

O Novo Modelo de Cobrança do Crédito Tributário da União: uma Análise Crítica sobre Vantagens e Retrocessos dos “Novos” Institutos Criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN

The New Union Tax Credit Collection Model: a Critical Analysis on Advantages and Retrocesses of New Institutes Created by PGFN Ordinance No. 33/2018

Mellissa Freitas Ribeiro

Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza e Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará. Advogada na área de Direito Tributário.

Estado do Ceará. *E-mail*: mellissafreitasmfr@gmail.com.

Recebido em: 18-01-2019

Aprovado em: 07-11-2019

Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar as mudanças realizadas pela Portaria n. 33/2018 no processo tributário, enfocando os institutos do exame prévio de legalidade, o pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI), a oferta de garantia antecipada e a averbação pré-executória. Tem-se como problemática de pesquisa o questionamento sobre se as reformas promovidas pela regulamentação podem ser consideradas favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte. No enfoque da averbação pré-executória, também será questionado se essa deve ser qualificada como meio indireto de cobrança de tributo ou como forma de garantir a efetividade do processo tributário. Por meio de metodologia bibliográfica, abordagem qualitativa e análise crítica, conclui-se que a nova legislação tributária em análise promoveu importantes avanços quando instituiu o PRDI e a oferta antecipada de garantia, tendo, entretanto, retrocedido e violado direitos fundamentais dos contribuintes quanto à temática da averbação pré-executória.

Palavras-chave: pedido de revisão de dívida inscrita; oferta de garantia antecipada; averbação pré-executória.

Abstract

The aim of this paper is to analyze the changes made by Ordinance no. 33/2018 in the tax process, focusing on the institutes of the prior legality examination, the request for registered debt revision (PRDI), the offer of advance guarantee and the pre-registration executive. The research problem is whether the reforms promoted by the regulation can be considered favorable or unfavorable to the taxpayer. In the pre-execution annotation approach, it

will also be asked whether it should be qualified as an indirect means of tax collection or as a way of ensuring the effectiveness of the tax process. Through bibliographic methodology, qualitative approach and critical analysis, it is concluded that the new tax legislation under review promoted important advances when it established the PRDI and the early offer of guarantee, having, however, set back and violated the taxpayers fundamental rights regarding the subject of the pre-execution annotation.

Keywords: request for review of registered debt; offer of advance guarantee; pre-executory registration.

1. Introdução

A crise do Poder Judiciário advém do descompasso existente entre as demandas resolvidas em seu âmbito, em contraponto com a quantidade de novas ações que são propostas a cada dia, já devendo esse ser considerado um problema de natureza estrutural. Na tentativa de obter celeridade no recebimento do crédito tributário, inúmeras são as prerrogativas que a Fazenda Pública possui para litigar em juízo, as quais, de acordo com Cunha¹, são necessárias para que ela possa atuar da melhor e mais ampla maneira possível, não podendo, assim, ser qualificadas como privilégios, pois não são despidas de fundamentos, atendendo, em realidade, à consagração do princípio da igualdade no sentido aristotélico.

Em que pese esse esforço para o recebimento do crédito tributário na via judicial, inclusive com a existência de garantias processuais e de um diploma normativo específico (Lei de Execuções Fiscais), que tornam o processo mais célere, o instituto da execução fiscal vem sendo considerado ineficiente, conforme se comprova pelo estudo desenvolvido pelo IPEA², que concluiu, dentre outras coisas, que o tempo médio de duração da execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%, só sendo economicamente justificável a propositura da execução fiscal a partir do valor de R\$ 21.731,45 (vinte e um mil, setecentos e trinta e um reais e quarenta e cinco centavos).

A ineficiência da execução fiscal em conjunto com o problema estrutural do Poder Judiciário também são refletidos nas pesquisas anuais do CNJ³, que apre-

¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

² IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). *Comunicados do IPEA* n. 127. Brasília: IPEA, jan./2012. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2018.

_____. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Brasília: IPEA, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2018.

³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números*: 2019. 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.

sentam que a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução, sendo os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018, a maior taxa entre os tipos de processos constantes de todo o Relatório.

Tais estudos ocasionaram o ajuizamento seletivo dos créditos tributários, com a criação de legislação que possibilita o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos que não alcancem determinados valores. No âmbito federal, editou-se Portaria n. 75, de 22 de março de 2012⁴, que definia o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado fosse igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Para não abrir mão do referido crédito tributário, a Fazenda Nacional passou a utilizar-se dos meios extrajudiciais de cobrança, entre os quais, em um primeiro momento, merece destaque o protesto de CDA, instituto previsto na Lei do Protesto⁵ e regulamentado pela Portaria n. 429 de 4 de junho de 2014⁶, que determinava o envio para protesto extrajudicial por falta de pagamento de débitos com valores consolidados de até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Assim, a sistemática de cobrança dos débitos da Fazenda Nacional era permeada por uma análise inicial de valores: no caso de débitos com valor até vinte mil reais, a CDA era encaminhada para protesto; acima de cinquenta mil reais, propunha-se execução fiscal. Entre os valores de vinte e cinquenta mil reais, por sua vez, ficam à disposição da Fazenda Nacional ambos os meios (extrajudicial e judicial) para a persecução do débito.

A eficiência do meio extrajudicial de cobrança do protesto de CDA é representada pelas pesquisas realizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 2018⁷, que revelam o adimplemento, em virtude da estratégia do protesto, no montante de R\$ 1.250.253.196,57 (um bilhão, duzentos e cinquenta milhões, duzentos e cinquenta e três mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta

⁴ BRASIL. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em: 18 out. 2019.

⁵ BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 17 out. 2019.

⁶ BRASIL. Portaria nº 429, de 04 de junho de 2014. Disciplina a utilização do protesto extrajudicial por falta de pagamento de certidões de dívida ativa da União ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Brasília. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/servicos-e-orientacoes/servicos-da-divida-ativa-da-uniao-dau/protesto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao/PORTARIA%20429-2014.pdf/view>>. Acesso em: 18 out. 2019.

⁷ BRASIL. PGFN em números: 2018. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view>. Acesso em: 18 out. 2019.

e sete centavos) para a União, o que equivale a 4% (quatro por cento) de todo o numerário recuperado no ano de 2018.

Considerando o colapso da execução fiscal, em conjunto com a eficiência do protesto de CDA para perseguir o adimplemento do crédito tributário, a PGFN vem aprimorando as suas técnicas de cobranças, promovendo algumas mudanças legislativas e procedimentais em sua atividade. Tais reformas objetivam tanto resguardar o recebimento dos créditos de menores valores, considerando que estes não serão cobrados pela via judicial, quanto aperfeiçoar o sistema de recebimento de crédito de grande monta, focado em aumentar o percentual de recuperabilidade do crédito tributário da União.

Esse movimento de reforma foi intitulado de “novo modelo de cobrança de dívida ativa da União”, que abrange tanto o novo fluxo de inscrição de dívida ativa da União, regulamentado pela Portaria n. 33/2018 da PGFN, quanto o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), previsto na Portaria n. 396/2016⁸, que são compostos por procedimentos que têm a finalidade de trazer eficiência para o processo de recuperação do crédito tributário na fase administrativa e judicial, com o auxílio do desenvolvimento de novas tecnologias.

O RDCC é formado pelo conjunto de 4 (quatro) procedimentos, quais sejam: o Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial, com a automatização e coleta de informação sobre os bens dos devedores; a utilização de meios extrajudiciais de cobrança; o Procedimento Especial de Acompanhamento de Parcelamento (PEAP); e o Procedimento de Acompanhamento de Execuções Garantidas ou Suspensas por decisão judicial.

Todas essas ferramentas criadas pelo RDCC objetivam que a Fazenda Nacional possua maior controle no adimplemento do crédito tributário, promovendo o acompanhamento no patrimônio do contribuinte apto a verificar o seu esvaziamento. A longo prazo, o objetivo da PGFN é fazer uma classificação da capacidade de pagamento dos devedores (*rating* da dívida da União), para combater o devedor contumaz, o que se propõe seja legislado pelo Projeto de Lei n. 1.646/2019⁹.

Ao lado disso, objeto da presente pesquisa, diversas foram as mudanças também ocasionadas pela Portaria n. 33/2018 da PGFN, posteriormente alterada pela Portaria n. 42/2018 e pela n. 660/2018, que cria um novo fluxo de inscrição e cobrança da dívida ativa, possuindo, em síntese, os seguintes vetores de inovação: a) exame de legalidade prévio; b) previsão de discussão administrativa das dívidas

⁸ BRASIL. Portaria nº 396, de 20 de maio de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Brasília, 22 abr. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

⁹ MAIA, Matheus de Souza. *Estratégias de cobrança*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/divida-ativa-previdenciaria/estrategias-de-cobranca>>. Acesso em: 24 set. 2019.

antes da prática de atos mais gravosos de cobrança (PRDI); c) possibilidade de oferta antecipada de garantia na esfera administrativa; e, d) procedimentalização da averbação pré-executória, prevista na Lei n. 13.606/2018.

Dessa maneira, o objetivo desta pesquisa é analisar os pontos acima expostos por revelarem uma maior característica de inovação e de controvérsia doutrinária na seara dos meios alternativos de cobrança de tributos pela Fazenda Pública. Almeja-se perpassar e descrever os vetores de reforma da Portaria n. 33/2018 da PGFN, ponderando se são reformas favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte, problematizando, em especial, o instituto da averbação pré-executória, questionando a sua constitucionalidade pelo viés material e formal.

Para tanto, a pesquisa possui metodologia do tipo bibliográfica, mediante consulta a livros, legislação, revistas, artigos científicos e materiais publicados na internet acerca da Portaria n. 33/2018 da PGFN e dos meios alternativos de cobrança do crédito tributário.

Quanto à natureza ou abordagem, será qualitativa, pois será feita uma análise crítica acerca das reformas legislativas sobre a matéria. Quanto à utilização dos resultados, a pesquisa será aplicada, vez que terá como finalidade contribuir para fins práticos, buscando sedimentar a problemática que se propõe trabalhar.

Quanto aos objetivos, o estudo será exploratório – visando o aprimoramento de ideias, a busca e a coleta de informações sobre o tema em questão, podendo servir, ainda, de auxílio e fomento para novas pesquisas –, bem como descritivo, propondo a discriminação e explicação dos fenômenos percebidos. Quanto ao método, será utilizado o indutivo, aprofundando-se nas reformas legislativas e discussões doutrinárias.

2. O controle prévio de legalidade e os avanços decorrentes da possibilidade de participação do contribuinte, por meio do Pedido de Revisão em Dívida Inscrita (PRDI)

Caso o contribuinte reste inconformado com a realização do lançamento do crédito tributário e apresente impugnação, surge a etapa contenciosa do processo administrativo, que é regida pelo princípio da legalidade e caracterizada pelo conflito de interesses entre o contribuinte e o fisco. Assim, de acordo com Marins¹⁰, transmuda-se a atividade administrativa de ato para processo no momento em que o contribuinte registra o seu inconformismo.

Encerrada essa fase litigiosa, representada pelo processo administrativo fiscal, e transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias¹¹ para cobrança amigável do crédito

¹⁰ JAMES, Marins. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

¹¹ Prazo estabelecido no art. 21 do Decreto n. 70.235/1972: “Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável”.

tributário sem o respectivo pagamento, dispõe a Portaria n. 33/2018 da PGFN¹² que os órgãos de origem terão o prazo de 90 (noventa) dias para realizar o seu encaminhamento para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Ressalte-se que a referida previsão revela-se uma novidade, porquanto anteriormente não existia qualquer prazo para que a Receita Federal do Brasil enviasse o crédito tributário para cobrança, até por se tratar de órgãos distintos e independentes. Entretanto, o que se objetiva com a mudança é a maior celeridade na cobrança do crédito tributário, pois, conforme dados da pesquisa realizada pelo IPEA, esse se revela um fator determinante para um maior grau de recuperabilidade do crédito tributário.

Em sua redação originária¹³, a Portaria n. 33/2018 tinha a previsão de que, caso a dívida não fosse enviada dentro do prazo de 90 dias, a Procuradoria seria comunicada para fins de representação para apuração de responsabilidade do agente. Entretanto, a Portaria n. 660/2018, além de modificar o termo “serão obrigados a encaminhá-los” para “devem ser encaminhados”, ainda revogou o parágrafo que previa a possibilidade de representação do agente no caso de desrespeito a esse prazo.

Enviado o débito para a PGFN no prazo de 90 (noventa) dias, antes mesmo de ser realizado qualquer ato de cobrança, determina-se que seja feito o controle de legalidade dos créditos da União, momento em que é verificada a existência dos requisitos da certeza, liquidez e exigibilidade do título executivo.

Verificado qualquer vício que obste a inscrição em dívida ativa da União, a PGFN poderá devolver o débito ao órgão de origem para fins de correção. Também se revela possível que, mesmo que inexistente qualquer vício, a matéria já reste consolidada de modo favorável ao contribuinte no âmbito do Poder Judiciário ou da própria Procuradoria, razão pela qual o § 1º do art. 5º da Portaria n. 33/2018 elenca 11 hipóteses em que, mesmo não ocorrendo vício na formação do título, a PGFN pode não inscrever referidos débitos em dívida.

Referida previsão evita a litigiosidade no Poder Judiciário, por meio de ajuizamento de execuções fiscais manifestamente infundadas, por se basearem em

¹² “Art. 3º. Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem exigíveis, os débitos de natureza tributária ou não tributária devem ser encaminhados pela RFB e demais órgãos de origem à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em Dívida Ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1946, e do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.”

¹³ “§ 6º. O descumprimento do disposto neste artigo, constatado pelas unidades da PGFN, será comunicado ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, para fins de representação para apuração de responsabilidade do agente, nos termos do art. 22, *caput* e § 3º, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, sem prejuízo, em caso de dano ao erário, da representação por ato de improbidade administrativa previsto na Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e de do exercício do direito de regresso contra o responsável, conforme previsão constante no art. 37, § 6º, parte final, da Constituição Federal, observado o regulamento expedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

créditos que já possuem sua ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida pelo próprio Judiciário, o que perfectibiliza o entendimento de Machado Segundo¹⁴, que defende que o ato de inscrição não deve ser tratado como uma formalidade automática, constituindo, em realidade, mais uma forma de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, cabendo ao Procurador não realizar o novo julgamento do mérito do processo administrativo, mas sim corrigir erros relacionados ao ato de inscrição.

Destaca Araújo¹⁵ que a Portaria prevê o exame de legalidade de forma distinta, a depender da modalidade de lançamento do crédito tributário a ser exigido, instituindo o controle de legalidade de forma automatizada para débitos encaminhados eletronicamente. Entretanto, isso não impede que o controle de legalidade seja realizado a contento, vez que a mesma Portaria identifica a possibilidade de sua realização a qualquer tempo, inclusive a pedido do contribuinte. Assim, independentemente da forma como será feita, se faz relevante a presença do controle de legalidade dentro do processo de cobrança como um direito assegurado ao contribuinte, pois garante a exatidão do crédito submetido a execução forçada, promovendo a celeridade e abreviando os ônus da Fazenda Pública.

Após a realização desse controle suplementar de legalidade, a PGFN deve inscrever o débito em dívida ativa da União, momento em que o devedor é notificado para, em até 5 (cinco) dias, realizar o pagamento integral do débito atualizado ou o parcelamento do valor. A partir dessa notificação, surge também o prazo de 30 (trinta) dias para o contribuinte ofertar antecipadamente a garantia em execução fiscal ou apresentar o Pedido de Revisão em Dívida Inscrita (PRDI).

O PRDI revela-se outro instituto previsto pela referida Portaria e tem como objetivo oportunizar ao contribuinte instar a Procuradoria para refazer o exame de legalidade do crédito tributário, que é admitido para alegar as matérias taxativamente expressas na Portaria, mas que em resumo são aquelas que obstam a certeza, liquidez ou exigibilidade do crédito. De acordo com Silvério e Maluf¹⁶, essa previsão já ocorria informalmente, mediante o antigo “envelopamento”, cuja análise ficava ao arbítrio da PGFN, passando a existir um procedimento para o exercício prático do direito de petição (art. 5º, inciso XXXIV, “a”, da Constituição Federal).

¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

¹⁵ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; e CONRADO, Paulo Cesar (org.). *Inovações na cobrança do crédito tributário: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018*. São Paulo: RT, 2019. cap. 1, p. 11-24.

¹⁶ SILVÉRIO, Adriano; e MALUF, Isabel. *Pedido de revisão de dívida inscrita: avanços e riscos: previsão está na polêmica Portaria PGFN nº 33/2018, mas necessita de regulamentação legal para maior segurança jurídica*. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pedido-de-revisao-de-divida-inscrita-avancos-e-riscos-15092018>>. Acesso em: 14 nov. 2019.

De acordo com Conrado¹⁷, esse pedido trouxe uma expressiva mudança na forma de atuar da Fazenda Pública, que reconhece não ser bastante a integração do sujeito passivo à fase antecedente do ciclo de positivação, reestruturando o controle de legalidade para possibilitar que ele seja feito de forma dialética com o contribuinte e não mais de forma unilateral, integrando o sujeito passivo.

A oportunidade de refazer o exame de legalidade em conjunto com o contribuinte perfectibiliza o que defende Campos e Xavier¹⁸, ou seja, a necessidade de haver uma reestruturação da relação conflituosa entre fisco e contribuinte, a fim de prezar o diálogo entre as partes, em respeito ao princípio da cooperação, textualizado no art. 6º do Código de Processo Civil, que solidifica o dever de cooperação na busca por solução, independentemente do interesse da parte, expondo as vísceras da desconfiança e reatividade que pautam a relação entre contribuinte e administração tributária.

Entretanto, conforme adverte Gomes (2018)¹⁹, as hipóteses de cabimento do PRDI são estritas e exigem comprovação de plano, não sendo possível que o sujeito passivo utilize o instrumento para discutir a legitimidade do débito à luz de teses jurídicas ou análise de provas quanto à inocorrência do fato jurídico como se fosse sucedâneo do contencioso administrativo.

Mesmo possuindo hipóteses restritas, destaca-se que, se o PRDI for apresentado no prazo de 30 (trinta) dias da notificação para pagamento, suspenderá a prática de qualquer medida extrajudicial de cobrança prevista no art. 7º da Portaria n. 33/2018, dispositivo que, em breve síntese, elenca todos os meios extrajudiciais de cobrança à disposição da Fazenda Pública para cobrar o crédito tributário. O pedido apresentado pelo contribuinte terá o prazo de 30 (trinta) dias para ser julgado pela PGFN, cabendo recurso dessa decisão, no prazo de 10 (dez) dias, que não será dotado de efeito suspensivo.

Diante disso, entende Conrado²⁰ que, considerando a eficácia suspensiva que a apresentação do PRDI possui para interromper os meios de cobrança e distender o procedimento de controle de legalidade, bilateralizando-o, aquilo que era mero procedimento administrativo passa a ser um verdadeiro processo,

¹⁷ CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; e CONRADO, Paulo Cesar (org.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: RT, 2019. cap. 2. p. 25-36.

¹⁸ CAMPOS, Rogério; e XAVIER, Daniel de Sabóia. Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-avercacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>>. Acesso em: 09 fev. 2018.

¹⁹ GOMES, Eduardo de Paiva. Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e controle de legalidade. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/pedido-de-revisao-de-divida-inscrita-prdi-e-controle-de-legalidade-27062018>>. Acesso em: 03 dez 2018.

²⁰ CONRADO, Paulo Cesar. Op. cit., p. 33.

apreciado no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, que deverá se preparar para assumir esse novo papel.

Nesse enfoque, percebe-se que a Portaria trouxe significativos avanços para o contribuinte, pois permitiu que este coopere com o exame de legalidade que deve ser feito pela Procuradoria, com fins de evitar execuções fiscais manifestamente infundadas, embasadas em títulos incertos, ilíquidos ou inexigíveis.

Critica-se, todavia, a legislação, porquanto restou silente acerca da viabilização, enquanto pendente o exame do PRDI, da emissão de certidão de regularidade fiscal, que não está elencada no rol de medidas extrajudiciais de cobranças previsto no art. 7º da Portaria, mas que, na prática, pode ser considerada uma forte conduta para compelir o sujeito passivo ao pagamento do tributo. Sobre a exigência da certidão negativa de débitos fiscais como uma forma extrajudicial de cobrança do título, afirma Machado²¹:

“Talvez a forma mais frequente de sanções políticas seja, atualmente, a exigência de certidões negativas de débito. Tudo que o cidadão pretende fazer perante a Administração Pública depende, sempre, da apresentação por este de certidão negativa de débito. A rigor, a exigência de certidões negativas só é admissível nos casos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional”.

Embasado na importância das certidões negativas de débitos para o empresário brasileiro e na própria sistemática da portaria, que suspende as medidas extrajudiciais de cobrança enquanto pendente de julgamento o PRDI, é que se entende pela interpretação favorável à emissão de certidão de regularidade até o julgamento do pedido pela Procuradoria.

3. A oferta de garantia antecipada: avanço ou retrocesso?

No transcurso do tempo entre a inscrição do débito em dívida ativa e a propositura da execução fiscal, constava a pendência na certidão de regularidade fiscal do contribuinte, de modo que, para a sua regularização, seria necessário obter uma ordem judicial por meio de uma ação cautelar proposta em face da PGFN, fundamentada no art. 206²² do Código Tributário Nacional, a qual era condicionada à apresentação de caução, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento representativo da controvérsia no REsp n. 1.123.669²³.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4003>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

²² “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

²³ STJ – REsp n. 1.123.669 RS 2009/0027989-6, Relator: Ministro Luiz Fux, j. 09.12.2009, S1 – Primeira Seção, publicado em 01.02.2010.

As outras hipóteses de garantias, por sua vez, poderiam ser ofertadas, mas dependiam do deferimento da tutela de urgência/evidência do juízo, sendo a jurisprudência de forma majoritária restritiva no sentido de aceitar as garantias apenas em forma de depósito em dinheiro, fiança e seguro, de modo que os bens móveis e imóveis eram rechaçados, o que se justificava pela ausência na ação cautelar da possibilidade da realização de uma adequada avaliação do bem, que pudesse ser acatada pelo Poder Judiciário²⁴.

Nesse sentido, merecem destaque os arts. 8º e seguintes da Portaria, que modificaram tal cenário para o contribuinte, prevendo a possibilidade da oferta de bens em garantia ainda no âmbito administrativo, ou seja, de forma antecipada. A novidade permite que haja uma redução no número de ações propostas pelos sujeitos passivos que pleiteiam a medida judicial, com o fito de ver resguardada a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Isso porque, diferentemente do que ocorreu nas previsões destinadas ao PRDI, a Portaria prevê literalmente que a oferta antecipada de garantia, além de suspender as práticas de medidas de cobranças extrajudiciais, descritas em seu art. 7º, também viabilize a emissão de certidão de regularidade fiscal, desde que a garantia seja aceita pela Fazenda Pública.

Logo, pode-se asseverar que essa previsão normativa registra, em certa medida, o que Marins (1998) descreve como aperfeiçoamento do contencioso tributário no direito latino-americano, que pode ser notado pelo aspecto da suspensão dos atos executórios enquanto tramita a discussão da procedência do débito na fase administrativa.

A oferta de garantia antecipada realizada pelo sujeito passivo também terá o prazo de 30 (trinta) dias para ser analisada e será recusada quando os bens e direitos: forem inúteis ou inservíveis; de difícil alienação; não estiverem sujeitos à expropriação judicial; ou forem objeto de constrição judicial em processo movido por credor privilegiado.

Nesse ponto, critica-se a nova legislação, porquanto esta não definiu o que seriam bens inúteis ou inservíveis, sendo essa uma hipótese que alargará a possibilidade de a Fazenda Pública realizar a recusa da garantia, por se tratar de termos axiologicamente amplos.

De acordo com Araújo²⁵, apesar de a autoridade administrativa ter aberto espaço para que os bens móveis e imóveis sejam oferecidos em antecipação de garantia, com uma mudança de postura da PGFN para permitir o diálogo com o contribuinte, as hipóteses de recusa ao seu oferecimento que estão previstas no texto normativo englobam a definição de conceitos que carregam alta carga de subjetividade.

²⁴ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Op. cit., p. 16.

²⁵ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Op. cit., p. 17.

Diante disso, apesar de possuir a carga de subjetividade da Fazenda Pública para aceitar a oferta em garantia em algumas situações, entende-se que essa previsão ainda pode ser considerada inquestionavelmente um avanço ao contribuinte, que poderá resolver a sua regularidade fiscal no âmbito administrativo.

Assim, a apresentação de ação com esse objetivo exclusivo será utilizada apenas como *ultima ratio*, na hipótese de recusa descabida pela Fazenda Nacional em aceitar essa garantia antecipada. Esse progresso beneficia não só o contribuinte, mas a todos, pois auxilia na redução dos processos perante o Judiciário, minorando a crise atual desse Poder.

4. Da (in)constitucionalidade formal e material da averbação pré-executória

A averbação pré-executória foi criada pelo art. 25 da Lei n. 13.606/2018, que tinha por finalidade instituir o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR). Referido dispositivo acrescentou os arts. 20-B, 20-C, 20-D e 20-E à Lei n. 10.522/2002, que disciplinam sobre o cadastro informativo de créditos não quitados de órgão e entidades federais (CADIN). Assim, a Portaria n. 33/2018 apenas regulamentou esse novo instituto.

De acordo com sua definição legal, a medida tem como objetivo permitir a realização da anotação e indisponibilização dos bens dos contribuintes nos órgãos de registro público, caso o débito não seja pago no prazo de cinco dias após a sua inscrição em dívida ativa, e não seja ofertada a garantia antecipada e o PRDI, que, conforme já explicitado, obstam todas as medidas extrajudiciais de cobrança à disposição da Fazenda Pública, dentre elas a averbação pré-executória.

A restrição poderá recair sobre todos os bens que estiverem sujeitos a registro em nome do sujeito passivo, podendo ser impugnada, no prazo de 10 (dez) dias. A matéria de defesa é restrita e, em síntese, cinge-se na alegação de impenhorabilidade do bem, excesso de averbação, substituição do bem, reserva de patrimônio para o pagamento da dívida e mudança de titularidade. Não apresentada impugnação pelo contribuinte, ou sendo julgada improcedente, a execução fiscal deverá ser ajuizada, no prazo de 30 dias, sob pena de levantamento da averbação pré-executória.

A novidade ou controvérsia da medida não está no fato de se permitir a publicitação da dívida nos órgãos de registro de bens e direitos com o objetivo de prevenir fraude à execução, vez que isso se revela possível até mesmo quando se está tratando de uma execução de título executivo extrajudicial, conforme dispõem os arts. 828 e 792 do CPC/2015, mas sim na característica da restrição do direito de propriedade do contribuinte de poder dispor sobre os seus bens afetados.

Trata-se de um instrumento que averba, coage indiretamente o contribuinte a realizar o pagamento do débito, com a restrição do direito de dispor dos seus bens, e, após o prazo legal, oferece à Fazenda Nacional uma nova forma de garantia do seu crédito tributário.

Logo após a promulgação da Lei n. 13.606/2018, que previu a sua criação, foram apresentadas junto ao STF 6 (seis) Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI): n. 5.881, 5.932, 5.886, 5.890, 5.925 e 5.931. Nelas são apresentados os argumentos de inconstitucionalidade formal da norma, exatamente por se considerar que, por se tratar de uma nova forma de garantia do crédito tributário, a legislação deveria ter tido natureza complementar, e não ordinária.

Essa nova possibilidade de garantia dada ao crédito tributário da União e não ao do Estado e dos Municípios denota uma total prevalência dos interesses da União, em detrimento dos demais entes tributantes, fulminando toda a sistemática das normas de direito tributário. Por essa razão, a criação da averbação pré-executória deveria ter ocorrido em uma norma de caráter geral, por meio de lei complementar, motivo pelo qual está eivada do vício formal de inconstitucionalidade.

Considerando esses fundamentos, a Procuradoria-Geral da República se manifestou em todas as ADIs, entendendo pela inconstitucionalidade formal da averbação pré-executória²⁶:

“Considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, seria admitir a atuação legislativa suplementar dos entes federados para dispor sobre tema que demanda tratamento nacional e uniforme, a fim de assegurar a racionalidade e a unicidade do sistema tributário. Reconhecer a possibilidade de regulamentações distintas sobre a indisponibilidade de bens em virtude do descumprimento de créditos tributários causaria insegurança jurídica e a instabilidade do regime.

Pelo exposto, padecem de inconstitucionalidade formal o art. 20-B-§3.º-II e o art. 20-E, na parte em que atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a edição de atos complementares para o cumprimento daquele dispositivo. E, por arrastamento, deve ser declarada a inconstitucionalidade da Portaria PGFN 33, de 8 de fevereiro de 2018, apenas na parte em que regulamenta o art. 20-B-§3.º-II”.

Nesse mesmo sentido, entende Varejão²⁷ que a necessidade de reserva de lei complementar decorre do fato de tratar-se de uma garantia do crédito tributário, o que demandaria um tratamento uniforme dos créditos tributários de todos os entes da Federação, não havendo espaço para a União deter maiores prerrogativas do que os demais.

²⁶ DODGE, Raquel Elias Ferreira. Parecer da Procuradoria-Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.931/DF. 2018. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338655649&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2018.

²⁷ VAREJÃO, Ricardo. Averbação pré-executória da Lei 13.606/2018 é inconstitucional. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-16/ricardo-varejao-averbacao-pre-executoria-inconstitucional>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

Com base nesses fundamentos, prevê-se que a inconstitucionalidade formal da legislação que criou a averbação pré-executória deverá ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e, por consequência, os dispositivos da Portaria n. 33/2018 da PGFN que a regulamentam.

Sob a análise do viés material da norma, também se entende pela sua inconstitucionalidade, pois a averbação pré-executória é um mecanismo que afronta o direito de propriedade, assim como o art. 5º, inciso LIV, da CF/1988, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Contrariamente entende Duque²⁸, ao afirmar que a averbação pré-executória não afeta o direito de propriedade, considerando que há apenas a restrição temporária de uma de suas facetas, a possibilidade de dispor do bem, não havendo expropriação na seara administrativa. Acrescenta que o entendimento de inconstitucionalidade, sob a alegação de reserva de jurisdição, pretende tutelar o direito à prática de fraude, reduzindo as garantias e privilégios materiais do crédito tributário.

Comungando com a constitucionalidade do instituto da averbação pré-executória, afirma Assunção²⁹:

“Ao contrário do que equivocadamente se pode imaginar, a averbação pré-executória não afronta direitos e garantias fundamentais, mas prima pelo seu resguardo, na medida em que almeja proteger o interesse coletivo subjacente à cobrança de créditos tributários, ao mesmo tempo em que amplia o acesso a informações de caráter público por terceiros de boa-fé. Não há, portanto, razões para temer a sua utilização pela PGFN, no fito de aprimorar a efetividade da cobrança de créditos regularmente inscritos em dívida ativa. Quem tem medo de averbação pré-executória, possivelmente, também foge do dever fundamental de pagar tributos”.

A despeito dos posicionamentos divergentes, acredita-se que uma constrição dos bens do contribuinte pela própria administração pública, ainda que não se fale em expropriação e sim em indisponibilidade, demonstra mais uma vez o excesso de poder que a Fazenda Pública possui sobre os contribuintes, pois, não satisfeita em controlar e acompanhar o seu patrimônio, como forma de garantir o adimplemento dos débitos – o que não se condena –, construiu uma forma de

²⁸ DUQUE, Felipe Viana de Araújo. *Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal*. 2019. 180 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/4005/5/Felipe%20Viana%20de%20Araujo%20Duque.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.

²⁹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Quem tem medo de averbação pré-executória?: anotação de débitos em registros de bens e direitos objetiva prevenir fraudes e aprimorar cobrança*. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=/www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>. Acesso em: 24 out. 2019.

iniciar a execução administrativa, mesmo sem nomeá-la dessa forma, segmentando as suas etapas.

Como bem salienta Szajnbok³⁰, a averbação pré-executória desrespeita, ainda, o art. 5º, inciso LIV, da CF/1988, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, militando também em desfavor da Fazenda Pública o fato de essa já dispor de outros mecanismos para tornar indisponíveis os bens utilizando-se do devido processo legal, a exemplo da medida cautelar fiscal prevista na Lei n. 8.397/1992, do arrolamento administrativo de bens disciplinado no art. 64 da Lei n. 9.532/1997 e da presunção de alienação fraudulenta de bens constante do art. 185 do CTN.

Ferragut (informação verbal)³¹ ainda pondera que a averbação pré-executória seria medida desproporcional, porquanto atingiria com maior rigor o médio e o pequeno contribuintes, que não teriam o devido assessoramento necessário para obstar a realização da medida, tal como a contratação de advogado para apresentar o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), que bloquearia a realização da averbação pré-executória. Além disso, esta seria considerada inconstitucional por desrespeitar o princípio da propriedade e da proporcionalidade.

Acrescenta-se, ainda, que, apesar de na teoria o “novo modelo de cobrança de créditos tributários da União” focar nos devedores contumazes, em nenhum momento da regulamentação feita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a utilização da averbação pré-executória é limitada para esse perfil de contribuinte.

A partir do entendimento acima, percebe-se que a utilização da averbação pré-executória também viola o princípio da igualdade material entre os contribuintes, pois não os difere na medida das suas desigualdades, sendo o único requisito para a implementação da indisponibilidade de seus bens a existência do inadimplemento tributário, independentemente do valor da dívida, da solvência do sujeito passivo e da forma de lançamento do crédito tributário. Ou seja, além de abrupta, a medida desconsidera por completo as peculiaridades decorrentes das características do sujeito passivo.

Assim, a criação da averbação pré-executória se justificaria apenas no que concerne a ser uma nova medida, à disposição da Fazenda Pública, para cobrar o débito tributário de modo efetivo. Isso, por sua vez, não se questiona. A efetividade dessa medida é indubitável. Entretanto, esta não se harmoniza com o princípio da proporcionalidade.

³⁰ SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. *As sanções administrativo-tributárias e seus limites*. 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/3926/5/Lucienne%20Michelle%20Treguer%20Cwikler%20Szajnbok.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.

³¹ Palestra organizada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito-SP, Painele 2: Averbação pré-executória e oferta antecipada de garantia: a regulamentação feita pela Portaria PGFN nº 33/2018. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=z_dV-IJKRpE>.

Como preleciona Machado³², ao abordar a temática do protesto de CDA, a efetividade da medida não deve ser levada em consideração para defender a perpetuação do instituto, pois a ameaça de morte também é uma forma extremamente apta para inibir a inadimplência do fornecedor de drogas, e nem por isso é considerada um instrumento válido de cobrança, de modo que se chega à máxima segundo a qual nem sempre os fins justificam os meios.

Além disso, a justificativa da possibilidade de resguardar ao contribuinte o questionamento sobre a restrição na via judicial, sob o enfoque do princípio da inafastabilidade da jurisdição, também não se revela coerente com o respeito aos seus direitos fundamentais. Em face desse raciocínio, estar-se-ia alocando para o contribuinte ônus processual que naturalmente é da Fazenda Pública, que tem o dever de perseguir na via judicial o adimplemento do crédito tributário que não foi feito de modo espontâneo no âmbito administrativo.

A partir de tais premissas, não se concebe que os argumentos da Fazenda Pública para a criação de um novo instituto de cobrança extrajudicial de crédito tributário, que tem por essência a realização de constrição dos bens do contribuinte, tenham sua legalidade e constitucionalidade justificadas na sua efetividade e na possibilidade, ainda que potencial, de o sujeito passivo questionar as suas consequências na seara judicial.

5. Conclusão

De forma objetiva, pode-se concluir que a Portaria n. 33/2018 da PGFN está situada no chamado novo modelo de cobrança do crédito tributário da União, que passou a regulamentar diversos importantes institutos, alguns novos, e outros que vieram apenas para sedimentar a prática já existente nesse órgão administrativo. Todas essas reformas decorrem da necessidade de uma procedimentalização para diminuir a quantidade de execuções fiscais propostas de forma desnecessária, e melhorar o grau de recuperabilidade do crédito tributário.

Baseado nessas premissas é que este estudo se propôs a analisar as mudanças realizadas pela Portaria n. 33/2018 no processo administrativo tributário, enfocando os procedimentos instituídos pela portaria, que podem ser resumidos em quatro pilares, quais sejam: exame de legalidade, pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI), oferta antecipada de garantia e averbação pré-executória.

Após esmiuçar a finalidade dos institutos, apontou-se que o PRDI possibilita que o sujeito passivo colabore com o exame de legalidade realizado pelo fisco, evitando litigiosidade no Poder Judiciário, por meio de ajuizamento de execuções fiscais manifestamente infundadas, por se basearem em créditos que já possuem sua ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida pelo próprio Judiciário. Ou

³² MACHADO, Hugo de Brito. A questão do protesto de CDA. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 1, n. 236, São Paulo, maio 2015, p. 78-90.

seja, tanto o contribuinte é poupado em não ter contra si execução fiscal manifestamente infundada, com todas as consequências que desta decorrem, quanto o fisco também economiza, seja na litigiosidade, seja na sucumbência.

A oferta antecipada de garantia, por sua vez, também é uma previsão para que os contribuintes que ainda querem discutir o débito não sejam tolhidos do seu direito, sem ter em seu desfavor a realização de medidas de cobranças extrajudiciais gravosas. Ademais, essa previsão também permite que haja uma redução no número de ações propostas pelos sujeitos passivos que pleiteavam a medida judicial, com o fito de ver resguardada a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Destoando desse cenário de medidas favoráveis aos contribuintes regulamentadas pela Portaria, também é previsto o mecanismo da averbação pré-executória, que permite averbar e decretar a indisponibilidade dos bens dos contribuintes ainda na seara administrativa como uma forma de garantia do crédito tributário da União.

Entende-se que essa estruturação não foi em vão, mas concebida de modo a criar todo um ambiente propício para que eventual medida desproporcional fosse inserida no mundo jurídico com ares de legalidade. Entretanto, ao analisar profundamente a consequência desse mecanismo, percebe-se que deve ser considerado inconstitucional pelos Tribunais Superiores.

Tal afirmação está embasada na inconstitucionalidade formal do instituto, por ter sido prevista em uma lei ordinária, quando deveria ter sido veiculada em uma lei complementar, assim como no viés material, considerando a mácula ao direito de propriedade, assim como o art. 5º, inciso LIV, da CF/1988, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Além disso, também não lhe serve a justificativa de ser medida efetiva para o recebimento do crédito tributário, pois esse argumento se prestaria para embasar até mesmo a autotutela como meio extrajudicial de cobrança.

Ademais, restou evidente que o argumento da possibilidade de o contribuinte questionar as consequências da averbação pré-executória na via judicial, embasado no princípio da inafastabilidade da jurisdição, é justificativa que corrompe toda a interpretação das normas jurídicas processuais tributárias. Parte-se da premissa completamente equivocada de que o Estado é hipossuficiente na relação tributária e processual tributária, e que, portanto, merece transferir o ônus processual que lhe cabe para o contribuinte.

Diante do exposto, conclui-se que a Portaria n. 33/2018 da PGFN, com suas posteriores alterações já citadas no decorrer deste artigo, preveem importantes avanços na temática processual tributária, no que concerne ao exame de legalidade prévio, ao PRDI e à oferta antecipada de garantia, tendo, entretanto, retrocedido e violado direitos fundamentais dos contribuintes quando procedimentalizou o instituto da averbação pré-executória.

Referências bibliográficas

- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; e CONRADO, Paulo Cesar (org.). *Inovações na cobrança do crédito tributário: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018*. São Paulo: RT, 2019. cap. 1, p. 11-24.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Quem tem medo de averbação pré-executória?: anotação de débitos em registros de bens e direitos objetiva prevenir fraudes e aprimorar cobrança. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018>. Acesso em: 24 out. 2019.
- BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números*: 2019. 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em: 22 out. 2019.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de novembro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 17 out. 2019.
- _____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. 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 nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de

maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm>. Acesso em: 04 dez. 2018.

_____. *PGFN em números*: 2018. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view>. Acesso em: 18 out. 2019.

_____. Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da 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://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

_____. Portaria nº 396, de 20 de maio de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Brasília, 22 abr. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

_____. Portaria nº 42, de 25 de maio de 2018. Altera a Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, que regulamenta os arts. 20-B e 20-C da 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://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92307>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

_____. Portaria nº 429, de 4 de junho de 2014. Disciplina a utilização do protesto extrajudicial por falta de pagamento de certidões de dívida ativa da União ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Brasília. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/servicos-e-orientacoes/servicos-da-divida-ativa-da-uniao-dau/protesto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao/PORTARIA%20429-2014.pdf/view>>. Acesso em: 18 out. 2019.

_____. Portaria nº 660, de 08 de novembro de 2018. Portaria PGFN nº 33, de 2018, para conferir adequação do art. 3º ao disposto na Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96349>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

- _____. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Sabóia. Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>>. Acesso em: 09 fev. 2018.
- CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; e CONRADO, Paulo Cesar (org.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: RT, 2019. cap. 2, p. 25-36.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- DODGE, Raquel Elias Ferreira. Parecer da Procuradoria-Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.931/DF. 2018. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338655649&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2018.
- DUQUE, Felipe Viana de Araújo. *Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal*. 2019. 180 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/4005/5/Felipe%20Viana%20de%20Araujo%20Duque.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.
- GOMES, Eduardo de Paiva. *Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e controle de legalidade*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/pedido-de-revisao-de-divida-inscrita-prdi-e-controle-de-legalidade-27062018>>. Acesso em: 03 dez 2018.
- IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). *Comunicados do IPEA* n. 127. Brasília: IPEA, jan. 2012. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- _____. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Brasília: IPEA, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2018.
- JAMES, Marins. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Direito,

- Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4003>>. Acesso em: 01 nov. 2019.
- _____. A questão do protesto de CDA. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 1, n. 236, p. 78-90, São Paulo, maio 2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MAIA, Matheus de Souza. *Estratégias de cobrança*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/divida-ativa-previdencia-ria/estrategias-de-cobranca>>. Acesso em: 24 set. 2019.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- SILVÉRIO, Adriano; e MALUF, Isabel. *Pedido de revisão de dívida inscrita: avanços e riscos: previsão está na polêmica Portaria PGFN nº 33/2018, mas necessita de regulamentação legal para maior segurança jurídica*. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pedido-de-revisao-de-divida-inscrita-avancos-e-riscos-15092018>>. Acesso em: 14 nov. 2019.
- SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. *As sanções administrativo-tributárias e seus limites*. 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/3926/5/Lucienne%20Michelle%20Treguer%20Cwikler%20Szajnbok.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.
- VAREJÃO, Ricardo. *Averbação pré-executória da Lei 13.606/2018 é inconstitucional*. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-16/ricardo-varejao-averbacao-pre-executoria-inconstitucional>>. Acesso em: 18 jan. 2018.