

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

JHONATAN DAGANI SPANHOLO

**A POLÊMICA UTILIZAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NA SEARA
TRIBUTÁRIA RENOVADA PELO SURGIMENTO DO INSTITUTO DA
AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA**

**BRASÍLIA
NOVEMBRO 2019**

JHONATAN DAGANI SPANHOLO

**A POLÊMICA UTILIZAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NA SEARA
TRIBUTÁRIA RENOVADA PELO SURGIMENTO DO INSTITUTO DA
AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca
examinadora, como requisito para a conclusão do curso
de Direito e obtenção do título de bacharel em Direito
na Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Celso Correia Neto

**BRASÍLIA,
NOVEMBRO
2019**

JHONATAN DAGANI SPANHOLO

**A POLÊMICA UTILIZAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NA SEARA
TRIBUTÁRIA RENOVADA PELO SURGIMENTO DO INSTITUTO DA
AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
banca examinadora, como requisito para a conclusão
do curso de Direito e obtenção do título de bacharel
em Direito na Escola de Direito de Brasília –
EDB/IDP.

Orientador: Prof. Dr. Celso Correia Neto

Brasília, novembro de 2019.

Professor Dr. Celso Correia Neto
Professor Orientador

Professor:
Membro da Banca Examinadora

Professor:
Membro da Banca Examinadora

A POLÊMICA UTILIZAÇÃO DAS SANÇÕES POLÍTICAS NA SEARA TRIBUTÁRIA RENOVADA PELO SURGIMENTO DO INSTITUTO DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

JHONATAN DAGANI SPANHOLO

Introdução; 1. Noções gerais acerca das chamadas sanções políticas na seara tributária; 2. Tratamento jurisprudencial dado ao tema pela Suprema Corte; 3. Do novo instituto da averbação pré-executória e do forte embate jurídico travado acerca da sua natureza e viabilidade jurídica ; 3.1. Argumentos contrários ao instituto da averbação pré-executória; 3.1.1. Vício formal; 3.1.2. Aspectos materiais; 3.2. Argumento favoráveis ao instituto da averbação pré-executória; Conclusões

Resumo

A Lei 13.606/2018 integrou ao Sistema Tributário Nacional o chamado instituto da Averbação Pré-executória. Esse novo mecanismo confere poderes à Fazenda Pública Nacional de impor restrições patrimoniais e de direitos aos particulares pela mera averbação da dívida junto aos órgãos competentes. Na presente pesquisa será analisada a pertinência desse instituto com as chamadas sanções políticas na seara tributária, bem como sobre as demais disposições constitucionais. Como método de desenvolvimento, será utilizado o estudo da doutrina e da mais relevante jurisprudência do Supremo tribunal Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Sanções Políticas; Averbação Pré-executória.

INTRODUÇÃO

Desde os primórdios dos tempos, o financiamento das ações do Estado por meio da cobrança de tributos sempre rendeu grandes embates jurídicos.

E um dos mais acalorados sempre foi a possibilidade (ou não) de o Estado usar medidas de natureza política para ampliar o seu poder de cobrança.

No Brasil, inclusive, esse tema já recebeu inúmeras apreciações pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF).

Por isso, a pesquisa acadêmica realizada celebrou seus esforços, em um primeiro momento, no exame das noções gerais sobre aquilo que a doutrina e jurisprudência convencionou chamando de sanções políticas, bem como sobre alguns dos seus efeitos

práticos sobre o Direito Tributário e a aplicação das garantias fundamentais, de fulcro na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Na sequência, são apresentados alguns julgados da nossa Suprema Corte retratando uma visão prática sobre a vedação e/ou o enquadramento de ações estatais tributárias como sanções políticas.

Dessa forma, para fins de uma melhor compreensão do conteúdo do presente estudo, desenvolver-se-á uma análise minuciosa sobre o instituto sancionatório e, em um segundo momento, será apresentado um panorama dos argumentos envolvidos na Lei 13.606/18, que instituiu chamada Averbação Pré-executória, demonstrando os indícios relacionados entre os dois institutos e os demais fundamentos extraídos do ordenamento jurídico.

1. NOÇÕES GERAIS ACERCA DAS CHAMADAS SANÇÕES POLÍTICAS NA SEARA TRIBUTÁRIA

Sabidamente, o Direito Tributário tem como maior desafio conduzir, de maneira justa, de um lado, o poder-dever do Estado financiar suas ações por meio da arrecadação de tributos, e, de outra, respeitar o direito fundamental dos contribuintes de verem protegido seu patrimônio particular.

Nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é definido da seguinte forma:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Não se trata de um poder de arrecadar ilimitado. A legislação confere uma série de condicionantes ao exercício da máquina pública. É o que se extrai, por exemplo, do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

E, também, no campo infraconstitucional, no art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Não menos importante, destaca-se o princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Aliás, ainda que justificada pela supremacia do interesse público, em matéria tributária, o poder de império do Estado não atua de forma absoluta.

A relativização desse Poder possui como ponto precursor a chamada Carta Magna, de 1215, da Inglaterra, onde as altas classes impuseram ao Rei da época uma condicionante para a instituição de novos tributos: a prévia aprovação por um concílio, formalmente instituído, como forma de restringir eventuais abusos da Corte.¹

E é nesse debate que se insere a polêmica utilização das chamadas “sanções políticas”.

As sanções políticas podem ser definidas como meios coercitivos de cobrança de tributos, diversos dos habituais, utilizados pela Administração Pública contra o devedor de um crédito tributário. O instituto atua com fins de compelir o agente a pagar seus débitos tributários, sob pena da preservação dos efeitos da sanção.

Paulo Caliendo entende que a instituição de sanções, ou de uma obrigação acessória propriamente dita, está interligada com a finalidade arrecadatória do tributo, sendo o instituto das sanções políticas definido, objetivamente, como:

¹ PULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed., Saraiva, 2018, p. 20.

“As medidas punitivas (sancionatórias) que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos (arrecadar) pela limitação dos direitos do contribuinte”.²

Por sua vez, Nilson José Franco Júnior define o instituto das sanções políticas em:

“Medidas restritivas de direitos fundamentais impostas pelo Estado ao Contribuinte, como forma de compelir o pagamento de tributo por meio indireto, abstendo-se dos meios legais dispostos para cobrança de crédito tributário, de forma desproporcional”.³

Ainda, propõe Maria Luiza Jansen Sá Freire de Souza:

“Sanções políticas são meios pelos quais o Estado, como detentor de uma série de prerrogativas que lhe são exclusivas, pretende, por meios transversos, exercer poder de coerção para com o jurisdicionado, de forma a indiretamente obrigá-lo a empreender alguma atividade por ele desejada”.⁴

O Supremo Tribunal Federal, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade 173, no voto do Ministro Joaquim Barbosa, definiu o instituto como:

“Normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao reconhecimento do crédito tributário”.⁵

É uniformidade entre os fundamentos e conceitos apontados que o termo “sanção política” decorre de um instrumento anexo ao da obrigação principal, que visa efetivar um dado crédito por formas desproporcionais de restrição de direitos e garantias fundamentais.

As obrigações tributárias dispõem de fundamento no art. 113 do CTN, que propõe duas funções possíveis: obrigações principais e obrigações acessórias. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

² CALIENDO, Paulo. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. Direito Tributário e a Constituição, pg. 687.

³ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, 2017, p. 51, 2017.

⁴ FREIRE DE SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá. **Sanções Políticas no Direito Tributário: Precedentes e Atualidades**. Revista SJRJ, v. 17, n. 28, p. 117, 2010.

⁵ Supremo Tribunal Federal. **ADI 173**. Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe nº 53, 20.3.2009.

A obrigação principal nada mais é do que uma obrigação relativa a existência do próprio tributo, que surge em razão da realização de um fato gerador e extingue-se com o pagamento do crédito tributário.

Por sua vez, as obrigações acessórias possuem relação com as obrigações principais e atuam com a intenção de efetivar a sua política arrecadatória, estabelecendo determinações ao contribuinte como forma fiscalizar suas declarações e potencializar a relação tributária.

2. TRATAMENTO JURISPRUDENCIAL DADO AO TEMA PELA SUPREMA CORTE

Entretanto, por falta de uma regulamentação legislativa mais precisa, no Brasil, o desenvolvimento e a aplicação do tema acabou centrado na interpretação doutrinária e jurisprudencial.

Em uma análise histórica do instituto em sede da Suprema Corte brasileira, a questão é amparada por um posicionamento inabalável de inconstitucionalidade. Ou seja, como regra, a posição do STF é impedir o uso de sanções políticas como meio de coagir a arrecadação tributária.

Todavia, a pesquisa realizada revelou que, em alguns casos pontuais, o Pretório Excelso adotou solução diversa.

Nestes casos específicos, embora reafirmando aquele entendimento consolidado, os ministros da Suprema Corte acabaram por afastar a impugnação dos contribuintes sob o argumento de que a medida estatal atacada não configuraria autêntica sanção política.

O precedente exemplar dessa relação é o RE 627.543/RS:

“4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo. 5. Recurso extraordinário não provido”.⁶

⁶ Supremo Tribunal Federal. RE 627.543/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Julgado em 30.10.2013, DJe-212 DIVULG 28.10.2014 PUBLIC 29.10.2014.

O Supremo decidiu pela constitucionalidade do art. 17, inciso V, da Lei Complementar 123/06,⁷ quando entendeu que o requisito de adimplemento fiscal para ingresso no programa do Simples Nacional não constitui meio indireto de cobrança de tributos, uma vez que o modelo fiscal não é impositivo e nem imprescindível ao particular para o seguimento de suas atividades.

Portanto, definiu que o Simples Nacional é um modelo fiscal mais benéfico para aqueles que compactuam com sua peculiaridade e optam por seguir alguns critérios mais rígidos para sua concessão, podendo ou não ser adotado pelo particular, sendo seu acolhimento indiferente para a continuidade das atividades.

Em outras palavras, não validou o uso da sanção política, mas negou que a referida exigência se amoldaria àquela espécie de sanção.

De qualquer forma, a Carta Constitucional resguarda a observância de normativos específicos e de princípios fundamentais como forma de preservar o contribuinte, o que confere uma condição de equilíbrio entre os agentes e suas relações tributárias.⁸

E, como já salientado, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica com o tema das sanções políticas. Juntamente com os reiterados julgamentos, em sede do controle concentrado de constitucionalidade e da longa discussão no campo dos recursos extraordinários, criaram-se os enunciados sumulares 70, 323 e 547:

Súmula 70 do STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo;

Súmula 323 do STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos;

Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

A propósito, em sede dos princípios constitucionais tributários, a Constituição Federal não proporciona um rol específico sobre a matéria. Contudo, ainda que não haja um agrupamento, não se pode dizer que não se encontram no texto constitucional uma série de previsões principiológicas, esparsamente previstas, tanto em sede de diretrizes da criação de

⁷ “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa”;

⁸ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, 2017, p. 76.

uma norma tributária, quanto em quesito protetivo do contribuinte ante ao poder arrecadatório da administração tributária.

A relação jurídica firmada entre o Estado e o contribuinte, por meio do Pacto Social, compõe o dever fundamental de pagar tributos, em conformidade ao sistema jurídico tributário e resguardado por direitos e garantias fundamentais de âmbito constitucional.⁹

Nessa linha, no julgamento do Recurso Extraordinário 666.405/RS, o voto do Ministro Celso de Mello ressalta:

“A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados”¹⁰.

Dessa forma, fica clara a plena relação das sanções políticas com a restrição desproporcional das salvaguardas jurídico-tributárias conferidas ao contribuinte.

Em matéria de sanções políticas no Direito Tributário, diversos normativos constitucionais apresentam-se como passíveis de violação. Por isso, o presente trabalho visa expor aqueles que são reconhecidos de maior relevância à luz da jurisprudência da Suprema Corte, a saber: o livre exercício da profissão, a livre iniciativa, a livre concorrência e o devido processo legal.¹¹

De fato, a pesquisa junto aos julgados do STF revela intensa tentativa do Fisco em obstar o livre exercício da profissão sob fundamento da inadimplência tributária.

Ocorre que o princípio da garantia ao livre exercício da profissão está estabelecido no Art. 5º, inciso XIII da Constituição Federal, do qual é possível se extrair dois elementos. *In verbis* o dispositivo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

⁹ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, 2017, p. 98.

¹⁰ Supremo Tribunal Federal. **RE 666.405/RS**, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 16.8.2012, ELETRÔNICO DJe-169 DIVULG 27.8.2012 PUBLIC 28.8.2012.

¹¹ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, 2017, p.

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

Primeiramente, a disposição do inciso XIII (art. 5º, CF) estabelece como regra geral a permissiva de que o exercício profissional deve ser estabelecido com modos de liberdade, ou seja, não é comum ao ordenamento restringir todas as atividades profissionais por intermédio de normas legais ou instrumentos relacionados, devendo o Estado presar pela liberdade do particular em exercer seu ofício sem maiores regramentos.

Em segundo escalão, implicitamente, a norma confere ao Estado a possibilidade de regular as atividades profissionais quando prestarem de características peculiares. Trata-se de uma previsão constitucional que dispõe relação com o próprio princípio da legalidade, previsto no Art. 5º, inciso II da CF:

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:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Inclusive, apesar da exceção ao livre exercício da profissão estar expressamente prevista no texto do dispositivo, merece ser pontuado o segmento já reiterado pela Corte Constitucional brasileira, como propõe no RE 414.426/SC, que aponta o caráter não absoluto desse princípio. *In verbis*:

“É verdade que a Constituição em vigor, assim como as anteriores, ao garantir a liberdade do exercício de profissão, não o fez de forma absoluta. A liberdade está sujeita às qualificações profissionais que a lei exigir. Essa limitação há que ser posta, entretanto, sempre, com vistas ao interesse público. Nunca aos interesses de grupos profissionais”.¹²

Assim, apesar da preferência pelo livre exercício, cabe à lei estabelecer determinadas qualificações quando imprescindíveis à ordem social. Logo, juntamente com a liberdade de escolha do agente em atuar em um dado ofício, há o condicionamento do seu exercício aos critérios devidamente previsto em lei.

Os critérios devidamente conferidos por instrumento legal, em respeito aos incisos II e XIII, ambos do art. 5º do texto constitucional, demandam, inclusive, proporcionalidade

¹² Supremo Tribunal Federal. RE 414.426/SC, Relator(a): Min. Ellen Gracie, julgado em 1.8.2011, DJe-194 DIVULG 7/10/2011 PUBLIC 10/10/2011.

legislador. Não cabe ao Estado restringir uma atividade profissional de forma imoderada, devendo estipular limites conforme a adequação, necessidade e o fim almejado.¹³

Todavia, cabe atenção ao instituto das sanções políticas e o seu sentido de intervenção nas garantias constitucionais, modificando o intuito da regulação e integrando o interesse arrecadatário nos normativos de forma conflitante ao ordenamento tributário, compelindo o contribuinte ao pagamento de suas obrigações sob condição do exercício de uma garantia fundamental que, em regra, não depende de maiores exigências, o que caracteriza vício de natureza constitucional.

Nesse sentido, a Súmula 547 do STF:

“Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

Nota-se que a preocupação da Súmula 547 é de que a restrição imoderada das atividades do contribuinte impede que este afaia recursos suficientes para arcar com seus débitos, o que impediria a satisfação do Fisco e inviabilizaria o seguimento da atividade, reconhecendo o seu fim.

Assim remete Paulo Caliendo:

“O STF firmou entendimento em diversos casos que não pode a administração fazendária impedir o contribuinte de exercer atividade econômica, dado que tal conduta impede que o contribuinte tenha recursos inclusive para saldar seu débito”.¹⁴

Portanto, cabe ao Estado-legislador restringir-se aos regramentos profissionais necessários ao exercício das profissões, não podendo desvirtuar a natureza do normativo constitucional e exercê-lo com seus fins particulares, inviabilizando a entrada de receitas necessárias para o exercício da atividade, bem como para que o contribuinte salde seus débitos.

Da mesma forma, os artigos 1º, inciso IV, 5º, inciso XIII e 170 da Carta Constitucional resguardam o princípio da livre iniciativa e buscam, igualmente ao princípio

¹³ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, p. 133, 2017.

¹⁴ Assim se manifestou o Ministro Gonçalves de Oliveira em seu voto no RE 63045 ao questionar: “[...] *assim ela ficaria impossibilitada de trabalhar. Como vai pagar o imposto de consumo, o imposto sobre vendas e consignações?*” (RE 63045 não está digitalizado). CALIENDO, Paulo. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. Direito Tributário e a Constituição, p. 689.

do livre exercício da profissão, garantir sua preferência ante o aspecto regulador do Estatal nas atividades privadas. *In verbis*:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 5º, XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios.

Ainda que não se trate de um direito fundamental absoluto, deve ser mantida a livre iniciativa como uma noção preferencial, não cabendo ao Estado-regulador emitir condicionantes desnecessários, de maneira imoderada, diversas de sua natureza.

Entretanto, conforme aponta inciso XIII, do art. 5º da Constituição, não seria racional preservar a liberdade absoluta à atividade privada, uma vez que, no mercado, existem algumas atividades tomadas de certas peculiaridades, que denotam maior controle do Estado.

Portanto, apesar de destacar-se preferência pela não intervenção do Estado, é garantida a possibilidade de restringir-se o princípio da livre iniciativa de mercado. Todavia, não pode a referida exceção ser interpretada com critérios expansivos, que fogem ao da proteção coletiva. Ou seja, em primeiro momento, é inadmissível interpretar o normativo como método de instituição de uma sanção política tributária. Não pode o Estado utilizar da restrição do mercado como forma de arrecadar seus créditos à luz da intervenção na atividade econômica.

É o que se extrai do RE 550.769¹⁵, apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a constitucionalidade da restrição da atividade especial do ramo industrial dos cigarros, pelo inadimplemento prolongado do contribuinte e sua influência na atividade concorrencial do mercado.

Com efeito, segundo o julgado, no ano de 2007, a empresa American Virginia foi notificada Fisco sob fundamento de estar em inadimplência tributária, uma vez que não estava recolhendo devidamente os tributos relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados, inerentes à sua atividade. Decorrido o prazo estabelecido para regularização, mantido o status

¹⁵ Supremo Tribunal Federal. **RE 550.769/RJ**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 22.5.2013, DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014.

de inadimplência, a Secretaria da Receita Federal aplicou o cancelamento do registro especial da empresa, nos termos do Art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77:

“Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”.

Cabe frisar que, a atividade tabagista é regulada pelo Decreto-Lei 1.593/77 e, dada sua natureza, está submetida a um regime especial, subordinando-se a um controle mais intensivo da administração pública sob uma série de requisitos específicos.

O julgamento do RE 550.769 se destaca como um dos mais emblemáticos em matéria de restrição de uma atividade econômica. No extraordinário em questão, a Indústria American Virginia sofreu a cassação de sua licença especial para comercialização e fabricação de tabacos, em virtude do descumprimento prolongado de suas obrigações tributárias com o Estado-fisco. Em primeiro momento, alegou-se a intervenção excessiva na atividade industrial. A indústria “lesada” argumentou que a condição de adimplemento fiscal, para permanência no exercício da atividade especial, extrapolou a mera intenção de prestar ordem ao mercado, o que seria um desvirtuamento da regulação de mercado como método de coagir o contribuinte ao pagamento de seus débitos, alheio ao da Lei nº 6.830/1980 (dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública).

Dessa forma, foi questionado se a cassação do registro especial da atividade, pelo mero inadimplemento tributário, seja da obrigação principal ou acessória, por parte do contribuinte, seria ou não uma espécie de sanção política?

Naquela ocasião, o plenário entendeu que não. O que fez sob o argumento de que não viola os preceitos constitucionais a restrição de registro especial da indústria tabagista pelo inadimplemento reiterado das obrigações tributárias.

Concluíram os ministros do STF que a atividade tabagista, em razão de sua nocividade, demanda um controle mais rigoroso da Administração sob o aspecto normativo e extrafiscal. O fundamento da medida restritiva do Estado decorria de uma restrição da atividade pelo mero inadimplemento do agente privado, ou seja, o primórdio da restrição não

era a coerção para pagamento, mas o descumprimento de uma exigência para o exercício de uma atividade especial, o que afastaria a natureza de sanção política na matéria.¹⁶

O Supremo desenvolveu entendimento de ordem constitucional como forma de preservar a livre concorrência do mercado. O contribuinte afetado pelo normativo administrativo-tributário havia inadimplido grandes montas tributárias de forma que resultou em vantagem extraordinária diante a concorrência, pois, dada a alta carga tributária existente sobre o cigarro, a ausência do pagamento acabaria resultando em lucro líquido ao contribuinte e redução do valor do produto.

Impactando assim no exercício das atividades empresariais dos demais concorrentes.

E, conforme destacado, a Constituição Federal, no seu art. 170, inciso IV, integrou ao ordenamento jurídico, em seu título “da ordem econômica e financeira”, o princípio da livre concorrência. *In verbis*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
IV - livre concorrência.

A livre concorrência que é um princípio regulador do mercado e tem por fundamento resguardar efetiva igualdade entre os agentes particulares – contribuintes – de uma determinada atividade econômica e, inclusive, fortalecer a construção da livre iniciativa do mercado, prevalecendo a não intervenção/restrrição imoderada nas atividades econômicas – diz-se dos particulares – por parte dos agentes públicos.

A propósito, observa-se que a primazia pela não intervenção é um fundamento presente na maioria dos princípios fundamentais das atividades privadas. Da mesma forma que os demais princípios protetivos, a livre concorrência admite restrições. Restrição que inclusive é extraída do próprio texto constitucional, onde prevê o enunciado do artigo 146-A

¹⁶ “A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento” Supremo Tribunal Federal. **RE 550.769**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 22.5.2013, DJe-066.

da CF¹⁷ a possibilidade de se estipular critérios especiais de tributação como forma de prevenir possíveis desequilíbrios do mercado. É a chamada, a depender da forma de intervenção, extrafiscalidade tributária, ou norma tributária indutora.¹⁸

Porém, o princípio da livre concorrência e sua presença nas sanções políticas já foi tema apreciado pela Suprema Corte brasileira. *In verbis* o RE 370.212 AgR/RS:

“Esta Corte firmou uma série de precedentes fundados, entre outros pontos, no direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e de livre concorrência, que impedem a adoção de medidas constritivas desproporcionais e indiretas destinadas a dar efetividade a arrecadação tributária (sanções políticas)”.¹⁹

Portanto, à luz da jurisprudência da mais alta Corte brasileira, o princípio da livre concorrencial encontra-se entre os passíveis de violação por parte das sanções políticas. Deve o ordenamento jurídico presar pela intervenção mínima no mercado, ainda assim, caso seja necessário, não deve desvirtuar suas intenções, sob pena de reconhecimento de sua inconstitucionalidade na perspectiva de uma sanção política quando for o caso.

Em outras palavras, a partir desses julgados exemplificativos da nossa Suprema Corte, é possível extrair a conclusão de que prevalece o entendimento contrário ao uso de sanções políticas para forçar o pagamento de tributos.

Contudo, esses mesmo julgados, revelam também a existência de alta indagação quando se trata de enquadrar (ou não) uma nova exigência acessória do Fisco no rol de sanções políticas.

2. DO NOVO INSTITUTO DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA E DO FORTE EMBATE JURÍDICO TRAVADO ACERCA DA SUA NATUREZA E VIABILIDADE JURÍDICA

¹⁷ “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

¹⁸ “Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”. SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005. p. 44.

¹⁹ Supremo Tribunal Federal. **RE 370.212 AgR**, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 19.10.2010, DJe-218 DIVULG 12.11.2010 PUBLIC 16.11.2010.

Alta indagação essa que ganhou grande impulso com a recente criação do instituto da Averbação Pré-executória, criada pela Lei Ordinária nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018 e aqui objeto da pesquisa acadêmica.

Com efeito, essa Lei (que tinha por escopo primordial instituir o Programa de Regulação Tributária Rural em sede da Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) introduziu, na Lei 10.522/2002 (que trata sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais), os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E, assim redigidos:

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

§ 1º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição.

§ 2º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública.

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

I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

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

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

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

Art. 20-D . Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária:

I - notificar as pessoas de que trata o caput deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos;

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou

não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

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

No que trata das alterações na Lei nº 10.522/02, o instrumento legal postou poderes à Fazenda Pública Federal para decretar a indisponibilidade de bens dos devedores/contribuintes por intermédio da simples averbamento da certidão de dívida ativa nos órgãos responsáveis por manter o registro de bens e direitos sujeitos a sanção, tratando como único requisito preventivo o inadimplemento do particular.

Portanto, com o advento da Lei 13.606/18, o Fisco Federal passou a contar com autorização legal para decretar a indisponibilidade de bens dos devedores/contribuintes por intermédio do simples averbamento da certidão de dívida ativa junto aos órgãos responsáveis por manter o registro de bens e direitos.

A previsão normativa ensejou a nomenclatura de “Averbação Pré-executória” quando integrada à Portaria nº 33/2018 da Procuradoria-Geral da Fazenda e tendo como base o momento de aplicação do instituto, sendo antes do ajuizamento da ação de execução fiscal. A ideia primordial do instituto é permitir a celeridade dos procedimentos executórios, inclusive, superando a primazia do crivo prévio do Estado-juiz para constriar bens e direitos dos contribuintes inadimplentes.

E, em meio a inovação legislativa, não tardou para surgirem diversos conflitos quanto a utilização e a viabilidade jurídica do novo instituto da Averbação Pré-executória. Havendo argumentos em ambos os sentidos, remetendo, conforme será demonstrado, a potenciais vícios formais e materiais, estes, com possível vinculação à natureza de sanção política do novo mecanismo de garantia de créditos. Assim, passa-se a desenvolver os dois panoramas.

2.1. DOS ARGUMENTOS CONTRÁRIOS AO INSTITUTO DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

De pronto, destaca-se a linha argumentativa contrária ao instituto da Averbação Pré-executória, como no caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5881,²¹ que vem,

²⁰BRASIL. Lei 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em 16 set. 2019.

²¹ Supremo Tribunal Federal. ADI 5881. Relator: Ministro Marco Aurélio, protocolada em 22.1.2018.

essencialmente, centrada em fundamentos já acolhidos pelo STF em situações análogas anteriores, os quais podem ser agrupados da seguinte forma²²:

2.1.1. VÍCIOS FORMAIS

O primeiro deles recai sobre suposto vício formal do processo legislativo da Lei 13.606 de 2018.

O precursor do normativo da Lei 13.606/18 foi o Projeto de Lei nº 9.206/2017, apresentado em 2017, em substituição ao Projeto de Lei de Conversão nº 41/2017, em que transformava em Lei a Medida Provisória nº 793, de 31 de julho de 2017 (vigente até 28 de novembro de 2017), e que tinha como objeto unicamente a criação do Programa de Regularização Tributária Rural.

Com esse novo panorama legislativo, além da previsão do programa fiscal, diversas regras que não estavam previstas originalmente na Medida Provisória foram integradas no processo, como o caso do citado art. 25, que teria legislado em matéria de crédito tributário.

Ocorre que o art. 146, inciso III, alínea “b” da CF, impõe a necessidade de Lei Complementar para legislar em matéria de créditos tributários. *In verbis* o dispositivo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

b) obrigação, lançamento, **crédito**, prescrição e decadência tributários. (grifo acrescido)

A Lei 13.606/18, conforme mencionado na apresentação do instituto, foi integrada ao ordenamento jurídico sob moldes de Lei Ordinária. Acontece que, no entender dos seus críticos, o art. 25 daquele diploma, ao apresentar o regime averbatório simplificado, isto é, equivalente ao disposto no art. 185-A, *caput*, do Código Tributário Nacional, apresenta indícios de vício formal de constitucionalidade. Dada a pertinência, não é supérfluo deixar transcrito o teor desse preceito:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens,

²² BARATA, Danilo Jorge Soares. **Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos**. Conjur: 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

Vale lembrar que a redação do Art. 185-A do CTN foi integrada pela Lei Complementar 118/05 e trata da matéria de crédito tributário em proporções equivalente ao que foi integrado, em tese, pelo art. 25 da Lei Ordinária 13.606/18.

O Supremo Tribunal Federal fixou no julgamento do RE 377.457/PR a inexistência de hierarquia entre leis ordinárias e leis complementares, havendo, por opção constitucional, uma distinção meramente material, isto é, exigindo-se o uso de Lei Complementar para matérias de maior relevância em razão de o trâmite ser mais complexo, exigindo-se que o tema seja aprovado por maioria absoluta nos moldes do art. 69 da CF.²³

No julgamento da ADI 124, o Supremo enfrentou o tema de vício por formalidade e definiu:

“O lançamento tributário não pode durar indefinidamente, sob risco de violação da segurança jurídica, mas a Constituição de 1988 reserva à lei complementar federal aptidão para dispor sobre decadência em matéria tributária. Viola o art. 146, III, b, da Constituição federal norma que estabelece hipótese de decadência do crédito tributário não prevista em lei complementar federal”.²⁴

Portanto, na linha argumentativa daqueles que são contrários ao instituto, o artigo 25 da Lei 13.606, que acrescentou os artigos 20-B e 20-E a Lei 10.522/02, ao legislar em matéria de garantia executiva, dispôs de alguns pontos contrários ao texto constitucional no aspecto formal das normas, o que à luz da jurisprudência do STF ensejaria o reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

2.1.2. ASPECTOS MATERIAIS

Outra linha questionada no âmbito da Lei 13.606/18 é sua aproximação com os aspectos típicos de uma sanção política.

Diz-se que o instituto da Averbação Pré-executória, ao conferir poderes à Fazenda Pública Federal para decretar a indisponibilidade de bens pelo simples averbamento da

²³ Supremo Tribunal Federal. **RE 377.457**, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 17.9.2008, Pleno, DJE de 19.12.2008, Tema 71 da Repercussão Geral.

²⁴ Supremo Tribunal Federal. **ADI 124**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01.8.2008, DJe-071 DIVULG 16.4.2009 PUBLIC 17.4.2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011.

certidão de dívida ativa junto aos órgãos responsáveis, sem a devida intervenção do Poder Judiciário, teria afetado duas garantias constitucionais com maior consistência: o devido processo legal e o direito de propriedade.

O princípio do devido processo está previsto no art. 5º, inciso LIV da Constituição Federal e tem por fundamento condicionar a restrição da liberdade e dos bens do indivíduo em caráter excepcional, mediante um devido processo legal prévio:

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:

LIV - **ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;** (grifo acrescido)

Trata-se de um princípio precursor de outras garantias constitucionais, prestando função basilar, principalmente, ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário e ao princípio da Proporcionalidade dos atos tributários. Nessa linha, esclarece Gilmar Ferreira Mendes:

“É provável que a garantia do devido processo legal configure uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional, se considerarmos a sua aplicação nas relações de caráter processual e nas relações de caráter material (princípio da proporcionalidade/direito substantivo)”.²⁵

A doutrina define o princípio do devido processo legal em dois seguimentos, um sendo o aspecto formal e outro o aspecto material (substantivo).

O sentido formal do devido processo legal diz respeito ao procedimento de execução dos créditos tributários pelo Fisco, que ocorre preferencialmente por intermédio do procedimento de Execução Fiscal.²⁶

A ação de execução fiscal é regulada pela Lei 6.830, de 1980, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil de 2015.²⁷ Aquela legislação especial estabelece uma série de

²⁵ “Todavia, no âmbito das garantias do processo é que o devido processo legal assume uma amplitude inigualável e um significado ímpar como postulado que traduz uma série de garantias hoje devidamente específicas e especializadas nas várias ordens jurídicas. Assim, cogita-se de devido processo legal quando se fala de (1) direito ao contraditório e à ampla defesa, de (2) direito ao juiz natural, de (3) direito a não ser processado e condenado com base em prova ilícita, de (4) direito a não ser preso senão por determinação da autoridade competente e na forma estabelecida pela ordem jurídica”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 587.

²⁶ “A ação de execução fiscal é a via processual adequada para o sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, obter do sujeito passivo (contribuinte, substituto ou responsável tributário), a satisfação compulsória do seu crédito. A execução fiscal também se presta para a cobrança de dívida ativa não tributária”. PULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. Saraiva, 2018. p. 479.

²⁷ PULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. Saraiva, 2018. p. 479.

regulações e condicionamentos para a satisfação dos créditos tributários, bem como promove garantias legais de defesa ao sujeito passivo da relação tributária.

Com isso, argumenta-se que o instituto da Averbação Pré-executória violaria a proteção à garantia do acesso ao Poder Judiciário. O acolhimento de medidas alheias ao procedimento da execução fiscal, e aqui prestando sentido no exercício de cobrança definitiva do crédito, por si só, demonstraria violação ao princípio ora em atenção. Afinal, o processo de execução fiscal corre em sede do Poder Judiciário, sob resguardo legal de um magistrado, o que buscaria proporcionar um aspecto de isonomia entre os agentes, impedindo que sejam impostas condições desvirtuados aos sujeitos da relação tributária, como uma sanções políticas por parte do Fisco.

As chamadas sanções políticas, quando caracterizadas pela restrição do princípio do devido processo legal, no aspecto de acesso ao Poder Judiciário, imporá ao particular uma situação em que muitas vezes impossibilita qualquer outra ação que não seja o pagamento da dívida tributária.

Hipoteticamente, é o que se caracteriza em um caso de confissão da dívida tributária. Como forma de almejar o parcelamento tributário, agrega-se a vedação do questionamento posterior perante o Poder Judiciário, sendo o acolhimento dessa condição, ainda que indevido, imprescindível para que o contribuinte obtenha o benefício, não restando outra hipótese senão concordar com as medidas restritivas. Ora, o artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal estipula:

“Art. 5º, XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

A Constituição Federal assegura ao contribuinte a apreciação por parte do Poder Judiciário de lesões concretas, até mesmo de ameaça aos seus direitos. A restrição de uma garantia constitucional com tamanha influência junto ao princípio do devido processo legal, em seu aspecto processual, quando caracterizada como condicionamento para o alcance de um benefício fiscal, sem maiores especificidades, de maneira imotivada, denotaria relevância perante o instituto das sanções políticas.

Por outro lado, o aspecto material do devido processo legal, também conhecido como aspecto substantivo, indica a função da proporcionalidade e razoabilidade das normas nas

ações do Estado em seu exercício fiscal, destacando relevância no controle de restrições deturpadas, com fins meramente fiscais.

O procedimento de arrecadação envolve diversos direitos e garantias fundamentais. Nessa perspectiva, observou-se mais de uma vez que é assegurado ao Estado-legislador, ou ainda no exercício de funções equânimes, o poder de regular e restringir os direitos e garantias constitucionais do contribuinte.²⁸ Esse entendimento, que é pacífico na jurisprudência constitucional brasileira, remeteria a proteção sistemática com moldes de evitar certas deturpações dos institutos que poderiam muito bem ser utilizados, como foram²⁹, para blindarem o particular das articulações legais do Estado-fisco e lhe garantir uma espécie de salvo conduto para a prática de atividades contraditórias, em detrimento aos demais competidores.

Assim, apesar de o sistema constitucional prezar principalmente pela aplicação absoluta das garantias, pode o Estado restringi-las quando demandarem como imprescindíveis para a ordem econômica e concorrencial do mercado.

Em um sentido diverso, mas não menos benéfico na função de garantir isonomia nas relações tributárias, o mesmo entendimento que permite a restrição de algumas garantias do contribuinte, presta requisitos para lhe proteger.

O aspecto substantivo tem como premissa aplicar a proporcionalidade e a razoabilidade nas diversas relações de ordem jurídica. Como demonstrado, a restrição de direitos, ainda que excepcional, é possível. Configurada a necessidade de se aderir a uma restrição, o devido processo legal, em seu aspecto material (substantivo), impõe a necessidade de que esses atos restritivos se desenvolvam com proporcionalidade, preservando uma garantia mínima ao particular de que sejam conhecidos os fins da sanção.

Portanto, observa-se uma espécie de microsistema no devido processo legal. Seus aspectos atuam como forma de complemento, ainda que consigam constatar unilateralmente o sentido vicioso/desvirtuado de suas restrições, normalmente, acabam complementando-se.

Nessa linha, imagine a violação de um aspecto material do microsistema, como uma norma que restrinja a propriedade do contribuinte-devedor de forma desproporcional. A sua

²⁸ Supremo Tribunal Federal. RE 414.426/SC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 1.8.2011, DJe-194.

²⁹ Supremo Tribunal Federal. RE 550.769. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 22.5.2013, DJe-066.

contestação é originada por conta do mesmo princípio do devido processo legal, porém, agora, em razão do seu aspecto processual, qual seja o do contraditório e da ampla defesa.

De fato, conforme afirma Gilmar Ferreira Mendes, a amplitude do devido processo legal denota uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional.³⁰ Apesar de se expandir principalmente em sentido processual, quando aponta a inclusão dos princípios fundamentais, como, por exemplo, o do juiz natural, do contraditório e da ampla defesa etc., não se afasta a sua importância na indispensável presença da substantividade protetiva, conferindo proporcionalidade perante as restrições imprescindíveis de uma garantia constitucional.

O desvirtuamento do princípio do devido processo legal, como forma de coerção tributária, não é incomum no cenário tributário nacional. A sanção política de tal natureza, inclusive, aponta presença no capítulo dois do presente trabalho. Imagine a imposição de uma restrição patrimonial sem a garantia do devido processo legal, ainda, sob a hipótese de essa restrição ser imposta unilateralmente pelo Estado-fisco, sem o crivo de um magistrado competente. Assim, aponta o instituto da Averbação Pré-executória.

No presente ponto, e já fazendo referência ao diploma 13.606/18, argumenta-se que há violação dos seus dois aspectos: o material e o substantivo (formal).

O aspecto substantivo tem como fundamento garantir a proporcionalidade e a razoabilidade dos atos da administração quando realizados com fins restritivos ou sancionatórios, bem como atua com a função de vincular os atos aos seus fins almejados. Dessa forma, inibindo em último preceito a integração de uma sanção política desproporcional aos fatos.

Portanto, argumenta-se que a imposição de uma restrição patrimonial pelo mero inadimplemento do agente não se demonstra razoável, gerando característica de coerção desproporcional ao momento de execução.

O Supremo Tribunal Federal já apreciou reiteradas vezes o tema do devido processo legal e seu aspecto substantivo em matéria de sanções políticas, como, por exemplo, na ADI

³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 587.

173.³¹ Naquele momento a Corte passou a exigir a integração do mecanismo em matéria de execuções fiscais, o que buscou conferir segurança jurídica ao particular ao impor a regência da razoabilidade nas sanções e, inclusive, proporcionando margem para defesa contra seus efeitos.

Por sua vez, o aspecto material do devido processo legal também presta destaque na sua subdivisão no princípio do contraditório e da ampla defesa, disposta no art. 5º, inciso LV da CF:

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:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Alega-se que o novo procedimento averbatório teria ferido a garantia em atenção por conferir ao Fisco, de maneira unilateral, o poder de prestar o juízo de valor das intenções do contribuinte, podendo destacar a indisponibilidade de seus bens ainda que não esteja presente o risco de ocultação patrimonial.

Insta salientar que o Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 185 e 185-A³², artigos integrados pela Lei Complementar 118, a chamada presunção de alienação fraudulenta dos bens do devedor em débito e a efetivação da contração patrimonial mediante o procedimento cautelar fiscal, da Lei 8.397/92.

O procedimento em questão não permitiria a influência do mero interesse na celeridade arrecadatória para a imposição de uma restrição, devendo o Fisco, sujeito

³¹ Supremo Tribunal Federal. **ADI 173**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25.9.2008, DJe-053 DIVULG 19.3.2009 PUBLIC 20.3.2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001.

³² Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

interessado, comprovar os indícios de fraude praticados pelo particular, permitindo-se, só então, a imposição de uma restrição patrimonial.³³

Observa-se que a questão é objeto de grande equiparação, separando-se, apenas, no que diz respeito à intervenção do Poder Judiciário, que não é exigida no procedimento da Lei 13.606/18 c/c Portaria 33/2018 da PGFN.

Outro ponto questionado é a suposta negativa à garantia de proteção ao direito de propriedade, assegurado pelo art. 5º, inciso XXII c/c art. 170, inciso II da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

II - propriedade privada;

Afinal, a Lei 13.606/18 conferiu a possibilidade de a Fazenda Pública Federal tornar indisponíveis os bens do devedor inadimplente, o que expandiu a já frisada previsão do art. 185 do CTN, que menciona a hipótese de fraude pela alienação dos bens do devedor. Logo, agora, o Fisco pode averbar a dívida e intervir na propriedade particular pelo mero inadimplemento fiscal do sujeito passivo o que, na voz dos defensores de sua inconstitucionalidade, seria um meio indireto de coerção tributária e injusta ao direito de propriedade.

Portanto, argumenta-se na força desproporcional conferida à Fazenda Pública pelo instituto da Averbação Pré-Executória e a margem que o seu diploma conferiu, afastando a função da medida cautelar fiscal por propor um procedimento mais célere, correndo unilateralmente pelos interesses do Fisco.

2.2. DOS ARGUMENTOS FAVORÁVEIS AO INSTITUTO DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

³³ “A Medida Cautelar Fiscal não é o meio útil para atender aos caprichos do Fisco, exacerbando as suas atribuições de cobrar o tributo devido, ao ultrapassar os limites do devido processo legal”. Superior Tribunal de Justiça. REsp 690.740, Primeira Turma, Relator: Ministro José Delgado, Julgado em 12.9.2005.

Em contrapartida, merece atenção alguns argumentos que defendem a constitucionalidade do instituto, criado pela Lei 13.606/18 e que concedeu poderes à Fazenda Pública Federal para intervir na propriedade dos contribuintes devedores independentemente da apreciação prévia dos órgãos competentes do Poder Judiciário.

Na ótica dessa corrente de pensamento, o legislador constituinte não optou por restringir o chamado devido processo legal a uma atividade jurisdicional. Pelo contrário, citam, como exemplo, que o próprio artigo 3º do Código Tributário Nacional, que condiciona a cobrança dos tributos a uma atividade administrativa plenamente vinculada:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Além do mais, sustentam que outras questões contradizem essa alegação de inafastabilidade da intervenção do Poder Judiciário no quesito patrimonial, citam, como exemplo, a desapropriação, que pode ser efetivada diretamente na via administrativa.

Igualmente, na defesa do instituto, poder-se-ia sustentar que o uso da Averbação Pré-executória está condicionado ao não pagamento de um crédito tributário. Ou seja, nesse caso, haveria a violação de uma obrigação pessoal do contribuinte, pagar o tributo, sendo o seu inadimplemento ensejador da compulsoriedade tributária, cobrando-se independentemente da colaboração do particular.

E o sistema jurídico brasileiro faz uma projeção da chamada presunção de legitimidade dos atos administrativos. Esse instituto destaca a presunção de que o ato foi editado em conformidade com os diplomas legais e com o ordenamento jurídico. Obviamente, trata-se de presunção relativa que admite a valoração em contrário quando comprovado pelo interessado.³⁴

Da mesma forma, os defensores do instituto alegam que o procedimento da averbação pré-executória conferiria vias adequadas para contraditório, podendo o contribuinte eventualmente prejudicado alegar, na própria via administrativa, eventuais abusos do ato de indisponibilidade no prazo de até 10 dias contados da sua notificação, o que afastaria a violação do aspecto material do devido processo legal.

³⁴ CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. Editora: JusPODIVM, Salvador-Bahia, 4ª edição, p. 276.

Nessa linha, a Portaria nº 33/2018 da PGFN, que regula o instituto em foco, propõe o artigo 26 com uma série de alegações cabíveis ao contribuinte, possibilitando a inversão da medida constritiva:

Art. 26. Na impugnação, que será protocolada exclusivamente mediante acesso ao e-CAC da PGFN, o devedor poderá:

I - **alegar a impenhorabilidade dos bens e direitos** submetidos à averbação pré-executória, nos termos do art. 833 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015;

II - **alegar excesso de averbação**, quando os bens averbados estiverem avaliados em valor superior ao das dívidas que deram origem à averbação;

III - **indicar à averbação outros bens ou direitos, livres e desimpedidos**, nos termos dos arts. 9º e 10 desta Portaria, observada a ordem de preferência estipulada pelo art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980;

IV - **alegar mudança de titularidade** do bem ou direito em momento anterior à inscrição;

V - alegar que, a despeito da alienação ou oneração de bens em momento posterior à inscrição, **reservou patrimônio suficiente para garantir a dívida**, nos termos do art. 185, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional), sendo que, nesse último caso, deverá indicar os bens reservados à averbação.

[...] (grifos acrescentados)

Destarte, os artigos 180 e 185-A do Código Tributário Nacional estipulam a presunção de fraude pela alienação de bens do particular em débito com a Fazenda Pública, bem como conferem a possibilidade de declarar a indisponibilidade dos bens do sujeito como forma de preservar terceiros adquirentes.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

[...]

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

[...]

Ou seja, defende-se que o instrumento averbatório, da Lei 13.606/18, propõe uma simplificação ao procedimento cautelar fiscal.

Ademais, na voz dos defensores do instituto, não haveria de se falar em violação do artigo 5º, inciso XXXV da CF/88, pois não há empecilhos para apreciação da matéria pelo

Poder Judiciário, mas mera antecipação de uma medida como forma de garantir a execução fiscal.³⁵

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:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (grifo acrescido)

Assim, diferente do modelo francês, que separa de maneira absoluta o processo administrativo e impossibilita o seu questionamento em sede do Poder Judiciário, conserva-se, no modelo brasileiro, a possibilidade de os atos ligados à Averbação serem questionados quando lesivos às garantias e direitos do particular.

Também, sustentam que não é novidade a expressiva dificuldade de se executar uma certidão de dívida ativa no Brasil. O balanço divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça em 2019 (dados de 2018) salienta que os processos de Execução Fiscal representam cerca de 39% das ações pendentes no Poder Judiciário e 45% do acervo total da Justiça Federal. Ademais, estima-se que o avanço das ações ocorre com uma taxa de congestionamento de 90%, o que decorre da tentativa tardia de satisfação dos créditos tributários.³⁶

Dado isso, no entendimento dos defensores do instituto não haveria relativização de garantias fundamentais em descompasso ao ordenamento jurídico, bem como não condiz à alegação de desvirtuamento do instituto para fins meramente arrecadatórios, o que remeteria às sanções políticas. O instituto teria por fundamento aprimorar os métodos de execução, preservando o interesse coletivo à cobrança de créditos tributários e, ainda, amplia o acesso a informação por terceiros de boa-fé.³⁷

Por fim, diz-se que a Lei 13.606/18 não se amolda nas hipóteses do art. 146 da CF, que dispõe sobre as matérias resguardadas à Lei Complementar. Cita-se como exemplo a Lei 6.830/80 (que trata sobre a cobrança de títulos da Fazenda Pública – Execução Fiscal), que foi

³⁵ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Quem tem medo de averbação pré-executória?**. JOTA, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

³⁶ Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>.

³⁷ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Quem tem medo de averbação pré-executória?**. JOTA, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

criada pelo procedimento legislativo de Lei Ordinária e apresenta projeções restritivas equivalentes ao instituto em escopo.

CONCLUSÕES

A presente pesquisa desenvolveu um extenso panorama acerca da Lei 13.606/2018, que integrou ao ordenamento tributário o chamado instituto da Averbação Pré-executória.

O instrumento legal postou poderes à Fazenda Pública Federal para decretar a indisponibilidade de bens dos devedores/contribuintes por intermédio do simples averbamento da certidão de dívida ativa nos órgãos responsáveis.

E, por conseguinte, implicou em uma ampla discussão a respeito de sua constitucionalidade.

Nessa linha, retomou atenção às chamadas sanções políticas na seara tributária, que prestam funções de coerção como forma de compelir o particular à adimplência.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou o tema ao longo das décadas, firmando, ainda que ausente um consenso, a inabalável interpretação no sentido de sua inconstitucionalidade.

Acontece que, em alguns temas específicos, o Supremo adotou interpretações controvertidas como forma de superar tal entendimento. Viu-se, por exemplo, o caso da indústria tabagista (RE 550.769/RJ) e a restrição do registro especial da atividade inadimplente, também, o caso do regime diferenciado do Simples Nacional, quando se afastou a natureza de coerção tributária e entendeu-se que não havia natureza de sanção política naquelas medidas.

Ademais, conforme argumentado, a integração da Averbação Pré-executória desenvolveu extensa discussão sobre sua natureza e função. O que remeteu o desenvolvimento da pesquisa abordando duas linhas, pela constitucionalidade ou não do instituto.

Na linha contrária ao instituto, argumenta-se que haveria conflito no sentido formal e material da Lei Ordinária 13.606/18. Pela formalidade, o diploma estaria violando o art. 146, III, "b", da CF, por prestar regulação sobre créditos tributários, o que seria resguardado, segundo o dispositivo, à Lei Complementar.

Em um segundo momento, foi desenvolvida linha de defesa pela configuração do instituto como fosse uma sanção política, pois, segundo os defensores, o instituto estaria promovendo o cerceamento dos princípios do devido processo legal e da propriedade, constitucionalmente previstos, com fins meramente arrecadatários, sob moldes de presunção de fraude na inadimplência do contribuinte.

Por sua vez, há aqueles que defendem a constitucionalidade do instituto.

Argumentam que a Lei Ordinária 13.606/18 não se enquadra em nenhuma das ressalvas do art. 146 da CF, bem como possui força equivalente à Lei 6.830/80, que dispõe sobre o procedimento de execução de dívida ativa.

No que trata da consonância ao devido processo legal, os atos da administração estariam regidos pela presunção de legitimidade, isto é, estariam presumidamente em consonância à legalidade e ao ordenamento jurídico, o que, ainda assim, não impede o acesso o Poder Judiciário.

Em matéria de contraditório, estaria a Portaria nº 33/2018 da PGFN promovendo o respeito dessa garantia, permitindo a contestação das medidas logo após que impostas.

Por fim, sobre o direito de propriedade, alega-se que a CF não remeteu exclusividade ao Poder Judiciário em restringir essa garantia. Haveria uma mera imposição decorrente da compulsoriedade dos tributos, disposta no art. 3 do CTN.

Insta salientar que o tema ainda está em aberto Supremo Tribunal Federal.

Conforme mencionado, a certa definição do que configuraria uma sanção política deve ser analisada com cautela. Cabe unicamente ao Supremo a definição.

Diante disso, no caso da Lei 13.606/18 e seu instituto da Averbação Pré-executória, parece mais razoável aquela linha argumentativa da existência de vício formal do art. 146, III, “b”, que exige o *status* de Lei Complementar em matéria de crédito tributário. Assim, não fazendo remessa, em princípio, a existência de uma sanção política no que trata da materialidade do diploma.

De todo modo, a definição da constitucionalidade ou não do instituto só será possível após o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, o instituto da Averbação Pré-executória merece atenção.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Quem tem medo de averbação pré-executória?**. JOTA, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>. Acesso em: 23 out. 2019.

BARATA, Danilo Jorge Soares. **Averbação pré-executória de bens pela Fazenda e a inobservância de direitos**. Conjur: 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-27/danilo-barata-averbacao-pre-executoria-inobservancia-direitos>. Acesso em: 23 out. de 2019.

BRASIL. Código de Processo Civil. **Lei 13.105 de 16 de março de 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 12 set. 2019.

_____. Código Tributário Nacional. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 12 set. 2019.

_____. Constituição, 1998. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Brasília: Senado Federal: 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm. Acesso em: 03 set. 2019.

_____. **Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 18 set. 2019.

_____. **Lei 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em 16 set. 2019.

_____. **Lei 13.606, de 09 de janeiro de 2018**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/L13606.htm. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Portaria 33/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final%20%281%29.pdf/view. Acesso em: 05 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Relator: Ministro José Delgado, **REsp 690.740**, Julgado em 12.9.2005. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=540422&num_registro=200401351484&data=20050912&formato=PDF. Acesso em: 05 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 627.543/RS**. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Julgado em 30.10.2013, DJe-212 DIVULG 28.10.2014 PUBLIC 29.10.2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3922675>. Acesso 10 set. 2019.

_____. **RE 666.405/RS**, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 16.8.2012, ELETRÔNICO DJe-169 DIVULG 27.8.2012 PUBLIC 28.8.2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4179496>. Acesso em: 22 set. 2019.

_____. **RTJ 173/807-808**, Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm>. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. **RE 414.426/SC**, Relator(a): Min. Ellen Gracie, julgado em 1.8.2011, DJe-194 DIVULG 7/10/2011 PUBLIC 10/10/2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2194818>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. **RE 377.457**, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 17.9.2008, Pleno, DJE de 19.12.2008, Tema 71 da Repercussão Geral. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2102312>. Acesso em: 10 out 2019.

_____. **RE 550.769/RJ**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Julgado em 22.5.2013, DJe-066 DIVULG 02-04-2014 PUBLIC 03-04-2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2524898>. Acesso em: 11 out. 2019.

_____. **RE 370.212 AgR**, Relator: Ministro Joaquin Barbora, Segunda Turma, julgado em 19.10.2010, DJe-218 DIVULG 12.11.2010 PUBLIC 16.11.2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2081940>. Acesso em: 15 set. 2019.

_____. **RE 414.426/SC**, Relator(a): Min. Ellen Gracie, julgado em 1.8.2011, DJe-194 DIVULG 07.10.2011 PUBLIC 10.10.2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2194818>. Acesso em: 30 out. 2019.

_____. **ADI 5.127**. Relator: Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, Julgado em 15.10.2015, DJe-094 DIVULG 10.5.2016 PUBLIC 11.5.2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4580410>. Acesso em: 22 set. 2019.

_____. **ADI 124**, Relator(a): Min. Joaquin Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01.8.2008, DJe-071 DIVULG 16.4.2009 PUBLIC 17.4.2009. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1492000>. Acesso em: 15 out. 2019.

_____. **ADI 5881**. Relator: Ministro Marco Aurélio, protocolada em 22.1.2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5341622>. Acesso em: 30 out. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. Direito Tributário e a Constituição. Editora Quartier Latin do Brasil: São Paulo. 2012.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. Salvador: JusPODIVM, 4ª ed., 2017.

Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 28 out. 2019.

FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Sanções Políticas em matéria Tributária**, Editora CRV, Curitiba – Brasil, 2017.

FREIRE DE SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá. **Sanções Políticas no Direito Tributário: Precedentes e Atualidades**. Revista SJRJ, v. 17, n. 28, 2010.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo, FÜHRER, Maximilianus Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Administrativo**. Malheiros Editores, 22ª ed, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MIGALHAS: **Averbação pré-executória – impacto na vida do contribuinte**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI296881,21048-Averbacao+preexecutoria+Impacto+na+vida+do+contribuinte>. Acesso em: 23 out. 2019.

PULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed., Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.