



LETICIA ALVES CORRÊA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INDISPONIBILIDADE DE BENS PREVISTA NO
ARTIGO 20-B, 3º DA LEI 10.522 DE 2002 ALTERADO PELA LEI 13.606 DE 2018**

Ji-Paraná
2019

LETICIA ALVES CORREA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INDISPONIBILIDADE DE BENS PREVISTA NO
ARTIGO 20-B, 3º DA LEI 10.522 DE 2002 ALTERADO PELA LEI 13.606 DE 2018**

Artigo apresentado à Banca Examinadora do Centro Universitário São Lucas, como requisito de aprovação para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Aroldo Bueno de Oliveira.

Ji-Paraná
2019

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário José Fernando S Magalhães
CRB11/1091

C824i

Corrêa, Leticia Alves

A Inconstitucionalidade da indisponibilidade de bens prevista no artigo 20-B, 3º da Lei 10.522 de 2002 alterado pela Lei 13.606 de 2018/
Leticia Alves Corrêa. Ji-Paraná: Centro Universitário São Lucas, 2019.
31 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Centro Universitário
São Lucas, Curso de Direito, Ji-Paraná, 2019.

Orientador: Prof. Aroldo Bueno de Oliveira

1. Inconstitucionalidade. 2. Fazenda pública. 3. Processo administrativo. 4. Indisponibilidade. I. Oliveira, Aroldo Bueno de. II. A Inconstitucionalidade da indisponibilidade de bens prevista no artigo 20-B, 3º da Lei 10.522 de 2002 alterado pela Lei 13.606 de 2018.

CDU 347.9:336.2

LETICIA ALVES CORREA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA INDISPONIBILIDADE DE BENS PREVISTA NO
ARTIGO 20-B, 3º DA LEI 10.522 DE 2002 ALTERADO PELA LEI 13.606 DE 2018**

Artigo apresentado à Banca Examinadora do Centro Universitário São Lucas, como requisito de aprovação para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Aroldo Bueno de Oliveira.

Ji-Paraná, 02 de Julho de 2019.

Avaliação/Nota:

BANCA EXAMINADORA

Resultado:_____

Prof. Me. Aroldo Bueno de Oliveira

Centro Universitário São Lucas

Prof. Francis Hency Oliveira A. de Lucena

Centro Universitário São Lucas

Prof. Claudenir da Silva Rabelo

Centro Universitário São Lucas

A INCONSTITUCIONALIDADE DA INDISPONIBILIDADE DE BENS PREVISTA NO ARTIGO 20-B, 3º DA LEI 10.522 DE 2002 ALTERADO PELA LEI 13.606 DE 2018¹

Leticia Alves Corrêa²

RESUMO: Ao longo dos anos a Administração Pública vem buscando meios mais eficientes, para o recebimento de seus créditos junto aos devedores. Nessa incessante busca pelo aprimoramento às normas, ganha-se destaque a Lei 13.606/2018 que acrescentou a possibilidade de tornar indisponíveis bens particulares, administrativamente por intermédio da Certidão de Dívida Ativa. Diante disso, o presente trabalho visa demonstrar os conceitos e nuances sobre o direito administrativo, seus princípios, processo e procedimentos. O presente estudo é de tamanha relevância, em voga na sociedade atual, vez que ainda é tema de grande discussão, tendo em vista as diversas dúvidas que permeiam a referida temática. A metodologia do trabalho em tela se deu por meio de pesquisas bibliográficas, legislações, e artigos relacionados à temática.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade. Fazenda Pública. Indisponibilidade. Processo administrativo.

ABSTRACT: Over the years the Public Administration has been looking for more efficient means to receive its credit from individuals. In this incessant search for improvement of the norms, Law 13.606/2018 is highlighted, which added the possibility of rendering private assets administratively unavailable through the Active Debt Certificate. Therefore, this paper aims to demonstrate the concepts and nuances of administrative law, its principles, process and procedures. The present study is of such relevance, in vogue, in the current society, since it is still a topic of great discussion, in view of the various doubts that permeate the said theme. The methodology of the work on canvas was given through bibliographical research, legislation, and articles related to the theme.

Keywords: Inconstitutionality. Public farm. Unavailability. Administrative process.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem a finalidade estudar as peculiaridades da indisponibilidade dos bens do devedor a luz da Lei nº 10.522/2002, que foi alterada pela lei nº 13.606/2018, a qual trouxe a possibilidade da indisponibilidade administrativa, para garantir a satisfação do crédito fiscal.

A indisponibilidade de bens, analisada individualmente, representa uma medida que gera uma preocupação social por trazer consequências gravosas. Nesse sentido, o presente artigo abordará o estudo histórico, doutrinário e

¹ Artigo apresentado no curso de graduação em Direito do Ensino Superior do Centro Universitário São Lucas como Pré-requisito para conclusão do curso, sob orientação do professor mestre Aroldo Bueno de Oliveira E-mail aroldo.oliveira@saolucas.edu.br

² Leticia Alves Corrêa, acadêmica em Direito do Ensino Superior do Centro Universitário São Lucas, 2019. leticia.alves.correa@hotmail.com

jurisprudencial sobre a indisponibilidade de bens, em especial, a disposição trazida pela lei supramencionada que permite tal possibilidade administrativamente.

Busca-se ainda, a análise quanto à inconstitucionalidade da averbação de indisponibilidade perante os órgãos de registro de bens, trazida na Lei nº 13.606/2018, inclusive com o estudo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas perante o Supremo Tribunal Federal após a publicação da referida legislação.

O tema é de suma importância, atual e relevante, haja vista que a publicação da lei ocorreu em janeiro de 2018. Assim, o trabalho tem como objetivo primordial, o esclarecimento quanto à possibilidade de averbação criada pela Lei nº 13.606/2018, através entendimentos que defendem a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da medida.

Com o intuito de enriquecer o presente trabalho, as pesquisas foram realizadas em livros históricos, doutrinas, legislação, artigos na internet que estejam relacionados com a temática, objeto de estudo, bem como trazer o entendimento que vem sendo aplicado na jurisdição brasileira.

2. DA INDISPONIBILIDADE DE BENS

A indisponibilidade de bens ou patrimônio é uma medida motivada por decisão judicial para que se tenha o bloqueio administrativo, ao qual impede que certo bem ou patrimônio de pessoa física, ou jurídica seja transferido, cedido ou vendido; deste modo, os bens e direitos do devedor ficam totalmente indisponíveis até a garantia ou pagamento da dívida. Esse ato tem a principal finalidade de evitar que um mau devedor, disponha de seus bens a fim de não cumprir suas obrigações para com o credor.

Ao tornar não disponível determinado bem que se possui, extingue-se o poder de dispor, concedido pelo direito de propriedade atribuído aos brasileiros e aos estrangeiros residentes em território nacional, previsto no artigo 5º, *caput* e inciso XXII da Constituição Federal de 1998. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...] XXII – é garantido o direito de propriedade; (BRASIL, 1988)

O direito de propriedade é a relação principal do direito das coisas, considerada o mais amplo direito de um indivíduo sobre uma determinada coisa.

O termo propriedade vem do latim *proprietas*, derivado de *proprius*, designando que vem de uma pessoa. Assim, a propriedade indicaria, numa acepção ampla, toda a relação jurídica de um certo bem corpóreo ou incorpóreo. Outros entendem que o termo propriedade é oriundo de *domare*, significando sujeitar ou dominar, correspondendo a ideia de *domus*, casa, em que o senhor da casa se denomina *dominium*. (DINIZ, 2011, p.126).

O direito à propriedade possui algumas características como, por exemplo, a exclusividade, resultante do direito absoluto, pelo qual não se permite que terceiros exerçam o mesmo direito sobre um objeto; esta é uma característica utilizada desde o Direito Romano, concebendo a plenitude do uso e gozo do bem.

Porém, o direito de propriedade possui algumas limitações legais, para a garantia de terceiros, observando-se assim a função e a finalidade social. Dispõe o artigo 1.231 do Código Civil de 2002, que “a propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.” (BRASIL, 2002). No tocante as limitações legais, ensina Maria Helena Diniz, *verbis*:

Ao lado das restrições ao direito de propriedade, como superfície, as servidões, o usufruto ou as cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade ou incomunicabilidade, há limitações a própria natureza do direito de propriedade ou de imposição legal, p.ex., preservação do meio ambiente (CF, art 225 e parágrafos), do patrimônio histórico, preservando-se inclusive o tombamento (CF, art. 216 e parágrafos), proteção à áreas indígenas (CF, art. 237), restrições relativas ao direito de vizinhança etc., com o escopo de coibir abusos e impedir que o exercício do direito de propriedade acarrete prejuízo ao bem-estar social, permitindo desde modo o desempenho da função social da propriedade, preconizada pela CF, arts. 5º XXIII, 185, parágrafo único, 186, 182, §2º, e 170, III, e pela Lei n. 10.257/01, arts. 1º ao 4º.18. (2011, p.121).

Mesmo com todas as garantias do direito de propriedade, atualmente a indisponibilidade é efetivada através de uma plataforma digital, criada em 2010 pelo Conselho Nacional de Justiça com a Associação dos Registradores Imobiliários de São Paulo e o Instituto de Registro Imobiliário do Brasil, denominada como CNIB – Central Nacional de Indisponibilidade de Bens, que tem a função de recepcionar comunicações de indisponibilidade de bens imóveis não individualizados em âmbito

nacional, regulamentado pelo Provimento 39/2014 da Corregedoria Nacional de Justiça. (CALMON, 2014).

2.1 Do Processo Judicial de Indisponibilidade de Bens

Inicialmente, é necessário instar que o direito processual, é utilizado para manutenção da ordem, assim, quando ocorre conflito de interesses o Estado atua intermediando para a solução do litígio.

Como poder, é manifestação do poder estatal, conceituando como capacidade de decidir imperativamente e impor decisões. Como função, expressa o encargo que têm os órgãos estatais de promover a pacificação de conflitos interindividuais, mediante a realização do direito justo e através do processo. E como atividade ele é o complexo de atos do juiz no processo, exercendo o poder e cumprindo a função que a lei lhe compete. O poder, função e a atividade somente transparecem legitimidade através do processo devidamente instaurado (devido processo legal). (CINTRA, 1996, p.129).

A atividade jurisdicional, busca a resolução de conflitos entre as partes, devendo a sua atuação ser provocada.

Para dar efetivação ao que já está devidamente acertado, mas insatisfeito, a atividade jurisdicional ainda é substitutiva. A atuação do juiz substitui os particulares no cumprimento daquilo que já está reconhecido, fazendo, forçadamente, realizar o pagamento ao credor pelo devedor. Diz-se que o juiz substitui o devedor no pagamento e o credor no recebimento, o que, porém, não quer dizer que a autoridade jurisdicional se transforma em simples pagador e simples recebedor, ao mesmo tempo, pois o que se realizará é o cumprimento da obrigação, através de normas processuais preestabelecidas, para que a justiça seja alcançada em sua plenitude. (SANTOS, 2006, p.02).

No âmbito fiscal, o procedimento é regulado pela Lei nº 6.830/1980. O processo judicial de execução fiscal se inicia após a conclusão do procedimento administrativo. Importante esclarecer que só após a inscrição, é que há a efetiva exigibilidade do débito para promoção da inscrição em dívida ativa e posterior execução judicial.

Regulada pelo CPC quando de sua entrada em vigor, esta modalidade de execução originária passaria, depois, a ser regida por diploma específico, a Lei n.6.830/80, até hoje em vigor. O Código de Processo Civil, portanto, aqui atua como fonte subsidiária, permitindo a integração das lacunas encontradas na legislação especial. Como os demais procedimentos

executivos, esse rito se divide em três fases: postulatória, instrutória e satisfativa. A primeira fase é formada pelo ajuizamento da demanda e pela citação, ato de angularização da relação processual (sendo possível que, nesta fase, se realize um arresto). A segunda, pela penhora e demais atos preparatórios para o pagamento. A fase satisfativa é formada pelo pagamento ao demandante, que pode se dar de várias formas. (CAMARA, 2009, p.321).

A instauração da execução fiscal inicia-se com o ajuizamento da exordial, acompanhado de a certidão da dívida ativa. Atendido os requisitos, a inicial será recebida com o regular processamento do feito, determinando-se a citação do devedor para pagamento da dívida, sob pena de penhora, arresto e indisponibilidade de bens. Importante são as lições de Araken de Assis:

Embora designe a lei de 'arresto' à constrição, a oportuna providência semelha antes à penhora antecipada ou pré-penhora, regulada no direito alemão, essencialmente idênticas, ressalva feita a algumas diferenças procedimentais. (...). Como a pré-penhora pressupõe a ausência do executado, parcela considerável da doutrina brasileira conferiu natureza cautelar à medida contemplada no art. 653. Ora, a pré-penhora outorga ao credor o direito de preferência (art. 612) no instante mesmo em que se efetiva o ato. Esta eficácia ínsita à afetação dos bens do executado e, no caso, antecipada à própria conversão em penhora, operada nos termos do art. 654, é elemento satisfativo estranho ao verdadeiro arresto (art.813). O autêntico arresto cautelar não se transmuda automaticamente em penhora, conforme resulta do art. 818, ao contrário da pré-penhora. (...) Em realidade, o art. 653 prevê a consumação de ato de natureza executiva, caracterizado pela inversão da ordem natural subsumida no art. 652, porque coloca antes da citação do devedor a apreensão de seus bens. (2010, p. 687)

Quanto à indisponibilidade, esta tem previsão no Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 185-A (BRASIL, 1966), que concede a fazenda pública, em fase de execução fiscal, o privilegio da garantia do crédito tributário, onde, após o executado ser devidamente citado, e caso não aja o pagamento da dívida ou ao menos a indicação de bens para garantir o seu pagamento, se permite a possibilidade de indisponibilidade de bens e direitos do devedor, comunicando o juiz, eletronicamente por meio de decisão, os órgãos e entidades que promovem registros de transferências de bens, como os registros públicos de imóveis, as autoridades supervisoras do mercado bancário e mercado de capitais.

2.2. Do Procedimento Administrativo da Indisponibilidade de Bens

O procedimento administrativo Tributário (PAF) surge com uma obrigação tributária, pode ser principal ou acessória, onde o devedor deixou de adimplir o

débito, nascendo para a Fazenda Pública o direito de exigir o pagamento, nos termos do art. 5º, LV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), no Código Tributário Nacional e legislação específica regulamentada por Ente. Nesse sentido, compete ao órgão o início do procedimento para a constituição do crédito, iniciando-se pelo lançamento, conforme dispõe o artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966).

Ensina Rui Barbosa Nogueira sobre o tema:

É a forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o 'devido processo legal'. Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte em injustiça, a lei prevê um método, uma carta ordem. O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que tanto a imposição, como a arrecadação e a fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei. (1993, p.246).

Após o contribuinte concordar com o lançamento e efetuar o pagamento no prazo fixado, extingue-se a obrigação; porém, caso não aceite poderá defender-se em processo contencioso.

3. DA PROBLEMÁTICA DO ARTIGO 20-B §3º DA LEI 10.522 DE 2002.

Para entender o papel do Estado perante o tributo é preciso esclarecer as funções do Estado para com o seu povo. Portanto, na definição de Vicente Kleber de Melo Oliveira (1999, p.12) "O Estado é uma população humana, habitando um território determinado e dotada de um governo independente". Sendo assim compete ao Estado a realização do bem público comum, pois só ele estaria apto a fazê-lo.

Desse modo, o Estado faz intervenção no domínio privado, impondo-lhe obrigações necessárias para adquirir recursos que suprirão a população, mediante realização de bens públicos comuns, posto a serviço da comunidade. No Brasil, os

fundamentos da nação estão elencados na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 3º que diz:

Constituem objetos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV Promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação. (BRASIL, 1988)

Nesta senda, tem-se o homem, obrigações recíprocas com o Estado, são elas de obrigações positiva e negativa, pela qual um se submete ao outro na busca do fortalecimento da cidadania e garantindo a supremacia do Estado. No mesmo sentido Vicente Kleber de Melo Oliveira, comenta:

Obrigações positivas. Para consecução do bem Público Comum, o Estado mantém um imenso campo de trabalho, uma gigantesca rede de serviços. Donde tirar os recursos necessários e indispensáveis à realização de suas obras específicas? Evidentemente que através dos tributos, impostos e taxas, devidos pelos contribuintes. Daí o dever que o homem tem de pagar pontualmente os tributos, sobretudo, os impostos. Aqui, qualquer sonegação, por mínima que seja, exuma escandalosa violação da Justiça Social [...] Realmente, o homem deve reconhecer e respeitar a existência da organização estatal e os meios democráticos pelos quais ela busca atingir seus objetivos fundamentais. Se isto não ocorre, caminha-se para a anarquia, quando não da exploração do homem pelo próprio homem. Quanto às obrigações do Estado para com o homem, naturalmente, são muito mais amplas e complexas. (1999, p. 15)

Compreende-se que é de extrema importância a arrecadação de tributos pelo Estado. Conforme referencial teórico pesquisado, no Brasil, o sistema tributário é bastante recente, surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que delimitou essa área, especificando sua composição: imposto, taxa e contribuição de melhorias, estabelecendo-se um sistema uno e nacional, com os seguintes objetivos: diminuir o déficit de caixa da União, na época um dos principais focos inflacionários, incentivarem a acumulação de capital e a sua relação entre as regiões brasileiras e reduzir as disparidades regionais da capacidade tributária.

Constata-se que no período de 1965 a 1988, não houve grandes alterações no sistema tributário brasileiro. Com a entrada em vigor da Constituição Federal Brasileira de 1988, no seu artigo 149 e parágrafos, ficou estabelecido a partilha do poder tributário entre os três níveis de governos, atribuindo bases e limitando o

alcance do poder de tributar. A competência tributária assim definida refere-se à capacidade para instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar tributos. (BRASIL, 1988).

Entretanto para garantir uma maior independência entre os entes da República (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e um adequado equilíbrio financeiro, a Constituição prevê uma redistribuição das receitas arrecadadas. É o saldo orçamentário que determina o impacto líquido da política fiscal. Buscando dar efetividade no recebimento de seus créditos em 2002 foi sancionada a Lei 10.522, que regula o Cadastro de Créditos não quitados do setor Público Federal-CADIN.(BRASIL, 2002).

A referida lei, além de outras disposições, trouxe a possibilidade de parcelamento do crédito tributário. A respeito do tema é importante tecer comentários sobre o conceito de tributo que está expresso no Código Tributário Nacional Brasileiro - CTN, no artigo 3º. Na sua mais original tradução: “Tributo é 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 plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).

Não vamos aqui criticar as redundâncias e as falhas existentes no conceito legal, ao contrário, iremos aceitá-lo como ele se apresenta, e extrair seu conteúdo objetivando identificar as características do tributo. Assim, para ser tributo, deve cumulativamente apresentar as seguintes características: a) a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória; b) não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito; c) deve ser instituída ou decorrente de lei; e d) deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal. (ICHIHARA, 2005, p.77).

Convém, no entanto dizer, baseado em Luciano Amaro (2003), que o conceito de tributo exige que se apresentem suas teorias, pela qual se fundamenta os critérios, a serem adotados pelo Código Tributário Nacional - CTN, que se encontra definido no título VI, capítulo I da Constituição Federal do Brasil de 1988, do art. 145 aos 162, onde apresenta os princípios fundamentais do direito tributário e art.149 e 195, especifica os tipos de tributos que podem ser instituídos e cobrados pelos três níveis de governos: Federal, Estadual, e Municipal, e são instituídos por Leis Complementares e por resolução do Senado Federal conforme sua competência.

No entanto, não se pode considerar a tributação apenas como instrumento para financiar as atividades governamentais. Nesse sentido, sendo o crédito

exigível, após prévia notificação, poderá a Fazenda Pública fazer a inclusão do contribuinte inadimplente no CADIN, bem como proceder outras medidas restritivas para compelir o recebimento do crédito.

Em 2018 a Lei 10.522/2002, foi alterada pela Lei 13.606/2018, trazendo mudanças significativas no procedimento adotado pela Fazenda Pública. Entre suas alterações, incluiu o artigo 20-B que dispõe sobre a possibilidade de inscrição da dívida ativa nos órgãos competentes, não disponibilizando os bens do devedor administrativamente. Veja-se:

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 nº 13.606, de 2018).

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

No mesmo sentido, em fevereiro de 2018 a Procuradoria Geral da Fazenda Pública Nacional, publicou a Portaria nº33, a qual regulamenta a procedimento prévio para posterior indisponibilidade dos bens do devedor, independentemente de autorização judicial.

Art. 21. A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

§ 1º. A notificação de que trata o art. 6º dará ciência ao devedor ou corresponsável da ocorrência da inscrição em dívida ativa e da possibilidade de efetivação da averbação pré-executória, caso não adotadas as providências descritas nos incisos I e II do mesmo dispositivo.

§ 2º. A averbação poderá ser impugnada pelo sujeito passivo, inclusive em relação a seu excesso, observado o procedimento previsto nessa Portaria.

Art. 22. Estão sujeitos à averbação pré-executória os seguintes bens e direitos, em valor suficiente para satisfação dos débitos inscritos em dívida ativa de responsabilidade do devedor ou corresponsável:

I - se pessoa física, os integrantes do seu patrimônio, sujeitos a registro público; e

II - se pessoa jurídica, os de sua propriedade, integrantes do ativo não circulante, sujeitos a registro público.

§ 1º. A averbação poderá recair sobre bens e direitos que estiverem registrados em nome do sujeito passivo nos respectivos órgãos de registro, ainda que não estejam declarados ou escriturados na contabilidade.

§ 2º. A averbação pré-executória será realizada na seguinte ordem de prioridade:

I - bens imóveis não gravados;

II - bens imóveis gravados; e

III - demais bens e direitos passíveis de registro.

§ 3º. Excepcionalmente e por despacho fundamentado do Procurador da Fazenda Nacional, a ordem de prioridade de que trata o § 2º poderá ser alterada.

§ 4º. No caso de bens e direitos em regime de condomínio formalizado no respectivo órgão de registro, a averbação pré-executória será efetuada proporcionalmente à participação do devedor ou corresponsável.(SOLLER, 2018).

Observa-se assim, que, mesmo com as cautelas previstas na portaria supramencionada em seu artigo 23 e seguintes, o procedimento é totalmente administrativo, prescindindo de decisão judicial, o que pode acarretar prejuízos irreparáveis ao particular, vez que, mesmo havendo atos sucessivos, não há imparcialidade no procedimento adotado.

3.1. Das Objeções Principlológicas e Legislativas

Define-se como Estado Social aquele que além dos direitos individuais, assegura os direitos sociais, sendo obrigadas as ações positivas para realizar o desenvolvimento e a justiça social. Neste ponto, os direitos individuais e coletivos expresso na Constituição é o centro que sustenta o Estado Social e democrático de direito. Portanto, não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional, nem pode este, ser alterados, editando leis que conflitem com a Carta Magna, sob pena de afronta aos princípios a ela elencados como, da razoabilidade e, consequentemente ao princípio da legalidade.

No direito tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de maior importância. Outros atos, sem a estrutura da lei, podem atuar apenas em assuntos periféricos da tributação (como a aprovação de formulários de prestação de informações, de guias de recolhimento, etc.).

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser), o cultor do direito deve antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e portanto, por jurídico) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico constitucional (CARRAZA, 2002, p. 38).

A esse propósito, é na Constituição Federal que está estruturado de forma sistemática o Direito Tributário Brasileiro, como determina o artigo 150 e incisos, e o artigo 162, CF/88, onde define as competências tributárias dos entes da federação, ainda disciplina o modo de expressão do direito tributário, e regula o processo produtivo de normas jurídicas tributária, como as leis complementares, leis ordinárias e a forma de como são aceitas os tratados e convenções. Nota-se que no sistema tributário o princípio da legalidade é imperativo.

Efetivamente, quanto à legalidade, todo tributo somente pode ser disciplinado em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado do Poder Legislativo. Não obstante, em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição Federal, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas o limite mínimo e máximo, dentro dos quais o poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. Trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida. (BALEIRO, 2008, p.90).

Conforme o ensinamento de Hugo de Brito Machado, (2000) entende, que estão implícitas todas as normas jurídicas na palavra Legislação Tributária, sendo assim, a Lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder Constituinte por competência legislativa, com observância das regras constitucionais para elaboração das leis. Porém, a palavra “legislação”, utilizada no Código Tributário Nacional (CTN), significa lei em sentido amplo, abrangendo, além das leis em sentido estrito, 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. Como dispõe o artigo 96 do CTN.

Veja-se que o Estado tem o poder-dever de buscar meios para a consecução de seus fins. Como é sabido que os créditos tributários são de suma importância para movimentar a máquina pública, eis que são essenciais para atender a finalidade coletiva. Desse modo, a Administração Pública pode se valer de instrumentos para o atingimento da finalidade necessário. Entretanto, considerando o poder, buscando evitar situações abusivas, deve a Administração observar os princípios que não verdadeiros limitadores deste poder, quais sejam:

3.1.1 Devido Processo Legal

O princípio do devido processo legal está previsto no artigo 5º LIV, da Constituição Federal e é a mais importante baliza processual, bem como a mais abrangente.

O devido processo legal tributário no enfoque dos direitos humanos envolve aspectos tradicionais, como procedimental e o substantivo no sentido garantístico, que se apoiam sobre tudo numa legislação e prática adequadas, na existência de uma sistema judicial eficaz que implemente a garantia fundamental. (NOGUEIRA, 2008, p.87).

Na realidade, o excerto supra não apresenta uma ideia nova; vale dizer, o *due processo flaw* não é inédito – o novo é o acréscimo de outra dimensão (a dos direitos humanos), visando conferir equilíbrio na peculiar relação processual tributária.

Em que pese haver entendimento já sumulado sobre o assunto no STF (súmulas 70, 323 e 547) e no STJ (súmula 127), além do regime célere e simplificado contido na lei nº. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal - LEF), é comum o recurso a métodos coercitivos indiretos pelas Fazendas que visam, em última análise, suprimir o direito constitucional do contribuinte ao devido processo legal (KLIPPEL e BASTOS, 2011).

Por tais razões, soa óbvio, frisar a importância da concepção de um processo tributário vincado pelo *due processo flaw*, de tal forma que a eficácia do direito fundamental em testilha seja plena, considerando que sua aplicabilidade é imediata, a teor do §1º do festejado artigo 5º da CF/88.

3.1.2 Isonomia

O princípio da isonomia tem previsão expressa no caput do artigo 5º da Lei Maior e um rápido olhar sobre o histórico do princípio revela que sua origem demandou intensas mobilizações sociais, marcadas por lutas e mortes. Talvez o exemplo mais marcante tenha sido a Revolução Francesa em 1789, com a tomada da Bastilha.

A análise do princípio da isonomia requer o estudo de dois desdobramentos, quais sejam, a isonomia formal e a material, considerando que “São conceitos

distintos frutos de necessidades históricas diversas, mas que se complementam na regulamentação da noção de igualdade” (KLIPPEL e BASTOS, 2011, p. 56).

A efetivação da isonomia requer a observância de três diretrizes e nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello são elas:

a) a primeira diz como elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados (MELLO *apud* LENZA, 2012, p.974).

Desse modo, a igualdade permite tratamento distinto, isto é, uma discriminação positiva amparada nos estritos termos de norma que prevê a nivelção dos que estejam em desvantagem ou em uma condição peculiar. Assim, “Deve buscar-se na norma ou no texto legal a razão da discriminação: se justa, o dispositivo é constitucional; se injusta, é inconstitucional” (NERY JR., 2013, p. 112).

3.1.3 Contraditório e Ampla Defesa

Tradicionalmente, as constituições brasileiras dispunham textualmente sobre a garantia do contraditório e da ampla defesa, desde a carta magna imperial (1824) até a constituição do período militar (1969) (NERY JR., 2013).

A grande inovação em relação ao princípio ora analisado é que, na ordem constitucional anterior (CF/1969, art.153, §15), só havia previsão de contraditório no processo penal, ao passo que a carta magna atual estende tal garantia ao processo civil, administrativo e penal. A lei do processo administrativo federal n.º 9.784/99, art.2º, dispõe expressamente acerca do princípio do contraditório. (BRASIL, 1999)

A relação processual é marcada pela dialética (ressalvadas as exceções previstas na lei) e sem esta, o processo estará irreversivelmente tísido de nulidade absoluta. A rigor, é a efetiva participação dos litigantes que tornam legítimos os resultados do processo. A doutrina aponta duas finalidades do citado preceptivo:

O princípio do contraditório, além de se constituir fundamentalmente em manifestação do princípio do estado de direito, tem íntima ligação com o da igualdade das partes e do direito de ação [...] Ao juiz, como sujeito do processo, compete participação ativa na observação do contraditório, pelo que se pode concluir que os litigantes têm a garantia, o direito ao

contraditório, ao passo que o juiz tem o dever de lhes assegurar o contraditório. (NERY JR, 2013, p.152).

Vale frisar que o processo executivo alberga o contraditório com algumas peculiaridades em relação ao processo de conhecimento, pois, neste, as partes terão o ônus de provar quem está com a razão, ao passo que na execução, “parte-se do pressuposto de que se sabe quem tem razão: aquele que está munido de título executivo[...]” (GONÇALVES, 2009, p. 17).

3.1.4 Inafastabilidade da Jurisdição

Trata-se de um princípio com assento no art. 5º, XXXV, da constituição federal de 1988. A assertiva de que a lei não afastará da apreciação do poder judiciário ameaça ou lesão a direito, no texto desse dispositivo da constituição, possibilita o acesso universal ao poder judiciário. Portanto, não existe a possibilidade de coisa julgada no âmbito administrativo, mesmo uma decisão administrativa que não caiba mais recurso administrativo poderá ser enfrentada no poder judiciário. (BRASIL, 1988).

O acesso à justiça ganha nova conotação, pois, além de tutelar a efetiva lesão a determina do direito, serve como instrumento de prevenção, demonstrando claramente uma nova era da democracia brasileira, em que a inafastabilidade da tutela jurisdicional possui status de direito fundamental.

3.2 Da Averbação Pré-Executória

Antes do advento da Lei 13.606/2018, após a constituição definitiva do crédito tributário, a Fazenda Pública estava apta a demandar o pagamento. Dispõe o artigo 160 do CTN “Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”. (BRASIL, 1966).

Após o referido prazo, não havendo o pagamento, recurso administrativo ou demanda judicial discutindo o lançamento, o crédito pode ser inscrito em dívida ativa.

Art. 201 do CTN. 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)

Com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário é gerada a Certidão de Dívida Ativa (CDA), instrumento hábil a permitir o ajuizamento da Execução Fiscal, processo executivo, que corre perante o Poder Judiciário com fundamentação legal na lei 6.830/1980.

Antes da alteração promovida pela Lei 13.606/2018, eram utilizadas duas medidas extrajudiciais, quais sejam: arrolamento de bens com base na lei 9.532/1997 e protesto da CDA com fundamentos na lei 9.492/1997.

O art. 64 da Lei n. 9.532/97 determina à autoridade fiscal que proceda ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo (preferencialmente bens imóveis) sempre que houver dívida vultosa, sendo os créditos tributários de sua responsabilidade de valor superior a trinta por cento de seu patrimônio conhecido e superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), conforme o § 7º do mesmo artigo, com o limite definido pelo Decreto n. 7.573/1110 . [...] O arrolamento, ou seja, a redução a termo da indicação de bens do sujeito passivo capazes de garantir o crédito tributário, não tem o efeito legal de implicar indisponibilidade, mas é levado a registro, de modo que inibe eventuais interessados, além do que o proprietário, ao aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário, sob pena de requerimento e deferimento de medida cautelar fiscal (art. 64, §4º da Lei n. 9.532/97 e art. 2º , inciso VII, da Lei n. 8.397/92). (PAULSEN, 2018 p.286).

Neste diapasão, o arrolamento tem o intuito de monitorar o patrimônio do devedor, nas hipóteses legais, e tornar público tal fato a terceiros, mediante registro. Todavia, não temo poder de tornar os bens indisponíveis, diferentemente da averbação pré-executória. No mesmo intento, a Lei 10.522/2002 que regulamentou o CADIN, tem a intenção de dar publicidade quanto aos contribuintes devedores.

A Lei n. 10.522/02 torna a consulta ao CADIN obrigatória pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal para a 'realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; II – concessão de incentivos fiscais e financeiros' e para a 'celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos. (PAULSEN, 2018, p.301).

Nesse sentido, o CADIN é mais um instrumento para compelir o contribuinte a pagar seus débitos.

Antes da alteração legislativa, a indisponibilidade de bens era a última medida adotada e somente poderia ser decretada, mediante situações previstas em lei, seja na medida cautelar fiscal, conforme Lei 8.397/1992, ou na Execução Fiscal após o esgotamento de diligências quando o contribuinte não busca adimplir o débito.

Art. 185-A do CTN. 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. [...] (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005). (BRASIL, 1966).

Verifica-se que a medida de tamanha gravidade, que era necessário o preenchimento de diversos requisitos. Nesse sentido explica Luis Eduardo Schoueri (2018, p.886) ressalta que, “Dado que a indisponibilidade de bens e direitos implica medida fortíssima para a garantia do crédito tributário, importa verificar seu caráter excepcional.”

Do mesmo modo, consolidando o entendimento o STJ editou a súmula 560, veja-se:

Súmula 560-STJ: A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran. (BRASIL, 1976).

Desse modo, conclui-se que antes da alteração legislativa a indisponibilidade de bens somente era decretada através de uma decisão e sob a análise do Poder Judiciário que é por essência imparcial em suas decisões.

Atualmente, a averbação pré-executória é medida que está prevista no artigo 20-B §3º da Lei 10.522/2002, após as alterações da Lei 13.606/2018. Da simples leitura do dispositivo, verifica-se que uma vez constituído o crédito tributário e inscrito em dívida ativa, poderá a Fazenda Pública averbar a certidão nos órgãos responsáveis tornando os bens do devedor indisponíveis.

O termo averbar, é o ato pelo qual ocorre anotação no registro de bens, nestes termos dispõe o artigo 21 da Portaria nº 33 da PGFN.

Art. 21. A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. (SOLLER, 2018)

A referida indisponibilidade obsta os direitos de propriedade, nesse sentido afirma Leandro Paulsen, (2018, p.1.198): “[...] a indisponibilidade consiste numa limitação imposta ao titular do direito, retirando-lhe o poder para realizar eficazmente o negócio jurídico”.

Desse modo, é evidente que a indisponibilidade interfere o negócio jurídico no plano da eficácia e, portanto, consubstancia-se em uma restrição ao direito de dispor. Nesse sentido, há uma clara tendência, de um movimento de evasão da cobrança tributária judicial.

Ante o exposto, preferem-se os métodos de cobrança e pagamento extrajudiciais. Por conseguinte, idealizou-se a averbação pré-executória tendo como base a experiência de outros países.

4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 13.606/2018

4.1. Formal

A modificação trazida pela Lei 13.606/2018, por projetos anteriores. O senador Lúcio Alcântara apresentou projeto similar em 1996, o qual foi rejeitado. Em 2005, o projeto como o mesmo teor, foi discutido e mais uma vez sem sucesso. A Lei 13.606/2018 entrou no ordenamento jurídico em de janeiro de 2018, tendo como objetivo principal instituir o Programa de Regularização Tributária Rural na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, determinando alterações nas leis 8.212/1991, 8.870/1994, 9.528/1997, 13.340/2016, 9.456/1997, 13.001/2014, 8.427/1992, 11.076/2004, 10.522/2002 e Decreto Lei nº 2.848/1940.

A Lei adveio do projeto 9.206/2017, em substituição a Medida Provisória nº 798 de 30 de agosto de 2017. Votado em caráter de urgência; em janeiro de 2018 foi

sancionada. Teve como principal justificativa, o prevalecimento do interesse público sobre o interesse privado. Conforme visto, a lei supracitada, passou por procedimento ordinário, ou seja, ao arrepio das regras previstas na constituição:

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; 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Art. 146-A. 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. (BRASIL, 1988)

Afirma Calmon Navarro Coelho, (2014, p.81):

As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos: a) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (quórum de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF, b) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objeto (consteúdo) a complementação da Constituição, quer juntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-se os comendos, daí se reconhece que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria de lei complementar é fornecida pela Constituição expressamente.

Como sedimentado na doutrina as matérias de Leis Complementares são previstas pela Constituição e devem respeitar o plano de validade. De outro lado,

além de evidentemente erro na aprovação de projeto que se trata de matéria reservada à lei complementar, a inovação legislativa trazida pela Lei 13.606/2018 é a inobservância do devido processo legal, uma vez que a constrição de bens passa a ser realizada de forma administrativa sem interferência do judiciário.

Existem diferentes comportamentos que ensejam a inconstitucionalidade, permitindo a formação de juízos de inconstitucionalidade. Juízos de inconstitucionalidade são avaliações das prováveis condutas que podem contrariar, ou não, o texto supremo. (BULOS, 2018, p.144).

Os fundamentos sobre a inconstitucionalidade são no sentido que da natureza formal e material, abrangendo a afronta ao princípio da Reserva de Lei Complementar para estabelecer normas sobre direito tributário, devido processo legal, reserva de jurisdição, contraditório, ampla defesa, direito de propriedade, livre iniciativa e isonomia.

No processo tributário, o devido processo legal é de suma importância tanto no sentido material, correspondentes ao artigo 150 da Constituição Federal/88; quanto no sentido formal, através dos meios e recursos.

A defesa do contribuinte na execução fiscal também se mostra incipiente. Apenas 4,4% das execuções fiscais apresentam exceções de pré-executividade (defesa preliminar), sendo que apenas 7,4% dessas defesas são acolhidas. Apenas 6,4% dos executados apresentam embargos, sendo 20,2% julgados procedentes. O total de defesas procedentes na execução fiscal, abrangendo exceções de pré-executividade e embargos, limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas. (CANOTILHO, 2009. p. 669).

Após diversas discussões o CFOAB ajuizou ação direta de inconstitucionalidade nº 5.925/DF, reforçando o entendimento que a matéria deveria ser tratada por Lei complementar, haja vista que o Código Tributário Nacional dispõe sobre a mesma matéria no aspecto de cobrança.

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. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005) § 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o

imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005) § 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005). (BRASIL, 1966)

Ou seja, o CTN e a Lei 13.606/2018 tratam da mesma matéria, tornando ainda mais óbvia a sua inconstitucionalidade, vez que o CTN foi recepcionado como lei complementar, não podendo lei ordinária, dispor da temática. Cumpre ressaltar em 2008 o STF decidiu demanda similar ADI 124/SC. Veja-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NORMA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUE ESTABELECE HIPÓTESE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR TRANSCURSO DE PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO, ART. 16. ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, ART. 4º. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. A determinação do arquivamento de processo administrativo tributário por decurso de prazo, sem a possibilidade de revisão do lançamento equivale à extinção do crédito tributário cuja validade está em discussão no campo administrativo. Em matéria tributária, a extinção do crédito tributário ou do direito de constituir o crédito tributário por decurso de prazo, combinado a qualquer outro critério, corresponde à decadência. Nos termos do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1996), a decadência do direito do Fisco ao crédito tributário, contudo, está vinculada ao lançamento extemporâneo (constituição), e não, propriamente, ao decurso de prazo e à inércia da autoridade fiscal na revisão do lançamento originário. Extingue-se um crédito que resultou de lançamento indevido, por ter sido realizado fora do prazo, e que goza de presunção de validade até a aplicação dessa regra específica de decadência. O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. (BRASIL, 2008).

No mesmo sentido é importante trazer a baila o entendimento do STF em outro caso envolvendo a discussão sobre a formalidade das leis tributárias:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 560.626/RS. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. 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, III, 'b', 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. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, 'b', da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (BRASIL, 2007)

Diante disso, é patente a similitude entre a jurisprudência colacionada acima com a situação da Lei 13.606/2018, uma vez que ambos abordam a temática do crédito tributário que foi legislado por intermédio de lei ordinária. Ao afrontar o instituto jurídico, nasce grave risco a segurança jurídica de um sistema tributário já complexo, vez que amplia garantias de crédito tributário subvertendo a Constituição Federal.

4.2 Material

A inconstitucionalidade material é caracterizada pela violação de princípios constitucionais.

A inconstitucionalidade material, substancial ou intrínseca é a que afeta o conteúdo das disposições constitucionais. Mas o que significa afetar o conteúdo dos preceitos constitucionais? Significa violar a matéria de fundo presente na constituição. Matéria de fundo é o assunto, o tema, a substância que está por trás dos artigos, incisos ou alíneas da constituição. Não diz respeito ao procedimento, nem à técnica formal de produção legislativa; relaciona-se à conveniência ou inconveniência de editar, ou não, determinada lei ou ato normativo. Nisso, abrange os grandes princípios formulados pelo constituinte e o quadro de valores supremos inseridos na mensagem constitucional positivada. (BULOS, 2018, p.145).

Neste ponto, como já minuciosamente apontado a Lei 13.606/2018 viola nitidamente os direitos fundamentais do contribuinte no sistema constitucional tributário.

Primeiramente, o tema em comento atinge de modo circunstancial o princípio do devido processo legal, que compreende o contraditório, ampla defesa entre outros já mencionados.

Segundo a jurisprudência do STF, devido processo substantivo pode significar desde a produção de “leis que se apresentem de tal forma aberrantes da razão”, passando pela exigência “de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (reasonableness) e de racionalidade (rationality), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir”, até a necessidade de “perquirir-se (...) se, em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se adequado (isto é, apto a produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outros meios menos gravoso e igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto)”. (MATTOS, 2009, p.97).

Desse modo, a indisponibilidade de bens na esfera administrativa afronta o referido princípio, vez que não paridade de arma no procedimento administrativo adotado, vez que, a ampla defesa caracteriza-se pela associação de todos os instrumentos lícitos e imparciais, para garantir a defesa em juízo, de modo que as partes possam exprimir todo o necessário.

Verifica-se que a Lei 13.606/2018 destoa do princípio da proporcionalidade, violando o direito de propriedade do contribuinte, sendo este, um direito fundamental previsto no artigo 5º da Constituição Federal.

A doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade. (MENDES, 2018).

Nesse aspecto, a indisponibilidade de bens do contribuinte ainda no âmbito administrativo configura medida danosa, uma vez que restringe o direito de propriedade e inviabiliza a fruição de tal direito em sua totalidade, de modo que não observa a proporcionalidade. Assim, os direitos fundamentais de propriedade do contribuinte, bem como o direito à livre iniciativa e ao livre exercício da profissão,

são limitados de forma desproporcional em detrimento do adimplemento do crédito tributário. Nesse sentido é o entendimento jurisprudencial:

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 TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO 55 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 (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22- 24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - "NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR" (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE". DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. RE 402.769/RS. (BRASIL, 2005)

Verifica-se, da leitura do voto e do acórdão, que o entendimento majoritário é no sentido de que a indisponibilidade de bens é medida extrema. Assim, os direitos fundamentais de propriedade do contribuinte, bem como o direito à livre iniciativa e ao livre exercício da profissão, são limitados de forma desproporcional em detrimento do adimplemento do crédito tributário.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI 13.606/2018. INCLUSÃO DE DISPOSITIVOS NA LEI 10.522/2002. AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO REGISTRO DE BENS E DIREITOS. INDISPONIBILIDADE DOS BENS DO DEVEDOR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. ART. 146-III-B DA CONSTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. RESTRIÇÃO INDEVIDA AO DIREITO DE PROPRIEDADE E AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL. CONFIGURAÇÃO DE SANÇÃO POLÍTICA. 1. Definição de garantia do crédito tributário consubstancia norma geral, reservada à lei complementar, nos termos do art. 146-III-b da Constituição. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera como sanções políticas, inadmissíveis na ordem constitucional, as medidas legais e administrativas que configuram meios de coerção estatal indireta com o objetivo de forçar o devedor a adimplir as dívidas tributárias, quando restrinjam indevidamente o exercício de direitos fundamentais e, portanto,

sejam reprovados no teste da proporcionalidade. Precedentes. 3. A possibilidade de a Fazenda Pública tornar indisponíveis bens do contribuinte por meio da averbação da CDA em registro de bens e direitos consubstancia sanção política, porquanto vulnera indevidamente o direito de propriedade e pode inviabilizar o livre exercício de atividade econômica ou profissional. Parecer pela procedência do pedido. ADI 5.931/DF. (BRASIL, 2018)

No mesmo sentido, a jurisprudência acima colacionada, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, que questiona o artigo 20-B, §3º da Lei 10.522/2002, ao dispor sobre constrição unilateral de bens por meio da averbação da Certidão de Dívida Ativa, independentemente de ordem judicial, padecendo de inconstitucionalidade formal, uma vez que o artigo 146, III, b da Constituição reserva à lei complementar, o estabelecimento de normas gerais sobre crédito tributário. Argumenta ainda que o artigo 185-A, inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 118/2005, trata da constrição de bens por ordem judicial em execução fiscal.

Portanto, norma geral em matéria de legislação tributária, é a que se destina a unificar o sistema tributário nacional, de modo que, os tributos, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os elementos que compõem a obrigação tributária, a prescrição, a decadência e os demais aspectos relacionados à norma tributária, obedecerão a regime geral, que visa na sua essência, evitar a desarmonia no sistema tributário.

Conforme visto, a cobrança do crédito tributário via averbação pré-executória não se coaduna com a jurisprudência firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, haja vista que, tal cobrança é, indireta, coercitiva e constitui sanção política.

CONCLUSÃO

No estudo foi abordada a indisponibilidade administrativa trazida pela Lei nº 13.606/2018, que acrescentou à Lei nº 10.522/2002 a possibilidade de averbação da Certidão de Dívida Ativa, junto aos órgãos de registro de bens, por parte da União.

No presente trabalho foi explanado o contexto histórico da indisponibilidade de bens, bem como os princípios que envolvem a temática. Nesse contexto, foi analisada a inconstitucionalidade da lei em apreço, inclusive as ações diretas de inconstitucionalidade que tramitam no Supremo Tribunal Federal. Do mesmo modo

discorreu-se sobre a portaria nº 33/2018 da Procuradoria Geral da União, que dispõe sobre a regulamentação da indisponibilidade de bens administrativamente.

Após as referidas considerações, conclui-se quanto à inconstitucionalidade tanto formal, vez que a regulamentação deveria ter sido tratada em sede de lei complementar, quanto material, ferindo diversos princípios, em especial o princípio da legalidade e direito de propriedade, estando até a presente data sob análise pelo STF, podendo o tema sofrer modificações.

Dessa forma, a indiferença dada pelo legislador pátrio, ao permitir a introdução no ordenamento jurídico de norma incompatível, sem a devida cautela, viola os direitos fundamentais esculpidos na carta magna, causando total insegurança jurídica aos particulares.

Cumprе ressaltar, que o presente estudo contribui ao raciocínio do discente, que deve sempre se ater às novidades legislativas, como é o caso da Lei nº 13.606/2018, e também ao público em geral, posto que, tratando-se de matéria fiscal, todo cidadão está sujeito à sua aplicabilidade.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais – RT, 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 09ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Casa civil, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 de abril de 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. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 maio de 2019.

_____. **BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

Brasília, 22 set. 1980. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 13 de maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992**. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, 6 jan. 1992. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.492, 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, 10 set. 1997. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 10 dez. 1997. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, 29 jan. 1999. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 10 jan. 2002. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 13 de maio de 2019.

_____. BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, 19 jul. 2002. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 18 de maio de 2019.

_____. BRASIL. **Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018**. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Brasília, 9 jan. 2018. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/l13606.htm>. Acesso em: 14 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 124/SC**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, julgamento: 01/08/2008, Tribunal Pleno, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14719560/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-124-sc>>. Acessado em: 13 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 931/DF**, Relator(a): Min. Nelson Jobim, Julgamento: 08/04/2002, DJ 16/04/2002 P - 00035. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28ADI+931+DF%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/yyuknijn>>. Acesso em: 18 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade N.º 5925**, Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, Relator Atual: MIN. Marco Aurélio, 06 Abril 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5384510>>. Acesso em: 18 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5931/DF**. Relator(a): Marco Aurélio, julgamento: 16/04/18, DJe-076 20-04-18. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/569420012/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5931-df-distrito-federal-0069007-63201810000>>. Acessado em 18 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 402769/RS**, Relator(a): Min. Celso de Mello, Julgamento: 10/03/2005, DJ 06/04/2005 PP-00049 RDDT n. 117, 2005, p. 207-211. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28RE+402769+RS%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y59jxr3>> Acesso em: 19 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 560626/RS**. Relator(a): Min. Gilmar Mendes, julgamento: 18/10/2007, DJe-038 27-02-2009. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311630524/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-560626-rs-rio-grande-do-sul?ref=serp>>. Acesso em: 19 de maio de 2019.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **SÚMULA Nº 473**. Sessão Plenária de 03/12/1969, DJ de 10/12/1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>>. Acesso em: 25 de maio de 2019.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **SÚMULA Nº 560**. Sessão Plenária de 15/12/1976, DJ de 03/01/1977. Disponível

em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=560.NUM E.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 25 de maio de 2019.

_____. BULOS, Uadi Lamego. **Constituição Federal anotada**. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALMON, Guilherme. **Provimento CNJ Nº 39, de 25 de julho de 2014**. DJE, 30 jul. 2014. Disponível em:<http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_corregedoria/provimentos/provimento_39.pdf>. Acesso em: 28 de abril de 2019.

CAMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil. Vol.II**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; **Teoria geral do processo**. São Paulo: Malheiros editores, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

_____. DINIZ. Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário na Nova Constituição**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. KLIPPEL, Rodrigo; BASTOS, Antônio Adonias. **Manual de Processo Civil**. Vitória: Lumen Juris, 2011.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes de et al. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 25, agosto, 2018. Disponível em:<<https://www.passeidireto.com/arquivo/20898307/gilmar-mendes-o-principio-da-proporcionalidade-na-jurisprudencia-do-stf>>Acesso em: 02 de junho de 2019.

_____. NERY JR., Nelson. **Princípios de Processo Civil na Constituição Federal**. 11ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários- A nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito Tributário: sistema tributário nacional, teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados: Esmafe, 2018.

SANTOS, Jorge Sincorá. **Prática fosense civil**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

SOLLER, Fabrício da. **Portaria PGFN Nº 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Diário Oficial da União, 9 jan. 2018. Disponível em:<<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 25 de maio de 2019.