

Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais e judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle de legalidade sobre a constituição de seu crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública. Sempre vimos o exercício de tal atividade revestido da mais elevada importância jurídica. É o ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha.

O supramencionado procedimento possui relevância na medida em que concretiza a noção da CDA gozar de liquidez, certeza e exigibilidade, tornando-a um título executivo diferenciado, o que proporciona uma cobrança conseqüentemente diferenciada.

Visto que, a CDA é emitida pela administração pública, na pessoa dos seus procuradores da Fazenda, e, portanto, constitui um ato administrativo de inscrição do débito em dívida ativa, ela possui amparo no princípio da legitimidade ou veracidade dos atos administrativos.

Ademais, por se tratar de uma presunção caberá prova em contrário a encargo do contribuinte.

3 CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Contencioso é uma palavra eminentemente jurídica, que exprime a ideia de existência de litígio entre duas partes e se destina a solucionar a *quaestio*. No Direito Tributário não é diferente, o contencioso tributário pressupõe a existência de conflito entre o Fisco e o contribuinte, que pode se desenvolver no âmbito administrativo ou judicial.

O processo administrativo fiscal (PAF) tem início no lançamento de ofício do crédito tributário pela autoridade administrativa por meio da lavratura de auto de infração ou, ainda, a partir da não homologação da declaração de compensação e pedido de restituição e ressarcimento levado a efeito pelo contribuinte, para exigência de determinado tributo cujo Fisco entende ser devido.

Nessa hipótese, o contribuinte poderá impugnar o auto de infração ou manifestar a sua inconformidade contra o despacho decisório que não homologou o direito creditório, oportunidade em que se iniciará o contencioso administrativo tributário, conforme será visto adiante.

O PAF revela sua importância na medida em que oportuniza o livre e pleno exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa pelo contribuinte contra os atos administrativos emanados por autoridade administrativa competente no âmbito da própria Administração Pública, sendo esse, portanto, o momento em que a fiscalização também pode e deve rever seus atos manifestamente ilegais praticados, o que se denominou autotutela.

Por sua vez, a discussão na esfera do Poder Judiciário, isto é, o contencioso tributário judicial, pode se iniciar de diversas formas. Após o encerramento do processo administrativo desfavorável ao contribuinte, que confirma a exigência do crédito tributário, não ocorrendo o pagamento voluntário do tributo devido, a Fazenda Nacional, por seus Procuradores da Fazenda Nacional, prosseguirá com a cobrança por meio de ação de execução fiscal.

Ainda, há possibilidade no âmbito judicial de o contribuinte ingressar com uma ação anulatória de lançamento fiscal com objetivo de anular a exigência fiscal ou ação declaratória com fito de declarar inexistência da relação jurídico-tributária.

Insta salientar que ambos os procedimentos são independentes entre si. Não havendo necessidade de se esgotar a via administrativa para iniciar a fase judicial ou obrigação de se ingressar com processo judicial após o término da discussão no âmbito administrativo.

Ademais, tendo em vista a vasta amplitude do tema, o estudo ora apresentado se restringirá à abordagem das prerrogativas relativas ao tema que se refere às novidades sobre a cobrança tributos federais à luz da Portaria PGFN nº 33/18.

3.1 Fase administrativa

A relação jurídico-tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e gera a obrigação de pagar o tributo. Não sendo adimplida a obrigação tributária, a autoridade fiscal tem o poder-dever de iniciar o procedimento fiscal preparatório do ato administrativo de lançamento, no qual será fiscalizado e apurado o crédito tributário, para então se proceder ao ato de lançamento de tributos e aplicação de penalidades administrativas, consoante art. 142 do CTN.

Uma vez o contribuinte devidamente intimado do lançamento realizado, lhe é facultado impugnar o ato administrativo, nos moldes do art. 11 do Decreto Lei nº 70.235/72. Nessa hipótese, inicia-se o processo administrativo fiscal, conforme o art. 14 do supracitado Decreto, oportunidade em que o contribuinte deverá arguir todas as matérias de defesa que entender pertinentes e comprovar documentalmente as alegações (art.15 do Decreto Lei nº 70.235/72). Já do ponto de vista da Fazenda, é o momento oportuno para verificar a validade e legitimidade do lançamento fiscal.

Aliás, sobre o tema, o ilustríssimo Ricardo Lobo Torres (2013, p. 346) ensina que: “O processo administrativo tributário é o instrumento de revisão do lançamento. Iniciando-se com a impugnação do contribuinte, visa a controlar o lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa.”

Nessa toada, a impugnação ao lançamento pelo contribuinte se dará na fase administrativa, isto é, a discussão no âmbito processual administrativo tributário, sendo resguardado os princípios da ampla defesa e do contraditório.

O processo administrativo tributário se assemelha ao processo judicial, sendo regido por alguns dos mesmos princípios, como os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, do duplo grau de jurisdição e da duração razoável do processo, que encontram respaldo na CRFB.

No âmbito Federal, é regulamentado pelo Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, sendo denominado de PAF. A primeira instância é de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, a segunda pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a instância especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cumprido ressaltar que, ao término do processo administrativo, sendo a decisão favorável ao contribuinte, o crédito tributário será extinto. Por outro lado, em sendo desfavorável ou parcialmente desfavorável ao contribuinte, o crédito correspondente será definitivamente constituído. Isso significa dizer que o lançamento em tese está correto, isto é, foi verificado por todas as instâncias administrativas, que validaram a sua constituição.

Não há obrigatoriedade de o contribuinte discutir o lançamento fiscal na esfera administrativa. Na hipótese de não haver impugnação e transcorrido o prazo legal para apresentação de defesa, o crédito tributário será definitivamente constituído, e, portanto, certo, líquido e exigível (art. 204 do CTN). Assim, em não ocorrendo o pagamento espontâneo, a cobrança será encaminhada a inscrição em dívida ativa da União pela PGFN.

3.2 Fase judicial

Encerrado o processo administrativo ou na hipótese de o contribuinte abrir mão da discussão na via administrativa, a ele é facultado ainda discutir por meio da via judicial ajuizando, por exemplo, ação anulatória, declaratória ou até mesmo mandado de segurança para contestar o lançamento tributário.

Já em relação à iniciativa da Fazenda, uma vez esgotada a discussão na via administrativa ou na falta de impugnação administrativa o crédito será então encaminhado à PGFN para inscrição e emissão da Certidão de Dívida Ativa. Por sua vez, a CDA possui natureza de título executivo extrajudicial e função de instruir a

ação de execução fiscal, meio este que a Fazenda possui para a perseguição jurídica do crédito da União.

De acordo com o Relatório Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), responsável por produzir estatísticas do poder judiciário, são as execuções que penduram por mais tempo e sobrecarregam o judiciário. Por sua vez, as execuções fiscais correspondem a 75% da totalidade de execuções em trâmite perante a justiça brasileira. Sendo ainda a taxa de efetividade das execuções fiscais da União alarmante baixa (de apenas 5%), razão pela qual vem editando portarias no intuito de outorgar maior eficiência na perseguição dos créditos inscritos em dívida ativa.

Ainda em relação ao executivo fiscal há de se destacar o ensinamento do doutrinador James Marins (2017, p.741):

A autotutela da Administração tributária encerra-se com a formação do título executivo extrajudicial, que se procede através da inscrição do crédito tributário definitivamente lançado e não pago, corporificando a denominada Certidão em Dívida Ativa – CDA que aparelhará a execução fiscal. A execução forçada dos bens do devedor dá-se, no Brasil, por meio da ação própria (disciplinada pela Lei 6.830/1980) que deve ser proposta pela Fazenda Pública perante o Poder Judiciário.

Importante ressaltar que a referida medida jurisdicional se baseia na existência do título executivo que goza de certeza e liquidez conforme o art. 3º da LEF e o art. 204 do CTN. Não obstante que a formação unilateral da CDA, pela autoridade fazendária possa ser considerada exceção ao princípio do contraditório na fase judicial, o referido princípio é resguardado na fase administrativa com a notificação do contribuinte e faculdade de defesa deste.

Consoante aduz Augusto Newton Chucri (2018, p.1024):

Com isso quer se trazer à reflexão o fato de o devedor não se encontrar alijado de defesa antes do ajuizamento do feito executivo. Ao contrário, ele tem formas de assegurá-la na esfera administrativa, colaborando, pois, para a criação de um título executivo sem nenhuma mácula. O devedor também tem responsabilidade na formação do título executivo, embora não se reflita sobre esse viés da questão. Ele em conjunto com o credor, são atores desta relação jurídica, que não teve sua prestação adimplida. Por esse motivo, inadimplemento da obrigação, o credor foi obrigado a valer-se da força do Estado-juiz a fim de saldar a dívida não paga.

Outrossim, a CDA deverá indicar o descrito no art. 202 do CTN, para embasar a execução fiscal:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Não obstante a possibilidade do executado se defender na própria execução fiscal, sem necessidade de garantir a dívida, por meio de Exceção de Pré-Executividade, só caberá arguir somente matérias não probatórias, considerando a natureza do título executivo, caberá ainda ao sujeito passivo na execução fiscal o ônus probatório, sendo obrigatório ao devedor, ora executado, oferecer garantia da dívida, para o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório por intermédio de embargos à execução.

Embargos à execução é o meio de defesa que o executado possui para discutir quaisquer fatos em relação ao crédito tributário exigido, exercendo desse modo a ampla defesa e o contraditório em suas formas plenas. Possui natureza de demanda do processo de conhecimento, independente do rito executivo.

Nos moldes do art. 16º, §1º da LEF: “Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.” Constituindo assim pressuposto processual, não sendo admitido embargos sem garantia, pelos meios previstos no art. 9º da LEF, cabendo ao juiz nesta hipótese julgar o mesmo extinto sem julgamento do mérito.

Nos termos do art. 9º da LEF:

Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II – oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III – nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11; ou

IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§1º O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

§4º Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§5º A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§6º O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Assim, tem-se que para o exercício pleno da ampla defesa e contraditório é necessário garantir a dívida, razoável seria então uma averbação pré-executória de modo a promover uma anotação dos bens sujeitos a penhora posterior, visando prevenir fraude à execução.

4 PORTARIA PGFN N°33/2018

A Portaria PGFN n° 33/2018 fora instruída pelo art. 20-E, da Lei n° 10.522/2002, a partir da redação dada pela Lei n° 13.606/2018, para regulamentar o cumprimento dos art. 20-B e 20-C do referido diploma legal (grifos não presentes no original).

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados (Incluído pela Lei n° 13.606, de 2018)

(...)

§ 3° Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá: (Incluído pela Lei n° 13.606, de 2018)

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e (Incluído pela Lei n° 13.606, de 2018)

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.** (Incluído pela Lei n° 13.606, de 2018)

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados. (Incluído pela Lei n° 13.606, de 2018)

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

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

Assinada pelo Fabrício da Soller, Procurador-Geral da Fazenda Nacional do Ministério da Fazenda, com respaldo na lei, a portaria possui o escopo de disciplinar as mudanças previstas na cobrança dos créditos da União.

Para tanto, regulamenta os procedimentos de controle de legalidade e inscrição em dívida ativa; oferta antecipada de bens e direitos à penhora;

apresentação de PRDI; averbação pré-executória; ajuizamento seletivo das execuções fiscais e localização de bens e direitos.

Para fins do presente trabalho será analisada a previsão de anotação dos bens do devedor anteriormente à fase judicial. Assim como, as diretrizes para realização da referida averbação pré-executória pela PGFN e ajuizamento seletivo dos executivos fiscais de competência do órgão.

Diante o exposto, cumpre destrinchar os principais artigos da Portaria PGFN nº 33/18 pertinentes ao presente trabalho (grifos não presentes no texto original):

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).

Art. 7º. Esgotado o prazo e não adotada nenhuma das providências descritas no art. 6º, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá:

I - encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial por falta de pagamento, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997;

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, mediante convênio firmado com as respectivas entidades;

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;

Assim, os supramencionados artigos definiram as diretrizes para o procedimento a ser adotado pela PGFN após a inscrição do débito em dívida ativa, na hipótese de não ocorrer o seu pagamento, parcelamento ou oferta de garantia.

De modo que, dentro das possíveis providências a serem adotadas está a averbação pré-executória da CDA nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução (*vide* art. 21).

Não obstante, tal averbação ocorrerá, em princípio, somente quando se tratar de débitos de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda (superior a um milhão de reais); ou nos quais estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária; ou constatados indícios da prática de atos tendentes ao esvaziamento patrimonial com a finalidade de frustrar a cobrança executiva (*vide* art. 24, § 2º).

Ademais, em relação à previsão do ajuizamento seletivo de execuções fiscais, a portaria estipula que ficará 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 (art. 33),” que ocorrerá do seguinte modo:

Art. 34. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizará procedimento administrativo com vistas à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica aptos a garantir, integral ou parcialmente, a execução forçada, mediante consulta periódica às bases de dados patrimoniais e econômico-fiscais do devedor ou corresponsável.

Parágrafo único. Independentemente do procedimento previsto no caput, o Procurador da Fazenda Nacional poderá, por despacho fundamentado, promover o ajuizamento da execução fiscal, desde que demonstrado potencial de recuperabilidade do débito e apresentados, na petição inicial, indícios da existência de bens ou direitos em nome do devedor ou corresponsável.

Com efeito, em 17 de setembro de 2018 foi aberta consulta pública para o aprimoramento dos artigos da portaria, que entrou em vigor somente em 01 de outubro de 2018, com as devidas alterações publicadas na Portaria PGFN nº 42/2018. Dentre as quais está a impossibilidade de a averbação pré-executória recair sobre a pequena propriedade rural, sobre o bem de família e demais bens considerados impenhoráveis.

Outrossim, em 08 de novembro de 2018 entrou em vigor também a Portaria PGFN nº 660/18 que trouxe as modificações necessárias à Portaria PGFN nº 33/18 se adequar à Portaria MF nº 447/18 que, de acordo com o seu preâmbulo: "estabelece os prazos para cobrança administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e para encaminhamento de créditos para fins de inscrição em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

4.1 Sob a Égide da CRFB/88

No embate com a Constituição há de se observar argumentos de inconstitucionalidade de um outro instituto pertencente ao processo de execução fiscal, a garantia antecipada obrigatória para apresentação de embargos à execução.

De acordo com a LEF, proposta a ação de execução fiscal o juiz proferirá despacho determinando a citação do executado para no prazo de cinco dias pagar a dívida ou garantir a execução, conforme o seu artigo 8º: “O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução (...).”

Outrossim, o não pagamento ou garantia da CDA ensejará a penhora dos bens do executado até o limite da execução, *vide* artigo 10º da LEF: “Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.” Observando ainda a ordem de preferência prevista no art. 11º da LEF:

Art. 11º - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

No entanto, em sendo apresentada garantia no executivo fiscal, o executado poderá opor embargos à execução no prazo de trinta dias (art. 16º da LEF), e, opostos os embargos, a Fazenda será intimada para impugná-lo dentro de trinta dias

(art. 17º da LEF). Por fim, a partir da sentença improcedente dos embargos, prosseguirá a execução convertendo a garantia do juízo em favor da Fazenda.

A LEF prevê, em seu art. 16º, §1º, que: “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.” Para Rodrigo Fernandes Lobo da Silva a referida previsão é inconstitucional, uma vez que, segundo ele, “a exigência de garantia do débito para exercício do direito de ação e defesa afronta a Constituição Federal de 1988.”

Isso porque confronta com o princípio de inafastabilidade da jurisdição, consagrado no art. 5, XXXV da CF, intrinsecamente ligado com as garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

De modo que não se pode invadir a esfera individual do sujeito sem observância com tais garantias, no intuito de proteger os indivíduos contra possíveis ações arbitrárias do Estado, uma vez que, nesta linha de posicionamento, a defesa do contribuinte está consagrando como um princípio fundamental implícito da Ordem Econômica.

Não obstante, considerando ter sido superada discussão de inconstitucionalidade dos embargos à execução, tal ação é imprescindível para ampla defesa na execução fiscal, uma vez que para fazer jus o executado precisa garantir a CDA, objeto da execução fiscal, presumida ser líquida, certa e exigível, de modo a superar definitivamente argumentos obsoletos de inconstitucionalidade.

Dessa forma, perfaz pela constitucionalidade da mera antecipação de anotação de bens passíveis a penhora posterior, nas hipóteses expressamente previstas pela portaria.

A EPE, por sua vez, não garante o exercício pleno da ampla defesa e contraditório, na medida que aduz somete matérias não probatórias e conhecíveis de ofício (Súmula 393 STJ), que inclusive podem ser alegadas em sede de PRDI, de modo a desafogar o judiciário.

Dessa forma, a previsão é de ajuizar somente os executivos fiscais que para serem discutidos necessitariam de garantia do título executivo para apresentação de

defesa, e, que já possuíram uma averbação pré-executória dos bens passíveis à penhora.

§ 2º. O Procurador da Fazenda Nacional poderá promover a averbação pré-executória diretamente nos órgãos de registro de que trata o caput, quando:
I - tratar-se de débitos de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda;
II - tratar-se de débitos nos quais estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária; ou
III - constatados indícios da prática de atos tendentes ao esvaziamento patrimonial com a finalidade de frustrar a cobrança executiva.

É certo ainda que tais preocupações devem ser vistas sob um outro ângulo de interpretação legislativa considerando que a portaria evitaria inúmeros processos judiciais. De acordo com trecho de artigo publicado por Denis Lucena Cavalcante e André Dias Fernandes:

Corroborar-se aqui o entendimento de Casella e Escobar, no sentido de que negar a possibilidade de meios mais efetivos e eficazes de solução à administração Fazendária, que representa os interesses públicos gerais, seria uma subversão da lógica constitucional e de estruturação do próprio Estado.

Perfaz pela constitucionalidade da portaria ainda, o fato de que vem sendo utilizada como fundamentação de decisões dos magistrados, em consonância com o princípio da motivação das decisões judiciais. Conforme afirmado em precedentes do TRF/4 ao se referir à Portaria PGFN nº 33/18, conforme ilustrado abaixo:

a medida racionaliza o processo de execução fiscal e busca tornar efetiva a cobrança dos créditos tributários, conferindo à própria administração o poder para instaurar procedimento para localização de indícios de bens ou direitos, mediante consulta periódica às bases de dados patrimoniais e econômico-fiscais do devedor ou corresponsável. (...) O ato normativo criou pressuposto processual específico para o processo de execução fiscal, a fim de extrair, mediante critérios razoáveis, a máxima efetividade da cobrança dos créditos tributários (TRF4, AG 5006973-67.2019.4.02.0000, 1ª TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA).

Ademais, a Portaria PGFN nº33/18 é amparada pelo princípio da supremacia do interesse público, pois se trata da perseguição de recursos financeiros para o Estado, isto é, em prol de toda a sociedade, encontrando respaldo ainda na supramencionada pirâmide de Kelsen, considerando a primazia da Constituição Federal e previsão nela da supremacia do interesse público.

O supramencionado interesse público se subdivide em interesse público primário e secundário. O primário é o coletivo, relacionado aos direitos básicos e o secundário é o que visa o interesse patrimonial do Estado, de acordo com o doutrinador Renato Alessi.

Muito se confunde a respeito do secundário se tratar tão somente da arrecadação e o primário do defendido pela constituição. No entanto, observa-se que os dois estão interligados, uma vez que, o interesse público secundário tem como um dos seus principais objetivos atingir o interesse público primário.

No entanto, quando em colisão com outros valores constitucionais individuais o princípio da supremacia do interesse público observará o princípio da proporcionalidade, de acordo com o constitucionalista Pedro Lenza: “sendo a medida necessária e adequada, deve-se investigar se o ato praticado, em termos de realização do objetivo pretendido supera a restrição a outros valores constitucionalizados,” nos moldes do artigo a seguir:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (Lei 9.784/99)

Outrossim, no tocante à violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, cumpre mencionar que a possibilidade do contribuinte se defender está amparada por meio do processo administrativo sem necessidade de garantia ou depósito, consoante Súmula Vinculante nº 21: “é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

O direito a ampla defesa, foi recepcionado também no art. 6 c/c o art. 7 da Portaria PGFN nº 33/18, onde há previsão para que ocorra antes mesmo da averbação pré-executória.

Importa explanar, que para chegar ao momento da averbação da indisponibilidade por parte do órgão competente, há a necessidade da notificação e do não pagamento do débito por parte do devedor.

A notificação é antecedida pela inscrição do crédito em dívida ativa da União, que ocorre após o procedimento administrativo para apuração do lançamento do tributo, o qual resulta na Certidão de Dívida Ativa – o título executivo por meio do qual a União irá proceder à cobrança judicial do tributo.

Há ainda a previsão da Impugnação à pré-averbação, conforme previsto no artigo 25 da supracitada portaria, assim: “averbada a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, o devedor será notificado para apresentar impugnação, no prazo de 10 (dez) dias.”

Cumprе ressaltar, consoante ilustrado ao longo do trabalho, a evolução histórica para o atual Estado Constitucional de Direito, no qual a preocupação da autoridade fazendária não é somente garantir os recursos da Fazenda de qualquer maneira, mas acima de tudo em respeitar a aplicação correta das normas do Direito Tributário.

Isto é, de modo a resguardar as garantias e princípios constitucionais na mesma toada em que busca a satisfação dos seus créditos, essenciais para sobrevivência do próprio Estado e dos seus cidadãos.

Nas palavras do Ricardo Lodi Ribeiro (2016, p. 121):

[...] nossos pensadores acabam por resguardar por excesso o direito à segurança daqueles indivíduos mais fortes, cultural, social e economicamente, em detrimento da maior parcela da população, que não encontra defesa contra o aniquilamento dos seus direitos fundamentais. Nesse particular, pode-se concluir que o equívoco do positivismo é restringir a segurança e o Estado de Direito à legalidade. No entanto, o Estado de Direito, atualmente, não se resume à ideia de legalidade formal, mas uma legalidade que é fruto da simbiose entre a soberania popular e a tutela dos direitos fundamentais. Com o pluralismo jurídico das fontes normativas que caracteriza nossos tempos, e a conseqüente crise do positivismo formalista, baseado no monismo jurídico fundado na soberania estatal e na norma fundamental, o conceito de juridicidade vai substituindo o de legalidade, que, por sua vez, ultrapassa o aspecto meramente formal para se submeter aos parâmetros mais amplos da razoabilidade.

Conforme já restou demonstrado, a averbação pré-executória é uma medida excepcional utilizada em casos específicos, como fraude à execução.

Assim como, possui o objetivo de evitar problemas recorrentes da PGFN, a exemplo dos ajuizamentos em excesso de executivos fiscais com potencial baixo de recuperação do crédito, isto é, de baixa chance de voltar aos cofres públicos.

4.2 Análise da averbação pré-executória

Conforme citado por Robert Wagner: “Tributos são o preço da civilização,” trazida por Klaus Tipke (2012, p. 44), exprime a noção de que o Estado necessita de recursos para a sua manutenção e os tributos por sua vez, conforme dito anteriormente, são a principal fonte de arrecadação do Estado.

No entanto, o sistema de cobrança atual está retrógrado. Isto, pois, consoante mencionado anteriormente, hodiernamente, as ações de execução fiscal representam expressiva e vultosa quantia de processos que tramitam perante a justiça brasileira.

Contudo, a efetividade dos executivos fiscais é relativamente baixa, de tal forma que somente tem servido para sobrecarregar o Poder Judiciário, além de prejudicar a persecução do crédito com alto potencial de recuperação.

Isto pois, segundo explica Livia Scocuglia, a respeito das dívidas ativas no Brasil:

61% dos débitos de pessoas físicas são irrecuperáveis no Brasil, enquanto apenas 12% contam com maiores possibilidades de recuperação. Já em relação a pessoas jurídicas, 46% das dívidas fiscais têm baixas chances de voltarem aos cofres públicos brasileiros, contra 16% que têm uma boa chance de serem recuperadas. Os dados são do rating da dívida ativa da União, organizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que aponta para dívidas com a União, sejam elas previdenciárias ou não previdenciárias, além de dívidas junto ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

Nesta toada, há de se observar os gráficos expostos abaixo apresentando os débitos de acordo com o *rating* da dívida ativa da União:

Figura 2 – Débitos da Pessoa Física²:

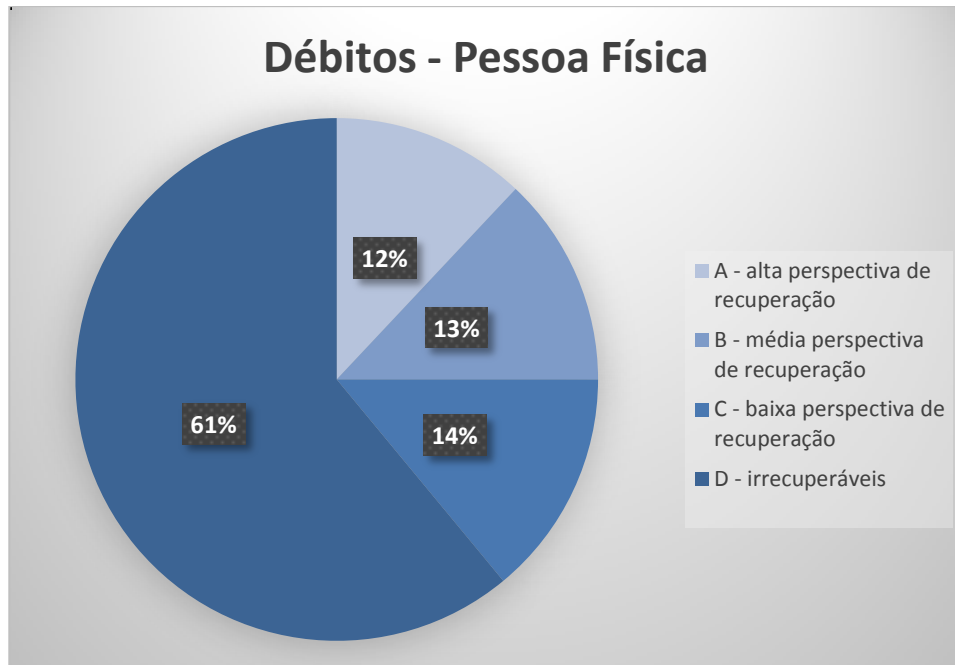
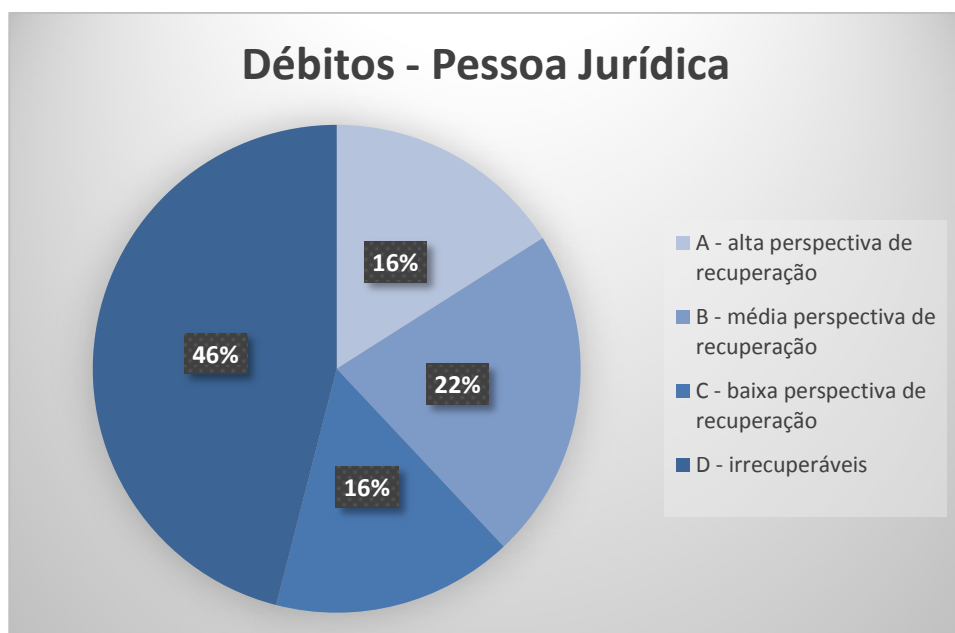


Figura 3 – Débitos da Pessoa Jurídica³:



Fontes: SCOCUGLIA, Lívia. **61% das dívidas de pessoas físicas são irrecuperáveis, aponta PGFN** Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Rrp98yb4n1cJ:https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/61-das->

² Figura adaptada pela autora.

³ Figura adaptada pela autora.

dividas-de-pessoas-fisicas-sao-irrecuperaveis-aponta-pgfn-18012018+&cd=13&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 02 out. 2019; e **Portaria MF n° 293/2017**.

Na esteira do exposto, estratégias de cobrança vêm sendo traçadas pela PGFN com o objetivo de tornar mais eficiente a cobrança dos créditos Fazendários da União. Tal como o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN n° 396/2016, que regulamenta procedimentos a serem adotados tanto na fase administrativa quanto na fase judicial, baseados na economicidade e racionalidade. De forma a direcionar os esforços de cobrança aos créditos com maior perspectiva de recuperação. Nesta linha, de acordo com Pedro Canário:

Segundo levantamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a União tem, hoje, R\$ 1,4 trilhão inscritos na Dívida Ativa, dos quais 90% estão em trâmite sob a forma de execução fiscal. Já as execuções fiscais são as grandes vilãs do acervo de quase 100 milhões de processos judiciais. De acordo com dados do Conselho Nacional de Justiça, 40% das ações em trâmite estão na fase de execução e 82% delas são execuções fiscais. (...) Procuradores da Fazenda analisam que o grande problema das execuções é a falta de bens à penhora e de meios de verificar a existência de bens.

Assim, a exemplo de uma das medidas a serem tomadas, o RDCC prevê o arquivamento das execuções fiscais de baixa chance de satisfação do crédito, as dívidas consideradas irrecuperáveis, quando após realização de diligências não são encontrados bens passíveis de penhora.

Enquanto em muitos países membros da OCDE se extingue os débitos considerados irrecuperáveis, no Brasil tal medida não ocorre, uma vez que seria necessário efetivamente alterar a legislação para esse fim.

De modo igual, a averbação pré-executória da portaria em análise pretende otimizar a cobrança das CDA(s) que se tratarem de débitos de elevado valor (superior a um milhão de reais); ou nos quais estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária; ou constatados indícios da prática de atos tendentes ao esvaziamento patrimonial com a finalidade de frustrar a cobrança executiva.

Possui ainda o intuito de promover o ajuizamento seletivo de débitos inscritos, dos quais já foram encontrados ao menos indícios de bens quando não já realizada averbação da CDA junto aos órgãos de registro de bens por parte da União,

tornando-os indisponíveis. Deixando para a Justiça apenas o que fosse de fato necessário.

De acordo com o Procurador-Geral da Fazenda, Fabrício da Soller:

A PGFN, como qualquer credor de massa, deve ter estratégias diferenciadas conforme o perfil do devedor, as quais, por motivos óbvios, não devem ser reveladas. Mas algo que podemos dizer é que não faz nenhum sentido levarmos todos os devedores para serem executados judicialmente, pois muitos não têm patrimônio e dificilmente terão algum dia. Para esses, o artigo 25 da Lei 13.606/2018 nos permitirá não ajuizar execuções fiscais.

Na prática, deixaremos de inundar o Poder Judiciário com execuções inúteis. Com base nessa mesma premissa, conseguimos o arquivamento de 1,15 milhão de execuções nos anos de 2016 e 2017. Fala-se muito em diminuir a litigiosidade, mas nenhuma instituição conseguiu o resultado que a PGFN obteve com o arquivamento de ações judiciais nesse montante.

A inovação legislativa em relação ao mecanismo de cobrança utilizado pela PGFN, foi o primeiro passo dado em direção aos modelos já adotados pelos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), nos quais muitos atos são praticados no âmbito da administração pública, sem intervenção do judiciário.

Isto porque, a Lei 13.606/2018, aprovada pelo Congresso, passou a permitir a possibilidade de averbação da CDA junto aos órgãos de registro de bens por parte da União, tornando-os indisponíveis antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal. Entretanto, trouxe muita discussão acerca do novo instituto regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/18.

Assim retratou Fabrício da Soller:

Algo que é a praxe nos demais países gerou uma enorme celeuma no Brasil, refletindo bem a nossa cultura da sonegação e do “devo, mas não pago”. Por trás de um debate que só na aparência é jurídico, muitos escondem um indisfarçável desejo de não pagar o que se deve. É o ‘jeitinho brasileiro’, culturalmente tão comum nas nossas relações, refletindo-se na relação jurídico-tributária. E não raro essas pessoas são as mesmas que reclamam da qualidade do serviço público prestado pelo Estado.

Na esfera jurídica, a portaria enfrenta crítica especialmente por dispensar decisão judicial nesse sentido. Nesse tocante, quanto à violação das funções intrínsecas ao juízo, cumpre destacar que a averbação pré-executória sequer representa uma penhora propriamente dita e sim uma constrição patrimonial e, por

sua vez, a penhora seria realizada somente no judiciário, de modo a respeitar o art. 7º da LEF, tal qual:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia.

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Nas palavras do respeitável Leon Frejda Szklarowsky, subprocurador-geral da Fazenda Nacional aposentado e co-autor do anteprojeto que originou a Lei de Execução Fiscal, "a penhora administrativa não figura atividade jurisdicional e, portanto, não necessita realizar-se sob as vistas do juiz, como ressalva enfaticamente o Min. Carlos Velloso." Ficando reservado ao magistrado a atividade expropriatória, efetivamente privativa do poder judiciário.

Ademais, em comparação com outros países, a efetivação da indisponibilidade no Brasil é prejudicada diante das limitações legais impostas, uma vez que, quando não são encontrados bens do executado simplesmente suspende-se a execução.

Em outros países como nos EUA, Alemanha e Uruguai, tal cenário ensejaria prisão como sanção, visto que, a maioria dos sistemas legais atuais ressaltam a importância do dever do executado em manter atualizada o seu domicílio fiscal e a relação de bens que possui.

Inclusive nos moldes do princípio da responsabilidade patrimonial do devedor, no Uruguai, ele pode ser preso por prazo não superior a 48 horas para o cumprimento do dever de informar onde se encontram os bens sob os quais poderá recair a execução.

Há de se observar ainda que a indisponibilidade prevista no art. 185-A do CTN é aplicável a qualquer devedor em observância com os requisitos de citação regular, ausência de pagamento e nomeação de bens à penhora e inexistência aparente de bens sobre os quais possa recair a penhora. Hipótese na qual:

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 públicos de imóveis e as autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Enquanto a averbação pré-executória prevista na portaria constitui uma espécie de indisponibilidade diferente, não aplicável a qualquer devedor e tão somente às situações específicas elencadas acima, como em relação aos débitos superiores a um milhão de reais. Em consonância ainda com os princípios da legalidade e responsabilidade patrimonial do devedor, aquela que recai sobre o patrimônio do devedor como forma de sanção em uma ação de execução.

Diante o exposto, conclui-se pela ineficácia da indisponibilidade prevista no art. 185-A do CTN. Razão pela qual, a indisponibilidade regulamentada pela portaria, decorre de uma averbação pré-executória, de modo a buscar um novo método de efetivação da medida.

Outrossim, não merece prosperar o questionamento quanto à ausência de uma lei complementar regendo a averbação pré-executória dos bens do devedor, ilustrado por Crystiane Dias.

Isto pois, há previsão legal (apresentada a seguir) para que possa ser regida por lei ordinária, nos moldes em que foi feito, por meio da Lei nº 10.522/02, a partir da redação dada pela Lei nº 13.606, regulamentada pela Portaria PGFN nº 33/18.

No Direito Tributário, conforme cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais sobre o crédito tributário, de acordo com o art. 146 CRFB/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
III – estabelecer normas gerais em matérias de legislação tributária, especialmente sobre:
(...)
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
(...).

Assim, não poderá ser alterado por lei ordinária, em razão de ser hierarquicamente inferior à lei complementar, conforme apresentada por meio da pirâmide de Kelsen no capítulo 2.

Por seu turno, as normas gerais em matéria de legislação tributária sobre o crédito são pautadas pelo CTN, recebido pela CRFB/18 com status de lei complementar, de modo que só pode ser alterado por outra lei complementar.

Não obstante, a averbação pré-executória está regularmente constituída por lei ordinária e regulamentada por meio da Portaria PGFN nº 33/18, uma vez que, não representa alteração ao CTN. A portaria apenas regulamenta o procedimento interno da forma em que será realizada a cobrança de competência da União.

Reforçando a noção de ineficácia do atual modelo de cobrança, existe em trâmite perante o poder legislativo o PL nº 5.080/09. Isso pois, o feito executivo tem se mostrado cada vez mais oneroso aos cofres públicos, uma vez que, não alcançam a sua finalidade e contribuem significativamente para o congestionamento do judiciário.

Diferencia-se da Lei 13.606/18, regulamentada pela portaria em comando, na medida em que o projeto lei pretende efetivamente alterar a LEF, permitindo que a própria penhora não seja mais de competência exclusiva do magistrado, mas que possa ser realizada no âmbito da PGFN.

Por meio da PL nº 5.080/09, “os atos constrição passariam a ser executados pela Fazenda Pública credora, ficando a cargo do Poder Judiciário somente o seu controle,” de acordo com Gutenberg Gonçalves Martins.

Para o Ministro Humberto Gomes de Barros (*apud* MARTINS, Gutenberg Gonçalves. Execução fiscal administrativa: análise da eficiência da cobrança do crédito público proposta pelo Projeto de Lei nº 5.080/09):

A modernização do Poder Judiciário, acredito, dará um passo decisivo quando a cobrança dos créditos estatais deixar de ser um encargo do Poder Judiciário, deslocando-se para a Administração, onde ganhará agilidade e rendimento econômico. Quando isso ocorrer – estou certo -, o Poder Judiciário respirará aliviado. Em paralelo, será reduzido o número de devedores contumazes.

O Projeto lei prevê ainda a criação de um Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes, no qual o DETRAN e Cartórios de Registro de Imóveis serão alguns dos responsáveis por alimentar. De modo a reunir as informações patrimoniais do contribuinte, superando o principal obstáculo

atualmente enfrentado pela PGFN da falta de bens encontrados do executado passíveis a satisfazer parcial ou integralmente o crédito fazendário.

Similarmente ao objetivo pretendido pelo PGFN Analytics – sistema de monitoramento dos bens do contribuinte, que em conjunto com a implementação de estratégias de cobrança como a averbação pré-executória, ajuizamento seletivo a partir do *rating* dos devedores e existências de bens passíveis a satisfazer o crédito, representam mecanismos de potencialização da arrecadação de recursos para o Estado.

Em face do exposto, conclui-se que a anotação de bens dos devedores anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal é uma medida excepcional necessária para prevenir a fraude à execução, assim como vultuosos ajuizamentos destemidos sem possibilidade de satisfação do crédito.

Há de se ressaltar, ainda, que, proporcionar meios mais efetivos de cobrança à administração fazendária é garantir os interesses públicos gerais.

5 CONCLUSÃO

A partir da reflexão realizada acerca da Portaria PGFN nº33/18 foi possível observar a necessidade de sua implementação para aprimorar o modelo de cobrança dos créditos da União, principalmente mediante a averbação pré-executória dos bens do devedor passíveis à penhora que será realizada posteriormente no judiciário.

A CDA, objeto da execução fiscal, goza de liquidez, certeza e exigibilidade. Assim, há uma presunção de que a dívida é devida, e, no entanto, da análise dos dados coletados percebe-se que as execuções são majoritariamente frustradas.

Apesar da LEF prever um modelo de execução diferenciado, no intuito de potencializar a satisfação dos créditos nos executivos fiscais, ela sozinha não tem sido suficiente. Conforme os dados apresentados do CNJ, as execuções fiscais correspondem a 75% da totalidade de execuções em trâmite perante a justiça brasileira. Sendo ainda a taxa de efetividade das execuções fiscais da União alarmante baixa, de apenas 5%.

Dentre os desafios enfrentados pela PGFN, destaca-se o da localização de bens do devedor passíveis a satisfazer o feito executivo e de meios passíveis a verificar a existência de bens. Razão pela qual tem se dedicado a desenvolver estratégias de cobrança, de modo a concentrar os esforços nos créditos com maiores chances de recuperação.

Nesta toada, a Portaria nº 396/16 estabeleceu um Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, conhecido como o RDCC. A Portaria MF nº 293/2017 estabeleceu um *rating* (classificação) dos créditos inscritos em dívida ativa da União. De modo a concentrar os esforços da PGFN na perseguição do crédito tributário mais significativo aos cofres públicos.

Na esteira do exposto, a portaria PGFN nº33/18 estipulou a realização de uma averbação pré-executória da CDA nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União. Em momento anterior a fase judicial, mas posterior a fase administrativa, de forma a resguardar o direito à ampla defesa.

Somente quando se tratar de débitos de elevado valor (superior a um milhão de reais), ou nos quais estejam presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária, ou constatados indícios da prática de atos tendentes ao esvaziamento patrimonial com a finalidade de frustrar a cobrança executiva (*vide* art. 24, § 2º).

A constitucionalidade da portaria em comando resta configurada, uma vez que, a averbação pré-executória ocorre posteriormente ao trâmite de toda a fase administrativa, na qual encontra-se resguardada a ampla defesa do contribuinte, e, há ainda previsão de impugnação à averbação.

Ademais, tendo em vista que decorre do princípio da supremacia do interesse público seria uma subversão da lógica constitucional impossibilitar que a PGFN desenvolva meios mais eficientes de cobrança do crédito inscrito em dívida ativa da União.

Vislumbra-se no instituto da portaria a capacidade de tornar eficaz e eficiente a cobrança do crédito público, tão importante para garantir o bem-estar social e a implementação de políticas públicas, assim como a própria manutenção do Estado.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALESSI, Renato. *Diritto amministrativo*. Milão: Giuffré, 1949.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

APGÁUA, Mariana Vale Darwic. **Portaria PGFN 33/18 - Novidades sobre a cobrança do crédito tributário federal**. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI279945,61044Portaria+PGFN+3318+Novidades+sobre+a+cobranca+do+credito+tributario>> Acesso em 17 nov. 2018

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BRASIL. Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Análise da Portaria PGFN N° 33, de 8 de fevereiro de 2018**. Disponível em <https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=34398:analise-da-portariapgfnn33de8defevereirode2018&catid=430&Itemid=1372> Acesso em 24 abril 2019.

_____ Lei nº 5.172, 25 de out. 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 11 de nov. 2018.

_____ **Constituição Federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de out. 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____ Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **Processo Administrativo Fiscal.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 24 abril 2019.

_____ Lei nº 6.830, 22 de set. 1980. **Lei de Execução Fiscal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm >. Acesso em: 17 de nov. 2018.

_____ **Portaria MF N°293, 12 de jun. 2017.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>>. Acesso em: 07 de out. 2019.

_____ **Portaria PGFN N°33, 08 de fev. 2018.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 31 de ago. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAVALCANTE, Denis Lucena; FERNANDES, André Dias. **Administração Fiscal Dialógica.** Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676/74653>>. Acesso em 24 de abril 2019.

CHUCRI, Augusto Newton. **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal.** 7ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Ação Direta de Inconstitucionalidade.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/cni-ingressa-adi-contesta-averbacao-pre.pdf>>. Acesso em: 12 de abril 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2017.** Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/9d7f990a5ea5e55f6d32e64c96f0645d.pdf>>. Acesso em: 12 de abril 2019.

DAVID, Cairo. **Teoria Quinquipartite do Direito Tributário**. Disponível em: <<http://cairodavid.jusbrasil.com.br/artigos/677361074/teoria-quinquipartite-do-direito-tributario>> Acesso em: 08 de out.

DIAS, Crystiane Pereira. **A indisponibilidade dos bens do devedor fiscal à luz da Lei nº 10.522/02**. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

FRANKLIN, Benjamin; FRANKLIN, William Temple. **The private correspondence of Benjamin Franklin**. 2ª ed. Londres: Printed for Henry Colburn, 1817.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Processo Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 10ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 741.

MARTINS, Gutenberg Gonçalves. **Execução fiscal administrativa: análise da eficiência da cobrança do crédito público proposta pelo Projeto de Lei nº 5.080/09**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2961, 10 ago. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19728>>. Acesso em: 5 out. 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

NOBRE, Denis. **Manual de Processo Legislativo Constitucional**. 2ª ed. Brasília, Clube de Autores, 2012.

NOTÍCIAS, Agência CNJ de. **CNJ Serviço: Conheça a hierarquia das leis brasileiras**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/87763-cnj-servico-conheca-a-hierarquia-das-leis-brasileiras>> Acesso em: 05 de maio 2019.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. **Direito Financeiro Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Estudos de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2016.

SCOCUGLIA, Livia. **61% das dívidas de pessoas físicas são irrecuperáveis, aponta PGFN**. Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Rrp98yb4n1cJ:https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/61-das-dividas-de-pessoas-fisicas-sao-irrecuperaveis-aponta-pgfn-18012018+&cd=13&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 02 out. 2019.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SILVA, Rodrigo Fernandes Lobo da. **A inconstitucionalidade da exigência de garantia do débito como condição de admissibilidade dos embargos à execução fiscal**. Revista Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/38771>> Acesso em: 08 de setembro 2019.

SOUZA, Ricardo Oliveira Pessoa de. **A Evolução Institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Análise e Alternativas**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2015.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TRF4, AG 5006973-67.2019.4.02.0000, 1ª Turma, Relator Alexandre Rossato da Silva. Disponível em <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/752058446/a-gravo-de-instrumento-ag-50363715920194040000-5036371-5920194040000>>. Acesso em 06 de out. 2019.