

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

CIBELE MARIA DE ATAIDE CAVALCANTI FEITOSA

**ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS E MEDIDA CAUTELAR FISCAL:
uma análise sobre os direitos e garantias individuais do contribuinte**

Recife
2017

CIBELE MARIA DE ATAIDE CAVALCANTI FEITOSA

**ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS E MEDIDA CAUTELAR FISCAL:
uma análise sobre os direitos e garantias individuais do contribuinte**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da
Instrução Cristã como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Bruna Estima Borba

Recife
2017

Catálogo na fonte
Bibliotecário Ricardo Luiz Lopes CRB-4/2116

Feitosa, Cibele Maria de Ataíde Cavalcanti.

F311a Arrolamento administrativo de bens e medida cautelar fiscal: uma análise sobre os direitos e garantias individuais do contribuinte / Cibele Maria de Ataíde Cavalcanti Feitosa. - Recife, 2017.
81 f.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba
Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2017.
Inclui bibliografia

1. Direito. 2. Arrolamento Administrativo de bens. 3. Medida cautelar fiscal. 4. Direitos e garantias individuais. I. Borba, Bruna Estima. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

347.73 CDU (22. ed.)

FADIC (2018-062)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

CIBELE MARIA DE ATAÍDE CAVALCANTI FEITOSA

ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS E MEDIDA CAUTELAR FISCAL: uma
análise sobre os direitos e garantias individuais do contribuinte

Defesa Pública em Recife, ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente:

Examinador(a):

Examinador(a):

RESUMO

Diante da relevância do papel do tributo para o estado democrático de direito são concedidas ao crédito tributário garantias e privilégios para a sua efetiva arrecadação. A medida cautelar fiscal e o arrolamento administrativo de bens inserem-se no rol de garantias do crédito tributário, e por serem verdadeiros mecanismos viabilizadores da arrecadação tributária são alvos de críticas doutrinárias a respeito de ocasionarem restrições a direitos e garantias individuais do contribuinte. O devido processo legal, ampla defesa, contraditório, quebra do sigilo fiscal, direito de propriedade, privacidade e intimidade são exemplos dos direitos considerados como prejudicados. Abordamos a problemática do arrolamento administrativo de bens e da medida cautelar fiscal restringirem, ou não, tais direitos e garantias. Partimos da hipótese de constitucionalidade do arrolamento administrativo de bens e da medida cautelar, ao considerar que essas garantias do crédito tributário não ferem os preceitos constitucionais questionados. Assim, o objetivo principal desse trabalho foi o de demonstrar a adequação dessas garantias do crédito tributário ao ordenamento constitucional vigente. As críticas existentes não foram confirmadas, muito pelo contrário, foi evidenciada a relevância de tais medidas para a sociedade. Não existe tendência atual na jurisprudência sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis instituidoras dessas garantias do crédito tributário. Nenhum direito é absoluto, existem medidas que restringem direitos em detrimento de outros, para que os casos concretos tenham soluções justas. A igualdade, a ampla concorrência de forma leal, uma melhor distribuição de renda e os direitos sociais viabilizados pelos tributos também necessitam de proteção. Concluímos, portanto, que o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal não ferem direitos e garantias individuais, se implementados, pelos agentes públicos, nos limites legais estabelecidos e alinhados ao seu objetivo maior: o combate à sonegação fiscal. O cumprimento de cada dever individual é imprescindível para uma sociedade mais justa, menos desigual.

Palavras-chave: Arrolamento Administrativo de Bens. Medida Cautelar Fiscal. Direitos e Garantias Individuais.

ABSTRACT

Tax credit has guarantees and privileges that enables its effective collection because tributes play a key role on the democratic state based on the rule of law. Tax credit guarantees include precautionary fiscal action and administrative list of assets. Since they are true mechanisms for tax collection, these guarantees became the target of doctrinal criticism because they impose restrictions to taxpayer's rights and individual guarantees. Examples of rights that are considered as impaired include proper legal process, ample defense, contradictory, breach of fiscal confidentiality, property rights, privacy and intimacy. In this text, I discuss whether or not the administrative list of assets and the fiscal precautionary action restrict taxpayer's rights and individual guarantees. I hypothesize the constitutionality of the administrative list of assets and the precautionary fiscal action by considering that these tax credit guarantees do not violate the constitutional precepts questioned. Hence, my main objective is to demonstrate that those tax credit guarantees comply with the current constitutional order. The existing criticisms were not confirmed, in the contrary, there is evidence that such actions are relevant to the society. There is no current trend in jurisprudence on the unconstitutionality or illegality of the laws establishing such tax credit guarantees. There is no absolute right, in fact, there are actions that restrict rights to the detriment of others, enabling concrete cases to reach fair solutions. For example, equality, broad competition in a fair way, better distribution of income and social rights enabled through taxes also need to be protected. I conclude that the administrative list of assets and the fiscal precautionary action do not violate individual rights and guarantees provided that public agents implement them within the established legal limits and aligned with the objective of fighting against evasion of the duty to pay taxes. The fulfillment of each individual duty is indispensable for a fairer, less unequal society.

Keywords: Administrative List of Assets. Fiscal Precautionary Action. Rights and Individual Guarantees.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO – SUA RELEVÂNCIA E FRAGILIDADES	10
1.1 O Dever Fundamental de Pagar Tributos	13
1.2 O Processo Administrativo Tributário	16
1.3 Princípios do Processo Administrativo Tributário.....	18
1.4 Conclusões.....	23
2 TENTATIVAS DE GARANTIR A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	24
2.1 Significado de garantia do crédito tributário	24
2.2 Arrolamento Administrativo de Bens e Direitos	26
2.3 Medida Cautelar Fiscal	30
2.4 Conclusões.....	35
3 AS CRÍTICAS EXISTENTES	38
3.1 Críticas ao Arrolamento Administrativo de Bens e Direito.....	38
3.1.1 O ato de registro do arrolamento: restrição ao direito de propriedade e privacidade.....	38
3.1.2 Da quebra do Sigilo Fiscal.....	40
3.1.3 Desrespeito ao Devido Processo Legal, Contraditório, Ampla Defesa e Razoabilidade	43
3.2 Críticas à Medida Cautelar Fiscal.....	46
3.2.1 O Momento de Proposição: antes da constituição definitiva do crédito.....	46
3.3 Conclusões.....	49
4 ANÁLISE DAS CRÍTICAS EXISTENTES.....	51
4.1 Introdução sobre o cenário da efetividade da execução fiscal.....	51
4.2 Do Arrolamento Administrativo de Bens	54
4.3 Da Medida Cautelar Fiscal	65
4.4 Conclusões.....	71
CONCLUSÕES.....	75
REFERÊNCIAS	79

INTRODUÇÃO

A tributação é um dos maiores poderes concedidos ao Estado, sem a qual seria impossível o convívio em sociedade. No mundo contemporâneo não temos como falar em sociedade sem tributos. Os países de primeiro mundo atingiram os níveis de desenvolvimento que pleiteamos hoje no Brasil com a constante aplicação apropriada dos recursos advindos da tributação. Sem a arrecadação de tributos não é possível a garantia dos direitos individuais, dos direitos da coletividade e da vida em sociedade. O objetivo do bem-comum é o que sustenta o poder de tributar do estado, o qual restringe a capacidade econômica individual em prol da capacidade econômica social, fazendo com que os interesses da coletividade passem a ter prevalência sobre os do indivíduo. O tributo é um dos instrumentos da teoria econômica que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais. E diante da sua relevância, são concedidas ao crédito tributário garantias e privilégios para a sua efetiva arrecadação.

Precisamos diferenciar duas situações: a existência do crédito tributário e a sua arrecadação, visto que de nada adianta, ao Estado, créditos tributários não efetivamente arrecadados. Muitas vezes, o ingresso nos cofres públicos é significativamente tardio, ou nem chega a ocorrer, visto que se decorrem anos até que recursos administrativos e judiciais sejam julgados em definitivo, e, muitas vezes, mesmo quando comprovada a efetiva existência do crédito, nas esferas administrativa e judicial, o contribuinte faz uso de meios para eximir-se de suas obrigações perante o Estado, conseqüentemente perante a sociedade. Diante desse contexto, o Código Tributário Nacional estabelece “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário”, com o intuito de viabilizar sua efetiva arrecadação.

Essa pesquisa se justifica diante da importância da tributação para o Estado, pois vivemos em um País que presencia um completo descrédito com relação à forma com que a arrecadação é gasta, e pautados nesse argumento, são exorbitantes os valores que deixam de ingressar nos cofres públicos por mera liberalidade. Os processos de execução da Fazenda Pública são muitas vezes longos e não profícuos, uma vez que os bens do executado desaparecem no decorrer do litígio. Esse comportamento acarreta ônus para a sociedade, a qual tem os recursos, destinados à satisfação do bem comum, reduzidos, e, também, de forma não menos direta, acarreta ônus ao próprio contribuinte que, ao contrário, paga seus tributos conforme as regras. Nesta segunda situação, o prejuízo se deve ao desequilíbrio que surge na

redução da capacidade econômica de quem quita suas obrigações, diante de uma majoração de capacidade econômica daqueles que não as cumprem. Assim, a concorrência torna-se desleal, acarretando a lesão a direitos constitucionais na esfera econômica.

Este trabalho aborda o tema da possível restrição dos direitos e garantias individuais do contribuinte diante dos institutos do arrolamento administrativo de bens e da ação cautelar fiscal, verdadeiras garantias do crédito tributário, sem valer-se da excessiva argumentação do interesse público para relativizar direitos e garantias do contribuinte, fato este que ocorre com certa frequência na solução de problemas de direito tributário.

O arrolamento administrativo-fiscal de bens e direitos é um instrumento auxiliar usado pela Administração Tributária com o objetivo de garantir a arrecadação futura dos créditos tributários lançados. Possui caráter cautelar, com vistas a controlar (não indisponibilizar) o patrimônio do sujeito passivo que deve ao Estado. Já a ação cautelar fiscal, possui o intuito de indisponibilizar os bens do executado, restringindo sua propriedade, até que o processo seja concluído, com o intuito de evitar a dilapidação do patrimônio e o não cumprimento da obrigação. O ponto mais controverso da medida cautelar fiscal é sem dúvida o momento em que a fazenda poderá fazer uso do instrumento para indisponibilizar os bens do contribuinte, podendo ser realizada antes mesmo da constituição definitiva do crédito.

Neste cenário, temos o seguinte problema: o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal ferem direitos e garantias individuais do contribuinte da forma como estão regulados na legislação pátria? Direitos como o devido processo legal, ampla defesa, contraditório, quebra do sigilo fiscal, direito de propriedade e concorrência são alguns questionados por parte da doutrina e advogados tributaristas, com relação às medidas garantidoras, objeto desta pesquisa.

No decorrer do desenvolvimento desta pesquisa, partimos da hipótese de constitucionalidade do arrolamento administrativo de bens e da medida cautelar, ao considerar que essas garantias do crédito tributário não ferem os direitos e garantias individuais questionados, de forma que seja evidenciado o respeito do Estado, como instituidor da lei, aos direitos individuais garantidos pelo ordenamento jurídico. Os interesses do estado, os princípios da supremacia do interesse do público (isoladamente) e da supremacia do interesse público sobre o particular são invocados, entre outros, como princípios autorizadores da legislação criada com vistas à plena satisfação do crédito tributário, interesse público secundário, para que o Estado possa atuar nos seus interesses primários, os quais são

relacionados com as necessidades do povo, como educação, saúde, moradia, etc.

Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho é o de demonstrar a constitucionalidade dessas garantias do crédito tributário, através da comprovação do respeito da legislação que os estabelece aos direitos e garantias alvos de críticas. Este objetivo principal se subdivide em três propósitos específicos:

- Analisar a questão principiológica do poder de tributar, a relevância do interesse público, e a necessidade do respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte.
- Apresentar os procedimentos, objetivos e críticas doutrinárias das garantias do crédito tributário, arrolamento administrativo de bens e cautelar fiscal.
- Analisar a constitucionalidade desses institutos do direito tributário.

A metodologia utilizada é descritiva e qualitativa, por método analítico hipotético-dedutivo, através de revisão bibliográfica. É descritiva porque faz observação do que já foi estudado sobre o tema. Qualitativa uma vez que interpreta o fenômeno que observa, e na qual as hipóteses são construídas após a observação. É analítico por somente analisar os fenômenos já existentes sem intervenção, constatados, infere-se uma verdade geral não contida nas partes isoladamente examinadas. Serão utilizadas pesquisas bibliográficas em livros, artigos jurídicos, legislação nacional, jurisprudência e legislação específica sobre a temática.

O capítulo 1 introduz o trabalho descrevendo a necessidade de financiamento do Estado. Como o poder de tributar, com seus limites, e o dever do cidadão de pagar os tributos unem-se para prover ao Estado os recursos necessários para o atendimento dos anseios da coletividade. Procuramos mostrar que podem coexistir de forma harmônica a preservação do interesse público e o respeito às garantias individuais do contribuinte. Abordamos James Marins (2003) e Marcos Vinicius Neder (2002) na teoria do processo tributário e nos princípios que regem a lide tributária.

O capítulo 2 apresenta resumidamente os procedimentos do arrolamento administrativo de bens e direitos e da ação cautelar, conforme o disposto na legislação em vigor. Foi realizado um estudo na legislação em vigor e também abordamos o conteúdo sob o ponto de vista do procurador do Estado de São Paulo, Antonio Augusto Bennini, dos juízes federais, Marcelo Adriano Micheloti, Cláudia Maria Dadico e Ingrid Schroder Sliwka, bem como do Mestre em Direito, Wilson José Witzel, o qual defendeu sua tese de mestrado no tema da Cautelar Fiscal.

No capítulo 3, consolidamos as principais críticas doutrinárias existentes sobre o tema dessa pesquisa. Com relação ao procedimento de arrolamento de bens, tomamos como base alguns artigos, dentre os quais o que aborda a restrição do sigilo fiscal, de Raphael Wasserman e Gustavo Minatel (2010); o que trata do problema da publicidade do auto de arrolamento, de Rodrigo Lazaro Pinto (2016); o que aborda de uma forma geral a inconstitucionalidade do procedimento, de Alderico Kleber Borba (2016), entre outros. As críticas à ação cautelar fiscal foram compiladas a partir das pesquisas: Cautelar Fiscal, de Wilson José Witzel (2010); publicação das juízas Cláudia Maria Dadico e Ingrid Schroder Sliwka; entre outros que serão apresentados no capítulo.

O capítulo 4 identifica os argumentos doutrinários e jurisprudenciais que permitam uma análise das críticas, dentro de uma interpretação teleológica e sistemática da legislação tributária, garantindo respeito à força normativa constitucional. Alguns trabalhos argumentativos em defesa do respeito aos direitos e garantias foram estudados, como a dissertação de Wilson José Witzel (2010), os trabalhos de Thiago Notari Bertocello (2016) e Luiz Eduard de Almeida (2014); e alguns artigos publicados sobre o Procedimento Administrativo de Arrolamento de Bens, como o baseado na experiência de profissionais da fazenda pública, publicado pela autora Maria Margotto (2011) e do procurador do estado de São Paulo, Antonio Augusto Bennini. Por fim, com relação à jurisprudência pátria, o trabalho se detém principalmente na jurisprudência dos tribunais regionais federais e na do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que o Supremo Tribunal Federal não se manifestou sobre as questões materiais abordadas neste trabalho.

1 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO – SUA RELEVÂNCIA E FRAGILIDADES

A importância do tributo para qualquer sociedade moderna vai além do tradicional financiamento do Estado, no contexto econômico, a tributação é um dos meios, talvez o principal, pelo qual o estado pode transformar sua realidade social. O tributo é, há séculos, a forma que o Estado detém para desempenhar suas funções, sejam elas justas, ou não. Entretanto, numa concepção moderna, o poder de tributar deve ser direcionado para ações estatais que busquem seu desenvolvimento econômico e social, sendo a ferramenta que viabiliza o desenvolvimento do Estado, naquilo que ele carece (SANTOS, 2009).

A Constituição Federal de 1988 foi elaborada diante de um conflito de ideologias. De um lado, as ideias progressistas, que almejavam por um estado social, com redução das desigualdades sociais, busca pela igualdade, entre outros aspectos. Do outro lado, ideias conservadoras, que pretendiam um Estado conservador liberal clássico, pautado no respeito à liberdade, propriedade e patrimônio. Como podemos perceber, o resultado foi uma constituição que atendeu a todos os anseios, traçou como seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Ou seja, a sociedade só será justa na medida em que respeitar direitos individuais e proteger os valores coletivos, através da solidariedade (GRECO, 2006).

Diante de tal mandamento constitucional encontra-se o estado com o desafio de tributar os particulares, respeitando sua liberdade e propriedade, em decorrência de sua função social, a de viabilizar a vida coletiva buscando maior igualdade entre os indivíduos. Conseqüentemente depreende-se que a legislação tributária não pode ir de encontro a esse objetivo, inclusive devendo ser interpretada de forma alinhada ao preceito (GRECO, 2006), (SANTOS, 2009). Ao interpretarmos uma norma tributária, devemos levar em conta ambas as ideologias. Respeito aos direitos fundamentais, com correspondentes deveres fundamentais, que culminam na necessidade de financiamento do estado social.

Nos primórdios da tributação o poder de tributar decorria de atos de império, unilaterais por parte do governante, sem nenhum respeito a direitos da outra parte, o ente sendo tributado. Atualmente nos encontramos em uma realidade oposta, visto que o

verdadeiro detentor do poder estatal, o povo, é possuidor de uma vasta gama de direitos materiais e processuais. Apesar da supremacia do interesse público, da prevalência do interesse público sobre o particular, temas que também abordamos neste capítulo, ao Estado é imposto o dever de respeitar o cidadão em todos os aspectos previstos na Constituição Federal.

De forma reversa, ao cidadão não são apenas concedidos direitos, mas também deveres, dentre os quais, o dever de financiar o estado, o dever de prover recursos para uma distribuição de renda mais igualitária, de forma que todos tenham o acesso à vida digna. Quando falamos do modo de vida liberal, pensamos em um mercado livre, no qual o Estado não seja o detentor e provedor de tudo, e sim atuante apenas no que for essencial, e nas regras direcionadoras para que os mandamentos constitucionais sejam implementados. Pela vertente social, o Estado também precisa ser garantidor dos direitos sociais básicos, os que foram acordados no ato da publicação da carta magna atual.

O problema do mau emprego dos recursos públicos deve ser segregado da tributação, visto que esta sempre será necessária, seja para reformas, para revoluções, para viabilizar a vida em sociedade. No contexto da atividade tributária, o Estado se detém nas funções de lançamento, cobrança e arrecadação do tributo, já em sua atividade financeira, o Estado planeja os gastos e os implementa, ou pelo menos deveria, conforme estipulado nos orçamentos públicos.

A insatisfação decorrente da inexistência de retorno diante da aplicação dos recursos tributários deveria recair em ações da sociedade que buscassem submeter ao controle judicial as destinações financeiras que a Constituição prevê cotejando-as com as regras do orçamento público (GRECO, 2006). Se financiamos o Estado, devemos acompanhar o efetivo gasto dos valores arrecadados, ao invés de planejarmos nos esvair de nossas responsabilidades tributárias.

Os procedimentos do processo tributário que abordamos neste trabalho, Arrolamento de Bens e Medida Cautelar Fiscal, impactam diretamente no grande desafio do sistema tributário: equalizar a arrecadação de tributos, que é elevada e pesa sobre todos os setores da economia, incluindo a população carente, com os gastos da máquina administrativa e gastos sociais, essenciais para a promoção da redução da desigualdade social.

Os gestores do setor fazendário possuem uma preocupação atual, e um tanto recente, que é a de aumentar efetiva arrecadação dos tributos já lançados (tributos arrecadados envolvem uma etapa posterior à do lançamento tributário), e, que, muitas vezes, demoram

anos a ingressar nos cofres públicos, e em boa parte dos casos, sequer ingressam, em decorrência de ocultação patrimonial, indevidamente planejada, daqueles entes que detêm a verdadeira capacidade contributiva.

Desde 1988, grande parte das metas constitucionais não foram alcançadas. A igualdade material ainda está longe de ser atingida na nossa realidade, e conseqüentemente a dignidade da pessoa humana se revela deficitária em grande magnitude no Brasil. O Estado continua tendo como um de seus objetivos principais o desenvolvimento da nação, de forma justa e igualitária. A tributação, apesar de mal vista pela sociedade, é essencial para a operação dos diversos órgãos nessa busca pela justiça (SANTOS, 2009).

No Brasil nós adotamos a tributação indireta, sobre a produção e comercialização de bens de serviços, e a tributação direta, sobre a renda e o patrimônio. Ocorre que devido ao sistema indireto, o ônus decorrente dos tributos, recai sobre todos de forma praticamente igual. Já na tributação direta, existe, no nosso ordenamento, a previsão da tributação diferenciada, de acordo com a capacidade contributiva (a despeito de críticas quanto a sua suficiência, ou não, ela existe) (SANTOS, 2009).

No entanto, é nesse segmento, da tributação direta, que ocorrem as distorções, visto que quem deve, quem é tributado diretamente pela sua manifestação de riqueza, nem sempre paga, fazendo com que a carga tributária direta, não seja arrecadada como deveria, gerando um déficit tributário no tocante à arrecadação, bastante elevado. Outro problema que impede a justiça tributária no nosso contexto é o gasto inapropriado dos recursos pelo estado. Tal aspecto não é escopo desse trabalho, mas reflete na consciência pessoal de cada um, no momento da decisão de honrar suas obrigações tributárias. Com isso, passamos a necessitar de procedimentos mais invasivos que garantam a entrada dos recursos em prol dos objetivos estabelecidos. Compactuamos com a afirmação de Santos (2009) de que:

[...] embora a tributação tenha um papel fundamental como instrumento reformador e capaz de atuar na diminuição das desigualdades, o modo como o sistema tributário está estruturado não logra os objetivos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, havendo a necessidade de uma reforma para que ele se adéque às exigências de um sistema justo, com fundamento na igualdade e capacidade contributiva [...] (SANTOS, 2009, p. 7).

Todavia, enquanto a almejada reforma tributária não é concretizada, na nossa esfera de atuação podemos agir para mitigar alguns problemas significativos no contexto prático da tributação, entre eles o da não arrecadação de valores significativos por planejamentos indevidos e ocultação patrimonial, por parte dos contribuintes que possuem capacidade

tributária, e que seus recursos podem, se bem empregados, serem aplicados em ações que visem ao desenvolvimento igualitário da sociedade.

Estabelecer direitos sociais ao povo, em teoria, sem aplicar os recursos para sua efetiva concretização, transforma nossa constituição em letra morta, sem valor algum para o Estado de Direito. Precisamos de recursos para efetivamente iniciar o processo de justiça social no nosso País. E se os recursos forem obtidos daqueles que mais devem, dos que mais detêm capacidade contributiva, mais justo se torna todo o processo.

As regras de incidência para que o procedimento de Arrolamento Administrativo de Bens seja realizado ou para que a Medida Cautelar seja proposta não abarcam a maioria da população, que em regra contribuem através dos tributos indiretos, e muito pouco através dos tributos diretos sobre a renda.

Em paralelo, os órgãos responsáveis e sociedade necessitam atuar conjuntamente na fiscalização da aplicação dos recursos. Para Greco (2006), o tema da solidariedade social é, nos dias de hoje, tão importante quanto o tema da legalidade tributária foi nos últimos 30 anos:

Cabe a todos aqueles que lidam com o Direito Tributário, encontrar o ponto de equilíbrio, porque não podemos ler a Constituição pela metade; lê-la só pensando em solidariedade social seria cometer o mesmo erro daqueles que leem a Constituição só pensando na liberdade individual; precisamos lê-la integralmente, porque é só pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e dos valores modificadores da solidariedade é que construiremos uma tributação efetivamente justa.

A contribuição de cada indivíduo em sonegar, ou em assumir e aceitar que deve ao Estado, e não pagar, é nefasta, pois agindo dessa forma está indo “de encontro” ao bem-estar social, e indo “ao encontro” da mentalidade dos órgãos estatais, os quais tanto criticamos por não aplicarem devidamente os recursos advindos da sociedade. Estaremos agindo da mesma forma, apenas de maneira diferente. A partir dessa afirmação, é importante ressaltarmos alguns aspectos a respeito do dever fundamental de pagar tributos, teoria amplamente discutida pelo doutrinador Jose Casalta Nabais.

1.1 O Dever Fundamental de Pagar Tributos

Para compreendermos melhor a instituição do tributo, e os meios utilizados para sua efetiva arrecadação, com um aspecto positivo para a sociedade, precisamos refletir um pouco sobre a teoria do autor Jose Casalta Nabais, o qual ressalta, que em contrapartida ao poder do

Estado de instituir e cobrar tributos para a execução das funções estatais existe o dever fundamental de pagar tributos, do outro lado. O tributo não pode ser visto como uma norma de rejeição social, e sim como um dever fundamental decorrente do exercício da cidadania, da solidariedade e necessário para a almejada transformação social.

A fim de coibir um discurso unilateral de direitos fundamentais, precisamos ter consciência dos deveres fundamentais que tanto decorrem dos direitos, como garantias para que os mesmos possam se efetivar. O autor ressalta a relevância do tributo num Estado Democrático de Direito Social, o qual possui forte papel na consecução dos direitos e garantias individuais. Uma pessoa ao descumprir seu dever fundamental de pagar tributo, estará ferindo os direitos de seus iguais, gerando situações de desigualdade e injustiça social.

Para Nabais, o imposto não pode ser compreendido “*nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida*” (NABAIS, 2004, p. 185). O dever fundamental de pagar tributos decorre do simples raciocínio, já exposto anteriormente, que é um dever que decorre da solidariedade tributária e da necessidade de tais recursos para o implemento das prestações sociais (NABAIS, 2004). Na verdade, o tributo representa o preço a ser pago pela liberdade, pelo gozo da propriedade, pela sociedade civilizada, pelo exercício da cidadania, entre outros direitos fundamentais.

O Estado fiscal, aquele compreendido como sendo suportado financeiramente pelos tributos pagos pelas pessoas que detenham capacidade contributiva, é uma característica do estado contemporâneo. Importante nos atermos ao fato de que a tributação não deve recair com a mesma força sobre todos os indivíduos, e sim, naqueles com maior capacidade contributiva. E aqui abrimos um parêntese para ressaltar que a sonegação inviabiliza por completo essa forma de tributação isonômica.

O Arrolamento de Bens e a Cautelar Fiscal buscam dar efetividade à tributação: garantir que todos os que estejam inseridos no pólo passivo de obrigação, com valor significativo de dívida, previsto em lei, cumpram suas obrigações.

Caso contrário, o ônus acaba sendo dividido de forma desproporcional a todos os demais da sociedade. Inclusive, tais condutas que frustram a arrecadação são causadoras, muitas vezes, de decisões do governo para o aumento da carga tributária, ou mesmo para a criação de tributos alternativos, os quais poderiam sequer existir, se as obrigações já constituídas fossem adimplidas. Não se pode concluir diferente de que o pagamento de

tributos, no Estado Democrático de Direito Social, é o suporte financeiro do implemento dos direitos fundamentais, e, portanto, o não pagamento, fere em demasia os direitos de todos os cidadãos.

Dessa forma, a questão tributária não se resume apenas à arrecadação e sim a um exercício de cidadania. Também não estamos querendo dizer que os direitos fundamentais carecem apenas de recursos financeiros. Muito pelo contrário, os recursos são apenas o ponto de partida para a concreção dos mesmos, instrumento essencial para a realização de políticas públicas.

Antes de questionarem a inconstitucionalidade das normas tributárias, por interferirem na propriedade, ou na liberdade de disposição dos bens, devem refletir se, em regra, aqueles que detêm capacidade tributária, aqueles que possuem dívidas tributárias constituídas são cumpridores dos seus deveres, para então conclamarem pelos seus direitos. Não se pode cobrar uma coisa, pela qual não se pagou a contraprestação prevista em lei. Uma norma pode ser interpretada de diversas formas, mas é importante que, no direito tributário, sejam levados em consideração os direitos, os deveres, a conduta social vigente (que no nosso contexto é predominantemente contra o tributo) e função do estado social.

Não deve prosperar a negativa de se pagar o tributo com a justificativa em razão do mau uso do dinheiro público. Do dever de pagar tributos, também decorre o dever de prestar contas do estado, base de qualquer sistema republicano. Se temos um problema na aplicação dos recursos e na prestação de contas, devemos traçar ações efetivas contra o mesmo. A resposta ao ladrão, não pode ser outro furto. O tributo não pode deixar de ser visto como um dever fundamental apenas porque a receita decorrente não foi utilizada conforme o esperado. Existem mecanismos e controles criados para fiscalizar a atividade orçamentária e financeira do estado, órgãos administrativos próprios, como a Controladoria Geral da União e os Tribunais de Contas.

A tese de que o pagamento de tributos decorre “de um dever fundamental” não ampara qualquer forma de tributação (não dota o Estado de um poder irrestrito), nem tem o propósito de legitimar qualquer carga tributária. A tributação, assim como é base do implemento dos direitos individuais, deve ocorrer de forma coadunada com os mesmos, respeitando-os, numa relação cíclica.

A falta de arrecadação dos valores devidos por planejamentos ilícitos, por ocultação de bens na esfera da execução fiscal, acarreta inclusive aumentos na carga tributária, que não

seriam necessários, se o Estado e cada cidadão cumprisse sua parte. Infelizmente, no contexto Brasileiro, nenhum dos dois lados cumpre seu dever, como deveria.

Segundo Nabais (2004), pela relevância da tributação para um estado social, a mesma deve ser compreendida como um dever, e ser executada pelo estado de forma coerente, proporcional, alinhada a princípios normativos do ordenamento jurídico.

Não faz parte deste trabalho discutir a eficiência dos gastos públicos, mas faz parte do contexto, ressaltarmos os aspectos processuais de uma relação tributária respeitadora dos direitos do contribuinte, aderente aos princípios inerentes à lide tributária, conforme apresentamos breves comentários a seguir.

1.2 O Processo Administrativo Tributário

No contexto de uma sociedade que em seu cotidiano tem a forte presença do Estado por meio da tributação, eleva-se o grau de importância dos instrumentos jurídicos que permitam efetividade à atuação dos entes governamentais e assegurem, também, os direitos e garantias dos particulares. Neder e Martínez (2002) asseveram que para a garantia da cidadania são necessários requisitos mínimos de proteção nos procedimentos de cobrança de tributos, que a busca de aperfeiçoamento do direito não é suficiente, pois precisamos adequar os meios de aplicação do direito, assim, a dimensão procedimental ganha papel de maior relevância. A administração pública deve sempre buscar a justiça, e não deixar esse encargo exclusivamente ao poder judiciário, deve introduzir mecanismos de controle interno para seus atos, de forma a prevenir e sanar, a tempo, irregularidades praticadas por seus agentes, que firam garantias dos cidadãos.

Atualmente, o decreto nº 70.235/1972 rege o Processo Administrativo Fiscal, o qual sofre influência de três grandes vertentes do direito: o Tributário, o Administrativo e o Processo Civil.

O Processo Administrativo Fiscal permite que o cidadão se insurja contra atos da administração, questionando sua legalidade e/ou constitucionalidade, evitando lides judiciais futuras. “Em sua acepção genérica, o termo processo representa a atividade dinâmica de qualquer fenômeno” (NEDER; MARTÍNEZ, 2002, p. 17). Processo deriva de *procedere*, do latim, e no contexto tributário, caracteriza-se pela forma de atuação (sequência de atos coordenados) de interessados ante a administração pública com o escopo de obter determinada providência ou reconhecimento de um direito, no âmbito da legislação tributária.

Especificamente para a lide tributária administrativa a controvérsia sobre a

diferenciação entre processo e procedimento é relevante para entendermos o momento em que surge o processo (*strictu sensu*), e, conseqüentemente, o exato momento em que o respeito a princípios constitucionais e legais são mandatórios ao agente público. Segundo Neder e Martinez (2002):

A partir do momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impõe-se a aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, inerentes ao devido processo legal; se, por outro lado, considera-se a fase apenas procedimental, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão-somente à formalização da pretensão estatal. (NEDER; MARTÍNEZ, 2002, p. 17-18).

Compartilhamos o entendimento de que os atos necessários ao lançamento, ato de constituição do crédito tributário, não fazem parte de um processo, e sim de um procedimento. O procedimento de lançamento consiste em verificar a ocorrência do fato gerador e definir, com precisão, o valor do tributo e penalidade (se existente), o devedor e o prazo para pagamento, conferindo, assim, exigibilidade à obrigação tributária (ALEXANDRE, 2016).

A partir de então, poderá surgir o conflito de interesses entre o Estado e o contribuinte. Caso o contribuinte discorde, em qualquer aspecto, processual ou material, do lançamento efetuado, poderá impugnar administrativamente, ou judicialmente, o resultado do procedimento do lançamento tributário.

É justamente a partir da impugnação do lançamento, perante a administração pública, que nasce o verdadeiro processo administrativo fiscal, que deverá ser informado por todos os princípios processuais garantidos pelo ordenamento jurídico pátrio, adstrito ao “devido processo legal” em seu sentido amplo e estrito.

Neste trabalho, estamos tratando de dois procedimentos específicos da legislação tributária, os mesmos estão intrinsicamente ligados à legislação formal e processual do direito tributário. James Marins introduz perfeitamente o contexto global que almejamos apresentar neste trabalho deduzindo que o implemento da justiça tributária não depende apenas das leis substantivas, mas também da adequada regulação da atuação administrativa, por parte do agente estatal, e dos recursos apropriados contra o exercício ilegal, na esfera administrativa e/ou judicial, de forma que os direitos da fazenda pública, e também dos contribuintes, sejam harmonizados (MARINS, 2003).

É importante esclarecer alguns conceitos: Direito Tributário Material, Direito Tributário Formal e Direito Tributário Processual. O primeiro contempla a parte legal da relação estática tributária, a qual define todos os tributos, fatos geradores, hipóteses de

incidência, entre outros aspectos materiais da obrigação tributária. A legislação formal, dimensão dinâmica da relação tributária, contempla as regras para atuação do agente estatal na aplicação do direito material e, entre outros aspectos, trata do procedimento de como a obrigação tributária será lançada.

O aspecto formal traz também a imposição de deveres ao sujeito passivo, como as obrigações acessórias, preceitos criados muitas vezes para facilitar a atividade do ente tributante, contudo, de maneira uniforme e pré-definida pela legislação, não sendo mais uma tributação imposta com regras estabelecidas *ad-hoc* por ato unilateral do Estado. Neste contexto já surgem princípios garantidores de direitos e garantias do sujeito passivo, como o respeito a prazos, previsão de decadência dos tributos, procedimentos que devem ser seguidos para que o lançamento e a cobrança sejam considerados válidos ao final do procedimento completo.

Por fim, o Direito Processual Tributário corresponde à disciplina que rege a lide tributária, que surge quando a pretensão material do tributo imposta pelo Estado, com a devida aplicação do direito formal, é resistida pelo particular, instaurando-se assim a lide tributária, administrativa ou judicial (MARINS, 2003).

A partir de então as fontes do Direito Processual Fiscal (leis, jurisprudência, costumes e princípios) irão conduzir o processo administrativo até sua decisão final, assegurando, como já mencionado, os direitos do cidadão. A pretensão tributária esbarra em dois direitos de grande relevância para a estrutura do nosso direito positivo: o direito à liberdade e o direito à propriedade, assim, a mera possibilidade de ameaça a esses direitos, faz com que praticamente todo o ato administrativo no contexto das relações tributárias seja minuciosamente questionado pelo contribuinte através do processo administrativo fiscal (NEDER; MARTÍNEZ, 2002), (MARINS, 2003).

Faz-se imperioso que o agente público aja de forma estritamente pautada nas leis e princípios informadores do processo tributário (e demais fontes do direito), de forma a garantir que seus atos praticados sejam mantidos válidos no decorrer da lide processual administrativa fiscal. O tema deste trabalho trata de dois instrumentos que impactam na liberdade de disposição e bens, e por vezes, de forma indireta, na propriedade, dos mesmos.

1.3 Princípios do Processo Administrativo Tributário

A aplicação da lei ao caso concreto nem sempre é tarefa simples, em várias situações é

necessário integrar a lei com os princípios aplicáveis ao ramo do direito em questão de forma a se obter uma solução prática efetiva. Porém, na atuação administrativa existe um grande apego à legalidade, por parte do agente público, e no momento de impugnar atos administrativos, também por parte do contribuinte “lesado”. Essa relação estreita com a legalidade na esfera tributária, em certas situações, pode gerar dificuldades para superar insuficiências da interpretação literal, assim como, para aplicar o direito (CF, leis, costumes, jurisprudência e princípios) de maneira congruente com os fins visados.

Nas últimas décadas, entretanto, vislumbramos estudos de doutrinadores que clamam por regras processuais adequadas à lide tributária, que possui características relevantes que as diferenciam das demais. Para Marins (2003), uma das peculiaridades mais marcantes do direito tributário consiste na condição do estado, simultaneamente, ser o criador da fonte material da obrigação tributária, ser o destinatário da norma, como credor da obrigação resultante, ser o ente fiscalizador e constituidor do crédito tributário, e atuar como juiz no processo tributário em ambas as esferas: administrativa e judicial. Em consequência disso, o autor afirma que:

A verdadeira vocação a ser posta à Prova no Estado de Direito reside justamente na qualidade que reúne em disciplinar, arrimado no direito objetivo, ao amparo objetivo do ordenamento, as lides entre Estado e cidadão, mesmo que o primeiro atue em nome das necessidades públicas (MARINS, 2003, p. 51).

E assevera que “o processo tributário não pode se desenvolver segundo as regras do processo comum” (MARINS, 2003, p. 70), sendo necessária a adoção de princípios próprios que viabilizem uma hermenêutica compatível com seus objetivos. É fato que a relação tributária é muito próxima do estado, e, portanto, pode-se invocar de maneira arbitrária o interesse público diante dos direitos individuais possivelmente lesados na lide tributária.

Entretanto, salvaguardar os créditos, alvos de questionamentos, com medidas razoáveis ao contexto, com procedimentos previstos no ordenamento jurídico, não implica no desrespeito direto ao sujeito passivo, se todos os atos forem de acordo com os princípios processuais vigentes, pautados pelo devido processo legal.

Os procedimentos do Arrolamento Administrativo de Bens e a Ação Cautelar Fiscal, como partes integrantes do direito tributário formal e processual, devem coadunar-se com os ideais dos princípios informadores do processo tributário. Ainda mais, podem ser instrumentos de harmonização entre a lide administrativa e a lide judicial, uma vez que o

primeiro é instrumento de pura índole administrativa, e o segundo, é exercido na seara judicial. Portanto, podem ser complementares, e aumentar a efetividade do seu objetivo (garantir a arrecadação) no âmbito do processo tributário.

Pelos fatos já narrados, partimos da premissa de que sendo a relação jurídica tributária uma relação peculiar, também será a lide e o processo destinado à sua solução. Segundo James Marins:

[...] a diferenciação do processo tributário conduz, portanto, a diversos desdobramentos que podem ser traduzidos em premissas ou princípios que devem presidir o raciocínio de edificação do Direito Processual Tributário enquanto disciplina jurídica, atribuindo-lhe coesão e sistematicidade e que denominamos de Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário (MARINS, 2003, p. 86).

Então, faz-se mister apresentar, em linhas gerais, os principais princípios informadores do processo tributário, os quais são utilizados no momento de confirmação e/ou refutação das críticas doutrinárias existentes quanto ao Arrolamento Administrativo de Bens e a Medida Cautelar Fiscal.

A Constituição federal apresenta-se como fonte primeira de qualquer direito processual, os diversos princípios, implícitos e explícitos, são aplicáveis ao contexto tributário de forma irrestrita, pois conferem estrutura e coesão a todo o ordenamento jurídico. Dentre os princípios constitucionais mais relevantes para o Processo Administrativo Fiscal, encontram-se os previstos no art. 5º da CF/88: o devido processo legal, contraditório, ampla defesa, direito de petição, isonomia, entre outros definidos em artigos esparsos da carta magna.

Os princípios legais definidos como norteadores da lide administrativa foram melhor esclarecidos com o advento da Lei nº 9784/1999, a qual identificou de forma mais clara o conjunto de princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal, uma vez que o Decreto nº 70.235/72 não se reporta de forma expressa a princípios, embora o faça implicitamente. Esses dois diplomas legais delineiam o conjunto de princípios legais mais afeitos ao processo tributário.

Dentre os princípios específicos do processo administrativo podemos citar o da legalidade tributária, proporcionalidade e razoabilidade, moralidade, segurança jurídica, eficiência e finalidade; e no contexto dos princípios específicos à lide tributária, temos o princípio da verdade material, o do informalismo moderado, o da oficialidade e o princípio da preclusão (NEDER; MARTÍNEZ, 2002).

Um ponto relevante do processo tributário é o fato dele poder ser instaurado em ambas

as esferas, administrativa e judicial. A dualidade de cognição do processo tributário nos remete ao princípio da autotutela vinculada do ente tributante, que mesmo não sendo definitiva, por estar passível de revisão judicial, é um instrumento de relevância para buscar efetividade, com celeridade, na função tributária. Chamamos a atenção para o ponto de que a dualidade de cognição não se confunde com a dualidade de jurisdição ou duplo grau de jurisdição, mas sim a possibilidade de se obter dois caminhos para a solução do processo. Para tanto, é importante que os procedimentos adotados não sejam antagônicos, e sejam, sim, harmonizados (princípio da harmonização processual), com procedimentos complementares, sempre que possível.

Traçando um paralelo com o tema do nosso trabalho, é como se o procedimento de arrolamento de bens fosse um procedimento da esfera administrativa, que pode proporcionar mais eficiência e celeridade à ação cautelar fiscal, através de um trabalho prévio de identificação de bens que deverão garantir o crédito tributário. Se executados conforme os ditames legais, são procedimentos que objetivam o mesmo fim, o de garantir o crédito tributário, mas possuem limites, momentos e fase processual de execução, todos diferenciados, porém complementares e não redundantes. Agindo dessa forma, estamos contribuindo para a “processualização” dos trâmites administrativos, tornando o esforço despendido agregador de valor em outra etapa processual que vier a ocorrer, a judicial no caso em questão (MARINS, 2003).

Tanto é a relevância do processo administrativo seguir um trâmite formal e rigoroso no tocante aos requisitos legais, que o princípio do devido processo legal, previsto no inciso LIV do art. 5º da CF/88, preceitua que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, e no inciso LV o legislador deixa clara a aplicabilidade deste princípio ao processo administrativo, prevendo que: “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa”. O devido processo legal é a garantia de ampla defesa, contraditório, prévia determinação de competência (juiz natural), a garantia de todos os meios necessários para se obter uma decisão fundamentada que ponha termo ao processo (NEDER; MARTÍNEZ, 2002).

Essa forma de atuação torna a relação entre Estado e contribuinte menos conflituosa, no sentido de que os problemas, as discordâncias podem ser resolvidas fora da esfera judicial, mais morosa por sua natureza. Para tanto, o Estado precisa ter poder de ação, meios adequados, para garantir a solução do problema, com a devida justiça tributária, como se em

definitivo fosse acontecer. De forma a contrapor esse poder estatal, existe o princípio da tutela judicial efetiva em matéria tributária, o qual permite, através de meios céleres, como o mandado de segurança, medidas cautelares e antecipatórias, a proteção ao contribuinte contra eventuais desvios ou abusos da atuação administrativa, garantindo assim a efetiva tutela judicial sempre que necessário.

Por último e não menos importante tecemos algumas considerações sobre o princípio da justiça tributária. Conforme citação de Santos (2003) “a busca por uma justiça tributária envolve não apenas a forma como o tributo é cobrado e se respeita a capacidade contributiva do indivíduo, mas também o destino que os governos dão àquilo que arrecadam” (SANTOS, 2009, p. 8). A Justiça tributária busca a harmonização dos procedimentos tributários, e do processo, quando existente, com os preceitos constitucionais que buscam o desenvolvimento do estado de forma solidária, justa, reduzindo as desigualdades enraizadas no nosso contexto social.

Diante desse princípio, algumas garantias individuais podem ser interpretadas com certo grau de restrição, uma vez que o objetivo maior do resultado arrecadatário do Estado, justificaria tal interpretação. Entretanto, a segunda parte conceitual da justiça tributária, que é adequada destinação dos recursos, é falha e precária no nosso sistema financeiro. Mas não é esse o argumento que deve desconstruir todo o papel da tributação, precisamos resolver ambos os quesitos: o da tributação justa, com base na capacidade contributiva, e o da devida aplicação dos recursos. Infelizmente, o desvio ético e moral do estado, induz a uma maior permissividade ao descumprimento da obrigação tributária e aceitação da sonegação, fatos extremamente lesivos a toda sociedade.

Esta pesquisa se detém no problema da arrecadação, no problema de se buscar executar as regras formais e processuais tributárias de forma que o contribuinte com verdadeira capacidade tributária não se esvaia de suas responsabilidades em detrimento daqueles que não possuem capacidade alguma, e necessitam dos recursos tributários para a percepção de uma vida mais digna. Com a devida aplicação dos gastos, escopo negativo deste trabalho, pode-se vislumbrar o alcance da tão almejada justiça tributária.

Acreditamos que esses princípios comportam os principais balizadores da validade da ação estatal junto ao contribuinte, coadunados com o objetivo maior do estado no contexto do poder de tributar: o da justiça tributária. Por fim, e com total alinhamento ao propósito deste tema de pesquisa, concluímos com as palavras de James Marins que diz que “ao Estado

também haverá de corresponder princípio apto para que suas finalidades arrecadatórias não se vejam frustradas pelo conjunto protetivo que se confere ao contribuinte”. O Estado é um credor digno de tutela diante das atribuições constitucionais que lhe são impostas.

1.4 Conclusões

Diante de uma CF com preceitos liberais, e mandamentos sociais, encontra-se o Estado com o desafio de tributar os particulares, respeitando sua liberdade e propriedade, em decorrência de sua função social, a de viabilizar a vida coletiva buscando redução da desigualdade entre os indivíduos. Consequentemente depreende-se que a legislação tributária não pode ir de encontro a esse objetivo, e sim deve harmonizar o respeito aos direitos e garantias individuais e arrecadar recursos, de forma justa, e com destinação justa, atingindo assim a almejada justiça tributária.

Contudo, o implemento dessa justiça não depende apenas das leis substantivas, mas também da adequada regulação da atuação administrativa. O Direito Processual Tributário corresponde à disciplina que rege a lide tributária, e que impõe princípios à atuação estatal no poder de tributar, os quais devem ser integralmente respeitados pelo agente. No presente trabalho, a análise de constitucionalidade e legalidade do Arrolamento Administrativo de Bens e da Medida Cautelar Fiscal é fundamentada com base nesses princípios: dualidade de cognição, autotutela vinculada do ente tributante, harmonização processual, tutela judicial efetiva, justiça tributária, legalidade, isonomia, capacidade contributiva, celeridade, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Acreditamos que esses princípios comportam os principais balizadores da validade da ação estatal junto ao contribuinte. Não nos esquecendo do aspecto de que o Estado também é um credor digno de tutela diante das atribuições constitucionais que lhe são impostas.

É importante a evidência da existência da solidariedade e do interesse público real existente por trás dos procedimentos deste trabalho, porém com fundamentos mais específicos verificados principalmente nas regras processuais positivadas e nos princípios informadores do processo administrativo fiscal, dentre eles o respeito ao devido processo legal, o qual é o vetor de validade que, se respeitado, deverá garantir a sanidade de todos os atos praticados no processo.

2 TENTATIVAS DE GARANTIR A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes de iniciarmos os temas centrais deste capítulo, apresentamos breves considerações a respeito do contexto em que os mesmos estão inseridos no Direito Tributário.

No início deste trabalho ressaltamos a importância da tributação para o Estado e para a realização das atividades necessárias ao bem-estar do cidadão, diante do Estado Social e dos inúmeros direitos protegidos pela nova ordem constitucional no Brasil e no mundo, razão pela qual o crédito tributário é revestido de garantias e privilégios que vão além de qualquer outro crédito, exceto o alimentar e os impenhoráveis declarados pela lei, nos termos do art. 184 do CTN. A seguir apresentamos um breve conceito introdutório a respeito da Garantia do Crédito tributário e, em seguida, descrevemos os temas centrais desta pesquisa: Arrolamento Administrativo de Bens e Medida Cautelar Fiscal.

2.1 Significado de garantia do crédito tributário

A obrigação tributária surge após o lançamento do crédito, “tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro” (ALEXANDRE, 2016, p. 339). Até que os recursos sejam arrecadados decorrem-se anos devido à lide tributária que é instaurada, muitas vezes com o intuito meramente protelatório. Diante desse contexto, o Código Tributário Nacional estabelece “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário”, com o intuito único de viabilizar sua efetiva arrecadação, além de permitir que outros mecanismos, não inicialmente previstos, sejam criados pelo legislador, através de Lei. Ricardo Alexandre define de forma simples o que são esses dois institutos:

Em matéria tributária, as **garantias facilitam a entrada do Estado no patrimônio particular para receber a prestação relativa ao tributo**. São privilégios as regras que põem o crédito tributário numa posição de vantagem quanto aos demais. (ALEXANDRE, 2016, p. 455, grifo nosso).

Os conceitos de garantias e privilégios confundem-se mesmo na linguagem tributária, tanto o é que o CTN os definiu de forma conjunta, sem rigor técnico. Garantia em conceito amplo é tudo o que garante o crédito, como por exemplo o dever de documentar as operações significativas para a tributação, e em sentido estrito garante a segurança do crédito tributário e a responsabilidade das pessoas do seu pagamento. Privilégio é uma lei para apenas um ou uns,

atribuindo vantagens para uma pessoa ou classe de pessoas. Configura exceção aos princípios da igualdade e generalidade de todos perante a lei (COÊLHO, 2005).

Nas seções subsequentes, explica-se dois temas que configuram em conjunto verdadeiras garantias do crédito tributário, no contexto do trabalho completo, o qual se propõe a analisar a constitucionalidade e legalidade desses dois importantes mecanismos de garantia, previstos pela legislação federal com base no art. 183 do CTN, e, muitas vezes, replicados nas legislações distrital, estadual e municipal: a previsão de Arrolamento Administrativo de Bens e Direitos do sujeito passivo devedor e a Medida Cautelar Fiscal.

Essas garantias são de extrema relevância para o contexto da arrecadação. Se ações com vistas a coibir fraudes, abusos e arbitrariedades, cometidas por alguns contribuintes, não forem permitidas por parte da administração pública, parcela significativa do crédito público encontrar-se-á em situação de impossibilidade de cobrança.

Diante desse cenário, no âmbito da administração tributária federal, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional buscam unir esforços e soluções institucionais que simplifiquem o trabalho desenvolvido nos órgãos e ao mesmo tempo tragam mais efetividade para a satisfação do crédito público (MARGOTTO, 2011).

Segundo publicação interna da Receita federal do Brasil:

Não basta instituir um tributo para que o mesmo passe a ser recolhido por todos os contribuintes sujeitos a ele. Muitas vezes, o governo tem que realizar a sua atividade de fiscalização e forçar, **dentro dos ditames constitucionais e legais**, o pagamento dos tributos devidos (ARARIPE; SIMONASSI, 2011, p. 2, grifo nosso).

Esses dois mecanismos estão com sua aplicação em crescente ascensão nos órgãos fazendários, Receita Federal do Brasil e Procuradoria da Fazenda Nacional, diante das diversas situações de fraudes à execução e planejamentos tributários abusivos, os quais objetivam unicamente o não pagamento de tributos devidos por pessoas, físicas ou jurídicas, com capacidade econômica.

Nos últimos anos verifica-se uma mudança de mentalidade dos órgãos fazendários, houve uma translação de parcela dos esforços antes exclusivamente focados nos procedimentos de lançamento para as ações garantidoras do crédito tributário. Indicadores da efetiva arrecadação e garantia do crédito tributário estão sendo analisados, no âmbito estratégico, tanto como os indicadores relativos a constituição do crédito.

Os denominados “créditos podres”, os quais são assim classificados por serem alvos de lançamentos de grande magnitude, porém sem nenhuma chance de efetiva arrecadação,

devido, por exemplo, à dilapidação patrimonial, estão sendo alvo de grandes esforços para sua eliminação. O arrolamento administrativo de bens e a cautelar fiscal buscam evitar essa dilapidação antes que o crédito se torne “podre”.

Buscam evitar a impunidade daqueles que ocultam seu patrimônio com sucesso, e seguem a vida sem pagar tributos, acarretando um ônus excessivo e injusto para toda a sociedade. Seja pelo aumento da carga tributária, seja pelas situações de concorrência desleal gerada em decorrência do “ganho” auferido por uns que não quitam suas obrigações e do “não ganho” daqueles que agem pautados na honestidade.

2.2 Arrolamento Administrativo de Bens e Direitos

O procedimento fiscal de arrolamento administrativo de bens e direitos (arrolamento fiscal) é o instrumento pelo qual a Administração Fazendária acompanha de forma pública o patrimônio do contribuinte que se enquadre nos requisitos previstos em lei, estabelecidos com base no valor da dívida e com base no risco de não pagamento, devido ao índice - valor da dívida dividido pelo valor do patrimônio do sujeito - atender ao limite legal.

Funciona como um inventário de bens do contribuinte, de forma a permitir que a administração fazendária acompanhe a situação patrimonial do mesmo, de forma a prevenir fraudes à execução, e tornar mais simples o processo de localização dos bens dos devedores para uma futura execução fiscal. Esse acompanhamento patrimonial não se faz necessário para todo e qualquer contribuinte devedor, mas sim para os contribuintes que se enquadrarem nos requisitos legais, os quais representam uma alta probabilidade de não pagamento (BENNINI, 2015), (MARINS, 2016).

É inviável e custoso o acompanhamento patrimonial de todos os contribuintes, são necessários recursos tecnológicos, como sistemas informatizados adequados, e recursos humanos para o desempenho dessa atividade. Nem todos os devedores e todos os débitos justificam esse acompanhamento. O que faz com que esse procedimento seja adequado aos fins para os quais foi instituído: evitar fraudes e garantir a arrecadação tributária com maior eficiência. A administração federal, além de realizar o arrolamento de acordo com a hipótese legal, possui um rol de grandes contribuintes devedores, os quais ensejam um acompanhamento especial, por sua característica constante de inadimplentes de grandes valores, causando prejuízos significativos a toda coletividade.

Esse acompanhamento é necessário tanto na esfera particular (quando dívidas privadas são discutidas na esfera cível), como na esfera pública, logo que sejam constatados indícios de insolvência do devedor, sob pena do devedor de má-fé dilapidar seu patrimônio, tornando ineficaz a futura ação de execução. Tal acompanhamento faz-se mais relevante ainda quando se encontra no pólo ativo a administração pública. Segundo Bennini (2015, p. 5): “enquanto detentora de um crédito que irá beneficiar toda a coletividade, deve-se se exigir que este monitoramento seja o mais eficiente possível em homenagem ao princípio da eficiência (art. 37 da CF)”.

O art. 64 da Lei 9.532/1997 cria para a autoridade fiscal a obrigação de realizar o arrolamento de bens e direitos do contribuinte sempre que o valor do crédito tributário constituído tiver valor superior a R\$ 2.000.000 (dois milhões de reais) e o valor dos créditos consolidados superar 30% de seu patrimônio conhecido. O valor de R\$ 2.000.000 foi estabelecido pelo Decreto nº 7.573, de 29 de setembro de 2011, conforme autorizado pela Lei 9.532/1997 (BRASIL, 1997).

Para fins apuração do percentual de 30% não são consolidados créditos já garantidos (por depósito judicial do montante integral) ou confessados pelo contribuinte, com possibilidade de inscrição em dívida. Tal exclusão é benéfica ao contribuinte, evidenciando a razoabilidade do arcabouço legal do arrolamento administrativo. Apesar de controvérsias existentes, créditos confessados pelo contribuinte não integram a base de cálculo da dívida total para fins de incidência da hipótese de arrolamento, independentemente de estarem garantidos.

Uma das controvérsias existentes que enseja uma possível inconstitucionalidade do arrolamento administrativo de bens é a possibilidade de créditos suspensos constarem no total a ser avaliado para fins da hipótese de arrolamento, porquanto o crédito tributário não necessita ser exigível, bastando estar constituído. Créditos ainda na fase recursal administrativa, ou seja, ainda não definitivamente constituídos, são passíveis de arrolamento. Iremos abordar esse tópico com mais detalhes no Capítulo 3.

Como toda medida de conteúdo acautelatório, o arrolamento pode ser ajustado a maior conforme surjam novos créditos, ou reduzido, ou cancelado, caso surjam novas garantias patrimoniais (BENNINI, 2015).

O arrolamento administrativo de bens e direitos (arrolamento fiscal), como o próprio nome já diz, tem natureza administrativa e não se confunde com outros institutos, tais como a

penhora, o arresto e o sequestro do código de processo civil, previstos no art. 301 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Também não se confunde com o arrolamento de bens necessário para recorrer para a 2ª instância administrativa, anteriormente previsto no art. 33 do Decreto-Lei nº 70.235/72, o qual foi julgado inconstitucional (ADIn 1976-7). Inclusive a súmula vinculante 21 declara ser inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

O arrolamento fiscal recai sobre bens passíveis de registro, seguindo uma ordem de prioridade que privilegiam a liquidez do bem. Nos termos da Instrução Normativa RFB nº1.565, de 11 de maio de 2015, o arrolamento será realizado na seguinte ordem de prioridade: I – bens imóveis não gravados; II – bens imóveis gravados; e III – demais bens e direitos passíveis de registro.

É formalizado pela autoridade fiscal através de um termo de arrolamento, o qual deve ser formalmente notificado ao contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária constituída). A partir da ciência deste termo, o contribuinte que teve seus bens arrolados passa a ter a obrigação de comunicar à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o seu domicílio tributário qualquer operação de oneração, transferência ou alienação dos referidos bens, sob pena de requerimento da medida cautelar fiscal por parte da procuradoria da fazenda nacional (BRASIL, 1997).

O termo de arrolamento formaliza uma espécie de anotação junto aos órgãos de registros de bens: no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis; nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados e no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos. Essa anotação impõe uma identificação no bem, de forma que os órgãos de registro possam informar ao fisco eventuais alterações, mesmo quando o contribuinte for omissivo quanto à sua obrigação de comunicação à autoridade fazendária (BRASIL, 1997).

Sempre que o crédito tributário, que ensejou o arrolamento, for liquidado antes de seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, ou durante a execução fiscal, as autoridades competentes, Secretaria da Receita Federal ou Procuradoria da Fazenda Nacional, devem comunicar o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, no qual o termo de arrolamento tenha sido registrado. Tal preceito deve ser cumprido com a eficiência que lhe é inerente, uma vez que deixa de haver a hipótese de incidência do

arrolamento e o direito do contribuinte em ter o arrolamento prontamente cancelado deve ser salvaguardado.

Um ponto importante para entendimento dos efeitos desse instituto, é que, após sua concretização, a legislação não exige autorização prévia da autoridade fiscal para a alienação, oneração ou transferência do bem ou direito arrolado. O que é exigido, é a comunicação da alienação ou oneração que ocorra nos dias subsequentes ao ato (BRASIL, 1997). E caso haja boa-fé, por parte do contribuinte, na operação comercial realizada sobre o bem arrolado, deverá ser indicado outro bem para a garantia do crédito tributário. Caso contrário, a conduta será analisada pela administração e uma eventual medida cautelar fiscal poderá ser proposta, a depender do caso concreto, entendimento esse positivado na legislação infra-legal.

As Instrução Normativa nº 1565, de 11 de maio de 2015, prevê que, nos casos de alienação, oneração ou transferência de qualquer dos bens ou direitos arrolados, e na ausência de bens e direitos passíveis de arrolamento em valor suficiente para garantir os créditos do sujeito passivo, a autoridade competente deverá examinar a adequação do ajuizamento da cautelar fiscal.

Outro aspecto relevante é o fato de que as certidões de regularidade fiscal expedidas, para o sujeito passivo que tiver bens arrolados, deverão conter as informações quanto à existência de arrolamento (BRASIL, 1997). Esse é outro ponto da legislação questionado por parte dos contribuintes, o qual será abordado Capítulo 3.

O Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, prevê a obrigação de auxílio à fiscalização dos tributos para diversos órgãos, criando para os mesmos o dever de, quando solicitados, prestarem informações que subsidiem o lançamento e cobrança dos tributos federais. O dispositivo legal cria essa obrigação para uma vasta gama de órgãos: os estabelecimentos bancários, os Tabeliães e Oficiais de Registro, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial, as Juntas Comerciais ou as repartições e autoridades que as substituam, as Bolsas de Valores e as empresas corretoras, as Caixas de Assistência, as Associações e Organizações Sindicais, as companhias de seguros, e demais entidades, pessoas ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse. Ademais, os órgãos de registro público estão obrigados a fornecer as informações de que dispõem com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros (art. 197, CTN).

Caso o contribuinte se sinta prejudicado com o arrolamento de determinado bem, é possível a substituição de bens objeto de arrolamento por outro ou outros que possuam valor

idêntico ou superior ao arrolado, uma vez que o objetivo não é prejudicar o devedor, e sim garantir que sua obrigação seja adimplida.

Por fim, o cancelamento do arrolamento, previsto no art. 14 da Instrução Normativa nº 1565, de 11 de maio de 2015, garante ao contribuinte as hipóteses em que o arrolamento não deve prevalecer, seja por revisão do lançamento em decorrência dos recursos, seja por decisão judicial, em decorrência de atos praticados pela administração em desacordo com a legislação vigente, ou pela perda ou venda do bem, entre outras situações. Estão previstos mecanismos de cancelamento do ato, de forma que o contribuinte não seja prejudicado no processo diante de novos fatos surgidos.

No decorrer do arrolamento administrativo de bens não existe uma lide administrativa entre o sujeito passivo e a fazenda pública, em razão da sua natureza de mero inventário de patrimônio. Entretanto, a Legislação Federal prevê a possibilidade de apresentação de recurso administrativo em face das decisões administrativas, por razões de legalidade e de mérito, o que é perfeitamente cabível no processo de arrolamento de bens e direitos. Admite-se o recurso no prazo de 10 (dez) dias contados da data da ciência da decisão recorrida, nos termos dos artigos 56 a 65 da Lei Federal n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (BENNINI, 2015).

O objetivo do arcabouço legal é prever que a função fiscalizatória do estado seja efetiva, sem ferir direitos dos contribuintes. Para ser efetiva, não basta que o crédito seja constituído, o mesmo precisa ser arrecadado. O fluxo de informações dos órgãos supracitados para a fazenda nacional são críticos para o sucesso dos trabalhos, desde o processo de constituição da obrigação tributária até a fase final arrecadatória. Segundo o Procurador do Estado de São Paulo, Augusto Bennini:

Atende aos ideais republicanos a observância do princípio da capacidade contributiva também na hora de se estabelecer políticas públicas de enfrentamento à evasão fiscal. O instituto do arrolamento fiscal de bens e direitos norteia a Administração Pública pelo melhor e mais curto caminho no combate à sonegação fiscal, que é o acompanhamento atento dos grandes sonegadores. (BENNINI, 2015, p. 9).

É um procedimento transparente e necessário para coibir posturas antiéticas e fraudulentas que acarretam ônus a toda sociedade.

2.3 Medida Cautelar Fiscal

Inicialmente convém destacar que a “medida cautelar fiscal” difere da medida (tutela) cautelar em matéria tributária e também do pedido de antecipação de tutela, ambos disciplinados pelo Código de Processo Civil.

A tutela cautelar em matéria tributária é, na verdade, no novo código de processo civil, um pedido cautelar (e não uma ação autônoma), a ser manejado pelo contribuinte de forma antecedente ou incidental a um pedido principal, que se deduz de uma ação própria. No contexto tributário, tem por escopo garantir a utilidade do processo de conhecimento ou do processo executivo e possui como requisitos, os tradicionais da cautelaridade judicial: a possibilidade da existência do direito afirmado pelo autor e o perigo da demora (MICHELOTI, 2014), (MARINS, 2016).

É uma medida antiexacional que serve ao processo para garantir seu resultado útil, e também não se confunde com a antecipação de tutela, a qual contempla pedido de conteúdo antecipatório do resultado útil do processo (MARINS, 2016). A “antecipação da tutela” serve para adiantar, no todo ou em parte, os efeitos pretendidos com a sentença de mérito a ser proferida ao final.

Já a medida cautelar fiscal (também denominada ação cautelar fiscal), ação exacional própria, criada pela Lei nº 8.397/1992, pode ser manejada pela Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou do Município, com a finalidade de obter judicialmente a indisponibilidade de bens de devedores tributários e não tributários.

A providência administrativa do arrolamento de bens conecta-se diretamente à ação cautelar fiscal (ação judicial), uma vez que inicia a identificação do patrimônio que poderá vir a ser restringido pela ação judicial.

Na medida cautelar fiscal, instituída pela Lei nº. 8.397/92, com a nova redação dada pelo art. 65 da Lei n. 9.532/97, a Fazenda Pública, na esfera judicial, indisponibiliza de fato o patrimônio dos devedores, tendo como limite o valor do crédito tributário exigido, evitando, dessa maneira, a tentativa de ser lesado o Estado e o erário público, tanto na fase administrativa, como na fase de cobrança judicial.

Ao contrário do arrolamento administrativo de bens, a medida cautelar fiscal tem como objetivo precípuo a indisponibilidade dos bens para assegurar a futura execução fiscal. De forma que os bens sejam bloqueados antes que ações fraudulentas ocorram com o intuito de deixar o devedor em condição de insolvência. Não é uma medida a ser proposta sempre, pois a mesma deverá atender os requisitos legais previstos nos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.397/92.

Os mesmos ensejam situações nas quais haja a tentativa, por parte do devedor, de lesar o Estado. É, portanto, uma ação excepcional, uma vez que a fraude nas relações tributárias não é a regra, mas, como veremos adiante nesta pesquisa, acontece mais do que imaginamos, e infelizmente, impacta parcela significativa do crédito lançado de ofício.

Dessa forma, o exame do mérito (cabimento do deferimento) da medida cautelar fiscal deve ser restrito à presença dos requisitos estabelecidos pela Lei n. 8.397/92, art. 3.^o¹. O art. 2.^o apresenta as situações que podem vir a caracterizar a propositura da ação, que são ações como: ausentar-se, visando a elidir o adimplemento da obrigação; cair em insolvência e alienar ou tentar alienar bens; contrair ou tentar contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; possuir débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; alienar bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei (situação do arrolamento administrativo de bens); ter sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; entre outras situações que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. Ademais, a ação também poderá ser proposta quando o devedor for notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, e: deixar de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; ou por ou tentar por seus bens em nome de terceiros (BRASIL, 1992).

Com isso temos um rol exemplificativo, uma vez que ações não previstas de forma expressa na lei, mas que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito podem caracterizar a necessidade da propositura da medida cautelar fiscal.

Como tem natureza cautelar, a medida cautelar fiscal pode ser proposta, antes ou no curso da ação de execução fiscal, na verdade, faz mais sentido ela ser proposta antes, pois se visa a coibir ações fraudulentas, caso seja interposta apenas na fase de execução, haverá a grande probabilidade de não cumprir o seu objetivo, uma vez que não haverá mais bens a serem indisponibilizados, e, conseqüentemente utilizados para a satisfação do crédito.

Na redação original da sua lei instituidora, a medida cautelar fiscal podia ser instaurada antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa e havia o entendimento majoritário de que o crédito precisava estar definitivamente constituído e inscrito em dívida

¹ Art. 3.^o Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: I - prova literal da constituição do crédito fiscal; II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

ativa. Apesar de não estar explícito o momento a partir do qual era possível o ajuizamento da medida cautelar fiscal: se após a constituição provisória ou definitiva do crédito tributário.

Na redação dada pela Lei nº 9.532/1997, o momento de instauração regrediu ao da constituição do crédito, não se exigindo mais a inscrição em dívida ativa. Sendo possível também, em situações excepcionais, a dispensa da prévia constituição do crédito tributário para a propositura da referida ação (MICHELOTTI, 2014).

A Lei nº 9.532/1997 passou a prever no seu art. 1º² que o procedimento cautelar fiscal pode ser instaurado após a constituição do crédito e também previu duas exceções, no art 2º³, nas quais o procedimento pode ser instaurado independentemente da prévia constituição do crédito tributário, conforme especificado no parágrafo único do art 1º.

São as seguintes as hipóteses de propositura de cautelar fiscal antes da constituição (definitiva) do crédito tributário (BRASIL, 1992): quando o devedor, notificado⁴ para pagar sua dívida tributária inicia um processo de “venda” de seus bens para terceiros, representando uma mera transferência de titularidade de seu patrimônio para evitar a futura execução de sua dívida fiscal; ou quando o devedor que tiver sido notificado a respeito do auto de arrolamento administrativo de bens, não exercer a comunicação prévia exigida pela lei Lei nº 9.532/1997 à fazenda pública, quando da venda de bens ou direitos arrolados.

Com isso temos o entendimento de que existe a regra, que é a instauração da cautelar fiscal apenas após a “constituição do crédito tributário” (entende-se constituição definitiva). Porém, quando o devedor apresentar comportamento que indique atuação fraudulenta, ato intencional que enseje o dolo específico de não quitar suas obrigações junto ao fisco, a lei autoriza a propositura da cautelar fiscal antes mesmo da constituição (definitiva) do crédito tributário.

Existem divergências doutrinárias quando ao momento da constituição do crédito tributário. Não vamos dissertar sobre essa polêmica neste trabalho, pois foge ao escopo do mesmo, mas iremos apresentar o entendimento que permite uma interpretação sistemática dos dispositivos legais. Segundo Dadico e Sliwka (2006) o termo constituição do crédito: “conduz

² Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União [...]. Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.

³ Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: [...] V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: [...] b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; [...] VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; [...]

⁴ A notificação nada mais é do que o ato formal de comunicação ao contribuinte dos termos em que lavrado o lançamento tributário.

à conclusão de que o termo ‘constituição’, tantas vezes mencionado pelo texto da Lei nº 8.397/92, deve ser entendido como a constituição definitiva do crédito fiscal” (DADICO; SLIWKA, 2006, p. 27).

Após o lançamento fiscal, o crédito encontra-se constituído, e após o exaurimento da lide administrativa, ou após o exaurimento do prazo para a interposição dos recursos e pagamento, tem-se a constituição definitiva. Para a lei, o entendimento da “prévia constituição” do crédito é o momento após o lançamento, e o momento da “constituição” ocorre após o exaurimento da etapa administrativa.

Adotando-se o entendimento dentro dos acima expostos, Witzel assevera que:

[...] a constituição do crédito tributário alcança seu término com a preclusão dos recursos na esfera da administração, tudo que acontecer antes deste momento terá o caráter de provisoriedade, impedindo a execução fiscal, sendo o lançamento o ato ou procedimento que constitui o crédito tributário, quantificando-o e delimitando-o, ainda que não tenha atingido o grau de definitividade, é ele o divisor de águas para o início da ação cautelar fiscal e sua utilização, em razão do disposto no parágrafo único do art. 1º e 2º da Lei nº 8397/92. (WITZEL, 2010, p. 60).

Esse, inclusive, é entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal com relação ao momento em que se pode iniciar uma ação penal para punir o crime de sonegação fiscal. O crédito somente se considera “constituído” após o transcurso do processo administrativo por todas as instâncias recursais no âmbito fazendário. A ação de representação fiscal para fins penais nos crimes de sonegação só pode ser proposta após ao exaurimento da esfera administrativa – constituição definitiva do crédito tributário (WITZEL, 2010).

O Superior Tribunal de Justiça tem admitido a propositura da cautelar fiscal antes da conclusão do processo administrativo, definindo a cautelar fiscal como um instrumento apropriado para evitar que o contribuinte faça uso de recursos administrativos meramente protelatórios para, antes da conclusão do processo administrativo, alienar ou transferir seu patrimônio sem incorrer na hipótese no art. 185 do CTN, o que levaria ao insucesso completo da cobrança tributária da execução fiscal e, conseqüentemente, da satisfação do crédito tributário (WITZEL, 2010).

Portanto, tem-se uma medida garantidora do crédito tributário, com requisitos e momentos de proposição definidos pela lei. Assim como a medida cautelar em matéria tributária, prevista no CPC, protege o contribuinte contra arbitrariedades ou ilegalidades da fazenda pública, garantindo o resultado útil do processo para o autor da ação, a medida cautelar fiscal, segundo Micheloti (2014): “visa a garantir o crédito tributário constituído ou

por ser constituído, resguardando os interesses da Fazenda, em face de situações passíveis de pôr em risco a satisfação desse crédito” (MICHELOTI, 2014, p.2). Antes dessa lei, a Fazenda poderia se utilizar das medidas cautelares dispostas no Código de Processo Civil.

A lei processual civil disponibiliza instrumentos para minimizar as chances de um credor (particular) ser vítima de um calote. Assim, em situações em que há indícios consideráveis de insolvência do devedor ou em que este tenta se ausentar furtivamente, o credor pode se antecipar à blindagem patrimonial e propor medidas protetivas de seu crédito. Com o advento da Lei 8.397/1992, as Fazendas Públicas passaram a dispor de um instrumento próprio, cujo objetivo precípuo é o de proteger o crédito tributário de ações fraudulentas, que ensejam muitas vezes a completa dilapidação patrimonial antes de qualquer satisfação do crédito tributário (BENNINI, 2015).

O alinhamento e compasso das atividades exercidas pela Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é imprescindível para o uso adequado desta medida, uma vez que os requisitos para sua propositura podem e devem ser percebidos pela autoridade fiscal responsável pela constituição do crédito tributário. A autoridade que realiza o lançamento e que atua no julgamento da lide administrativa é muito mais próxima do contribuinte e, portanto, capaz de perceber sua forma de atuação, se fraudulenta, ou não, e a real intenção de seus atos.

Uma vez identificados requisitos da lei, a autoridade fazendária deverá comunicar à PGFN para a propositura da medida cautelar fiscal no tempo hábil para a consecução de seus objetivos. É verdade que até um certo lapso temporal essa medida era muito pouco usada pela fazenda pública, mas conforme já mencionado, essa realidade vem mudando nos últimos anos. A preocupação com a efetiva arrecadação está mudando a postura dos órgãos fazendários, criando grupos de atuação conjunta entre a RFB e a PGFN, cujo propósito exclusivo é o de acompanhar contribuintes com dívidas significativas, e identificar a necessidade da indisponibilidade de seus bens em tempo hábil de salvaguardar o dinheiro público.

2.4 Conclusões

Diante da realidade prática da arrecadação tributária a Fazenda Nacional se vê diante de uma necessidade de mudança comportamental.

Os comportamentos fraudatórios do crédito público, geralmente praticados por

contribuintes solventes e com capacidade contributiva, resultam na transferência de bens ao longo do processo administrativo fiscal, após o lançamento e até a constituição definitiva do crédito tributário, ocasionando a ineficácia da fase executória do processo tributário.

Quando o órgão de cobrança dos créditos fazendários intenta propor a ação de execução, são maioria os casos em que não existem mais bens que sejam suficientes para garantir o crédito devido, ocasionando situações de completa injustiça, uma vez que aqueles que devem, não pagam, acabam se beneficiando no mercado produtivo em decorrência das manobras de sonegação realizadas.

Destarte, medidas garantidoras do crédito tributário necessitam ser aplicadas com mais frequência e atenção por parte das autoridades fazendárias. Entre elas, o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal, que a despeito das críticas existentes, são mecanismos a disposição do Estado que podem ajudar na efetividade da arrecadação tributária, reduzindo as injustiças causadas pelos atores da sonegação fiscal.

O arrolamento de bens, se aplicado conforme os requisitos definidos na lei, permite que a administração monitore a evolução patrimonial e a capacidade de solvência de seus maiores devedores, criando um obstáculo ao esvaziamento patrimonial fraudatório e dando maior efetividade à futura cobrança dos créditos tributários. O arrolamento é um procedimento apenas vigilante, o qual permite a análise comportamental do contribuinte, e conseqüentemente, identificar a pertinência e o momento para a propositura da medida cautelar fiscal. Consegue ser neutro ao contribuinte, pois não constrange o seu patrimônio, sem deixar de lado o interesse maior da coletividade.

A cautelar fiscal é mais um instrumento de garantia na recuperação dos créditos tributários, permitindo um certo nível de proteção ainda na fase de discussão dos mesmos. Até a constituição definitiva do crédito, o contribuinte pode praticar atos de evasão patrimonial sem sujeitar-se à regra do art. 185 do CTN. Porém, o regramento da medida cautelar fiscal permite que sejam identificadas situações nas quais os bens podem se tornar indisponíveis, de forma a proteger o crédito nesse intervalo entre o lançamento e a conclusão da fase recursal administrativa.

Com a medida cautelar fiscal, a Fazenda pode tomar a atitude preventiva, pautada nos requisitos e hipóteses de cabimento definidos em lei. O que se busca nesta medida em nada difere do que se poderia deferir a qualquer credor que se vê ameaçado pela conduta desleal do devedor. Faz parte do nosso direito o deferimento de medidas cautelares. No caso da medida

cautelar fiscal é crucial a identificação dos caminhos adequados para sua proposição, tão importante para a garantia dos créditos públicos e sobrevivência do Estado Social de Direito, como apresentamos no início deste trabalho.

Portanto, conclui-se que diante de situações que põem em risco o ingresso de recursos públicos, injustamente, cabe à Administração Fazendária lançar mão dos instrumentos que estão a sua disposição para evitar as consequências negativas da inadimplência do contribuinte, pois não interessa à sociedade uma Administração inerte na defesa dos direitos coletivos.

3 AS CRÍTICAS EXISTENTES

Neste capítulo abordamos as principais críticas doutrinárias aos institutos alvos desta pesquisa.

3.1 Críticas ao Arrolamento Administrativo de Bens e Direito

Para alguns doutrinadores e profissionais da área tributária, o art. 64, e seguintes, da Lei nº 9.632/97, e a regulamentação federal realizada por meio de instrução normativa da Receita Federal do Brasil, ensejam interpretações que conferem a essa medida administrativa uma amplitude maior do que o seu objetivo, ferindo direitos dos contribuintes, ocasionando um desvio de sua finalidade precípua (WASSERMAN; MINATEL, 2010), (BORBA, 2014).

3.1.1 O ato de registro do arrolamento: restrição ao direito de propriedade e privacidade

O disposto no § 5^o do art. 64 da Lei nº 9.632/97 torna público o ato de arrolamento junto aos órgãos de registro competentes, tornado pública a situação de que o contribuinte é devedor do fisco federal num montante superior a R\$ 2.000.000 e que tal dívida representa minimamente 30% do seu patrimônio. Com isso, torna-se pública a situação financeira e econômica do contribuinte, e para Wasserman e Minatel (2010) tal situação já enseja restrição a propriedade e privacidade, direitos constitucionais expressos do art. 5^o da constituição da república.

Há o entendimento de que o simples fato de se registrar o arrolamento acarreta uma restrição “de fato”, e não de direito, à propriedade do bem, uma vez que expõe a situação de devedor de uma das partes da relação contratual. Tal situação caracteriza um obstáculo à venda do bem, caracterizando uma ofensa ao preceito constitucional que assegura que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal⁶ (BORBA, 2014). O fato do bem encontrar-se arrolado, apesar de não configurar nenhuma restrição para alienação ou

⁵ Art. 64 [...] § 5^o O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos: I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis; II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados; III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

⁶ Art 5^o da Consituição Federal, inciso LIV: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

oneração do bem, gera uma desconfiança na relação comercial e até um certo medo por parte do comprador.

Uma vez que o registro de arrolamento nem sempre será entendido por terceiros conforme a lei o prevê, o que na prática acontece é a percepção de que existe uma restrição sobre o bem. E, dessa forma, resta configurado um prejuízo na relação comercial a ser realizada. Para os defensores dessa tese, a finalidade do registro é prevenir futuros compradores sobre a existência de uma espécie de ônus sobre o bem que se pretende negociar. Nesse sentido, questiona-se, na verdade, não a constitucionalidade do arrolamento em si, mas a constitucionalidade do § 5º do art. 64, da Lei nº 9.532/97.

E acrescenta-se ainda que, ao fazer constar da Certidão Negativa de Débitos (CND) o respectivo arrolamento de bens, está o fisco atribuindo ao contribuinte uma roupagem de inadimplente, ainda não confirmada em definitivo, inviabilizando qualquer tipo de operação comercial ou financeira desejada pelo contribuinte e que tenha por garantia os bens "indevidamente" arrolados pelo fisco, o que caracteriza uma restrição ao direito de propriedade (BORBA, 2014).

A privacidade é outro direito individual que em tese restaria lesado diante do ato de registro do arrolamento, uma vez que expõe aspectos financeiros, a situação de devedor da pessoa, física ou jurídica, e da situação de hipossuficiência patrimonial diante da dívida fazendária. O direito à privacidade manifesta-se ainda na forma do direito à honra e à imagem. Tais informações podem ainda afetar a honra do contribuinte, que é a forma como o indivíduo é percebido pela sociedade, uma vez que a característica de devedor não solvente ou que não quita suas obrigações não é bem vista nas relações cíveis e comerciais. Dessa forma, o contribuinte estaria exposto no meio social por uma situação de insolvência, por vezes, ainda não discutida e exaurida sequer na esfera administrativa. (WASSERMAN; MINATEL, 2010).

Segundo Carrazza (2015), a lesão à vida íntima fere a autoestima do contribuinte e interfere na sua confiança como ser social capaz de implementar seus objetivos de vida.

O ato de arrolamento isolado, de fato, não causa restrição os princípios supracitados, sendo inclusive esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁷. Entretanto, a jurisprudência pátria se equivoca ao restringir sua análise ao ato de arrolamento, sem levar em conta a obrigatoriedade de seu registro, aspecto esse que fere princípios constitucionais

⁷ REsp nº 714.809/SC. Órgão Julgador T1 - r Turma. Data do Julgamento: 26/6/2007. DJ: 2/8/2007

significativos (propriedade, privacidade, honra, sigilo de dados, devido processo legal, ampla defesa) (WASSERMAN; MINATEL, 2010).

O fato é que a obrigatoriedade de anotação do registro do arrolamento em órgãos públicos de registro divulga para terceiros a existência de um crédito tributário constituído em face do titular dos bens e direitos arrolados, o qual supera R\$ 2.000.000 milhões reais e ultrapassa 30% do patrimônio conhecido. E esse aspecto da legislação é negligenciado pela jurisprudência dominante, sendo um ponto questionado pela doutrina a real necessidade dessa divulgação para os órgãos de registro.

Conclui-se, portanto, que tornado público o arrolamento e, por conseguinte, a situação econômica e financeira do contribuinte, restringe-se não apenas o seu direito de propriedade, como também a sua privacidade, trazendo impactos para a honra no contexto social de atuação da pessoa física ou jurídica. A doutrina reconhece que o arrolamento fiscal, na forma como regulado, pode configurar restrição ao direito de propriedade, dentre outros, e corrobora desse entendimento, o doutrinador Hugo de Brito Machado, segundo Wasserman e Minatel (2010 apud MACHADO, 2002, p. 28):

Destaque-se que o arrolamento de bens do contribuinte, para produzir os efeitos de legítima garantia do crédito tributário, não precisaria ser publicado. A publicidade só tem mesmo o efeito de causar constrangimento ao contribuinte, para obrigá-lo, por via oblíqua, a fazer o pagamento do que a Fazenda Pública está cobrando, devida ou indevidamente. (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 312 apud MACHADO, 2002, p. 28)

Por fim, alega-se também que a divulgação sobre dívidas fiscais e sua proporção com relação ao patrimônio do contribuinte gera ainda a inconstitucionalidade diante da obrigatoriedade do sigilo fiscal, o qual decorre diretamente do direito de privacidade do sujeito passivo. Essa questão é abordada com mais detalhes no próximo tópico.

Finaliza-se essa crítica ao arrolamento de bens e direito com a seguinte questão: “... qual a necessidade / utilidade do ato que dá publicidade ao arrolamento fiscal?” (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 313). Teceremos comentários sobre uma possível resposta plausível a mesma, na seção que analisa as críticas apresentadas nesta seção.

3.1.2 Da quebra do Sigilo Fiscal

O sigilo fiscal é um tema sensível para a administração tributária, tanto pode decorrer de forma implícita dos direitos e garantias individuais positivados na nossa constituição, e que, portanto, devem ser estritamente respeitados pelo fisco, como por ser um tema alvo de

muitas discussões internas nas administrações fazendárias. Nem sempre é fácil identificar tudo o que de fato é protegido pelo sigilo fiscal, e por vezes, a interpretação com excessos e a mais segura para os agentes administrativos, impede o progresso e a realização de trabalhos eficazes no âmbito da administração fazendária.

São diversos os princípios constitucionais com repercussões tributárias, dentre eles a proteção à intimidade, privacidade e o sigilos de dados são os que demandam a existência do sigilo fiscal, principio esse não consagrado de forma expressa pela constituição federal, porém de grande relevância para que as relações tributárias respeitem direitos e garantias constitucionais (CARRAZZA, 2015).

Segundo Carrazza, os princípios constitucionais são corolários inafastáveis da dignidade da pessoa humana e uma vida digna “compreende os direitos à intimidade, à vida privada, ao sigilo de dados, ao sigilo fiscal, ao sigilo bancário – entre outros” (CARRAZZA, 2015, p. 570). Segundo esse autor, uma lesão na reputação pode causar danos mais significativos às pessoas do que a perda de bens materiais.

Justamente por essas razões, a constituição garantiu proteção a esses aspectos, uma vez que a divulgação de informações financeiras e fiscais desabriga a intimidade da pessoa, visto que expõe sua vida íntima: se está em dificuldades financeiras, se paga suas contas, com o que gasta, o que recebe, etc. O conhecimento dessas informações pode prejudicar relações comerciais, uma vez que interfere diretamente no grau de confiança dos agentes (CARRAZZA, 2015).

Nesse contexto, o Manual de Sigilo Fiscal da Receita Federal do Brasil, assevera que:

Sigilo Fiscal relaciona-se de forma direta com a privacidade do contribuinte. A Constituição não consagra, expressamente, o direito ao sigilo fiscal. Este, espécie do gênero sigilo, ampara-se na inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, direitos fundamentais dos cidadãos, constitucionalmente garantidos no inciso X do art. 5º da Constituição Federal⁸. (BRASIL, 2013, p. 11).

O propósito maior do sigilo fiscal é salvaguardar a intimidade e vida privada das pessoas, e impede que a administração tributária divulgue informações fiscais a terceiros. Não é um fim em si mesmo, é voltado à proteção de direitos fundamentais.

⁸ 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: [...] X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; [...] XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

O dever do sigilo fiscal encontra-se expresso na Lei n ° 5 .172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). O caput do art. 198⁹ do CTN veda a divulgação de informações protegidas por sigilo por parte da Fazenda Pública e de seus servidores e determina o escopo da matéria sigilosa. Para o contexto deste trabalho é relevante tanto para compreendermos a crítica existente ao arrolamento com relação ao sigilo fiscal, bem como a sua análise realizada na seção 4.2, o entendimento de dois elementos conceituais que merecem destaque, a partir do art. 198 supracitado:

a) divulgação: ação de espalhar, publicar, divulgar, em suma, tornar pública alguma informação; [...] d) informações protegidas por sigilo fiscal: são definidas como aquelas obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades; [...] (BRASIL, 2011, p.13).

Assim como não existem direitos e garantias absolutos, o sigilo fiscal também não o é. Informações podem ser transmitidas em casos previstos em lei, mas mesmo essa exceção sendo prevista no CTN, existem muitas dúvidas práticas quanto ao cabimento, ou não, da quebra do sigilo, e mesmo com relação ao dado que pode, ou não, ser divulgado. Na verdade, o que ocorre na prática é que não existe consenso a respeito do que exatamente é abrangido pelo sigilo fiscal. Existem certos dados sobre os quais não pairam dúvidas, mas para outra parcela, sim, existem controvérsias.

Além da CF88, e do CTN, o Código Civil prevê no art. 21: "A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma."

Diante desse contexto brevemente introduzido sobre o sigilo fiscal, e sobre a temática do arrolamento administrativo de bens, há um entendimento doutrinário de que a divulgação do arrolamento aos órgãos de registro competentes, conforme já mencionado, já torna público o valor mínimo de uma dívida existente e o valor do seu patrimônio. As informações sobre os créditos tributários constituídos, bem como sobre o patrimônio do contribuinte, são informações privadas e individuais do contribuinte, e, portanto, se encontram protegidas pelo sigilo fiscal (BORBA, 2014), (WASSERMAN; MINATEL, 2010).

⁹ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

De acordo com Wasserman e Minatel (2010), o ato de registro (§ 5º¹⁰ do art. 64 da Lei nº 9.632/97) fere o sigilo, sem ser causa autorizada pela lei, quais sejam: autorização judicial e intercâmbio de dados entre fazendas públicas nacionais e entre Estados estrangeiros - únicas hipóteses arroladas nos arts. 198 e 199 do CTN consideradas constitucionais, por não conflitarem com o direito fundamental à privacidade.

A opinião desses autores é a de que “não há justificativa para se proceder à divulgação de dívidas fiscais [...]. Trata-se simplesmente de um mecanismo de constrangimento aplicado pela Fazenda Pública aos titulares dos bens arrolados”. (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 319).

Wasserman e Minatel (2010 apud MACHADO, 2002, p. 31) corroboram o entendimento de Hugo de Brito Machado que considera a possibilidade de ocorrência de dano moral pela indevida exposição da situação fiscal do contribuinte:

No caso, é indiscutível que a feitura e publicidade de um arrolamento de bens acarretará dano moral à consulente. Tem-se ato ilícito por parte da Administração Tributária que culmina em dano à imagem, abalo do crédito e desgaste injusto no conceito de que a consulente desfruta no mercado. Seu Direito à indenização é indiscutível. Funda-se diretamente nos arts. 5º, X e 37, § 6º da Constituição Federal. (WASSERMAN; MINATEL, 2010 apud MACHADO, 2002, p. 31).

No contexto das pessoas jurídicas, existem também impactos na livre concorrência, uma vez que o direito ao sigilo sobre o patrimônio e sobre as atividades econômicas é inerente à garantia de livre concorrência, expressamente adotada pela vigente Constituição, art.170, IV. (BORBA, 2014).

Assim, segundo parte da doutrina, resta evidente que a averbação da existência de arrolamento de bens e direitos, gravando os bens do sujeito passivo, implica quebra do sigilo fiscal.

3.1.3 Desrespeito ao Devido Processo Legal, Contraditório, Ampla Defesa e Razoabilidade

A obrigação surge com o procedimento de lançamento (lavratura do auto de infração), mas apenas após o exaurimento da fase recursal administrativa é que a mesma adquire presunção de legalidade e veracidade, e conseqüentemente, poderá ser cobrada pela

¹⁰ Art. 64 [...] § 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos: I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis; II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados; III

administração fazendária. Somente com a decisão final da autoridade administrativa a respeito das impugnações e recursos interpostos pelo contribuinte é que o crédito se considera definitivamente constituído e poderá, então, ser cobrado (ALEXANDRE, 2016). Segundo Borda (2014), se no decorrer da fase recursal administrativa o contribuinte tem a chance de obter sucesso no cancelamento, ou redução dos valores, do crédito tributário imputado pelo fisco, realizar arrolamento nesse ínterim representa uma violação aos direitos e garantias individuais, principalmente ao devido processo legal, ampla defesa, contraditório e razoabilidade.

O devido processo legal, conforme já mencionado, é o vetor de validade do processo, o qual busca garantir a sanidade de todos os atos processuais. É decorrência do devido processo legal ninguém ser privado de seus bens ou liberdade, sem um processo justo e adequado, com garantia da ampla defesa, contraditório, razoabilidade, entre outros.

Quando o ato de arrolamento é realizado, registrado e, portanto, divulgado a terceiros, antes da constituição definitiva do crédito, na prática o que se verifica é a inoportunidade de um devido processo legal para a anotação do ônus de arrolamento nos bens do contribuinte. Expondo o mesmo a constrangimentos na sua vida privada, antes mesmo da administração confirmar a sua situação de devedor.

É certo que em paralelo o contribuinte está fazendo uso dos meios recursais adequados para impugnar a constituição provisória do crédito, mas quanto ao arrolamento em si, o mesmo nada tem a fazer, não existe uma medida administrativa apta a cancelar ou suspender o ato de arrolamento (pela razão de sua não definitividade) até que o crédito seja definitivamente constituído. Apesar de haver o recurso, conforme a Lei Federal n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual prevê a possibilidade de apresentação de recurso administrativo em face das decisões administrativas, por razões de legalidade e de mérito.

O fato é que esse recurso é adequado a questionar a legalidade dos atos praticados no processo de arrolamento: se houve a intimação, se a ordem de prioridade de arrolamento foi seguida, se a hipótese de arrolamento se encontra configurada, entre outros aspectos previstos na legislação federal e instruções normativas pertinentes. O mesmo não é apto para questionar a constitucionalidade da lei, definidora do momento do registro do ato de arrolamento.

Sendo um ato que objetiva identificar e “marcar” o patrimônio do contribuinte para garantir o crédito tributário, passível de uma futura execução, o mesmo deve ser realizado minimamente quando se tem a certeza de que o contribuinte é de fato um devedor, e não um

possível devedor, e ainda:

Como primeiro ato coativo para a execução, que permite separar o patrimônio do devedor de tantos bens quantos bastarem para a garantia do mister executório, o arrolamento fiscal deve concretizar-se a luz da forma cristalizada no Código de Processo Civil, Tributário e na Constituição Federal, sob pena de se implantar o caos, o arbítrio, o abuso de poder e a ilegalidade. (BORBA, 2014, p.9).

Sendo um ato que, conforme já ressaltado, interfere na esfera da propriedade e da privacidade e intimidade do contribuinte, impondo constrangimentos significativos na vida do mesmo, conclui-se que é desarrazoado ser realizado em momento de incerteza da situação devedora do contribuinte. A imagem da pessoa, física ou jurídica, a liberdade para dispor de seus bens independente de prévia comunicação, e a credibilidade junto aos órgãos e pessoas com que se travam relações comerciais são valores supremos que só deveriam ser maculados após o devido processo legal, apto a comprovar a veracidade e legalidade dos atos ensejadores da medida restritiva de direitos (BORBA, 2014).

Nesse contexto, faz-se uma análise sobre o princípio constitucional da razoabilidade da medida, e diante dos fatos citados, alguns entendem que o arrolamento não é medida razoável ao que se propõe.

A doutrina constata a existência de três elementos ou subprincípios que compõem o princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade (sentido estrito). O juízo de adequação avalia se a medida adotada pelo Poder Público é capaz de atingir os objetivos pretendidos. A necessidade verifica se não existem meios menos gravosos para a obtenção do resultado pretendido. E, por fim, a proporcionalidade exige uma ponderação entre o ônus imposto e o benefício resultante da medida. Portanto, a inconstitucionalidade ocorre quando a medida é excessiva, injustificável e desproporcional (BORBA, 2014), (PISKE, 2011).

Nada mais natural que o ato de arrolamento administrativo de bens ter que se adequar ao juízo da razoabilidade para ser considerado constitucional. O fato do mesmo ser medida restritiva de propriedade, ferir o sigilo fiscal, não permitir o devido processo legal antes da restrição ocorrer, todos esses fatores consolidam aspectos que parecem não se adequar à razoabilidade por tudo o que já foi mencionado previamente. O estabelecimento de uma garantia “antecipada” do valor constituído “provisoriamente” é uma afronta à ampla defesa e contraditório, e desprovida de razoabilidade, entre outros princípios, inviabilizando a garantia do devido processo legal.

3.2 Críticas à Medida Cautelar Fiscal

Nesta seção vamos analisar os questionamentos sobre a constitucionalidade da lei que criou a medida cautelar fiscal, e conforme já antecipamos na seção 2.3, se resume principalmente ao momento prévio de sua propositura, antes da constituição definitiva do crédito tributário, e a conseqüente manutenção de seus efeitos (indisponibilidade de bens) por tempo indeterminado.

3.2.1 O Momento de Proposição: antes da constituição definitiva do crédito

O momento da propositura é sem dúvida o tempo mais controverso da medida cautelar fiscal. O inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal é claro quanto ao preceito de que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. A partir do momento que a cautelar indisponibiliza os bens do contribuinte, antes mesmo do exaurimento do processo administrativo, causa restrição ao seu direito de propriedade, numa fase de discussão administrativa que pode até mesmo ensejar o cancelamento completo do crédito. A desproporcionalidade da medida é caracterizada pela sua interposição no momento prévio à constituição definitiva do crédito (WITZEL, 2010).

Há inclusive o entendimento de que a privação dos bens interfere na ampla defesa, uma vez que retira do contribuinte a possibilidade de dispor de seus bens para o exercício da ampla defesa. Ou seja, além de restringir sua propriedade (uma vez que o contribuinte deixa de dispor de seu bem), prejudica a ampla defesa, antes mesmo de se ter a certeza de que o crédito tributário é definitivo.

Witzel (2010) consolida as críticas de diversos autores significativos da área tributária, entre eles Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins e Francisco Lima Neto, os quais corroboram o entendimento de que a medida cautelar fiscal, sendo proposta antes da constituição definitiva do crédito, funciona como um instrumento de redução do direito de defesa inconstitucional e, portanto, a consideram inconstitucional. Há o entendimento inclusive, de que o art. 3º¹¹ não admite flexibilização e que para a propositura da medida exige-se a prova literal da constituição do crédito fiscal de forma a se preservar o devido processo legal.

¹¹ Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: I - prova literal da constituição do crédito fiscal;

Um problema agravante que decorre da propositura ser realizada durante a fase de discussão administrativa do crédito é o tempo de duração da restrição patrimonial do contribuinte.

A medida cautelar fiscal pode ser concedida incidentalmente ou em procedimento preparatório. Na segunda hipótese é quando a mesma é proposta antes da execução fiscal, inclusive antes do exaurimento da fase de discussão administrativa do crédito, e deve a Fazenda Pública propor a execução judicial da dívida ativa no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa (BRASIL 1992).

Importante atentar ao fato de que não é da efetivação da medida cautelar que se inicia o prazo para propositura da execução fiscal, mas do trânsito em julgado da decisão administrativa⁷. O parágrafo único deixa claro que salvo decisão em contrário¹², a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário.

No caso da tutela cautelar requerida em caráter antecedente, disciplinada no capítulo III do Código de Processo Civil, uma vez efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá que ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias¹³.

O objetivo de tal preceito é evitar que os provimentos cautelares antecipatórios tenham seus efeitos perdurados por muito tempo, sem que tenha sido realizada uma análise profunda dos fatos e provas do direito alegado.

No caso da cautelar fiscal antecipada, a crítica apontada é a de que a indisponibilidade poderá durar anos, até que a lide administrativa seja concluída. Inclusive, no julgamento do Recurso Especial nº 1.026.474 - RS (2008/0019648-0), foi analisada a questão do tribunal “a quo” (acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região) ter decidido em prol da fixação, por parte do juiz, de um prazo de seis meses para o encerramento do procedimento administrativo fiscal, no sentido de que, na prática, não se poderia deixar ao alvedrio da administração pública a duração do decreto de indisponibilidade concedido na cautelar em questão. Esse prazo foi definido pelo judiciário, sem nenhum amparo legal, e foi alvo de

¹² Em sentido contrário: “RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL PREPARATÓRIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA INDISPONIBILIDADE DE BENS DECRETADA. 1. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário determina a extinção da medida cautelar fiscal preparatória e, por consequência, da constrição de bens nela decretada. 2. Recurso especial improvido.” (Acórdão unânime da 1ª Turma do STJ, REsp 1.186.252/MG, rel. Min. Hamilton Carvalhido, j. 17/3/2011, DJe 13/4/2011).

¹³ Código de Processo Civil, Art. 308. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias [...].

reflexão pelo Ministro Luiz Fux, que destacou que não é lícito ao juiz atuar com discricionariedade no campo da legalidade, estipulando prazo não previsto em lei (WITZEL, 2010).

Na teoria do processo cautelar a invocação da ação somente deveria ocorrer quando a parte estiver com a ação principal em curso, ou quando muito próxima a sua propositura, sendo a função das cautelares meramente instrumental. Não faz sentido concebê-la isoladamente, sem haver previsão do pedido principal ocorrer na esfera judicial (DADICO; SLIWKA, 2006).

Na situação em que a cautelar fiscal é proposta após a constituição definitiva do crédito, tem-se a relação de instrumentalidade entre a futura execução e a medida cautelar fiscal perfeitamente delineada, uma vez que o ente público já dispõe de todos os meios para inscrever seu crédito e ajuizá-lo. Entretanto, essa relação não é tão evidente quando a ação é proposta após o lançamento, nestas hipóteses, o crédito tributário é líquido e certo, mas ainda não exequível. Se o contribuinte optar por impugná-lo administrativamente, o crédito levará meses, ou mesmo anos para aperfeiçoar-se. Não é verificada a relação de instrumentalidade entre a medida cautelar fiscal e a futura execução fiscal, pois não se sabe ao certo quando esta poderá ocorrer (DADICO; SLIWKA, 2006).

Neste caso, a medida de indisponibilidade patrimonial realizada neste contexto isolado, sem conexão com o pedido principal, acaba funcionando como um meio de coerção ao pagamento, por meio de restrição ao direito da propriedade, sem o devido processo legal.

Por fim, gostaríamos de ressaltar que existem críticas com relação a real necessidade da medida cautelar fiscal, uma vez que o regramento de medidas cautelares, incidentais ou antecipatórias, poderia ser utilizado pelas administrações tributárias para obtenção dos resultados almejados com a cautelar fiscal. Não iremos dissertar sobre essa problemática, uma vez que a lei foi criada pelo legislador, e apesar de pouco utilizada, conforme já mencionamos, verifica-se uma mudança de postura por partes dos órgãos responsáveis pela arrecadação, e a Lei nº 8.397/1992 está ganhando relevância no contexto do direito tributário. Não é escopo desta pesquisa avaliar se a mesma deveria, ou não, ter sido editada, uma vez que em nada vai agregar para a análise da preservação ou não dos direitos e garantias individuais do contribuinte.

3.3 Conclusões

Neste capítulo abordamos as principais críticas doutrinárias aos temas abordados desta pesquisa. Para alguns doutrinadores, tanto o arrolamento administrativo de bens como a medida cautelar fiscal padecem de vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade por restringirem direitos e garantias individuais dos contribuintes, consagrados na constituição federal, os quais são fragilizados diante do excesso de exação praticado em determinadas situações, mesmo que previstas em lei.

No contexto da prática administrativa de bens, as críticas se referem a diversos aspectos, quais sejam: o ato de registro e publicidade do arrolamento restringir o direito de propriedade, ferir a privacidade em decorrência da quebra do sigilo fiscal, e pelo fato de poder ser realizado antes da condição de exigibilidade do crédito tributário, há também o entendimento de que não são preservados os direitos do devido processo legal, do contraditório, ampla defesa e razoabilidade da medida.

A constituição garante que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. Juridicamente o arrolamento administrativo de bens realmente não restringe a propriedade, mas na verdade, o que se observa é uma restrição concreta, de fato, apesar de não ser jurídica. Nas relações privadas, a credibilidade e solvabilidade dos agentes são aspectos imprescindíveis para as relações contratuais.

O fato do arrolamento administrativo gravar os bens para garantir dívidas que ainda não foram tidas como definitivas, pelo seu próprio órgão instituidor, enseja a divulgação da situação de devedor “em tese”, maculando sua credibilidade junto aos demais agentes. Restringindo indiretamente nas suas possibilidades de negociar seus bens e direitos, o que de certa forma interpreta-se com uma restrição indevida, uma vez a situação ainda pode vir a ser totalmente revertida.

O cerne da crítica está em tornar público o arrolamento, fato este que permite também a interpretação da quebra do complexo sigilo fiscal. O fato de se divulgar a terceiros, e aos órgãos de registro de bens, a situação da dívida ser minimamente de R\$ 2.000.000 (dois milhões de reais), e sua representatividade no patrimônio do sujeito passivo, caracteriza uma exposição da situação financeira e patrimonial do contribuinte e, portanto, de sua possível capacidade econômica em contratar. Ademais, o ato de possuir bens arrolados, é, por lei, informação a constar nas certidões negativas de débitos, outra divulgação que se entende desnecessária.

Diante do propósito maior do sigilo fiscal ser a salvaguarda da intimidade e vida privada das pessoas, a divulgação de informações sensíveis deveria ser realizada em situações consolidadas, e não pendentes de julgamentos administrativos, uma vez que o sigilo é voltado à proteção de direitos fundamentais. Apesar de ser um tema complexo, por não haver um consenso sobre o escopo de informações abrangidas pelo dever de sigilo, entende-se que a publicidade do arrolamento afronta esse dever, prejudicando os direitos salvaguardados.

Dessa forma, expõe-se o contribuinte no meio social por uma situação de insolvência, por vezes, ainda não discutida e exaurida sequer na esfera administrativa. Para esses doutrinadores e tributaristas, o STJ se equivoca em não abordar a inconstitucionalidade da publicidade do registro de arrolamento propriamente. Se detendo na legalidade do ato de arrolamento em si.

A última crítica se refere ao momento da realização do arrolamento não garantir o devido processo legal, os meios adequados para a ampla defesa e contraditório, uma vez que realizada restrições de fato aos bens, divulga informações sensíveis a terceiros, antes do crédito se tornar exigível e poder ser cobrado.

O estabelecimento de uma garantia “antecipada” do valor constituído “provisoriamente” é uma afronta à ampla defesa e contraditório, e desprovida de razoabilidade, entre outros princípios, inviabilizando a garantia do devido processo legal. Na verdade, se reveste de uma prática coercitiva para o pagamento, ou implemento de garantias aptas a removerem a necessidade do arrolamento.

A crítica à medida cautelar fiscal se resume principalmente ao momento prévio de sua propositura, antes da constituição definitiva do crédito tributário, e a consequente manutenção de seus efeitos (indisponibilidade de bens) por tempo indeterminado.

O problema está no fato da medida poder ser proposta antes da execução fiscal, inclusive antes do exaurimento da fase de discussão administrativa do crédito, indisponibilizando os bens do contribuinte, por tempo indeterminado, antes mesmo do crédito tributário tornar-se inexigível.

A indisponibilidade poderá durar anos, até que a lide administrativa seja concluída. Para os críticos dessa possibilidade, o direito de propriedade é restringido sem que haja o respeito ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório. Entende-se que dessa forma, a medida impõe-se como um meio de coerção ao pagamento, por meio de restrição ao direito da propriedade, sem respeito ao devido processo legal.

4 ANÁLISE DAS CRÍTICAS EXISTENTES

Neste capítulo apresentamos brevemente o cenário das execuções fiscais no Brasil, e analisamos as críticas introduzidas no capítulo 3, concluindo quanto ao aspecto das mesmas ferirem, ou não, os direitos e garantias individuais; sendo tal análise realizada no contexto em que se encontram inseridas: o de melhorar o cenário da eficácia das execuções fiscais e o do combate à sonegação fiscal.

4.1 Introdução sobre o cenário da efetividade da execução fiscal

Em estudo publicado por Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) por demanda do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no ano de 2011, foram apresentados estudos a respeito do custo, prazo e eficácia dos processos de execução fiscal.

Desde a etapa inicial da citação pessoal do devedor, a execução se mostra como uma atividade complexa, e com dificuldade de se tornar exitosa. Foi evidenciado que apenas 3,6% dos devedores apresentam-se voluntariamente ao juízo. Em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Em torno de 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça (CUNHA, 2011). Esses números evidenciam a “boa-fé” do perfil desses devedores que chegam a etapa de execução fiscal para quitarem suas obrigações tributárias.

Apenas em 25,8% dos processos ocorre a baixa em virtude do pagamento integral da dívida, e a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos (CUNHA, 2011).

O insucesso das execuções ocorre por diversas situações, entre elas, a dificuldade de localizar os bens e até mesmo o seu devedor, em virtude do grande fechamento e abertura de novas empresas (em substituição às fechadas) como tentativa de fraudar as obrigações tributárias. A medida cautelar fiscal, antes da execução, e o prévio arrolamento administrativo de bens são medidas que visam a dar mais efetividade ao processo de arrecadação, e consequentemente aumentar a taxa de eficácia dos processos de execução.

O custo da execução fiscal é elevado, envolve o trabalho de vários profissionais de alto padrão do setor público, desde o auditor-fiscal, procuradores e funcionários da justiça, e possuem uma média de tempo em torno de 9 anos (CUNHA, 2011). Esses custos alinhados a sua taxa de insucesso nos levam a conclusões de que mudanças se fazem necessárias para

reduzir custos e aumentar a efetividade dos mesmos.

Diante do cenário dos processos de execuções fiscais e da problemática da arrecadação tributária por parte dos grandes contribuintes com verdadeira capacidade contributiva e que não pagam suas obrigações tributárias, muitas vezes, por mera deliberalidade, passamos à análise das críticas aos institutos que possuem o objetivo primordial de mudar o cenário apresentado.

O elevado custo das execuções fiscais e a baixa taxa de sucesso, entre outros problemas relacionados à sonegação, levaram à Receita Federal do Brasil a criar um indicador estratégico¹⁴, em janeiro de 2012, o qual propicia um acompanhamento dos grandes devedores, com o objetivo de aumentar a efetividade das atividades de cobrança. O indicador apresenta o valor percentual de todo crédito garantido, efetivamente, dividido pelo percentual do crédito que precisa ser garantido, que se enquadra na hipótese prevista em lei. A garantia do crédito pode ser dar por arrolamento, cautelar fiscal e depósitos judiciais.

Existem grupos especiais em todas as regiões fiscais, cujo propósito é realizar esse acompanhamento, realizar arrolamentos e propor medidas cautelares, quando apropriado. Mesmo com tantos esforços, desde sua criação em 2012, ainda temos um baixo percentual de garantia do crédito tributário. Já na fase após o lançamento, é complexa identificação de bens de grande parte dos maiores devedores da fazenda nacional.

Existe o perfil de contribuintes que abrem empresas, recebem recursos milionários, e em um segundo momento fecham as mesmas, abrem outras, transferem seus bens para os denominados “laranjas” ou familiares, que exercem as mais variadas ações para não cumprirem suas obrigações diante da sociedade, sucessivamente, ano após ano. Esse perfil acentua a desigualdade existente em nosso País a cada ação praticada. São justamente nesses que após o lançamento fiscal, quando se passa à etapa de identificar patrimônio para garantir o crédito, não se encontra mais nada. Imagine-se a situação da arrecadação sem sequer essas medidas protetivas? Uma vez que com as mesmas, o resultado ainda não pode ser considerado adequado.

Apresentamos na figura a seguir o percentual dos créditos, superiores a R\$ 2.000.000 e cuja representatividade do Patrimônio do sujeito passivo, junto com outros créditos porventura existentes, exceda a 30%, que se encontram garantidos de alguma forma. Com

¹⁴ **ICTG** = $(\Sigma \text{CT garantido}) / (\text{CT Passível de Garantia})$, onde: **Σ CT Garantido**: Somatório de Arrolamentos, Medidas Cautelares Fiscais deferidas, Depósitos Judiciais, Cartas-Fiança e Seguro-Garantia emitidos e outras cauções judiciais, limitado ao montante do débito de cada contribuinte.

isso, esses percentuais evidenciam o total que poderá ter a execução fiscal ou o adimplemento, de outra forma, satisfatórios.

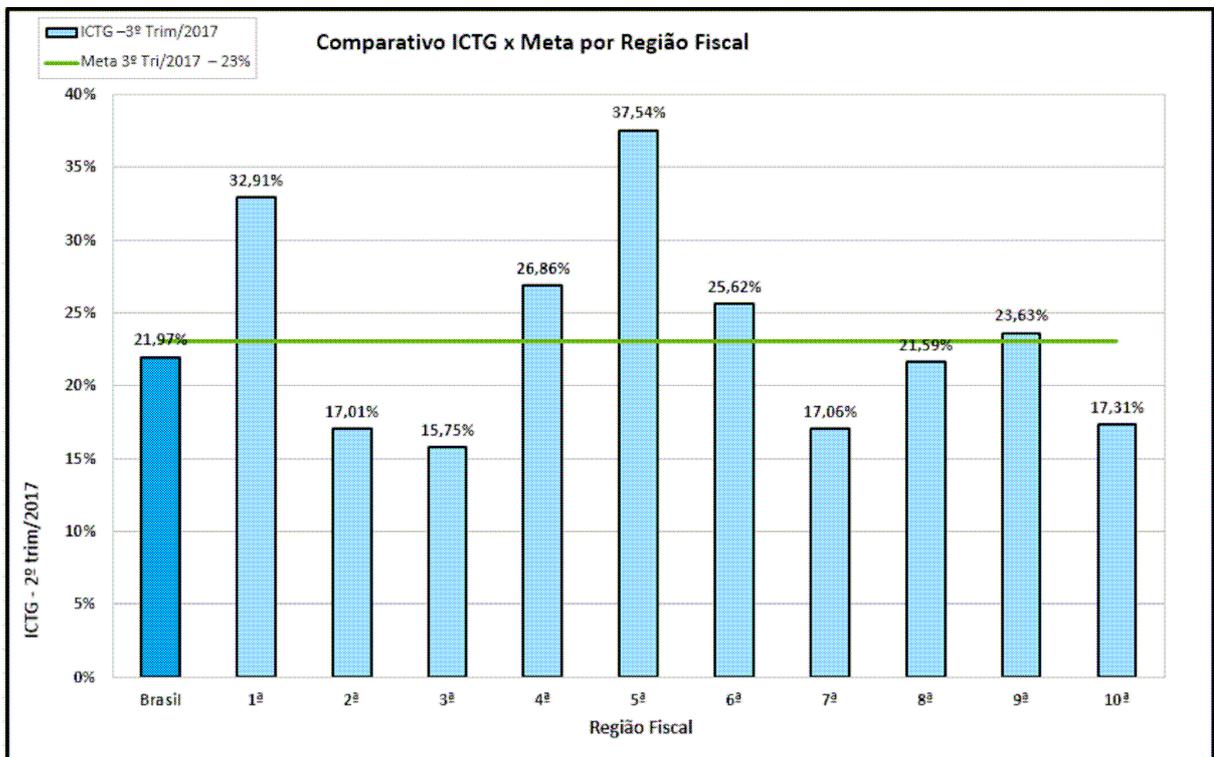


Figura 1 - Resultado do ICTG – terceiro trimestre de 2017¹⁵

O cenário ideal é que 100% dos créditos sejam garantidos. A média de 23% decorre da situação inicial na qual as medidas garantidoras do crédito passaram a ser mais utilizadas, como um pedido de socorro à situação de sonegação do País. A meta é evolutiva, tendo sido estipulada no primeiro trimestre no percentual de 19%, no segundo de 21%, no terceiro de 23% e para o último trimestre o valor deverá ser 25%. O fato é que agora os servidores são cobrados não apenas para lançar tributos, mas também para coibir a sonegação e arrecadar de fato.

O arrolamento administrativo de bens, por ser uma medida pouco agressiva, menos invasiva e mais simples, a despeito das críticas existentes, é a prática responsável pelo maior índice de garantia dos créditos no contexto da fazenda nacional, responsável por 70% dos créditos garantidos, conforme pode ser verificado em sua memória de cálculo do terceiro trimestre de 2017:

¹⁵ Fonte: Relatórios Internos da Receita Federal do Brasil - produzidos pela subsecretária de Arrecadação e Cobrança.

Região Fiscal	Qtde Contribuintes	Total de débitos	Arrolamentos	MCF	Depósitos	Seguro Garantia e Carta-Fiança	Soma das garantias	Total Garantido no limite do débito de cada contribuinte	ICTG
01ª RF	1.066	32.011.481.975,87	4.772.042.733,38	5.322.960.720,63	885.863.667,07	0,00	10.980.867.121,08	10.535.447.900,98	32,91%
02ª RF	782	21.964.285.479,74	2.931.936.182,32	0,00	865.365.126,06	0,00	3.797.301.308,38	3.737.118.089,55	17,01%
03ª RF	537	12.902.720.240,45	2.122.105.114,43	61.494.128,01	145.003.213,67	13.027.565,33	2.341.630.021,44	2.031.557.214,40	15,75%
04ª RF	636	10.168.109.736,95	2.618.992.788,32	9.494.964,90	248.924.363,66	211.383.178,09	3.088.795.294,97	2.730.880.278,58	26,86%
05ª RF	643	15.614.961.031,77	1.365.100.916,43	180.499.368,66	4.462.613.718,16	0,00	6.008.214.003,25	5.862.295.415,57	37,54%
06ª RF	1.025	30.707.348.601,11	6.289.346.484,76	454.065.079,97	1.797.813.782,12	0,00	8.541.225.346,85	7.866.288.172,96	25,62%
07ª RF	2.074	86.869.780.010,55	14.086.693.407,53	962.017.741,31	3.769.994.478,75	1.580.837,12	18.820.286.464,71	14.822.580.029,08	17,06%
08ª RF	4.729	314.830.235.671,42	56.412.230.646,32	10.815.368.576,40	9.356.172.599,77	541.732.616,56	77.125.504.439,05	67.985.526.869,01	21,59%
09ª RF	1.365	38.666.240.721,57	7.827.989.479,28	1.335.423.369,52	1.079.956.062,44	3.260.471,31	10.246.629.382,55	9.135.125.027,81	23,63%
10ª RF	682	17.793.291.478,92	2.882.585.855,94	0,00	272.976.671,09	54.191.538,84	3.209.754.065,87	3.079.152.918,33	17,31%
TOTAL	13.539	581.528.454.948,35	101.309.023.608,71	19.141.323.949,40	22.884.683.682,78	825.176.207,25	144.160.207.448,14	127.785.971.916,28	21,97%
			70%	13%	16%	1%	100%		

Figura 2 – Memória de Cálculo do ICTG¹⁶

O que se conclui diante desses dados é que mesmo com o arrolamento passando a ser mais utilizado pela Fazenda Nacional, o índice de crédito garantido ainda é muito baixo. Mesmo com essas medidas em ascensão, ainda se verifica um nível muito elevado de crédito sem garantia, de práticas de ocultação patrimonial.

4.2 Do Arrolamento Administrativo de Bens

Inicialmente convém retomarmos o conceito de que o Procedimento de Arrolamento Administrativo de Bens foi criado com o intuito de proteger o crédito, permitir a cobrança mais eficiente dos valores lançados que nunca chegavam a ser arrecadados, conforme anunciado na própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de Novembro de 1997, medida essa que foi convertida na Lei 9.532/1997.

Temos que interpretar as críticas entendendo a motivação para sua criação, e a problemática existente no *background* da arrecadação tributária. A ponderação de princípios faz-se necessária para se chegar a uma conclusão da pertinência ou não das ilegalidades ou inconstitucionalidades anunciadas por parte da doutrina, e não apenas uma interpretação literal dos dispositivos.

Com relação ao primeiro ponto apresentado, sobre a restrição do direito de propriedade, iniciamos a análise buscando o conceito de propriedade no Direito Civil: propriedade, sob o ponto de vista jurídico, é o direito do proprietário de usar, gozar dispor e

¹⁶ Fonte: Relatórios Internos da Receita Federal do Brasil - produzidos pela subsecretária de Arrecadação e Cobrança.

reaver os bens, da maneira como quiser, respeitando, porém, os demais preceitos constitucionais, entre eles o da função social da propriedade.

O arrolamento administrativo, conforme suas regras gerais, não interfere em nenhum desses elementos que decorrem da propriedade. O seu detentor continua com todos os amplos poderes sobre o bem, até mesmo o de dispor deles, como bem quiser (BENNINI, 2015).

Diante da sua situação patrimonial, e da dívida existente junto ao fisco, surge o dever de informar à fazenda pública quando realizar transações com o bem arrolado, em virtude de estar sendo acompanhado quanto à sua evolução e involução patrimonial. A propriedade em si não está restringida (BENNINI, 2015). Assim como a função social da propriedade pode causar uma restrição ao princípio da propriedade, a função social do tributo também nos parece idônea a demandar um acompanhamento patrimonial daqueles grandes devedores, que historicamente não quitam suas obrigações.

O cenário no qual o arrolamento foi instituído é o das execuções fiscais não efetivas devido à dilapidação patrimonial, recursos administrativos e judiciais meramente protelatórios, gerando custos estatais para seu processamento e tempo hábil para os sonegadores planejarem suas ações para fraudar o pagamento de tributos (BENNINI, 2015).

A realidade atual é que o percentual de créditos que são garantidos de forma a evitar e coibir as ações fraudulentas, mesmo com as ações de arrolamento e cautelar ainda é muito baixo. Foi diante desse cenário que o acompanhamento patrimonial passou a ser mais cobrado e tem demonstrado mais resultados, na medida em que passou a ser uma necessidade estratégica dos órgãos fazendários. Se em decorrência da legislação tributária em vigor, das multas e juros aplicados, os quais são significativos, os contribuintes pagassem suas obrigações, mesmo que após os diversos recursos (administrativos e judiciais) possíveis, esse tipo de procedimento seria desnecessário.

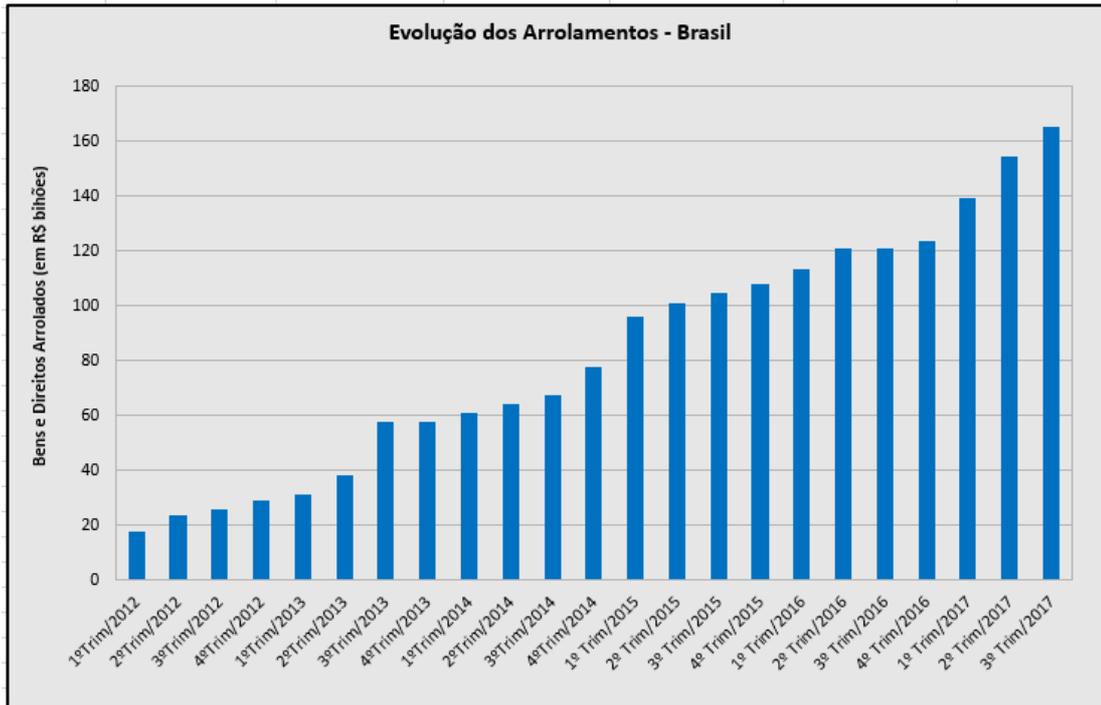


Figura 3 – Evolução dos Arrolamentos¹⁷ desde a priorização realizada pela fazenda nacional

A figura 3 evidencia que o instrumento está em crescente utilização, sendo um mecanismo eficiente, pois é realizado no contexto administrativo, sendo, portanto, mais célere, e eficaz, quanto aos resultados para estabelecer garantias ao crédito. A eficiência é princípio que rege o direito administrativo. A razoabilidade, igualmente, deve ser presente em todos os atos administrativos. Estamos diante de uma situação de que para a mudança do cenário de sonegação foi necessário a institucionalização de um acompanhamento patrimonial do perfil mais incidente de inadimplência, os grandes devedores. Sem tal acompanhamento, a propositura de medidas cautelares ocorria de forma não sincronizada com a existência de patrimônio, acarretando a não arrecadação de valores significativos.

Será que a simples anotação pública, caracterizando o arrolamento, fere princípios mais significativos do que o combate à sonegação fiscal? A sonegação fiscal, conforme já mencionado neste trabalho, propicia situações de desigualdade e a concorrência desleal na esfera econômica, que são também princípios constitucionais.

Um paralelo com o direito civil pode ser traçado: o dano moral é de difícil comprovação e por vezes é denominado, pela doutrina e pelo poder judiciário, como “mero

¹⁷ Fonte: Relatórios Internos da Receita Federal do Brasil - produzidos pela subsecretária de Arrecadação e Cobrança.

aborrecimento decorrente das relações contratuais e jurídicas”, que muitas vezes não enseja indenização, pois faz parte do risco de se operar no mundo jurídico.

Neste aspecto, podemos entender que o arrolamento de bens é uma medida causadora de incômodos ao devedor, é certo que sim. Mas o incômodo causado decorre da relação de inadimplência com o órgão fazendário, sendo essa de valor significativo. Se o contribuinte se dispõe a operar no mercado com negócios de valores significativos, deve arcar com os aborrecimentos advindos de sua operação e de suas ações. Se o devedor deve, mas tem patrimônio suficiente para adimplir suas obrigações, não chegará a sofrer arrolamento ou cautelar fiscal, se sua operação continuar a ocorrer dentro dos preceitos legais.

A desconfiança gerada por parte do comprador de bens arrolados, em virtude da publicidade do registro do arrolamento, pode gerar uma desconfiança na relação comercial, muitas vezes pela desinformação a respeito do que é o arrolamento de bens. Poucos sabem interpretar essa ação. Do princípio da boa-fé objetiva decorre o dever de lealdade e da informação nas relações comerciais. Não é nada demais o devedor do fisco explicar sua situação ao comprador de seus bens, e informar-lhe a respeito do que ensejou tal situação e as consequências do ato de arrolamento, o qual não impõe restrição ao bem.

Segundo Bennini o ato de arrolamento administrativo de bens na verdade precisa ser publicizado para viabilizar o acompanhamento patrimonial, e divulgar o resultado dos trabalhos de fiscalização, os resultados não são protegidos pelo sigilo fiscal:

A publicidade do procedimento de arrolamento fiscal decorre naturalmente dos princípios que regem a Administração Pública insculpidos no artigo 37 da CF, em especial, do princípio da publicidade. Não convém em um Estado democrático de direito que a Administração Tributária faça um acompanhamento secreto dos bens de um determinado contribuinte. Tal comportamento não interessaria à sociedade como um todo, nem ao próprio contribuinte, que, a qualquer momento, poderia ser surpreendido com a propositura de uma cautelar fiscal e com o arresto de seus bens que é muito mais oneroso que o arrolamento administrativo. (BENNINI, 2015, p. 6).

O aspecto da publicidade do ato do registro de arrolamento junto aos órgãos de registro é imperioso para a viabilidade operacional do arrolamento. Como o fisco pode acompanhar o patrimônio dos contribuintes sem haver essa comunicação dos órgãos de registro? Se assim não fosse, o responsável pelo arrolamento comunicaria o auto de arrolamento e ficaria à mercê da comunicação de venda do bem, por parte do mesmo contribuinte que, em regra, já planeja a dilapidação patrimonial. A medida seria ineficaz, seria letra morta para a maioria dos casos, como se pode concluir a partir dos valores apresentados

com eficácia de garantia.

A busca por bens, após o procedimento de lançamento, a investigação junto aos órgãos de registro, a comunicação aos mesmos para se proceder o arrolamento, o auto de arrolamento, a análise dos recursos apresentados pelos devedores, são exemplos de ações que geram custos à administração tributária. Após a conclusão dessas ações, sem o devido registro junto ao órgão, para que este coopere no processo de comunicar ao fisco quando os bens arrolados forem alvos de transações comerciais, todas as ações restariam frustradas. Pois não existe efetivo disponível para identificar alterações patrimoniais em tempo real sem o auxílio dos órgãos competentes.

Além disso, já existe previsão legal, art. 197 do CTN¹⁸, para a comunicação entre a administração tributária e os órgãos de registro de bens, que mesmo no curso de uma fiscalização, ainda sem o lançamento ter sido constituído, são consultados a respeito de informações patrimoniais dos contribuintes. Dessa forma, tais órgãos já tomam conhecimento a respeito de fiscalizações existentes sobre aquelas pessoas.

A comunicação no contexto do processo de arrolamento não amplia o fluxo de informações além do já previsto no próprio CTN. Se já no processo de fiscalização os órgãos tomam conhecimento de que está havendo a fiscalização, e que a fazenda está precisando de informações que não estão sendo fornecidas pelo contribuinte, de certa forma, já existe uma espécie de invasão na privacidade (permitida em detrimento de outros princípios sendo protegidos). A troca de informações para o arrolamento apenas confirma que a fiscalização deu resultados, e que alguns bens necessitam ser acompanhados.

E é importante lembrar que o total da dívida não é divulgado, e nem o total de seu patrimônio. As informações que podem ser inferidas são as de que o sujeito deve mais do que R\$ 2.000.000 e tal dívida representa 30% do seu patrimônio.

Segundo Bennini há um exagero na ponderação de que a publicidade consubstanciada no ato de arrolamento esteja em desacordo com o dever de sigilo e conseqüentemente o direito à intimidade ou à privacidade do contribuinte:

18 Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III - as empresas de administração de bens; IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V - os inventariantes; VI - os síndicos, comissários e liquidatários; VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

De relevo notar que a publicidade do arrolamento é mitigada, pois o simples apontamento em órgãos de registro público, informando que determinado bem ou direito é objeto de arrolamento fiscal, não pode ser considerado um exagero a ponto de violar o direito à intimidade ou à privacidade do contribuinte. (BENNINI, 2015, p. 6).

A informação patrimonial, apesar de ser um dado sensível, não diz tudo a respeito de sua capacidade econômica ou financeira. A publicidade dada no contexto do arrolamento fiscal só está relacionada ao patrimônio do contribuinte, não ensejando conclusões sobre sua capacidade financeira ou econômica (BENNINI, 2015).

O propósito maior do sigilo fiscal é salvaguardar a intimidade e vida privada das pessoas, e impedir que a administração tributária divulgue informações fiscais a terceiros. No entanto, a condição de devedor não é protegida por sigilo fiscal, uma vez que a certidão positiva com efeitos de negativa é prevista no art. 206¹⁹ do CTN e já consta a informação de que o contribuinte é devedor, independente do crédito encontrar-se suspenso. Segundo Bennini (2015) *“o agente fazendário deve manter sigilo sobre as informações que obteve para apurar o tributo devido, e não manter sigilo sobre o próprio tributo apurado”* (BENNINI, 2015, p.6). E complementa ainda que: *“A informação acerca da existência de arrolamento na certidão que ateste a situação fiscal do contribuinte está em consonância com os princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade”*. (BENNINI, 2015, p.24).

Portanto, o fato do arrolamento constar na certidão negativa é apenas decorrente do aspecto do sujeito passivo encontrar-se na situação de devedor. A diferença é que se provê a informação da ordem de grandeza do valor da dívida e de sua representatividade em relação ao patrimônio do sujeito. Na verdade, o que pode prejudicar a possível relação comercial em torno do bem arrolado não é o simples fato do bem encontrar-se arrolado, e sim o fato de um dos sujeitos da relação ser um grande devedor de tributos. E esse aspecto já é divulgado, independentemente de haver arrolamento.

O que acontece na prática é a inferência de que o valor do patrimônio do contribuinte é o valor de $y \cdot 100/30$ (onde y é o valor da dívida). No caso do limite mínimo para haver arrolamento, o crédito tributário devido precisa ser de R\$ 2.000.000 R\$ e conseqüentemente infere-se que o tem o patrimônio máximo é de R\$ 6.666.667,00, caso contrário, não haveria a

¹⁹ Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

hipótese de incidência configurada. Por outro lado, caso a dívida seja de R\$ 6.000.000 (fato este não conhecido), o patrimônio pode ser de até R\$ 20.000.000. Verificamos que não há uma divulgação de valores que atentem contra a privacidade ou dados concretos de sigilo fiscal.

Apesar de não haver consenso doutrinário, e nem mesmo um conceito funcional sobre todas as informações protegidas por sigilo, entendemos que a divulgação da situação de arrolamento ao comprador é muito similar à já existente publicitação da dívida antes do exaurimento da lide administrativa, através da certidão negativa com efeitos de positiva. O fato do valor da dívida não ser divulgado e nem mesmo o valor do patrimônio reforça a convicção de que não há restrição aos direitos de intimidade, proteção de dados e privacidade. Mesmo que não haja tal convencimento, o dever de sigilo pode não ser mais significativo do que o combate às ações de sonegação. A proteção à intimidade do contribuinte pode ceder diante do princípio da igualdade e da proteção à concorrência leal.

Quando Carrazza (2015) assevera que os princípios constitucionais são corolários inafastáveis da dignidade da pessoa humana, podemos entender que existe um viés individual dessa assertiva e um coletivo. Na visão individual só analisamos que o dever de sigilo deve garantir a dignidade do devedor. Porém no contexto coletivo, o dever de sigilo fiscal não pode proteger um sonegador, em detrimento da dignidade todos os que sofrem os impactos da sonegação: toda a coletividade beneficiada com os tributos, as demais empresas que são prejudicadas pela concorrência desleal e pela desigualdade instaurada nas relações comerciais.

Porém, ainda vão existir situações, por mais ínfimas que sejam, nas quais um contribuinte pode sofrer danos em decorrência de um arrolamento que posteriormente se mostre indevido, pela completa anulação do auto de infração após o recurso administrativo. Nesta situação, concordamos com o entendimento de Hugo de Brito Machado, já apresentando anteriormente, de que pode haver ocorrência de dano moral e patrimonial pela indevida exposição da situação fiscal do contribuinte. Porém, tal dano ocorrerá na minoria dos casos, quais sejam: quando o contribuinte tiver bens arrolados em decorrência de créditos lançados indevidamente, e o dano restar configurado com a divulgação dessas informações a terceiros, possíveis compradores de seus bens arrolados. Segundo Carrazza (2015), uma lesão na reputação pode causar danos mais significativos às pessoas do que a perda de bens materiais. No entanto, devemos ter em mente que quando se trata de sonegação fiscal, nem todas as pessoas possuem reputação ou mesmo se preocupam com elas.

Entendemos, portanto, que o aspecto do sigilo fiscal pode sim vir a prejudicar o contribuinte, diferentemente do princípio do direito à propriedade. Contudo, a legislação se justifica pela grande maioria dos casos a que se aplica. Nas exceções, em que o contribuinte sofrer arrolamentos indevidamente, e evidencie os prejuízos sofridos, o caso concreto poderá ensejar a reparação de danos. Nenhum princípio é absoluto, nem os protetivos do estado, nem os protetivos dos indivíduos.

Com relação às críticas do processo de arrolamento não respeitar o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, analisamos com a visão ampliada para o mesmo problema criticado na medida cautelar fiscal. Uma vez que na cautelar fiscal existe uma restrição à propriedade de fato, e a mesma encontra-se autorizada, em lei, a ser proposta antes da constituição definitiva do crédito, assim como existe a previsão legal para a realização do arrolamento diante dos requisitos legais previstos. Os críticos entendem que a medida de arrolamento e também da propositura da cautelar fiscal, antes de concluída a fase recursal do processo administrativo, é uma afronta aos princípios supracitados.

As considerações realizadas no contexto da medida cautelar fiscal, na seção 4.3, se adequam também à necessidade da realização do arrolamento antes da constituição definitiva. O arrolamento administrativo de bens foi criado para propiciar efetividade a essa medida, pois historicamente, conforme já relatado neste trabalho, quando se chegava à etapa de execução, muitos créditos eram inexequíveis pela inexistência de bens. A medida cautelar fiscal não chegava a sequer ter eficácia, uma vez que não haviam bens a serem indisponibilizados.

Conforme menciona Bennini em seu trabalho “é da essência do arrolamento administrativo, dado o seu caráter acautelatório, computar dentre os créditos tributários aqueles que estão com exigibilidade suspensa” (BENNINI, 2015, p.13). Pois sendo diferente, bastaria que os contribuintes de má-fé apresentassem recursos administrativos ou judiciais, meramente protelatórios, para suspender a exigibilidade do crédito, enquanto realizariam a completa dissipação patrimonial (BENNINI, 2015). Sendo essa uma realidade fática nas relações tributárias.

O arrolamento foi criado para combate à sonegação. O devido processo legal para sua realização está previsto na lei nº 9.632/97, o qual define de forma clara e objetiva as hipóteses legais para sua realização, a necessidade de realização de um auto de arrolamento, formalizando o procedimento e abrindo o prazo para impugnação, garantindo ao contribuinte contra-argumentar os atos praticados, nos termos da Lei Federal nº 9.784/ 1999, a qual prevê a

possibilidade de apresentação de recurso administrativo em face das decisões administrativas. Em paralelo, existe o recurso administrativo para discutir o crédito tributário lançado. Esses dois recursos garantem o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, contra qualquer arbitrariedade realizada pelo fisco, seja na dimensão do crédito constituído, seja na do processo de arrolamento realizado. O procedimento que pauta a atuação do agente estatal está previsto na lei (BENNINI, 2015).

No caso do arrolamento a crítica é menos significativa, uma vez que o mesmo é um mero procedimento de acompanhamento patrimonial, o qual não causa as restrições impostas pela medida cautelar fiscal. Mas também tem o aspecto do mesmo necessitar ser realizado sempre que parâmetros puramente objetivos ocorrerem. O que não ocorre no caso da cautelar fiscal, a qual para ser interposta antes da constituição definitiva do crédito, necessita que seja configurada uma conduta dolosa por parte do contribuinte.

Da mesma forma que concluímos com relação ao sigilo fiscal, entendemos que se houver erro na constituição do crédito tributário e o contribuinte sofrer danos “efetivos” em decorrência do arrolamento realizado, o mesmo poderá ter direito a indenização pelos danos causados pela atuação prévia da administração, em virtude de ter sido tratado como um sonegador em potencial, e restar comprovada a invalidade da premissa prevista na lei. Não defendemos a indenização pelos aborrecimentos ocasionados, mas sim para os casos em que houver um dano efetivo.

Parece uma conclusão conflituosa, que ao mesmo tempo considera a medida justa, mas no limite da ilegalidade. Na prática é que a legislação prevê o arrolamento pensando num determinado perfil de contribuintes, que em regra, são os que geralmente caem na hipótese de incidência. No entanto, quando indevidamente alguém é penalizado, se restar a comprovação do dano sofrido, não o mero aborrecimento ou restrição abstrata a direitos constitucionais, entendemos ser possível a reparação do dano pelo Estado.

Mesmo diante desse cenário (de baixa probabilidade), de ocasionar possíveis indenizações em decorrência de atos desarrazoados praticados pelo Estado, a medida, a qual vem sendo utilizada crescentemente, mostra-se eficaz para o seu propósito, e deve ser considerada legal e constitucional em virtude dos direitos que objetiva proteger: direitos individuais de toda a coletividade beneficiada pelos tributos, defesa da concorrência leal, promoção da igualdade, submetendo todos à mesma situação de pagamento de tributos, entre outros princípios que derivam desse núcleo citado.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou a favor da constitucionalidade do arrolamento por argumentos compatíveis com os relatados acima. O STJ reformou o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal 4ª Região que, em mandado de segurança visando à suspensão do procedimento de arrolamento fiscal, negou provimento à apelação decidindo que a existência de impugnações administrativas nos procedimentos fiscais que deram origem aos autos de infração acarretavam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, motivo pelo qual não merecia reparos à sentença que concedeu a segurança a fim de determinar que a autoridade coatora se abstivesse de promover os registros relativos aos arrolamentos.

O Recurso Especial nº 714.809²⁰ foi proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), apontando ofensa ao art. 64 da Lei nº 9.532/97, com os argumentos de que o arrolamento se trata apenas de um levantamento de bens do contribuinte, em virtude de suas dívidas tributárias alcançarem o patamar previsto em lei para o acompanhamento patrimonial, e que a necessidade do acompanhamento não restringe direito algum e não deveria ser afastada em virtude recursos administrativos. Sendo o auto revisado, ou cancelado, procede-se ao imediato procedimento de acompanhamento patrimonial, não causando lesões ao contribuinte de boa-fé. O acompanhamento patrimonial é medida necessária para reverter o cenário das execuções fiscais e tutelar os interesses da fazenda pública. Ao final, a PFN alega que o arrolamento de bens é adotado em circunstâncias muito restritas, não atingindo todo e qualquer contribuinte, e que os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade e, portanto, havendo autuações fiscais legitimamente lavradas, a presunção a ser feita é a de que serão elas mantidas, e não o contrário.

No julgamento do referido Recurso, o Sr. Ministro Relator Teori Albino Zavascki, ao dar razão à PFN, afirmou que as regras referentes à suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se coadunam com a situação da suspensão ou não, do arrolamento, visto que o arrolamento fiscal não é procedimento de cobrança do débito tributário, sendo apenas uma medida acautelatória que visa impedir a dissipação dos bens do contribuinte-devedor. O procedimento de cobrança sim deve ser suspenso até que o recurso seja julgado. Acrescenta ainda que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna

²⁰ RECURSO ESPECIAL Nº 714.809 - SC (2005/0001475-6)

administrativamente inexigível. E o acompanhamento patrimonial não se configura em hipótese alguma em uma atividade de cobrança.

O STJ conclui que a despeito da discussão a respeito da prescindibilidade da constituição do débito tributário a fim de amparar o arrolamento de bens, estando realizado o lançamento, sua lavratura e notificação ao sujeito passivo, aliado aos demais requisitos previstos na lei para que se realize o acompanhamento patrimonial do contribuinte, desde logo se verificam presentes os requisitos exigidos pela lei para que se proceda ao arrolamento de bens ou direitos, independentemente de eventual contestação do débito na via administrativa ou judicial. Em Recurso Especial Anterior²¹, salvo alguns pontos divergentes irrelevantes para a discussão atual, a essência da decisão foi na mesma linha de legalidade da lei instituidora do ato de arrolamento administrativo de bens, evidenciando que a intenção da medida acautelatória (arrolamento administrativo de bens) é a de conferir maior garantia aos créditos tributários da União, assegurando a futura execução de bens e direitos do sujeito passivo suficientes à satisfação do débito fiscal. Afirmando ainda que o arrolamento fiscal não implica em qualquer gravame ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte.

O STF não entrou no mérito da constitucionalidade do arrolamento administrativo de bens no Agravo de Instrumento²² por considerar que a questão é infra-constitucional, tendo sido mantida a decisão do Tribunal Regional da 4ª Região pela legalidade do procedimento. Os principais argumentos do egrégio tribunal foram os de que o registro não impede o uso, gozo e disposição dos bens, mas sim o impedimento da dilapidação do patrimônio do contribuinte devedor. Sendo a comunicação realizada, não existe qualquer tipo de restrição ao direito de propriedade.

Os tribunais estão apresentando um entendimento coadunado com o propósito da lei, com o qual concordamos, mas discordamos apenas com relação a situações causadoras de dano e que posteriormente reste comprovada a anulação do auto de infração: existe a chance do contribuinte ser lesado, pois se possuir poucos bens, necessitar vendê-los, por situação de urgência, e não tiver bens para oferecer em substituição aos arrolados, estará em uma situação na qual a cautelar precisará ser proposta. Nestes casos será necessário um diálogo maior entre o contribuinte e os órgãos fazendários, uma análise mais detalhada para verificar a real

²¹ Recurso Especial nº 689.472/SE, DJ de 05.10.2006, de relatoria do Min. Luiz Fux

²² Agravo de Instrumento nº 516.241-AgR, Rel. Min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJ 22.9.2006

necessidade da venda dos bens, de forma a evitar danos maiores. Que podem vir a ensejar a reparação pelo estado.

De acordo com o exposto acima esse é o melhor entendimento que se pode extrair, de forma sistemática e teleológica do objetivo da lei. Sua exposição de motivos deixa clara a intenção de inibição de sonegação, e que na grande maioria dos casos, o arrolamento não ensejará restrição a princípios e direitos individuais dos contribuintes.

4.3 Da Medida Cautelar Fiscal

As principais críticas, à medida cautelar fiscal, apresentadas neste trabalho foram: a da autorização legal com relação ao momento da propositura poder ser antes da constituição definitiva do crédito, e o tempo de indisponibilidade dos bens, significativa restrição ao direito de propriedade, ser indefinido.

Primeiramente ressalta-se que compactuamos com o entendimento de que a cautelar fiscal não é uma medida a ser concedida apenas diante dos requisitos previstos na legislação específica. Por ser um processo cautelar, deve ser proposta diante da presença dos requisitos essenciais de uma cautelar, independentemente de sua denominação: a probabilidade do direito, consubstanciado na exposição sumária do direito que se pretende acautelar, e o perigo de dano (irreparável ou de difícil reparação). Inclusive há entendimento doutrinário de que esta medida é um arresto, conforme definido no código de processo civil, apenas um arresto com a finalidade fiscal (BERTONCELLO, 2016).

Analisando os requisitos existentes para a propositura da medida antes da constituição definitiva do crédito tributário, temos apenas duas situações, visto que todas as demais exigem a constituição definitiva do crédito tributário: quando o sujeito é notificado pela fazenda pública para recolher determinada dívida tributária e põe, ou tenta por, seus bens em nome de terceiros (alínea b, inciso V do art. 2º da Lei nº 8.397/1992) e quando aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei (inciso VII do art. 2º da Lei nº 8.397/1992).

Analisando o disposto na alínea b, do inciso V, de acordo com uma interpretação teleológica e sistemática da legislação tributária, coadunada com os preceitos constitucionais protetivos do contribuinte, não é possível interpretar que após a notificação de lançamento qualquer ato de venda ou disposição de bens a título gratuito, por parte do sujeito passivo, possa ensejar a propositura da medida cautelar fiscal.

O intuito da Lei nº 8.397/1992 é a proteção do crédito contra fraudes, ações de sonegação, atos intencionais que busquem ludibriar o crédito público. Com isso, interpreta-se que o dispositivo autorizador da medida disciplina uma transação de propriedade do devedor com a finalidade de afastar o pagamento do crédito. A expressão utilizada no texto reforça essa interpretação, pois indica uma situação de ausência de bens ao afirmar que “põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros”, indicando um esvaziamento patrimonial. O texto não indica uma ideia de qualquer bem. Depreende-se então que o valor dos bens transacionados ainda precisa ser significativo ao ponto de inviabilizar a satisfação do crédito (ALMEIDA, 2014).

Com base nessa interpretação, nenhum contribuinte, que tenha crédito constituído indevidamente (uma vez que o mesmo ainda não é considerado definitivo), terá com primeira medida, após a notificação do lançamento, o seu esvaziamento patrimonial. O recurso administrativo é meio hábil e idôneo para que o mesmo tenha as injustiças, praticadas no procedimento de lançamento (se houver), sanadas. E caso não tenha decisão a seu contento, ainda lhe resta a esfera judicial para discutir o crédito. Neste contexto, onde reside a necessidade de venda de seus bens e do esvaziamento patrimonial?

Nos parece que a prática de pôr os bens em nome de terceiros é útil para quem não quer discutir o crédito, portanto, na verdade o considera correto, e de certa forma definitivo, e não quer cumprir o seu dever constitucional de pagar tributos.

É fato que existem situações nas quais o sujeito passivo encontra-se em sérias situações de dificuldades financeiras, e pode precisar dispor de seus bens, com urgência, para dar melhores condições de operação para a sua empresa. Nestes casos, uma alienação onerosa, que envolva a troca de bens por outros, um pagamento sendo acordado, a compra de estoques ou serviços necessários para a manutenção da empresa, sem haver um desequilíbrio na operação de compra e venda, não nos parece sensato a propositura da medida cautelar fiscal (ALMEIDA, 2014).

Uma interpretação contrária nos levaria ao entendimento de que o crédito tributário iria ter prevalência à atividade empresarial, aos empregos gerados para a sociedade, ao movimento na economia propiciado pela atividade empresarial em questão. Tal situação não nos parece alinhada aos preceitos constitucionais da vida digna dos trabalhadores envolvidos e da ordem econômica, tão necessária para a manutenção da ordem social.

Portanto, uma alienação onerosa, com a troca de bens do ativo permanente por outros,

ou, caso seja uma alienação que envolva aquisições de produtos e serviços para a manutenção das atividades da empresa, não enseja a propositura da medida cautelar fiscal. É interesse do estado, da administração fazendária, a prosperidade econômica. Os órgãos fazendários e as procuradorias da fazenda possuem total condições de entender o caso concreto e perceberem a intenção do contribuinte.

O procedimento de um lançamento tributário leva meses, podendo chegar a anos, e durante esse processo é possível compreender a conduta ética e moral do contribuinte. A atuação conjunta dos órgãos permite que as situações autorizadas da medida cautelar fiscal, antes da constituição definitiva do crédito, sejam analisadas com o devido rigor, e somente haja decisão pela proposição quando o intuito for o do esvaziamento patrimonial para o não pagamento dos tributos, o que nos parece ser o verdadeiro fim do dispositivo legal em análise.

Em outras situações de insolvência, nas quais o sujeito passivo se vê diante de uma série de obrigações e sem recursos para cumprir todas, mesmo que não tenha o dolo específico de não cumprir suas obrigações tributárias, não cabe ao mesmo vender os seus bens para pagar as dívidas na ordem que desejar. Na falência, ou na recuperação judicial, as dívidas existentes seguem uma ordem de prioridade, definidas em lei (Lei nº 11.101/2005). Não é lícito que o sujeito passivo inicie um processo de venda de seus bens para quitar obrigações por conta própria, independente de qual seja a sua intenção.

Outro ponto que merece atenção é a alienação gratuita de bens (doação), neste caso, o contribuinte iniciar o processo de doação de seus bens, diante de uma notificação para pagamento de créditos tributário, o desequilíbrio patrimonial gerado pode se apresentar, por si só, como fato justificador da medida cautelar. Não há, nesse caso, não existe outro entendimento que não seja o de ato intencional para fraudar o fisco. Pois uma vez que discorde do lançamento, terá os recursos administrativo e judicial para garantir seu direito. Neste caso, deve-se avaliar o impacto das doações realizadas no patrimônio do contribuinte, pois o mesmo não está proibido por lei de realizar doações quando for notificado de lançamentos tributários. A vedação está no esvaziamento patrimonial (ALMEIDA, 2014).

Em resumo, quando o contribuinte dispõe ou tenta dispor de seus bens, a título oneroso, gerando desequilíbrio patrimonial não justificado para suas atividades operacionais, ou a título gratuito, ocasionado um esvaziamento patrimonial, inviabilizando assim a futura satisfação do crédito, provavelmente estar-se-á diante de uma hipótese constitucional para a propositura da medida cautelar fiscal (antes mesmo da constituição definitiva do crédito).

A segunda situação ensejadora da medida cautelar fiscal antecipada, inciso V do art 2º da Lei nº 8.397/1992, trata da hipótese do contribuinte que é comunicado a respeito do arrolamento administrativo de seus bens, e descumpre a única obrigação acessória que lhe é imposta neste contexto: a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente quando for alienar seus bens.

Todos os comentários realizados para apresentar nossas considerações à colocação ou à tentativa de pôr bens a venda, após a notificação do lançamento, valem para compreendermos a intenção do sujeito passivo quando descumpre o ato de comunicar à Fazenda Pública quando for vender bens arrolados.

Neste caso é ainda mais fácil, pois o contribuinte tem a chance, o momento oportuno, de já justificar a razão da venda ou doação de seus bens: evidenciando os bens que estão sendo adquiridos em troca para serem arrolados em substituição, ou explicitando as necessidades de investimentos operacionais (fato não previsto em lei, mas se devidamente comprovado, não ensejará a propositura da ação), ou mesmo evidenciando que está realizando doações sem prejudicar o seu patrimônio global, comprovando ter patrimônio suficiente para cancelar a necessidade de arrolamento.

Outro ponto interessante é notar, que mesmo diante do descumprimento da obrigação acessória, o Procurador da Fazenda ainda terá margem de discricionariedade para analisar a verdadeira razão da comunicação não ter sido realizada (princípio da verdade material), e decidir ou não pela propositura da ação. Vejamos os termos do disposto no art. 2º Lei nº 8.397/1992: “A medida cautelar fiscal **poderá** ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor [...]” (BRASIL, 1992, grifo nosso). Se fosse obrigatória a propositura da medida, sem avaliar o seu contexto concreto, o verbo seria “deverá”.

O Auditor-Fiscal responsável pelo acompanhamento do arrolamento de bens também parece ter margem de discricionariedade para avaliar a real necessidade de requerer a medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo à Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme § 4º, do art. 64, da Lei 9.532/1997: “[...] § 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, **autoriza** o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo”. (BRASIL, 1997, grifo nosso). Mais uma vez, o verbo utilizado pela legislação federal não foi um verbo mandatório, uma autorização não é uma obrigação.

Existe entendimento diverso, no qual entende-se que a cautelar não contempla juízo de discricionariedade administrativa, mas sim é uma imposição para proteger o processo de execução fiscal (WITZEL, 2012). Em outro sentido, com o qual concordamos, adverte o Ministro José Delgado “que as mensagens emitidas pelas cabeças dos arts. 1º e 2º da Lei em debate não obrigam a Fazenda Pública a ingressar, em juízo, com a medida cautelar fiscal”. (WITZEL, 2010 apud DELGADO, 2006, p. 72-73). Encontra-se presente e necessário o juízo de conveniência da administração para avaliar a realidade concreta no procedimento administrativo e quanto ao futuro êxito da execução.

Importante ressaltar que os servidores da Receita Federal possuem maior proximidade com o contribuinte, os auditores, responsáveis pelo procedimento do lançamento e os responsáveis pelo acompanhamento patrimonial dos maiores devedores, adquirem conhecimentos a respeito dos padrões de comportamento, moral e ético, dos contribuintes. Sendo esse tipo de informação essencial para o requerimento da propositura da medida de indisponibilidade patrimonial ser realizada de forma razoável, tendo os requisitos de adequação, necessidade e utilidade devidamente considerados.

Considerando o contexto normativo-constitucional que rege a relação tributária, o decreto de indisponibilidade de bens deve ser compatível à necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. Tais elementos somente podem ser aferidos no caso concreto conformando os dispositivos legais com os fatos verificados, com a verdade material (ALMEIDA, 2014).

A atuação conjunta dos órgãos é de extrema utilidade para o uso correto da medida, a cautelar exige que o dano esteja na iminência de acontecer e seja concreto, não hipotético, bem como seja grave, a ponto de comprometer o cumprimento da obrigação fiscal que se pretende acautelar. (BERTONCELLO, 2016).

Ademais, o requerido é citado para contestar o pedido, podendo plenamente produzir sua defesa, contestando o perigo da demora, demonstrando que suas ações não visam ao inadimplemento do crédito. E se a medida for concedida liminarmente, sem que a defesa prévia ocorra, caberá agravo de instrumento (BRASIL, 1992). O devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório não deixam de ser verificados neste procedimento. A lei da cautelar fiscal permite ao contribuinte o amplo exercício do direito de defesa, garantindo-se ao réu todos os recursos inerentes ao processo judicial (WITZEL, 2010). Convém ressaltar que a defesa aqui tratada deverá se ater aos limites do processo cautelar, em que o mérito será

a discussão da existência do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, além das matérias alegadas em decorrência de dispositivos da Lei nº 8.397/1992.

Com relação ao tempo que a medida poderá perdurar, em decorrência de poder ser proposta previamente à conclusão da lide administrativa, realmente poderá levar anos, o que vai de encontro à essência da teoria cautelar, que pressupõe uma cognição mais sumária, em virtude da proximidade da cognição exauriente dos fatos.

Como a conclusão do processo administrativo é um processo longo, muitas vezes em decorrência de recursos protelatórios, caberá ao contribuinte construir sua defesa para revogar ou modificar os termos da indisponibilidade prolatada pelo Juiz. Tendo sido acatada a cautelar antecipada de forma justa, com a análise dos requisitos da lei, do perigo da demora e da probabilidade do bom direito, faz sentido os seus efeitos perdurarem até que novos fatos sejam trazidos ao processo. Na verdade, ao contrário do que está sendo criticado, o tempo de julgamento dos recursos administrativos e até mesmo das decisões judiciais sobre o crédito tributário pode, na prática, justificar a necessidade da cautelar prévia (WITZEL, 2010). Pois o tempo fornecerá todos os meios para que o devedor realize as ações intencionais de esvaziamento patrimonial.

O art. 12²³ da Lei 8.397/1992 dispõe que a medida pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo. Dessa forma, se houver mudança de comportamento real, se as garantias forem fornecidas, a situação poderá revertida, independente da conclusão do processo administrativo.

Caso a interpretação não fosse dessa forma, sem haver a possibilidade de frear, ou anular, a conduta dos que não pagam seus tributos de forma intencional e fraudatória, na verdade estar-se-ia gerando uma situação de desigualdade econômica, interferindo no processo de concorrência empresarial desleal, pois os que agem de acordo com a lei, estariam prejudicados economicamente diante dos ganhos obtidos pelos sonegadores. Situação essa que já acontece na realidade prática do nosso País, para a qual busca-se uma reversão imediata.

²³ Art. 12. A medida cautelar fiscal conserva a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo de execução judicial da Dívida Ativa, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada. Parágrafo único. Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário.

Outra interpretação que conduz a esse entendimento, é o fato de nenhum direito ser absoluto. A Constituição Federal protege o direito de propriedade, condicionado ao cumprimento de sua função social, econômica e à satisfação de bem comum. Se a propriedade for exercida fora dos limites constitucionalmente estabelecidos, pode haver a desapropriação e até mesmo o confisco da mesma.

A jurisprudência já teve o entendimento de que a cautelar antes do exaurimento do processo administrativo não era possível, entretanto, esse entendimento vem sendo alterado. No âmbito dos Tribunais Regionais Federais²⁴, tem prevalecido que a lei não exigiu a definitividade do lançamento como requisito para a medida cautelar fiscal.

O Ministro José Augusto Delgado modificou seu posicionamento anterior, proferido em sede de recurso especial (RESP)²⁵, em sua obra coletiva publicada em 2006, afirmou que para o manejo da cautelar fiscal o crédito deve estar constituído e não definitivamente constituído (ALMEIDA, 2014 apud DELGADO, 2006). A Ministra Denise Arruda também aplicou esse entendimento no julgamento do RESP nº 466723/RS26 (ALMEIDA, 2014).

O Supremo Tribunal Federal²⁷ já declarou que considera a medida cautelar fiscal como sendo uma medida legal, se amparada pelas provas concretas adequadas. Que a matéria é infraconstitucional e implica na análise de provas e, portando, não entrou no mérito de avaliar a restrição indevida dos princípios constitucionais arguidos pela doutrina.

Portanto, entendemos ser possível a aplicação da medida cautelar fiscal dentro dos princípios que regem o processo tributário, verdade material, ampla defesa, contraditório, devido processo legal, entre outros, e de forma coadunada aos preceitos constitucionais pertinentes, com vistas à cobrança e ao adimplemento dos créditos fazendários como forma de combate à sonegação fiscal.

4.4 Conclusões

O cenário das execuções fiscais é de extrema ineficiência, por diversos aspectos, entre eles, o da completa evasão patrimonial por parte dos sujeitos passivos.

Ao longo do processo administrativo e judicial os maiores devedores interpõem recursos administrativos e judiciais com o intuito de protelar a execução fiscal, e ganhar tempo

²⁴ TRF3, 3ª T. AI 00238158420124030000, Rel. Carlos Muta, e-DJF3 Judicial 1, 14.12.2012

TRF4, 1ª T. AG 5010546-26.2013.404.0000, Rel. p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, 24.04.2014

²⁵ STJ RESP 279209 / RS, Rel. Min. José Augusto Delgado

²⁶ STJ RESP 466723 / Rel. Min. Denise Arruda

²⁷ STF AI 748011 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia

para o planejamento de dilapidação patrimonial. Fecham empresas, abrem novas, transferem seus bens a “laranjas” e terceiros, de forma que no momento da execução, não possuem nenhuma condição de solvabilidade.

Com isso, instaura-se uma situação de injustiça, desigualdade, concorrência desleal, além da não arrecadação dos recursos financeiros que deveriam, em tese, ser utilizados na concreção da direitos sociais e melhor distribuição de renda.

A medida cautelar fiscal e o procedimento administrativo de bens, a despeito das controvérsias doutrinárias apresentadas no capítulo 3, se mostram como medidas garantidoras do crédito tributário que, se utilizadas adequadamente, pautadas nos requisitos legais, inclusive no seu aspecto teleológico, podem funcionar como verdadeiras armas de combate ao perfil do contribuinte que se esvai do seu dever de pagar tributos.

A Receita Federal, desde 2012, vem atuando de forma mais contundente na garantia desses créditos e o arrolamento fiscal é o seu principal instrumento para o acompanhamento dos grandes devedores. É notável a evolução verificada nos últimos 5 anos no que se refere a valores de créditos garantidos na esfera administrativa.

As críticas existentes quanto ao arrolamento administrativo de bens interferir no direito de propriedade dos contribuintes, antes da constituição definitiva do crédito tributário, impor a quebra do sigilo fiscal, por desvelar aos órgãos de registro e aos possíveis compradores a situação do bem arrolado, e por não garantir o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório não merecem prosperar.

O arrolamento fiscal, por ser ato administrativo, não interfere na propriedade dos bens do sujeito passivo, sendo apenas um instrumento apto ao acompanhamento patrimonial do “songador em potencial” ou daquele que não cumpre suas obrigações de forma intencional. Tal acompanhamento se faz necessário até mesmo para identificar as situações autorizadas da propositura da medida cautelar fiscal, essa sim, medida que impõe restrição à disposição livre dos bens. O dever de sigilo não significa que a situação de devedor não possa ser exposta a terceiros, tanto não é assim, que existe a certidão negativa com efeitos de positiva, a qual já divulga a existências de dividas, ainda que estejam suspensas.

Além disso, o contribuinte não deve omitir a sua condição de grande devedor do fisco quando negociar com terceiros. Esta informação é pública e decorre da boa-fé objetiva, através da qual se exige uma conduta leal entre os contratantes. Existe o dever de informar a outra parte todos os riscos do negócio, o dever de colaboração, entre outros deveres anexos às

relações contratuais. A publicidade do arrolamento administrativo de bens coaduna-se perfeitamente à ética nas relações contratuais.

Refletir de forma contrária, ocasionaria uma indevida proteção do contribuinte-devedor em detrimento dos demais cidadãos.

Com relação a inexistência do devido processo legal, ampla defesa e contraditório refuta-se tais críticas uma vez que todo o procedimento é previsto na lei, com possibilidade de recursos para discutir qualquer ato do arrolamento ou da constituição do crédito. O fato do arrolamento administrativo, e até mesmo da medida cautelar, em algumas situações, serem previstos antes do exaurimento da lide administrativa decorre do lapso temporal existente até o exaurimento dos recursos, lapso esse utilizado com muita eficiência pelos contribuintes (não pagadores) para se posicionarem em completa condição de insolvência.

Como é sabido, nenhum direito é absoluto, existem medidas que restringem direitos em detrimento de outros, para que os casos concretos tenham soluções justas. A igualdade, a ampla concorrência de forma leal, uma melhor distribuição de renda e os direitos sociais viabilizados pelos tributos também necessitam de proteção, tanto quando à propriedade, a privacidade, intimidade, etc.

A publicidade do arrolamento administrativo de bens, independente do momento, pautada nos requisitos da lei, é um aspecto necessário para a operação do acompanhamento patrimonial dos grandes devedores com vistas ao combate da sonegação fiscal. Não é um fim em si mesmo, é voltado à proteção de direitos fundamentais. E se os direitos de outros forem maiores que os do devedor, poderá haver sim uma decisão de ponderação de princípios em benefício da proteção de direitos mais significativos e de uma parcela maior da população.

O arrolamento administrativo propicia o acompanhamento patrimonial, sem essa anotação, como seria efetivado o acompanhamento? Como a cautelar seria proposta em tempo hábil? Em decorrência da possibilidade de cautelar fiscal antes mesmo da constituição definitiva do crédito, e sendo o arrolamento administrativo de bens um ato necessário para dar melhor efetividade à medida cautelar, não faz sentido que o mesmo só possa ser realizado na fase executória. Nessa linha de raciocínio, o procedimento administrativo perderia sua razão de existir, uma vez que não seria instrumento apto para evitar a dilapidação patrimonial.

No tocante à medida cautelar fiscal, sua maior crítica impõe-se por haver a indisponibilização de bens antes da constituição definitiva crédito. Como fruto dessa análise, conseguimos demonstrar que a medida cautelar fiscal antecipada possui uma interpretação

constitucional e apta a combater as práticas de evasão fiscal, se evidenciar a subsunção do fato ocorrido a um dos dispositivos, previamente analisados, previstos no art. 2º (não sendo esse requisito autorizador de forma isolada), e, adicionalmente, os requisitos de uma cautelar, quais sejam: a probabilidade do direito, uma exposição sumária do direito que se pretende acautelar (a satisfação do crédito constituído e as situações previstas no art. 2º) e o perigo de dano (de difícil reparação em virtude do verdadeiro esvaziamento patrimonial despropositado). O perigo de dano, de difícil reparação, é o vetor resultante da análise da intenção e necessidade real dos atos de disposição de bens praticados pelo contribuinte. E a qualquer tempo, poderá o contribuinte revogar e modificar os efeitos da indisponibilidade de seu patrimônio evidenciando que os requisitos não mais subsistem.

A realidade atual, decorrente da atuação conjunta entre RFB e PFN, no tocante ao arrolamento administrativo e propositura de cautelares fiscais, vem mostrando uma busca contundente para a recuperação dos créditos, fato este que ainda precisa ser melhorado. Recentes atos normativos infralegais, da RFB e PFN, indiciam que esses instrumentos passarão a ser cada vez mais utilizados pela União.

A despeito de decisões mais antigas, não existe tendência atual na jurisprudência sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis instituidoras dessas garantias do crédito tributário. Na verdade, foi evidenciado mudança de entendimento em prol das mesmas.

Por outro lado, entendemos que se houver ilegalidade ou atuação desarrazoada por parte dos agentes estatais, que ocasionem danos reais e comprovados ao contribuinte (que não sejam meros aborrecimentos de sua atuação na economia), este poderá pleitear a devida indenização junto à justiça, não pela ilegalidade ou inconstitucionalidade das medidas garantidoras do crédito tributário discutidas nesta pesquisa, mas sim pela atuação estatal eivada de vícios, e desprovida de razoabilidade.

Concluimos, portanto, que o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal não ferem direitos e garantias individuais, se implementados, pelos agentes públicos, nos limites legais estabelecidos e alinhados ao seu objetivo maior: o combate à sonegação fiscal.

CONCLUSÕES

Diante da relevância do papel do tributo para o estado democrático de direito são concedidas ao crédito tributário garantias e privilégios para a sua efetiva arrecadação. A medida cautelar fiscal e o arrolamento administrativo de bens inserem-se no rol de garantias do crédito tributário, e por serem verdadeiros mecanismos viabilizadores da arrecadação tributária são alvos de críticas doutrinárias a respeito de ocasionarem restrições a direitos e garantias individuais do contribuinte. O devido processo legal, ampla defesa, contraditório, quebra do sigilo fiscal, direito de propriedade, privacidade e intimidade são exemplos dos direitos considerados como prejudicados, quando da utilização desses dois instrumentos por parte da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, abordamos a problemática do arrolamento administrativo de bens e da medida cautelar fiscal restringirem, ou não, tais direitos e garantias. Partimos da hipótese de constitucionalidade do arrolamento administrativo de bens e da medida cautelar, ao considerar que essas garantias do crédito tributário não ferem os preceitos constitucionais questionados. Assim, o objetivo principal desse trabalho foi o de demonstrar a adequação dessas garantias do crédito tributário ao ordenamento constitucional vigente.

Apresentamos inicialmente a questão do desafio estatal em tributar os particulares, respeitando sua liberdade e propriedade. Desafio que se traduz em um dever de harmonizar o respeito aos direitos e garantias individuais e a arrecadação de recursos, de forma justa. Para que ocorra essa harmonização, o Direito Processual Tributário impõe princípios à atuação estatal, os quais, se integralmente respeitados pelo agente, garantem os direitos e garantias individuais.

Realizamos um breve estudo sobre a teoria do autor Jose Casalta Nabais, o qual ressalta, que em contrapartida ao poder do Estado de instituir e cobrar tributos, existe o dever fundamental de pagar tributos, do outro lado. Uma pessoa ao descumprir seu dever fundamental de pagar tributo, estará ferindo os direitos de seus iguais, gerando situações de desigualdade e injustiça social. Essa teoria reforça a necessidade do combate à sonegação fiscal, e concede mais segurança para a prática das ações de garantia do crédito tributário.

Apresentamos a realidade frustrada da arrecadação tributária, na qual se verificou que vários créditos tributários são discutidos administrativamente por anos, muitas vezes por

questões meramente protelatórias, e não são arrecadados. Introduzimos brevemente os principais aspectos das medidas garantidoras do crédito tributário objetos desta pesquisa, o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal. E em seguida, apresentamos as principais críticas doutrinárias existentes.

A respeito do arrolamento administrativo de bens, os seguintes problemas foram abordados: o fato do ato de registro do arrolamento ser público, restringir o direito de propriedade e ferir a privacidade em decorrência da quebra do sigilo fiscal, e, por fim, pela previsão legal de poder ser realizado antes da constituição definitiva do crédito tributário, há também o entendimento de que não são preservados os direitos do devido processo legal, do contraditório, ampla defesa e razoabilidade da medida.

A publicidade do arrolamento a terceiros permite a interpretação da quebra do sigilo fiscal. O fato de se divulgar a terceiros, e aos órgãos de registro de bens, a situação da dívida ser minimamente de R\$ 2.000.000 (dois milhões de reais), e sua representatividade no patrimônio do sujeito passivo, caracteriza uma exposição da situação financeira e patrimonial do contribuinte. O momento da realização do arrolamento também não garante o devido processo legal, os meios adequados para a ampla defesa e o contraditório, uma vez que realiza restrições “de fato” aos bens, divulgando informações sensíveis a terceiros, antes do crédito se tornar exigível e poder ser cobrado.

A crítica à medida cautelar fiscal se resume principalmente ao momento prévio de sua propositura, antes da constituição definitiva do crédito tributário, e a consequente manutenção de seus efeitos (indisponibilidade de bens) por tempo indeterminado. Para os críticos dessa possibilidade, o direito de propriedade é restringido sem que haja o respeito ao devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Em contrapartida às críticas relatadas, pesquisamos o cenário das execuções fiscais, e ressaltamos que um dos principais problemas de sua ineficácia é a evasão patrimonial intencional dos sujeitos passivos.

As críticas existentes ao arrolamento administrativo não foram confirmadas. O arrolamento fiscal, por ser ato administrativo, não interfere na propriedade dos bens do sujeito passivo, sendo apenas um instrumento apto ao acompanhamento patrimonial do “sonegador em potencial”. Concluimos também que o dever de sigilo não significa que a situação de devedor não possa ser exposta a terceiros, inclusive, a certidão negativa com efeitos de positiva, já divulga a existências de dívidas, ainda que estejam suspensas.

Além disso, o contribuinte não deve omitir a sua condição de grande devedor do fisco quando negociar com terceiros. Esta informação é pública e decorre da boa-fé objetiva, através da qual se exige uma conduta leal entre os contratantes. Refletir de forma contrária, ocasionaria uma indevida proteção do contribuinte-devedor em detrimento dos demais cidadãos.

No tocante à medida cautelar fiscal, sua maior crítica impõe-se por haver a indisponibilização de bens antes da constituição definitiva crédito. Como fruto dessa análise, conseguimos demonstrar que a medida cautelar fiscal antecipada possui uma interpretação constitucional e apta a combater a sonegação fiscal, se evidenciar a subsunção do fato ocorrido a um dos dispositivos autorizadores de sua propositura, previstos na lei (não sendo esse requisito autorizador de forma isolada), e, evidenciar também os requisitos de uma cautelar, quais sejam: a probabilidade do direito e o perigo de dano (de difícil reparação em virtude do verdadeiro esvaziamento patrimonial despropositado).

A despeito de decisões mais antigas, verificamos que não existe tendência atual na jurisprudência sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis instituidoras dessas garantias do crédito tributário. Na verdade, foi evidenciado mudança de entendimento em prol das mesmas. Uma vez que nenhum direito é absoluto, existem medidas que restringem direitos em detrimento de outros, para que os casos concretos tenham soluções justas. A igualdade, a ampla concorrência de forma leal, uma melhor distribuição de renda e os direitos sociais viabilizados pelos tributos também necessitam de proteção.

Por outro lado, entendemos que se houver ilegalidade ou atuação desarrazoada por parte dos agentes estatais, que ocasionem danos reais e comprovados ao contribuinte, este poderá pleitear a devida indenização junto à justiça, não pela ilegalidade ou inconstitucionalidade das medidas garantidoras do crédito tributário discutidas nesta pesquisa, mas sim pela atuação estatal eivada de vícios, e desprovida de razoabilidade.

Concluimos, portanto, que o arrolamento administrativo de bens e a medida cautelar fiscal não ferem direitos e garantias individuais, se implementados, pelos agentes públicos, nos limites legais estabelecidos e alinhados ao seu objetivo maior: o combate à sonegação fiscal.

Como continuidade deste trabalho, sugerimos um estudo mais aprofundado a respeito da análise da eficácia das cautelares propostas, e das execuções fiscais, após essa etapa de institucionalização do arrolamento administrativo de bens no âmbito da Receita Federal do

Brasil, a qual ocorreu a partir de 2012. Assim, poderemos validar o quanto essas medidas, implementadas em conjunto, estão melhorando a realidade da garantia do crédito tributário, e consequente arrecadação tributária.

Entendemos que esse estudo servirá como instrumento de consulta a todos que se interessam pelo direito tributário, seja na pesquisa ou na prática profissional, o qual propiciará uma análise menos severa e mais embasada a respeito das necessidades de garantir a efetiva arrecadação tributária. Diminuindo um pouco a percepção de que os mecanismos de garantia do crédito tributário são injustos e restringem direitos, uma vez que podem ser analisados sob outro ponto de vista: o de que o contribuinte nem sempre é um indivíduo cumpridor de seus deveres. Sendo necessário medidas mais severas contra esses, com vistas a garantir os direitos de todos os demais contribuintes, e indivíduos que apesar de não serem contribuintes, são sujeitos dos direitos que podem ser implementados com os recursos tributários. O cumprimento de cada dever individual é imprescindível para uma sociedade mais justa, menos desigual.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Ed. Método, 2016.

ALMEIDA, Luiz. Eduardo. de. **Contornos constitucionais da medida cautelar fiscal: Hipóteses do artigo 2º, incisos III, V, "b", VI e IX da Lei 8.397/1.992**. 2014. Disponível em: http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=3562&PHPSESSID=r8toa9ti1rlhg4m289pdhgaci7. Acesso em: 01 nov. 2017.

ARARIPE, Marcos Antônio Ferreira; SIMONASSI, Andrei Gomes. **Uma avaliação do impacto das operações da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a arrecadação das empresas**. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://intranet.receita.fazenda/administracao/copei/inteligencia-fiscal/artigos/artigo-cientifico/view>>. Acesso em: 09 nov. 2016.

BAPTISTA, Isabelle de. **O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado: uma análise à luz dos direitos fundamentais e do Estado Democrático de Direito**. BDJur - Superior Tribunal de Justiça, 2011. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/43483>. Acesso em: 01/05/2017.

BENNINI, Antonio Augusto. **Arrolamento Fiscal de Bens e Direitos: Política Pública Eficaz de Combate à Sonegação Fiscal – Estudo Comparativo à Luz da Jurisprudência**. In: XLI CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DOS ESTADOS E DO DF. Campinas, 2015. Disponível em: https://www.apesp.org.br/comunicados/images/tese_bennini051015.pdf. Acesso em: 03/10/2017.

BERTONCELLO, Thiago Notari. **Uma Análise da Ação Cautelar Fiscal à Luz do Novo Código de Processo Civil: Aspectos processuais, natureza e requisitos da medida prevista na Lei nº 8.397/92**. 2016. 44 f. Monografia (Pós-Graduação em Direito Processual Civil) - Universidade Federal do Rio Grande Sul, Porto Alegre, 2016.

BORBA, A. K. **Arrolamento administrativo de bens: Art. 64 da Lei nº 9.532/1997**. Jus Navigandi, 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/imprimir/31794/arrolamento-administrativo-de-bens>. Acesso em: 05 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de Janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 jan. 1992.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Seção 1, p. 29432.

Brasil. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. (Coordenação: Aylton Dutra Leal). 1ª ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. 100 p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORREA, Samantha. **Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. 2012. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

DADICO, Cláudia Maria; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Medidas assecuratórias do crédito tributário: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e BACEN-JUD**. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1).

DELGADO, José Augusto. Medida Cautelar Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) **Medida Cautelar Fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1).

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Arrolamento de bens do contribuinte. Exações com Exigibilidade. O dever de fazer o arrolamento. Invalidez jurídica do procedimento**. Revista de Direito Tributário, nº 82. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARGOTTO, Maria Aparecida. **Mecanismos de Aperfeiçoamento do Processo de Recuperação do Crédito Tributário**. Escola de Administração Fazendária. Rio Grande do Sul, 2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (Administrativo e Judicial). 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. _____. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2016.

MICHELOTI, Marcelo Adriano. A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.62, out. 2014. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Marcelo_Micheloti.html. Acesso em: 26 out. 2017.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPES, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

PISKE, Oriana. **Proporcionalidade e Razoabilidade**: Critérios de Intelicção e Aplicação do Direito. 2011. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/artigos/2011/proporcionalidade-e-razoabilidade-criterios-de-inteleccao-e-aplicacao-do-direito-juiza-oriana-piske>. Acesso em 30/10/2017.

SANTOS, Élvio Gusmão. **Desigualdade Social e Justiça Tributária**. 2009. Artigo (Disciplina “A face do Estado democrático de direito”). Mestrado em Direito Público. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC-Minas. Disponível em www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012. Acesso em: 16/05/2017.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. **Princípio da Solidariedade**. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 20 Jul. 2011. Disponível em: investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/189610-principio-da-solidariedade. Acesso em: 04/05/2017.

WASSERMAN, R; MINATEL, G. F. **O Arrolamento de Bens e Direitos e o Sigilo Fiscal**. Rev SJRJ, Rio de Janeiro, v. 17, n. 29, p. 309-319, dez. 2010.

WITZEL, Wilson José. **Cautelar Fiscal**. 2010. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2010.