

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

MARCIANO BUFFON

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente **Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente **Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A CONSTRICÃO ADMINISTRATIVA DE BENS INSTITUÍDA PELA LEI N. 13.606 /2018 E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO LEGAL
THE ADMINISTRATIVE OBSTACLE OF GOODS INSTITUTED BY LAW N. 13.606 / 2018 AND THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF THE DUE PROCESS OF LAW

Flávio Couto Bernardes ¹
Graciele de Aguiar Quaresma ²

Resumo

O princípio do devido processo legal está encartado na Constituição da República de 1988, como direito fundamental, garantindo, dentre outras coisas, o direito a recurso. Tais garantias e o próprio processo, enquanto ato organizado via procedimento com vistas a uma decisão do Fisco, são também meios de controle do exercício da Administração Pública. Com a edição da Lei n. 13.606 de 09 de janeiro de 2018 pode-se dizer que será criada uma nova fase no procedimento administrativo sem a observância dos limites e garantias próprios do processo. Foi utilizado método indutivo, a partir da análise doutrinária e jurisprudencial.

Palavras-chave: Devido processo legal, Lei n. 13.606/2018, Constricão administrativa de bens

Abstract/Resumen/Résumé

The principle of due process is enshrined in the Constitution of the Republic of 1988, as a fundamental right. Such guarantees and the process itself, as an act organized and proceeded with a view to a decision by the Treasury, are also means of controlling the exercise of Public Administration. With the enactment of “Rule 13.606” of January 9, 2018, a new phase will be created administrative process without observing such limits and guarantees.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Due process of law, Law n. 13.606/2018, Administrative obstacle of goods

¹ Graduado, Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Professor de Direito Financeiro e Tributário da UFMG e PUC-MG e do mestrado e doutorado da PUC-MG. Advogado. Procurador Municipal de BH.

² Graduada em Direito e Especialista em Gestão Tributária pela PUC MINAS. Técnica em Contabilidade. Advogada e Consultora Tributária.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988, ao mesmo tempo em que operou avanços inquestionáveis para a consolidação da democracia e dos direitos e garantias fundamentais, trouxe consigo o grande desafio de conferir plena efetividade a esses objetivos.

Assim, a hermenêutica constitucional, no contexto do paradigma do Estado Democrático de Direito, impende que os intérpretes não propaguem suas próprias concepções como verdades absolutas, nem mesmo se tornem vítimas daquelas construídas por terceiros, de forma que somente prevaleçam, com a devida e necessária legitimidade, decisões jurisdicionais decorrentes de um processo pautado nos princípios do devido processo legal e da ampla defesa.

Por outro lado, a sociedade, cada vez mais complexa e plural, exige, ao mesmo tempo, uma participação mais ampla na tomada de decisões por parte do Estado e uma maior agilidade na prestação jurisdicional, o que tem levado o Poder Legislativo, com o claro beneplácito do Judiciário, a realizar diversas reformas processuais visando que a tão sonhada “celeridade” possa trazer de volta a legitimidade das decisões judiciais, diminuindo a tensão entre a faticidade e a validade do Direito.

Entretanto, a falácia da celeridade objetivada pelas reformas processuais ocorridas na última década não pode fazer ruir as garantias constitucionais do processo, sob pena de, ao invés de se devolver a pretendida legitimidade do Estado num contexto democrático, ocorrer o retrocesso à ingerência de um poder com viés solipista sobre os demais, apenas com a substituição do Executivo pelo Judiciário.

Essa questão, como restará demonstrado no presente trabalho, revela-se ainda mais preocupante na seara do Direito Tributário, em que a Administração Pública, manifestando seu poder de tributar, visa a expropriação legalmente consentida do patrimônio do sujeito passivo, ainda que sem a sua declaração de vontade. Particularidade essa, portanto, que leva a relação jurídica tributária a uma situação diferenciada das demais, justificando o tratamento específico conferido por normas processuais próprias.

Nesse sentido, especificamente será abordado o tema da alteração da Lei n. 13.606/2018, que possibilitou a adoção de medidas de constrição patrimonial por parte da Fazenda Pública Federal, sem o prévio ajuizamento da ação de execução fiscal e, portanto, de deliberação do Poder Judiciário para a efetividade do ato, além de instaurar nova metodologia

no procedimento tributário administrativo.

2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PROCESSUAIS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Tratando-se de direito e garantia fundamental do cidadão, o processo tributário deve ser pautado na estrita observância das regras principiológicas, especialmente o direito ao devido processo legal e à ampla defesa, que na esfera administrativa e no processo judicial ganham especial relevo, considerando que se trata do mecanismo de participação do cidadão na formação do título executivo tributário, de formato unilateral (não necessita do aceite do devedor, no caso o sujeito passivo da obrigação tributária, para sua formalização).

Registre-se, por oportuno, que neste contexto não se admite falar em princípio mais importante, pois se afasta a concepção de princípios de Alexy¹ e Dworkin (2002, p. 39 e ss.) no tocante à ideia de que um princípio pode ser mais ou menos relevante dependendo do caso concreto, analisado abstratamente ou no momento de sua aplicação. Nesta linha, precisa a crítica lançada pelo professor Ives Gandra da Silva Martins:

Aliás, a absurda distinção que atualmente se propõe entre princípio jurídico e valor é que tem oportunizado o estéril debate em torno da indagação de ser o princípio norma jurídica ou norma externa ao direito. Ora, em direito, se o princípio não for norma posta pelo discurso da lei e se a norma, como princípio ou regra, não estiver inclusa no contexto da legalidade, pouco importando se encerra um valor ou um dever (caráter axiológico ou deontológico), a preferibilidade de aplicação de um princípio entre outros, por precedência ou hierarquização, como norma ou valor, não pode extravasar o significado do conjunto de princípios adotado no discurso da constitucionalidade vigorante. A preferência entre princípios não pode, como quer Alexi, ser assistemática, porque tal redundaria em admitir que o princípio positivado da reserva legal é cambiável pelo intérprete.

Nenhum sistema jurídico, ao contrário do que imaginam Dworkin, Rawls e Gunther, adquire integridade, equidade ou adequabilidade pelos conceitos de justiça, igualdade, imparcialidade, advindos do julgador, vez que, no Estado de Direito Democrático, é o povo que faz e garante as suas próprias conquistas conceituais pelo processo constitucional legiferante do que é devido (garantido, assegurado), não o juiz que é funcionário do povo. O juiz não é construtor do direito, mas concretizador do ato provimental de encerramento decisório do discurso estrutural do procedimento processualizado pelo *due process* democrático em suas incidências substanciais (*substantive*) de garantias implantadas constitucionalmente e procedimental (*procedural*) do modo adequado de aplicação constitucionalmente assegurado (MARTINS, 1999, p. 58).

¹ “Na colisão de princípios, um cede diante do outro, mas isso não implica sua invalidade e tampouco que haja sido introduzida uma cláusula de exceção. Essas colisões ocorrem no campo do peso, sendo resolvidas pela ponderação dos bens ou interesses opostos. A solução é formulada à luz do caso concreto.” (ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, 82 e ss.).

Os princípios são normas que compõem a impositividade e deontologia do Direito, independentemente de sua classificação, o que delimita sua aplicação. São fronteiras de interpretação da norma, motivo pelo qual se destaca sua importância no contexto do ordenamento positivo. Usualmente externam regras, dirigidas ao legislativo, executivo e judiciário, considerados direitos e garantias individuais dos destinatários da norma, sobretudo do cidadão, devendo ser respeitados por todos e, em especial, pelo Estado. A hermenêutica das normas, através de sua construção dogmática pelo caminho dos princípios, é o norte fundamental do Estado Democrático de Direito. Permite participação cada vez mais integrada do cidadão na estrutura estatal, que pode cobrar e criticar sistematicamente os responsáveis por sua utilização, de forma que as regras jurídicas possam ser bem elaboradas, aplicadas e interpretadas.

Neste contexto que se examinará o princípio constitucional do devido processo legal e seu consectário da ampla defesa para, na sequência, propiciar a discussão da compatibilidade das regras inseridas pela Lei n. 13.606/2018 em face dos referidos direitos fundamentais.

2.1 - O princípio constitucional do devido processo legal no procedimento tributário administrativo

A hermenêutica constitucional contemporânea do processo estabelece que toda a interpretação das leis deve se pautar, obrigatoriamente, pela observância irrestrita dos princípios constitucionais, pois somente através desta modelação que se consegue inferir as características próprias do Estado Democrático de Direito.

Os princípios em questão constituem, sem sombra de dúvidas, a característica primordial do procedimento administrativo: conjunto ordenado de atos administrativos, cuja sequência está prevista em lei, tendentes à realização de finalidade prevista na própria norma jurídica. Esta ordem na prática dos atos não se refere a formalismo descabido e inútil, mas à evidência de que a sequência estabelecida implica o único meio legal e eficaz de atingir validamente o fim proposto. A professora Carmen Lúcia Antunes Rocha (ROCHA, 2000) destaca com exatidão que além de assegurar um direito do cidadão, o princípio do devido processo legal refere-se à própria legitimação da conduta do Estado, sendo que seu descumprimento caracteriza verdadeiro desvio de poder. O mestre Aroldo Plínio Gonçalves já enfatizava que “as garantias constitucionais do processo são garantias da própria sociedade,

enquanto se coloca como comunidade de jurisdicionados perante o Estado, que detém a sanção em sua universalidade” (GONÇALVES, 1992, p. 184).

Não importa, outrossim, qual a finalidade ou o escopo do procedimento administrativo, pois sua criação não teve por objetivo apenas e tão somente dirimir litígios. Esta é apenas uma de suas funções e, provavelmente, pode-se dizer que nem corresponda à mais relevante delas. Sua aplicação na norma jurídica tributária demonstra categoricamente esta experiência, já que uma de suas funções primordiais consiste na verificação dos atos praticados pelo sujeito passivo na apuração dos tributos, mesmo que não se efetive o ato de lançamento em face da extinção da obrigação tributária pelo pagamento do valor previsto em lei. Idêntica situação se verifica no desenvolvimento da relação jurídica tributária de natureza sancionante e instrumental, onde as finalidades também não se resumem às controvérsias com o cidadão, mas ao desempenho da atividade estatal de fiscalização para averiguação e cumprimento do dever legal, ou aos deveres de fazer ou não fazer atribuídos ao sujeito passivo.

Sua origem está atrelada ao próprio Estado de Direito, bem como aos corolários da legalidade e da segurança jurídica, este último implícito na Constituição Federal. Como sustenta Alberto Ramón Real,

en todo sistema jurídico hay cantidad de reglas de gran generalidad, verdaderamente fundamentales, en el sentido de que a ellas vinculanse, de un modo directo o indirecto, una serie de soluciones expresas del derecho positivo, a la vez que pueden resolverse, mediante sua aplicación, casos no previstos, que dichas normas regulan implícitamente RAMÓN REAL, 1974, p. 21).

Inerente ao procedimento administrativo é a questão do tempo, ligado ao prazo para o desenvolvimento de cada um dos atos que o integram. Este ponto é imprescindível para o dinamismo da relação jurídica, sobretudo no Estado Democrático, estabelecendo-se interregnos temporais para que cada parte envolvida nesta relação possa praticar o ato que lhe incumbe, inclusive e principalmente a Administração Pública. Deve existir o prazo máximo para o início do procedimento; o prazo para cada ato que lhe sucede; atingindo o prazo máximo para o fim do procedimento. A ausência do tempo torna instável a relação, prejudicando o interesse das partes envolvidas, sobretudo do cidadão, que fica à mercê do Estado para a conclusão dos atos de sua competência.

A demora na conclusão do procedimento administrativo de natureza tributária prejudica não só as partes envolvidas na relação jurídica, mas toda a coletividade, que

depende do ingresso de receitas públicas para que o Estado possa efetivamente executar as funções que lhe foram atribuídas pelo texto constitucional.

As regras advindas da aplicação do princípio do devido procedimento legal, no tocante à relação jurídica tributária, implicam a necessidade de as exaurir, mediante sua inserção sistematizada nas normas gerais, incorporando, pelos menos, os atos administrativos obrigatórios: à sua instauração, à solicitação da documentação fiscal e respectivo prazo, à proibição de invasão do domicílio do sujeito passivo, à utilização de força policial em hipóteses excepcionais disciplinadas na lei complementar, à prática do ato de lançamento e sua revisibilidade, aos pressupostos do exercício da ampla defesa em todas as instâncias administrativas, à vedação de obstáculos econômico-patrimoniais para o direito de petição, aos modelos de efetiva intimação, à inscrição em dívida ativa, à expedição do título executivo e ao encerramento do procedimento com a baixa do crédito tributário.

O devido processo legal possibilita a efetividade do exercício do direito à ampla defesa, garantindo as informações de todos os acontecimentos pertinentes ao procedimento, desde sua instauração até o respectivo encerramento, passando pela fase contenciosa, assegurando o direito de manifestação (direito de petição) do sujeito passivo².

Logo, trazendo estas argumentações à situação jurídica ora em análise, não se pode afastar a aplicação do princípio constitucional do devido processo legal e da ampla defesa, assim como a observância às características especiais da relação tributária de direito material e processual, para se buscar a correta hermenêutica na aplicação da Lei n. 13.606/18 com relação à Execução Fiscal.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO COMO NORTE DE INTERPRETAÇÃO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO

O sistema tributário tem sua estrutura delineada pela forma de Estado e o regime de governo adotado em cada país, sendo certo que no Brasil o federalismo e a democracia são os nortes fundamentais deste sistema. Essa estrutura, por sua vez, deve ser analisada sob dois

² Embora não aborde o direito como decorrência do princípio da ampla defesa, outro não é o posicionamento de Alessandra Dabul: “como já mencionamos anteriormente, pode o contribuinte participar de maneira ativa do procedimento de fiscalização, não apenas sendo cientificado da mesma, portanto, mas apresentando documentos comprobatórios e elucidativos à atividade formalizadora do crédito tributário.” (DABUL, Alessandra. *Da prova no processo administrativo tributário*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 48).

enfoques: o primeiro, alicerçado na norma jurídica tributária, cuja regra matriz de incidência permitirá desencadear a obrigação tributária, a partir da prática do fato impositivo, com o conseqüente desenvolvimento da relação jurídica; o segundo, consubstancia-se no aparato da norma processual tributária, isto é, na instrumentalização do direito material através do processo.

A relação jurídica tributária, de natureza eminentemente obrigacional no que concerne à exigência do Tributo, quando não satisfeita diretamente pelo sujeito passivo da obrigação, somente se torna efetiva, no sistema democrático, mediante a utilização do processo nos moldes delineados acima. Exatamente no intuito de assegurar a eficácia normativa desta relação obrigacional que o sistema jurídico disponibiliza à Administração Fazendária, credora do crédito tributário, o acesso à jurisdição.

Justamente entre as referidas atividades públicas, administrativa e jurisdicional, gravita e, ao mesmo tempo, se alicerça o sistema de arrecadação tributária, sendo que as duas etapas são absolutamente indissociáveis. O êxito na arrecadação judicial depende diretamente do rigoroso cumprimento das diversas etapas que compõem o procedimento administrativo tributário, ou seja, da realização válida dos atos administrativos tributários.

Tratando-se de atividades vinculadas ao Poder Público, através de suas diferentes competências, sua realização depende da observância das normas jurídicas, em especial das regras principiológicas, donde se destaca a estrita observância do devido processo legal e da ampla defesa, aliado à eficiência da Administração Pública na consecução de seus objetivos.

Fator relevante no contexto da arrecadação tributária consiste na especialidade desta relação jurídica, em que vincula o Estado e o cidadão em interesses antagônicos, uma vez que o primeiro busca a expropriação consentida, no plano legislativo, do patrimônio do sujeito passivo. Dessa forma, quanto mais eficaz o ordenamento jurídico no Estado Democrático de Direito, maiores as garantias também asseguradas ao cidadão neste específico relacionamento com a Administração Pública.

Confrontam-se, portanto, não numa visão de colisão, mas de aperfeiçoamento do sistema de arrecadação tributária, as garantias e os privilégios estabelecidos à Fazenda Pública e os direitos fundamentais atribuídos ao chamado cidadão-contribuinte.

Precisamente se pretende examinar a validade da denominada “penhora” administrativa instituída pela lei em análise. Para tanto, após as digressões aos paradigmas do Estado Constitucional e a necessária inclusão do processo tributário no modelo constitucional de processo e da natureza jurídica da relação tributária obrigacional, deve ser contextualizada

a modificação normativa discutida para se concluir sua observância aos princípios acima destacados.

4 ALTERAÇÕES DA LEI N. 13.606/2018: CONSTRUÇÃO DE BENS E A CRIAÇÃO DE NOVA FASE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

O procedimento contencioso administrativo federal passa a sofrer alterações a partir de 01 de outubro de 2018, quando da vigência da Lei n. 13.606, de 09 de janeiro de 2018, que incluiu os artigos 20-B e 20-C na Lei n. 10.522/2002 [que dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados – CADIN – de órgãos e entidades federais e dá outras providências] prevendo, basicamente, a obrigatoriedade de o devedor pagar ou garantir o débito ainda na seara administrativa; não o fazendo, a Procuradoria poderá averbar a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, sem passar pelo crivo do Judiciário.

Dentre as alterações também há a previsão da possibilidade de Procuradoria da Fazenda Nacional condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, mediante limites, critérios e parâmetros a serem definidos pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Para regulamentar os referidos dispositivos legais, a Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN editou a Portaria n. 33 de 08 de fevereiro de 2018. Por meio da nova sistemática, a Procuradoria oferece alternativas para o contribuinte saldar suas dívidas, podendo quitá-las, solicitar parcelamento em até 60 (sessenta) meses; oferecer bens em garantia antecipada da dívida; ou apresentar pedido de revisão do débito inscrito, caso entenda que a cobrança é indevida. Tudo isto a ser feito no âmbito do próprio Órgão, ou seja, antes que a demanda chegue ao Poder Judiciário.

Com a redação dada pela Lei n. 13.606/2018, passou a dispor o artigo 20-B da Lei n. 10.522/2002 que, inscrito o débito em dívida ativa, o devedor será notificado para: *(i)* em até 5 dias efetuar o pagamento, acrescido de juros, multas e demais encargos; *(ii)* parcelar o valor integral do débito em 10 (dez) dias; *(iii)* ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal; ou *(iv)* apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI). Apenas após esgotados os prazos acima, sem a manifestação do contribuinte, é que a Procuradoria poderá encaminhar a Certidão de Dívida Ativa para protesto extrajudicial, nos termos do artigo 1º, parágrafo único da Lei n. 9.492/1997; comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de

dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; averbar, inclusive por meio eletrônico, a Certidão de Dívida Ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para fins de averbação pré-executória; utilizar os serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de débitos inscritos, nos termos do art. 58 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 e as demais medidas que visam o recebimento do crédito fazendário, elencadas na legislação de regência.

Estas alterações, em verdade, inauguram nova fase no procedimento tributário administrativo. Antecipa procedimentos - que até então eram feitos pelo Poder Judiciário - que passarão a ser feitos pela própria Administração Pública.

Dentre as principais alterações trazidas pela Lei n. 13.606/18 estão a oferta antecipada de garantia, isto é, a possibilidade de o contribuinte antecipar a oferta de garantia em execução fiscal, através do depósito em dinheiro, seguro-garantia, carta fiança ou quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no artigo 11 da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 [LEF – Lei de Execuções Fiscais].

A grande questão se apresenta quando se verifica que para este procedimento, conforme detalham os artigos 10 a 14 da Portaria em comento, não há previsão de recurso³ contra a decisão que recusar a oferta antecipada de garantia ou o tipo de garantia oferecida, uma vez que o recurso é garantia de cumprimento do Princípio do Devido processo legal e seus corolários contraditório e ampla defesa, ao permitir o administrado demonstrar suas razões e eventualmente apontar erros, contradições ou ilegalidades da Administração. Sob essa ótica, é notório destacar, como principal ponto, a falta do exercício da ampla defesa e, portanto do devido processo legal, com a constrição de bens pelo credor antes de se defender. Diante disso, é pertinente colocar aqui que sob uma perspectiva séria do modelo constitucional, a Norma Fundamental garantiu aos litigantes na esfera administrativa, em geral, o integral exercício do contraditório e da ampla defesa. Ou seja, se as garantias constitucionais do contribuinte, colocadas anteriormente aqui, não estão sendo respeitadas, não se pode afirmar que o devido processo legal está sendo respeitado no espectro

³ A previsão expressa de recurso disposta no artigo 20 da Portaria PGFN 33/2018 para os casos de indeferimento do pedido de revisão da dívida ativa confirma a ausência de previsão de recurso neste tocante.

administrativo. Em outras palavras, fica evidente a incompatibilidade entre os Direitos Fundamentais referidos e a Execução Fiscal Administrativa.

A constrição pela via administrativa fere o direito de propriedade e os direitos de liberdade previstos no ordenamento jurídico, além de figurar como prática arbitrária que escapa do poder discricionário e do poder persecutório conferido pela Constituição Federal aos membros do Poder Executivo. Em verdade, tal prática somente pode ser realizada a partir da verificação de sua utilidade, necessidade e adequação mediante o poder constituído para a efetivação do devido processo legal de maneira definitiva, qual seja, o Poder Judiciário. Ao prevalecer a própria interpretação do sujeito ativo, nada mais se faz do que a autotutela de um interesse que necessariamente se contrapõe ao interesse do sujeito passivo da obrigação. Surge, então, a lide, ou seja, a pretensão resistida de natureza tributária que somente pode ser resolvida pelo poder judiciário.

Isso porque, levando-se o modelo constitucional de processo a sério, é possível verificar que a Carta Política também garantiu aos litigantes na seara administrativa em geral o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório. Em outras palavras, o devido processo legal também deve ser exercido na esfera administrativa.

Neste sentido, para José dos Santos Carvalho Filho (CARVALHO FILHO, 1999, p. 268), *“recursos administrativos são os meios formais de controle administrativo, através dos quais o interessado postula, junto a órgão da Administração, a revisão de determinado ato administrativo”*.

É possível sustentar que a Administração criou algo que pode ser considerado uma nova fase no processo tributário administrativo, sem assim denominá-la, não atraindo, portanto, a necessidade de se respeitar o contraditório e a efetiva participação do contribuinte administrado na decisão da Administração.

Isso se dá especialmente se se considerar que o sistema adotado pela Lei n. 6.830/80, que rege as Execuções Fiscais para a cobrança da dívida ativa, foi historicamente construído no bojo do arcabouço constitucional brasileiro, justamente para garantir o cumprimento do princípio republicano e, assim, na sistemática de separação dos Poderes. Impede-se, então, eventuais arbitrariedades e exageros por parte da Fazenda Pública na consecução da reconhecida e importante necessidade arrecadatória do Executivo - resguardando, a um só tempo, os direitos de propriedade e livre iniciativa dos administrados e contribuintes.

Foi por essa razão que a participação equidistante e imparcial do Judiciário foi acertadamente engendrada pelo legislador neste procedimento executivo, a possibilitar ao

magistrado dirimir, antes de concretizados eventuais e, muitas vezes, irreparáveis prejuízos, os naturais e comuns litígios na fase de indisponibilidade e expropriação dos bens, inclusive com a possibilidade de reconhecer que a própria dívida não é devida.

Prosseguindo com as alterações promovidas pela Lei n. 13.606/2018, o novo diploma possibilita a reanálise, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União. O chamado PRDI – Pedido de Revisão da Dívida Inscrita é admitido para alegações de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição.

Da decisão que indeferir o pedido de revisão, total ou parcialmente, caberá recurso, no prazo de 10 (dez) dias, sem efeito suspensivo, conforme artigo 20 da Portaria n. 33/2018. A possibilidade de fazer o pedido de revisão da dívida inscrita também não foi previsto na Lei n. 13.606/2018, inovando mais uma vez a Portaria, em violação ao Princípio da Legalidade.

A averbação pré-executória é outra inovação, implementada no artigo 20-B da Lei n. 10.522/02 pelo referido diploma normativo, e regulamentado no artigo 21 da Portaria PGFN n. 33/2018: é o ato pelo qual se anotar-se nos registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei 5.172/1996 (Código Tributário Nacional – CTN). Será levada a efeito pela PGFN caso não sejam pagos ou parcelados no prazo de 5 e 10 dias contados da notificação os débitos inscritos em dívida ativa.

Estão sujeitas à averbação pré-executória, para pessoas jurídicas, os bens de sua propriedade, integrantes do ativo não circulante (tais como imóveis, veículos), ainda que não estejam declarados ou escriturados na contabilidade. Não foram expressos os meios que a Procuradoria utilizará para entender que um ativo seja de tal pessoa jurídica sem que esteja declarado ou escriturado, o que pode ensejar abusos.

Da chamada averbação pré-executória, o contribuinte poderá apresentar Impugnação no prazo de 10 (dez) dias, contados da notificação da averbação, exclusivamente apresentada no E-CAC da PGFN, podendo alegar impenhorabilidade dos bens e direitos; excesso de averbação; mudança de titularidade do bem ou direito em momento anterior à inscrição; indicar à averbação outros bens e direitos.

A nova sistemática também prevê que o ajuizamento de execuções fiscais fica condicionado à localização, pela Procuradoria, de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado. A portaria esclarece que é considerado inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório, bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

A Portaria traz limitações que a Lei não trouxe, qual seja, a dispensa de ajuizamento de que trata este artigo não se aplica aos débitos decorrentes de aplicação de multa criminal; da dívida ativa do FGTS; de elevado valor, conforme definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda; de responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público, ou de direito privado submetidas ao regime jurídico das pessoas de direito público; de devedores com falência decretada ou recuperação judicial deferida.

A sistemática trazida pelo artigo 33 da Portaria PGFN n. 33/2018 abre possibilidade para que contribuintes em mesma situação possam receber tratamentos distintos, especialmente porque os critérios apontados pelo dispositivo são essencialmente subjetivos, tais como

condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado”; “entende-se por inútil o bem ou direito de difícil alienação, sem valor comercial ou de valor irrisório bem como os indícios de atividade econômica inexpressiva.

Os termos “indícios”, “úteis”, “irrisório”, “inexpressiva” denotam a subjetividade contida na determinação. Um dos riscos que se consegue vislumbrar é que o contribuinte que consiga ocultar seu patrimônio com maior êxito que outro na mesma situação, não sofra as penalidades e os ônus de uma Execução Fiscal. Ou que algum contribuinte possa ser beneficiado por interpretação mais benéfica ou menos rigorosa da Administração Pública ao definir quais parâmetros se encaixam nos termos mencionados, o que violaria poderia dispensar tratamento desigual a contribuintes em mesma situação; além de conferir exacerbado poder ao Procurador da Fazenda Nacional no ponto em que o permite decidir, de forma discricionária, quais situações se encaixam nas expressões subjetivas trazidas pela Portaria em estudo.

O artigo 36, §4º, da Portaria n. 33/2018, determina que não havendo oferta antecipada de bens à penhora e identificados indícios da existência de atividade econômica do

devedor ou corresponsável, a petição inicial conterá pedido de indisponibilidade de ativos financeiros, a ser realizado concomitantemente à citação, nos termos do art. 53, *caput*, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 854 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.

Veja-se que o dispositivo regulamentado trazido pela Lei em estudo é claro ao mencionar o prazo de 5 (cinco) dias para pagamento do débito na seara administrativa. Nada é dito na Lei sobre a possibilidade de se alterar o procedimento judicial previsto na Lei de Execuções Fiscais.

Estas são algumas das principais mudanças trazidas pela Lei n. 13.606/18, regulamentada pela Portaria n. 33/2018 da PGFN, a entrarem em vigor a partir de 01 de outubro de 2018, tornando-se necessário conjugar sua análise com a efetiva aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal e suas implicações no tocante ao direito à ampla defesa, como destacado na parte inicial do presente artigo.

5 VALIDADE DA LEI N. 13.606/2018 EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Há uma herança autoritária deixada ao longo da evolução do direito administrativo brasileiro, fincada nos poderes e nas prerrogativas extravagantes da Administração Pública face aos administrados, constantemente reafirmada no ordenamento e nas práticas jurídicas cotidianas. Nos dizeres de Paulo Modesto (MODESTO, 2002):

No Brasil, por fatores variados, inclusive pela forma predatória de nossa colonização, predominou sempre uma compreensão autoritária do direito administrativo, que enfatizava antes as prerrogativas excepcionais do poder público do que os deveres jurídicos da Administração e as garantias do Administrado.

Essa característica, ainda hoje, tem grande repercussão em boa parte dos institutos de direito administrativo, em especial no procedimento administrativo, conforme registram Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari (FERRAZ, DALLARI, 2001): “*A Administração sempre se considerou senhora e dona do processo administrativo, decidindo, a seu talante, como e quanto instaurá-lo, seu iter, a dimensão da atividade dos administrados em seu bojo, sua publicidade ou reserva, etc*”.

Estes resquícios desta supremacia exacerbada são cotidianamente corporificadas em ações como decisões não motivadas, indeferimento de vista ou cópia de autos, especialmente

no novo procedimento eletrônico no sistema E-cac, que muitas vezes não disponibiliza a visualização de autos, sem que a Administração consiga sanar o problema, acarretando manifesto prejuízo ao contribuinte; e a recusa de protocolos, que realiza um juízo prévio de admissibilidade das petições a serem protocolizadas; tudo em desamparo aos direitos e garantias conferidos aos administrados na Constituição da República.

Exemplo concreto da referida situação se vislumbra na Ação Civil Pública n. 9322-05.2016.4.01.3400, em trâmite perante a 17ª vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, ajuizada em 15 de fevereiro de 2016 pela OAB-DF (Ordem dos Advogados do Brasil, seccional Distrito Federal), contra a exigência da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB de agendamento prévio para atendimento do contribuinte, na pessoa do seu patrono constituído.

Importa destacar que a necessidade de ajuizamento da citada demanda demonstra a tamanha dificuldade dos Administrados, até mesmo aqueles assistidos por advogados e – em muitos casos - a intransigência da Administração Pública em sua posição de superioridade exacerbada, ao impedir até mesmo um simples protocolo de petição, em franca violação ao direito de petição, encartado no artigo 5º, XXXIV, 'a', da Constituição da República.

Uma das formas de controle dos atos da Administração se traduz no procedimento administrativo fiscal. Nos dizeres de Odete Medauar (MEDAUAR, 1993):

A colaboração dos sujeitos e o conhecimento do modo de atuação administrativa, decorrentes do esquema processual, facilitam o controle por parte da sociedade, do Poder Judiciário e de todos os outros entes que fiscalizam a Administração Pública. Tendo em vista que a controlabilidade da Administração Pública vincula-se à democracia e a incontornabilidade ao arbítrio, o processo administrativo, também no tocante ao objetivo de facilitar o controle, se coaduna à ideia de Administração democrática.

Por isso que se destacou que dentre os diversos princípios aplicáveis ao procedimento tributário administrativo, o do devido processo legal, do qual é corolário a ampla defesa, como expressamente previsto no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República, acaba por influenciar de maneira direta a análise dos novos dispositivos encetados pela legislação inovadora. Garantias estas também reforçadas na especificação das normas constitucionais através do artigo 2º, parágrafo único, inciso X e artigo 3º, incisos II e III da Lei 9.784/99.

Baseado na ampla defesa do administrado e na salutar contrariedade imposta a todas as fases do procedimento, esse princípio constitucional tem por objetivo garantir a efetiva

informação e participação do administrado na esfera administrativa, de forma a assegurar que nenhuma decisão que o afete, de forma individual e direta, seja tomada sem considerar todas as razões e provas por ele apresentadas e que possam influir no resultado final do processo.

Nos procedimentos administrativos fiscais, em especial por visarem pretensão de crédito da Administração Pública em face do patrimônio do administrado-contribuinte, a observância do princípio do devido processo legal e da ampla defesa mostra-se ainda mais indispensável como meio de resguardar a própria legitimidade e idoneidade da exação, tendo em vista que se trata de uma limitação ou sacrifício de direitos individuais em contraponto a direitos coletivos e interesse público.

A Lei 13.606 de 09 de janeiro de 2018, por criar novos procedimentos, ou nova fase do contencioso judicial, foi motivo de contestação perante o Poder Judiciário, pois em pouco mais de 4 (quatro) meses da sua publicação, antes mesmo de sua vigência, já havia motivado o ajuizamento de 5 (cinco) ADI's - Ações Diretas de Inconstitucionalidade. São elas: ADI n. 5881, ajuizada pelo PSB – Partido Socialista Brasileiro; ADI 5886, ajuizada pela ABAD - Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados; ADI 5890, ajuizada pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil; ADI 5925, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, a ADI 5925; ADI 5931, ajuizada pela CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Em sua maioria, questionam os artigos 20-B, §3º, II e 20-E da Lei n. 10.522/02, inseridos pela Lei 13.606/2018, pela transgressão de diversos preceitos constitucionais. Além da ofensa ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa analisados no presente estudo, também os seguintes: (i) reserva de lei complementar para o estabelecimento de normas sobre crédito tributário (art. 146, III; "b") (ii) reserva de jurisdição (art. 5º, LIV e XXXV); (iii) direito de propriedade (art. 5º, caput e inciso XXII, e art. 170, II); (iv) livre iniciativa (art. 170, *caput* e parágrafo único); e (v) isonomia (art. 5º, caput e 150, II).

Não há dúvidas de que permitir o cerceamento do exercício do direito de propriedade, mediante a constrição dos referidos bens pelo próprio credor, configura manifesta violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, uma vez que o crédito tributário se formaliza pela manifestação final exclusiva da União, mesmo que se submetendo a todos o procedimento tributário preconizado pela legislação tributária. Tanto que os julgadores administrativos não podem considerar ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma vigente, por se tratar de revisão da legalidade do ato administrativo de lançamento do crédito tributário.

Com efeito, a imparcialidade na análise da validade da norma jurídica aplicável de acordo com o ordenamento pátrio apenas se consubstancia perante o Poder Judiciário, sendo que a restrição ao patrimônio do cidadão-contribuinte antes do pronunciamento do mesmo, que inclusive pode receber os embargos à execução com efeito suspensivo, é flagrante infringência aos princípios constitucionais em comento.

REFERÊNCIAS

ABAD, Raphael Madeira. **O regime do sigilo fiscal, o princípio da publicidade do processo administrativo e a quebra de sigilo por parte do Fisco.** Processo Administrativo Fiscal Federal. Coord. Rodrigo Francisco de Paula. Belo Horizonte: Delrey, 2006, p. 480 - 553.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2008. 9 ed.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal: comentários à Lei 9784 de 29.1.1999.** Rio de Janeiro: Lúmen juris, 2001. p. 268.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de Princípios.** Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson de Abreu. **Processo administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2001. p. 21.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Considerações sobre o processo administrativo fiscal.** Revista dialética de direito tributário. São Paulo, n. 33, p. 108-132, 1998.

LARA, Bianca Del Pilar de Souza. **Os princípios do processo administrativo fiscal.** Processo Administrativo Fiscal Federal. Coord. Rodrigo Francisco de Paula. Belo Horizonte: Delrey, 2006, p. 1 - 47.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial).** 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo.** São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 1993. P. 68-69.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MODESTO, Paulo. **Controle jurídico do comportamento ético da administração pública no Brasil.** Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro: Renovar, n. 209, p. 72, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Processo administrativo fiscal: caminhos para o seu desenvolvimento.** *Revista dialética de direito tributário.* São Paulo, n. 34. Malheiros, 1999. P. 78-83

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público.** Ed. 4. São Paulo: Malheiros, 2000.