



A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal

Vicente Férrer de Albuquerque Júnior

Procurador da Fazenda Nacional. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pós-graduado em Direito Tributário e Direito Processual Civil.

RESUMO. O objetivo deste artigo é investigar se a averbação pré-executória, prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, efetivamente, trata-se de um instrumento fiscal constitucional para o contribuinte e eficiente para o Fisco, reduzindo a demanda para o Poder Judiciário, elevando a recuperação do crédito público e consolidando o direito de propriedade no contexto do Estado Fiscal. Para isto, aplicou-se o método dedutivo, com as técnicas de pesquisa documental e bibliográfica, com o exame dos dados oficiais de recuperação de receita e a cobrança administrativa. Primeiramente, foram analisados quais débitos e que medida podem ser inscritos em dívida ativa da União; posteriormente, verificou as possibilidades e condições para a averbação pré-executória nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto; por fim, relacionou-se o direito de propriedade, o pagamento das exações fiscais e o Estado Fiscal, partindo da Teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel. Os resultados mostram que a averbação pré-executória amolda-se ao contexto constitucional, contribuindo para o ajuizamento seletivo das execuções fiscais, a proteção dos terceiros de boa-fé, da economia de mercado e da livre concorrência. No contexto do Estado Fiscal, só existe direito a propriedade pós-tributária, após o pagamento das exações fiscais, pois o patrimônio decorre das instituições jurídicas criadas pelo Estado.

PALAVRAS-CHAVE. Averbação pré-executória. Direito de propriedade. Estado fiscal.

ABSTRACT. This article investigates whether the pre-execution record, provided for in art. 20-B, § 3, inc. II of Law nº 10.522/02, is an effective constitutional fiscal instrument for the taxpayer that is efficient for the tax authorities, reducing the demand for the Judiciary, increasing the recovery of public credit and consolidating the property in the context of the fiscal state. For this, the deductive method was applied, with the techniques of documentary and bibliographic research and the examination of the official data of revenue recovery and administrative collection. First, we determined which debts and what measure can be entered in the Union's active debt; subsequently, verified the possibilities and conditions for pre-executory registration in the records of assets and rights subjected to attachment or seizure; lastly, the right to property, the payment of tax assessments and the tax status were related, according to the theory of Liam Murphy and Thomas Nagel. The results show that the pre-executory registration conforms to the constitutional context, contributing to the selective filing of tax executions, the protection of third parties in good faith, the market economy and free competition. In the context of the fiscal state, only the right to post-tax property exists after the payment of tax exemptions, since equity derives from the legal institutions created by the State.

KEYWORDS. Pre-executory registration. Property right. Fiscal state.

1. Introdução

“Os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”¹. O termo ‘imposto’, tal qual apresentado pelos autores, deve ser lido com uma visão ampla que abarque toda a incidência fiscal do Estado em face do contribuinte.

Este artigo trata a respeito do procedimento de cobrança administrativa da dívida ativa da União denominado averbação pré-executória, na esteira da inovação promovida pela Lei Federal nº 13.606/2018, que acrescentou o art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, que estabeleceu a possibilidade de fazer constar nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto a inscrição em DAU, tornando os bens indisponíveis.

¹ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 240.

Regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, o novo instituto jurídico ampara-se na função social da propriedade – fundada nos art. 5º, inc. XXIII, art. 170, inc. III, art. 182, § 2º e art. 186, todos da CRFB/88 –, na publicidade das inscrições em dívida ativa – art. 198, § 3º, inc. II –, na defesa do terceiro de boa-fé contra alienações fraudulentas – art. 185 do CTN –, na defesa da economia de mercado, livre concorrência e da existência de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

Constitucionalmente, coube a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional efetuar a gestão, execução e cobrança da dívida ativa da União, conforme art. 131, § 3º, responsável pela representação judicial e extrajudicial da União nas causas de natureza fiscal.

Todo débito, tributário ou não, que puder ser cobrado diretamente na via administrativa, independentemente da intervenção judicial, poderá ser inscrito em dívida ativa, conforme art. 39 da Lei 4.320/64, cabendo a PGFN efetuar o controle de legalidade e regularidade, podendo alterar ou extinguir a CDA ainda na via administrativa. Desta inscrição, será originada a certidão de dívida ativa, dotada de certeza e liquidez, que poderá ser questionada pelo contribuinte tanto na via administrativa quanto na judicial, uma vez adotado o sistema jurisdicional inglês ou da jurisdição única².

Importante inovação legislativa, num processo de investimento na desjudicialização da cobrança, através do ajuizamento seletivo da execução fiscal, a Lei Federal nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, trouxe vários elementos para a cobrança administrativa dos valores inscritos em dívida ativa, com atividades efetivas que não demandam reserva jurisdicional para serem executadas de imediato.

Passado o processo administrativo de constituição do crédito, caso não haja pagamento nesta via, haverá a inscrição em dívida ativa da União. Após este procedimento administrativo de controle da legalidade, em que foi concedido o contraditório e a ampla defesa para a constituição definitiva do crédito, o contribuinte será novamente intimado, desta vez para efetuar o pagamento do valor inscrito na DAU. Caso não seja realizado, é facultado a Fazenda Nacional informar o débito aos órgãos de proteção ao crédito do consumidor e a averbação do título nos órgãos de registros de bens e direitos, como os Departamentos Estaduais de Trânsito e os Cartórios de Registro de Imóveis.

É possível ainda condicionar o ajuizamento de novas execuções fiscais a existência de indícios de bens úteis para a satisfação do crédito a ser executado. Além de diminuir o número de processos judiciais em curso, esta estratégia

² MEIRELLES, 2016, p. 55-56.

serve para concentrar esforços em devedores e corresponsáveis que possuam patrimônio para arcar com o adimplemento do débito inscrito em DAU.

Em outra medida, a propriedade é uma convenção do Estado fiscal, financiado pela receita proveniente da economia de mercado, da qual é garante, possibilitando o arcabouço jurídico para o desenvolvimento livre desta atividade, sendo o sistema fiscal elemento integrante e essencial.

Nos dois exercícios financeiros em que foram aplicados, 2018³ e 2019⁴, a estratégia de cobrança administrativa possui boa repercussão na recuperação de recursos públicos, representando mais de três bilhões de reais recuperados em cada ano financeiro.

Deste desenho inicial, é possível verificar que os contornos da cobrança administrativa são acessíveis exclusivamente para atos que não importem constrição de bens e direitos sujeitos a reserva jurisdicional, que só poderá ser realizado por intermédio da execução ou cautelares fiscais específicas.

Desse modo, reconhecida a possibilidade de cobrança administrativa dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, estando em pauta a desjudicialização das execuções fiscais, este trabalho debruçar-se-á sobre a política de recuperação administrativa do crédito público estabelecida na Lei Federal nº 13.606/2018, mais precisamente a averbação pré-executória, no intuito de questionar se, efetivamente, se trata de um instrumento fiscal constitucional para o contribuinte e eficiente para o Fisco, reduzindo a demanda para o Poder Judiciário, elevando a recuperação do crédito público e consolidando o direito de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

Empregando o método dedutivo, serão utilizadas as técnicas de pesquisa bibliográfica e documental para se aproximar com a realidade estudada, com o exame da legislação federal, da constituição, dos atos regulamentares emitidos pela PGFN para executar as ações previstas em lei e dos dados oficiais da recuperação e gestão da dívida ativa.

Com isso, este artigo foi estruturado em três seções, com a abordagem do conceito de Dívida Ativa da União, a possibilidade de inscrição, o controle de legalidade e a competência constitucional para fazê-lo, indicando a execução fiscal como o instrumento histórico de cobrança; em segundo lugar, foi desenvolvida a inovação do art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, abordando as possibilidades e condições para a averbação pré-executória nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto; e, por fim, avaliou-se

³ PGFN em números 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em 12 de maio de 2020.

⁴ PGFN em números 2020. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 12 de maio de 2020.

a relação entre o direito de propriedade, o pagamento das exações fiscais e o Estado Fiscal, partindo da Teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel.

2. Inadimplemento e a inscrição em Dívida Ativa da União

Inicialmente, a constituição do crédito fiscal é realizada por um ato de lançamento, que cria uma norma individual e concreta⁵ entre as partes, com a ciência e oportunidade de participação dada ao sujeito passivo. Este crédito advém de uma relação jurídica de cunho patrimonial, sendo quantificado e qualificado, fazendo o cotejo entre o fato real ocorrido e a previsão legal.

O procedimento administrativo de constituição da exação fiscal demanda o estabelecimento do contraditório e da ampla defesa, com a possibilidade de recurso na via administrativa, motivação das decisões e possibilidade de pagamento na via administrativa.

Dessa forma, somente haverá a inscrição em dívida ativa depois de ultrapassado o debate administrativo de constituição do crédito e se estiver configurado o inadimplemento. Poderão ser inscritos os débitos tributários ou de qualquer natureza, desde que seja passível de cobrança direta na via administrativa, já que estará constituindo um título executivo extrajudicial em favor da Fazenda Pública, conforme art. 784, inc. IX do CPC/15.

Mas, afinal de contas, o que pode ser inscrito em dívida ativa? Os débitos com o erário que possam ser constituídos e cobrados diretamente na via administrativa, dependendo da previsão expressa em lei autorizando a inscrição. Assim, a resposta depende da análise do caso concreto. A título ilustrativo, o servidor público federal em débito com o erário que for demitido, exonerado ou tiver sua aposentadoria ou disponibilidade cassada e não quitar ou parcelar o débito em até 60 dias, poderá ter o valor inscrito em DAU, pelo art. 47, § Ú da Lei nº 8.112/1990.

De tal modo, valores cuja cobrança seja conferida diretamente a União por lei, de natureza tributária ou não, tais como tributos – teoria pentapartite⁶: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais –, foros, laudêmios, taxas de ocupação,

⁵ CARVALHO, 2015, p. 365.

⁶ “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”. RE nº 146.733-9/SP.

multas de contratos administrativos em geral e demais previstos no art. 39, § 2º da Lei 4.320/64.

Não obstante a definição ampla dos créditos da União passíveis de inscrição em dívida ativa é fundamental entender qual realmente deve ser classificado como tal, devendo representar obrigação líquida, certa e exigível.

Quando tratamos de crédito tributário, mesmo aqueles decorrentes de lançamento pelo contribuinte⁷, como a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, não é possível desconsiderar que a lei vincula a atuação da autoridade pública o dever de constituir e cobrá-lo, conforme art. 142 do CTN. Nestes casos, fácil perceber que o título executivo extrajudicial formado possui autoexecutoriedade, pois lançado a partir de previsão em lei e submetido a procedimento administrativo de constituição e cobrança.

A celeuma é verificada quanto aos créditos não tributários. Especificamente, quais deles podem ser inscritos na dívida ativa da União?

Não há resposta pronta. Todavia, poderemos definir os requisitos a serem analisados antes da inscrição em DAU. O crédito decorrente do poder de império do Estado, no exercício do poder de polícia⁸ ou atividade legalmente conferida à autoridade pública, quando configurada atividade típica de entidade de direito público, é possível de inscrição. Em situação similar, quando for decorrência de ato ou contrato administrativo típico, como multas pelo descumprimento de seus termos, e desde que também haja previsão em lei, é determinada a possibilidade de inscrição em dívida ativa.

⁷ “Desse modo, em nosso direito positivo, o *lançamento é sempre necessário*, ainda que se opere por omissão da autoridade encarregada de prática. Augusto Fantozzi, comentando a legislação italiana, mostra que a função do lançamento se tem modificado, deixando ele de preocupar-se com a problemática do fato gerador e da obrigação tributária para centrar-se na atividade de controle administrativo sobre a atividade do sujeito passivo. O que se nota no direito tributário positivo brasileiro é um descompasso entre as normas gerais (do CTN) e a evolução da legislação ordinária, que caminha claramente para a ‘dispensa’ do lançamento nas situações, em quantidade crescente, em que o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, independentemente de qualquer provocação do Fisco, de modo que este só procede ao lançamento quando o sujeito passivo descumpra esse dever legal.” (AMARO, 2006, p. 343)

⁸ “É evidente que o Estado deve atuar à sombra do Princípio da Supremacia do Interesse Público e, na busca incessante pelo atendimento do interesse coletivo, pode estipular restrições e limitações ao exercício de liberdades individuais e, até mesmo, ao direito de propriedade do particular. Neste contexto, nasce o Poder de Polícia, decorrente da supremacia geral da Administração Pública, ou seja, aplicando-se a todos os particulares, *sem a necessidade de qualquer vínculo de natureza especial*.

Isso porque, não obstante a Carta Magna e a legislação infraconstitucional definam direitos e garantias aos particulares, o exercício desses direitos deve ser feito em adequação ao interesse público.” (CARVALHO, 2017, p. 132)

Do contexto exposto, é possível identificar que créditos originários de ilícitos extracontratuais, sem fundamento legal que autorize sua inscrição em dívida ativa, demandará ação de conhecimento para formar o título executivo, não sendo facultada a cobrança por meio da execução fiscal. Dos créditos extracontratuais, deve-se visualizar a inexistência de liquidez – quanto é devido – e certeza – o conteúdo do débito, requisitos essenciais a quaisquer títulos executivos. Assim, entende-se pela impossibilidade de inscrição dos débitos extracontratuais, apurados por ato unilateral da Administração Pública, ainda que o seja em sede de processo administrativo legalmente instruído.

Seguindo esta linha legalista, a jurisprudência do STJ aponta para a necessidade de lei, quanto aos valores extracontratuais, para que autorize a inscrição em dívida ativa, conforme o tema repetitivo nº 598⁹. Em outras palavras, é fundamental a existência de autorização legal para inscrição em dívida ativa de valores extracontratuais, do contrário, deverá ajuizar ação de conhecimento para reconhecer a responsabilidade civil e formar o título executivo judicial. Por sua pedagógica lição, transcrevo parte da fundamentação do voto proferido no Recurso Especial nº 1.350.804 – PR:

Veja-se que o que aqui afirmamos não agride os valores decorrentes de casos de *ilícitos administrativos cometidos por servidores públicos federais* da autarquia previdenciária como o *alcance, a reposição e a indenização*, justamente porque sua inscrição em dívida ativa se submete a *disciplina legal específica*. Além disso, nesses casos *há uma relação jurídica entre o causador do dano e a administração pública* (condição de servidor ou funcionário público) que preexiste ao próprio dano causado, veja-se: (...)

Observe-se também que as hipóteses citadas para o servidor público em muito diferem da inscrição em dívida ativa de pessoa que, sem qualquer relação jurídica prévia com a administração pública, lhe causa dano, v.g. acidente de veículo ou outros ilícitos extracontratuais de natureza civil para os quais a lei não expressamente reserva o rito da inscrição em dívida ativa. Essas hipóteses de inscrição foram rechaçadas pela jurisprudência do STJ (REsp. Nº 441.099 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 07 de outubro de 2003, e REsp. Nº 362.160 - RS, Rel. Min. José Delgado, julgado em 05 de fevereiro de 2002),

⁹ Tema repetitivo nº 598/STJ: “À mingua de lei expressa, a inscrição em dívida ativa não é a forma de cobrança adequada para os valores indevidamente recebidos a título de benefício previdenciário previstos no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91 que devem submeter-se a ação de cobrança por enriquecimento ilícito para apuração da responsabilidade civil”.

devendo o ente público procurar as vias judiciais para obter a reparação mediante ação condenatória.

Pensar de modo diferente significaria abolir a existência da ação condenatória para os entes públicos e permitir-lhes a formação unilateral do título executivo, sem fundamento legal ou contratual prévio, em todas as relações de direito público e privado de que participem, o que gera enorme insegurança jurídica.

De outro lado, nas relações privadas da qual a Administração Pública for parte e houver fundamento legal ou contratual prévio (vínculo pré-existente), poderá ser formado o título executivo uniliteral.

Com viés exemplificativo, temos algumas previsões de inscrições em DAU de débitos não tributários: i) crédito constituído pelo INSS em decorrência de benefício previdenciário ou assistencial pago indevidamente ou além do devido, pelo art. 115, § 3º da Lei nº 8.213/91; ii) os débitos de servidor federal com o erário, conforme art. 47, § único da Lei 8.112/90; iii) alugueis, taxas, foros laudêmios e demais contribuições devidas pela utilização privativa dos bens públicos federais, prevista no art. 201 do DL nº 9.760/46; iv) valores e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, previsto no art. 2º da Lei 8.844/94; v) cobrança das multas lavradas por agentes da auditoria fiscal do trabalho, pelo art. 642 da CLT; vi) multas lavradas pela Justiça Eleitoral, prevista no art. 367, inc. IV do Código Eleitoral; vii) multa por ato atentatório a dignidade da justiça, estabelecida no art. 77, § 3º do CPC/15; viii) multa criminal, pelo art. 51 do CP; ix) multa pelo descumprimento de contrato administrativo ou regras do edital de licitação; v) multa por infração a legislação de trânsito, exarada pela Polícia Rodoviária Federal.

De tal modo, como título conclusivo desta seção é importante destacar que os valores não tributários poderão ser inscritos em dívida ativa da União quando puder ser lançada e constituída no âmbito administrativo, com previsão legal própria para a cobrança na via administrativa. Quanto aos débitos tributários, pela forma de constituição e autorização legal para inscrição, não há controvérsias quanto à formação e execução do título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa.

3. Cobrança administrativa de débitos inscritos em DAU e a averbação pré-executória

Tradicional mecanismo executivo ao longo dos anos, a execução fiscal veio se mostrando um método ineficaz e custoso para a cobrança de alguns débitos inscritos na dívida ativa da União, principalmente aquelas de

pequeno valor, originando o art. 1º, inc. II da Portaria MF 75/12, determinando o não ajuizamento de execuções fiscais cujo valor consolidado junto a Fazenda Nacional seja inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Esta junção de fatores fez com que outros métodos de cobrança, principalmente extrajudiciais, fossem pensados e postos em prática com o objetivo de incrementar a recuperação da receita pública. Neste sentido foram as inovações advindas da lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, com previsões legais como a notificação do devedor para pagamento e a possibilidade comunicar a inscrição aos órgãos de proteção ao crédito e encaminhar pedido para averbação das CDAs nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto.

A notificação para o devedor, após a inscrição do crédito em dívida ativa, possibilita ao devedor a oportunidade de pagamento do valor, atualizado monetariamente e acrescidos dos demais encargos, conforme art. 20-B da Lei nº 10.522/02. Somente após decorrer o prazo para pagamento, é facultado a Fazenda Nacional comunicar o débito aos órgãos de crédito e averbar a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos.

Importa frisar que, firme nas lições de Murphy e Nagel (2005), o sujeito passivo com débito junto ao fisco, que não efetuou o pagamento no ato da constituição nem após a inscrição em dívida ativa, está, na verdade, em poder de sua renda pré-tributária, concentrando recursos públicos com destinação eminentemente privada.

O sistema tributação exige um tratamento equitativo, tanto do ponto de vista horizontal, quando se refere a pessoas que detém a mesma base tributária; quanto na linha vertical, onde a exigência de justiça exige uma incidência da tributação de forma diferente em relação em relação a pessoas que apresentam diferenças na base tributária. Tomando como exemplo o imposto sobre a renda da pessoa física, a equidade horizontal exige que haja a mesma tributação de quem possui igualdade de renda, enquanto a equidade vertical trata da justiça na incidência de quem possui diferentes níveis de renda, para que todos contribuam com um mesmo nível de esforço para a realização da receita pública, com uma faixa isenta de tributação pela renda reduzida.

Estabelecido nos incisos do § 3º do art. 20-B da Lei 10.522/02, foi idealizado com viés de possibilitar efetividade à cobrança na via administrativa, registrando o débito nos órgãos de proteção do crédito ao consumidor e possibilitando a averbação da CDA nos sistemas de registros de bens e direitos legalmente passíveis de constrição, tornando-os indisponíveis.

Nesta nova roupagem do processo administrativo tributário, é observada a concentração de esforços nas dívidas recuperáveis, o combate às fraudes fiscais, atuando contra os sonegadores contumazes e a utilização

de instrumentos para facilitar ao contribuinte o pagamento de seus tributos inscritos em dívida ativa.

Em uma amostra comparativa quanto ao combate da sonegação fiscal e a recuperação de ativos, os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) vêm adotando as seguintes práticas: i) divulgação do nome dos devedores em atraso, seguido com a formatação do aplicativo Dívida Aberta¹⁰; ii) alargar o prazo para pagamento facilitado, conforme disposto na Lei 13.988/2020; iii) retenção dos pagamentos dos órgãos públicos aos devedores, atuando antes do recebimento de precatórios, por exemplos, que podem ser utilizados para adimplir o débito; e iv) redirecionamento da cobrança em face de terceiros, como disposição do art. 20-D da Lei nº 10.522/02. Ou seja, as alterações recentes colocam o Brasil na linha dos principais países do mundo no combate a sonegação fiscal, recuperação de ativos, defesa da economia de mercado e da livre concorrência.

Essencial destacar o papel do Estado, financiado pelas exações fiscais, como o responsável pela existência dos mecanismos e convenções jurídicas que possibilitam a existência da propriedade para cada indivíduo, dado que “o mundo sem governo é o estado de natureza de Hobbes, que ele apropriadamente definiu como uma guerra de todos contra todos”¹¹.

Nesse contexto, a averbação pré-executória, inovação conferida pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que acrescentou o art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, representa um mecanismo jurídico para localizá-la previamente os bens do devedor, indicando-os a penhora na futura execução fiscal, possibilitando maior eficácia no combate as alienações em fraudes a execução e na defesa do terceiro de boa fé, ao comunicar a ineficácia da alienação em face da Fazenda Nacional, conforme art. 185 do CTN.

Pelo dispositivo legal citado, há uma presunção relativa na alienação ou oneração de bens ou rendas por devedores inscritos em dívida ativa, sendo a data da inscrição o termo *a quo*. A prevenção de fraude contra o crédito público é questão muito debatida, com a previsão, por lei ordinária, de instrumentos jurídicos como a medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/1992, em que se requisita, contudo, a comprovação do risco de insolvência do devedor¹². Pois bem, tratando-se de crédito não tributário inscrito em DAU terá a incidência do art. 792 do CPC/15, que exige a averbação nos

¹⁰ APP Dívida Aberta. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2020/pgfn-lanca-aplicativo-para-dispositivos-moveis-com-foco-na-transparencia-publica-e-no-consumo-consciente>. Acesso em 15 de maio de 2020.

¹¹ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23.

¹² THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 242.

órgãos de registro de bens e direitos para possibilitar o conhecimento de terceiros e impedir alienação em fraude à execução.

Também, a possibilidade de realização da averbação pré-executória na via administrativa ostenta natureza transitória, até o ajuizamento da execução fiscal, quando caberá ao Poder Judiciário decidir quanto ao levantamento, a manutenção da indisponibilidade ou a conversão em penhora. Há previsão de impugnação na via administrativa, com a promoção do contraditório e da ampla defesa, implicando na perda de sua eficácia caso não seja ajuizada a execução fiscal no prazo de 30 dias, contado da averbação pré-executória.

Regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, a operacionalização da averbação pré-executória prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02 se faz observando os estritos limites legais, possibilitando a defesa na via administrativa e prevenindo lesão contra terceiro de boa-fé, que ficaria ciente da ineficácia da alienação de bens de devedor inscrito em DAU, em face da União, por configurar-se fraude à execução fiscal.

O ato de regulamentação foca no controle de legalidade exercido pelos Procuradores da Fazenda Nacional, em respeito ao contribuinte, aos precedentes judiciais, a redução da litigiosidade, a discussão administrativa do débito inscrito em DAU através do pedido de revisão de dívida inscrita, possibilidade de garantir antecipadamente o débito na esfera administrativa para liberar certidão positiva com efeitos de negativa e o fortalecimento dos meios judiciais e extrajudiciais de cobrança. Além disso, o sistema administrativo de cobrança está focado no monitoramento patrimonial do devedor e na localização de bens úteis a garantia do crédito como pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal.

A averbação pré-executória é o ato pelo qual a Fazenda Nacional anota nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto a existência de débitos inscritos em DAU, prevenindo alienações em fraude à execução fiscal. Prefere-se a averbação em bens imóveis, porém é direcionado a todos o patrimônio sujeito ao registro público. A pequena propriedade rural, o bem de família, os bens e direitos de empresa com falência decretada ou recuperação judicial deferida e demais patrimônio indisponível não será objeto da averbação, conforme art. 23 da Portaria PGFN nº 33/2018.

Da averbação o devedor será notificado para apresentar impugnação, instruída com a documentação que comprove suas alegações para julgamento através de ato administrativo. Na defesa administrativa em face da averbação pré-executória o devedor pode alegar qualquer causa em direito admitida, inclusive ilegalidades no processo de constituição ou inscrição do débito, bem como a existência de bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita, exceção do art. 185, § único do CTN.

Do julgamento administrativo, sendo procedente a impugnação, será determinado o cancelamento ou a substituição da averbação, devendo ser protocolada a petição inicial da execução fiscal em até trinta dias, contado do primeiro de útil após esgotar o prazo de impugnação ou da sua rejeição, sendo levantada a averbação caso desrespeitado o prazo do ajuizamento, exceto por suspensão da exigibilidade do débito em momento anterior ao seu efetivo ajuizamento.

Quando há um inadimplemento de tributos, estaremos diante de uma injustiça na partilha dos ônus tributários entre os indivíduos¹³, onerando excessivamente uns, enquanto existe um benefício injusto para outros, fomentando a noção equivocada de que haveria direitos de propriedade pré-tributários. Na verdade, os atos de constrição nos bens supostamente pertencentes aos devedores tributários não atingem a propriedade privada, pois esta só passa a existir após o pagamento da carga tributária.

Diante deste cenário, é possível concluir que o instituto jurídico da averbação pré-executória atende a todos os requisitos de legalidade, fazendo constar no título de registro público de bens e direitos a existência de débitos inscritos em dívida ativa, possibilitando a ciência de terceiros e o resguardo do crédito público. Pelas circunstâncias apresentadas, com a possibilidade de impugnar a averbação, pelas condições específicas do crédito e a salvaguarda dos direitos de terceiros adquirentes, tanto a previsão legal do art. 20-B, § 3º inc. II da Lei nº 10.522/02, quanto a sua regulamentação pela Portaria PGFN nº 33/2018, estão dentro do crivo da constitucionalidade e no contexto de proteção da propriedade dentro do Estado Fiscal.

4. A propriedade, o estado fiscal e o pagamento das exações fiscais

Necessário fazer constar, nesta sede inicial, que tributo é espécie de exação fiscal. Por tributo se entende a receita secundária, derivada da cobrança sobre parcela das receitas geradas na economia; enquanto as exações fiscais, além dos tributos, incluem também as multas não tributárias, receitas originárias, aquelas derivadas da exploração direta do patrimônio do Estado, e demais créditos cuja cobrança é atribuída ao Estado.

O foco deste artigo vai além dos créditos de natureza tributária, receita derivada da existência de um sistema econômico necessariamente desvinculado do Estado, mas regulado por ele, analisando o contexto da cobrança das exações fiscais, em especial aquelas passíveis de inscrição em dívida ativa da União.

¹³ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 21.

Importa destacar que direito de propriedade possui a característica de ser originado do sistema jurídico, do qual o tributário é parte integrante. Podemos apontar uma dupla finalidade a exação fiscal: i) financiar os gastos públicos; e ii) possibilitar ao cidadão viver em um Estado Fiscal, que se sustenta a partir da arrecadação fiscal e possibilita a existência de propriedade privada, desde que cumpra sua função social, conforme art. 5º, inc. XXIII c/c art. 170, inc. III c/c art. 182, § 3º c/c art. 186, todos da Carta Magna de 1988.

No desenho traçado por nossa Constituição, resta claro que a propriedade privada só se justifica quando utilizada no contexto de benefício da coletividade, tendo em vista a inexistência de direitos de propriedade absolutos. O Estado Fiscal adveio de uma alternativa ao regime absolutista, onde o soberano se confundia com o próprio Estado, sendo proprietário de todas as terras, de onde tirava sua fonte de sustento¹⁴.

A regra do Estado Moderno é ser fiscal, financiado através do pagamento das exações fiscais, de matriz social ou liberal, de acordo com sua atuação e dimensão, com o seu custeio advindo da participação nas receitas da economia produtiva¹⁵. A propriedade foi instituída através de uma convencionalidade, garantida pelo sistema jurídico, de existência necessariamente posterior ao Estado, não sendo um direito natural ou inerente à condição humana, configurando uma conquista, tendo a compreensão das exações fiscais como criadoras e fiadoras do direito de propriedade.

De tal modo, a propriedade é fundamentada no regime jurídico vigente, do qual as exações fiscais são partes integrantes, talvez as principais, confirmando sua natureza de convenção jurídica¹⁶. O Estado e a legislação dele proveniente cria o ambiente e legitima a existência da propriedade individual, direito fundamental garantido na Constituição da República de 1988.

Por isso, não existe propriedade pré-tributária, antes do pagamento das exações fiscais, pois não há direito natural que lhe garanta, sendo justamente a atuação do Estado e da legislação a causa de sua existência e a possibilidade de exercício pelos indivíduos. É consequência da convenção social prevista na lei, com a conformação verificada após a incidência das exações fiscais, responsável por promover a justiça econômica ou distributiva¹⁷. Neste cenário, o cidadão assume protagonismo, podendo exercer seu direito sobre suas conquistas na economia de mercado mediante uma

¹⁴ ALMEIDA; SILVEIRA, 2013, p. 78.

¹⁵ NABAIS, 2012, p. 198.

¹⁶ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11-13.

¹⁷ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5.

contribuição com a justiça redistributiva e diminuição da desigualdade vertical pós-tributária.

Assim, a exação fiscal não pode ser minimizada e entendida como um mero sacrifício para os cidadãos e poder para o Estado, sendo verdadeira contribuição essencial para a vida em sociedade, em benefício da comunidade organizada na forma de Estado¹⁸. A realização de receita pública nada mais é do que a possibilidade do Estado atingir suas finalidades, dentre elas garantia da propriedade, já que todos os direitos possuem custos, vez que superada a antiga ideia de defesa do custo zero para garantir a realização dos direitos civis¹⁹. Ninguém duvida que garantir do direito o direito ao voto²⁰, o de livre locomoção da população ou a liberdade do indivíduo, direitos civis de não intervenção estatal, demandam forte investimento público, essenciais à manutenção do estado democrático.

Sob esta ótica, cabe ao Estado promover um tratamento equitativo entre os cidadãos, considerando a teoria aristotélica de promover o tratamento diferenciado, na exata medida em que os cidadãos se diferenciem, promovendo a justiça redistributiva tanto na exação fiscal quanto na sua destinação. Notada a diferença no arranjo pré-tributário dos cidadãos, deve haver certa gradação, objetivando que incida sobre cada indivíduo atingido na mesma medida de perda de bem-estar individual, em consequência da contribuição para a reforma pública.

A defesa da formação da receita pública a partir de uma justiça redistributiva, com base no princípio do benefício, onde a prestação dos serviços estatais deve ser proporcional ao tamanho do tributo, incorre no erro de desconsiderar a função social da propriedade e o papel redistributivo na aplicação dos recursos públicos. No Brasil, em geral, os serviços públicos são mais utilizados pela população de baixa renda que, em termos absolutos, pode contribuir com uma quantia menor, até por sua vulnerabilidade socioeconômica, mas, pela regressividade do nosso sistema tributário, em termos percentuais, se sacrificam muito mais, restando uma menor renda pós-tributária.

Verificar a capacidade contributiva do cidadão é fundamental na formulação de exações fiscais que representem igualdade de sacrifícios para

¹⁸ NABAIS, 2012, p. 185-186.

¹⁹ MASTRODI; ALVES, 2016, p. 710.

²⁰ Para as eleições de 2018, última realizada no Brasil, foram disponibilizados R\$ 1,7 bilhão para os partidos políticos, através do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC). Existe também o Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos, conhecido como Fundo Partidário, responsável por custear as atividades ordinárias dos partidos políticos. Partidos políticos receberam R\$ 1,7 bilhão do Fundo Eleitoral em 2018. TSE, 2019. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/imprensa/noticias-tse/2019/Janeiro/partidos-politicos-receberam-r-1-7-bilhao-do-fundo-eleitoral-em-2018>. Acesso em 14 de maio de 2020.

pessoas com base tributária diferente²¹. Princípio que limita o poder de tributar do Estado, está focado na justiça fiscal e redistributiva, cobrando somente daquele que efetivamente demonstrou condições de efetuar o pagamento.

Nesse sentido, o patrimônio individual de cada, conquistado pela atuação no mercado, deve ser legitimamente tributado, pois aquele não existe sem o Estado e a legislação pertinente. Há, sem dúvidas, uma relação de complementariedade, em que o Estado se mantém com parcela das receitas produzidas pelo mercado, que só existe por mecanismos legais criados pelo Estado, dentre eles o sistema tributário, garantidor da existência da propriedade.

Estado e mercado mostram-se umbilicalmente relacionados. O primeiro não se sustentaria financeiramente sem as trocas e a divisão social do trabalho realizada pelo segundo, que sequer existiria, não fossem as regras jurídicas definidas pelo primeiro²² convencionando até mesmo o direito de propriedade. Por ser decorrência de lei, vez que fundada na convencionalidade do sistema jurídico, financiado pelo Estado, a interpretação social da propriedade assume conotação consequentialista, na medida dos seus efeitos na sociedade, de acordo com os valores sociais presentes na legislação.

Em andamento, resta claro que a propriedade deve ter função social, objetivando a construção de uma sociedade justa e igualitária, considerando que a utilidade efetiva de uma quantidade de dinheiro é inversamente proporcional ao aumento do montante de patrimônio individual²³, considerado este o valor marginal do dinheiro. Dada sua importância, inclusive como um dos pilares da existência da propriedade, o tributo é utilizado não só para a arrecadação de receitas aos cofres públicos, característica fiscal típica, como também para induzir comportamentos dos contribuintes, na sua competência extrafiscal, incentivando práticas que sejam benéficas à sociedade e desestimulando aquelas tendentes a prejudicar a comunidade.

Isto demonstra que a importância das exações fiscais vai muito além da via arrecadatória, de prestação pecuniária, servindo de verdadeiro mecanismo de incentivo as boas práticas na sociedade. Este conceito está relacionado à teoria finalística do direito tributário, tendo por finalidade última à promoção dos direitos fundamentais do cidadão, estando à solidariedade social como seu fundamento último²⁴.

Ora, a averbação pré-excutória terá vez quando verificados atos de crime contra a ordem tributária, esvaziamento patrimonial para frustrar a futura execução fiscal ou pelo elevado valor do débito, previstos no

²¹ LEÃO; FRIAS, 2017, p. 1.072.

²² LEÃO; FRIAS, 2017, p. 1.075.

²³ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 24-25.

²⁴ GRECO, 2011, p. 14-15.

§2º do art. 24 da Portaria nº 33/2018, circunstâncias configuradoras de nítido abuso da convencionalidade do próprio direito de propriedade.

A possibilidade da averbação pré-executória vem justamente na esteira de possibilitar um incremento na recuperação dos créditos públicos, pois o bem averbado encontra-se ainda na fase pré-tributária, antes do pagamento das exações fiscais, o que sequer estaria na disponibilidade como propriedade, pois violou a convencionalidade legal de arcar com os ônus da manutenção do Estado, garante do direito de propriedade.

Em consequência do que foi exposto, concluímos que o dever de pagar as exações fiscais transcende a esfera individual do cidadão, afetando toda a coletividade e os direitos pela organização estatal garantidos, demandando elementos efetivos de cobrança para que a sonegação seja coibida e os direitos, como o de propriedade, garantidos. Da mesma forma que não há como conceber a propriedade antes do pagamento das exações fiscais, não há como fundamentar inconstitucionalidade na averbação ou comunicação de débito inscrito em dívida ativa nos órgãos de controle do crédito aos consumidores ou nos setores de registro das propriedades de bens e direitos penhoráveis pela legislação.

5. Conclusão

A partir da explicação, discussão e dos dados apresentados no decorrer deste estudo, percebe-se que a nova ferramenta jurídica da averbação pré-executória está em sintonia com a ordem Constitucional vigente, principalmente quando fazemos seu cotejo em face da recuperação do crédito fiscal, defesa da economia de mercado contra práticas predatórias de sonegação e crimes contra a ordem tributária, garantia ao terceiro de boa-fé, oportunidade de impugnação e julgamento na via administrativa para o contribuinte e o conceito de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

No perfil dos devedores inscritos em dívida ativa da União, de acordo com o PGFN em números 2020²⁵, apenas 0,45% é considerado grande devedor da Fazenda Nacional, representando, contudo, 67% do estoque dos créditos inscritos em DAU. Este panorama reflete a importância de uma atuação de cobrança inteligente, com foco nos grandes devedores e débitos recuperáveis, pois boa parte da recuperabilidade está concentrada num universo restrito de devedores, representantes de um grande estoque.

Diante desses dados, o ajuizamento seletivo, através da demonstração de bens e direitos aptos para o adimplemento do débito pela averbação

²⁵ PGFN em números 2020. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 16 de maio de 2020.

pré-executória ganham cada vez mais significância, reduzindo a litigiosidade, o número de execuções fiscais e contribuindo para desafogar o Poder Judiciário. O procedimento previsto no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, está fundado na necessidade de divulgar a inscrição em dívida ativa em face do devedor, fato previsto no art. 198, § 3º, inc. II do CTN, mediante oportunidade para defesa na via administrativa e temporalidade, estando sujeita a indisponibilidade a confirmação da medida pela via Judicial, na execução fiscal protocolada até 30 dias após o fim da defesa administrativa da averbação pré-executória.

De fato, para a construção de uma sociedade mais igualitária é fundamental a atuação do Estado na diminuição das desigualdades sociais e econômicas, através da arrecadação das receitas fiscais com a finalidade de custear a realização de direitos fundamentais. Não se duvida que a efetivação dos direitos fundamentais, como o direito de propriedade, têm custos e devem ser financiados pelo dever fundamental de pagar as exações fiscais²⁶, superada a antiga ideia de que os direitos negativos não teriam custos.

A existência do Estado Fiscal está relacionada ao seu financiamento a partir do recolhimento das exações fiscais, que representa parte das receitas geradas através da economia de mercado, cuja existência é dependente da estrutura jurídica estatal. Mercado e Estado Fiscal estão intimamente relacionados e interdependentes, não havendo como um prosperar sem o outro. Conquanto o Estado esteja vocacionado a equidade regional e social, demandantes de forte investimento público, os agentes da economia de mercado buscam a estabilidade e segurança jurídica para praticar seus negócios mercantis e acumular riquezas, propriedades, que somente existem após o pagamento das exações fiscais para estruturação do Estado Fiscal²⁷, sem o qual sequer existiria o conceito de propriedade, com a predominância do estado de natureza Hobbesiano.

Ademais, o patrimônio individual é consequência pós-fiscal, pois busca seu fundamento na legislação, inclusive a fiscal, responsável por criar, através da convenção social, o direito de propriedade. A esta não há direito natural, pois a CRFB/88 prevê sua utilização de acordo com uma função social, inclusive em respeito a livre concorrência e a economia de mercado, pelos art. 5º, inc. XXIII, art. 170, inc. III, art. 182, § 1º e art. 186, demandando do proprietário um dever fundamental de agir em prol do bem comum.

Fácil perceber que, num ambiente concorrencial, em que o preço de mercado é determinado pelos gastos do empresário na produção da mercadoria, aquele que deixar de arcar com as exações fiscais ou terá uma

²⁶ NABAIS, 2002, p. 16-17.

²⁷ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 107-108.

margem de lucro maior ou reduzirá seu preço prejudicando os demais concorrentes. Em ambas as hipóteses, estarão se utilizando da coisa pública, o patrimônio pré-tributário, para enriquecimento pessoal, abusando do direito de propriedade e violando sua função social, práticas inaceitáveis, que exigem o combate severo para a manutenção do Estado Fiscal e dos direitos fundamentais.

Isso porque o Estado possibilita as condições e instrumentos jurídicos para que o cidadão possa acumular patrimônio, após o pagamento das exações fiscais, que devem ser utilizadas na concretização de seus objetivos, como a garantia do desenvolvimento nacional e a equalização social e regional, constantes do art. 3º da CRFB/88.

No arcabouço constitucional restou impossibilitada o exercício da propriedade de maneira meramente individual, sem que se destine a uma função social. Nesta seara, a averbação de inscrição em dívida ativa da União, feita após os processos administrativos de lançamento fiscal, inscrição e averbação pré-executória, sempre com respeito ao contraditório, a ampla defesa e ao terceiro de boa-fé, é uma das formas de buscar efetivar o direito fundamental a propriedade, acatando a economia de mercado e a livre concorrência com a equalização da propriedade após a contribuição com o financiamento da economia de mercado e dos direitos daí existentes.

A arrecadação das exações fiscais é necessária não só para a existência do Estado, como também para a legitimação do direito de propriedade, consequente criação convencionalista do primeiro. O patrimônio privado, por derivar diretamente da legislação, somente tem existência e pode ser considerado legítimo após o pagamento dos encargos fiscais, pois não existe patrimônio pré-tributário.

A diminuição das desigualdades regionais, fomentada pela arrecadação das receitas fiscais, no bojo das receitas produzidas a partir da existência da economia de mercado, exigem o financiamento por parte do Estado Fiscal. Nesse aspecto, é impossível pensar na propriedade sem intervenção do sistema jurídico estatal, sendo a fiscalidade um dos meios de alinhar a propriedade e o interesse comum.

Tal sistemática de averbação da CDA nos órgãos de registro de bens e direito sujeitos a penhora ou arresto, corrobora o processo de desjudicialização da cobrança da dívida ativa, investindo no ajuizamento da execução fiscal somente em face de devedores que demonstrem patrimônio apto a arcar com o adimplemento.

Além disso, visa evitar práticas fraudulentas contra o Fisco, combate a sonegação fiscal, defesa da propriedade, economia de mercado e livre concorrência, amparada na legislação dos países membros da OCDE²⁸.

²⁸ CLEMENTE; LÍRIO, 2017, p. 488.

Por fim, a medida não atinge contribuintes cumpridores de seus deveres, sendo direcionada apenas em face de débitos com elevado valor, com indícios de crime contra a ordem tributária ou quando verificado o esvaziamento patrimonial para frustrar a execução fiscal futura.

Enfim, há um dever fundamental de pagar as exações fiscais, uma vez que não existe propriedade sem o desenho jurídico garantido pelo Estado, sendo “logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos”²⁹. Baseado na análise realizada, possível inferir a constitucionalidade da averbação pré-executória prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, com base nos art. 185 c/c 198, § 3º, inc. II do CTN, como um dos mecanismos estatais para a garantia do exercício da função social do direito de propriedade, da economia de mercado e do custeio dos direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Andréia Fernandes de; SILVEIRA, Adinan Rodrigues da. Uma releitura do poder no estado absolutista. **Legis Augustus**, v. 4, p. 69-84, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 12 de maio de 2020.

_____. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. **Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 de abril de 2018.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. **Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da**

²⁹ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46.

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>. Acesso em 14 de maio de 2020.

_____. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais e dá outras providências.** Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 de julho de 2002.

_____. **PGFN em números 2019.** Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em 12 de maio de 2020.

_____. **PGFN em números 2020.** Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em 16 de maio de 2020.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Saraiva, 2015.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Econômicos**, v. 47, p. 487-507, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, p. 9-18, 2011.

LEÃO, Celina; FRIAS, Lincoln. Os objetivos da tributação: a interpretação liberal e a interpretação social da propriedade privada. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.12, n.3, p. 1.063-1.095, 2017.

MASTRODI, Josué; ALVES, Abner Duarte. Sobre a teoria dos custos dos direitos. **Revista Quaestio Iuris**, v. 9, n. 2, p. 695-722, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro.** 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Tese de doutorado, 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito da Mackenzie**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

