

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE

**DA ILEGALIDADE DO ARROLAMENTO DE BENS
ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

LUCIANA SANCHES GONZALEZ

São Paulo

2010

SUMÁRIO

Resumo.....	03/04
Introdução.....	05/06
CAPÍTULO 1	
CONSIDERAÇÕES GERAIS	07/10
1.1 O Processo Administrativo e a parcialidade nas decisões	
CAPÍTULO 2	
DO ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS.....	11
2.1 – A Evolução Patrimonial do Sujeito Passivo e seus Efeitos	11/18
2.2 – Da Violação às Garantias Constitucionais e sua Qualificação como Sanção Indireta	18/23
CAPÍTULO 3	
DO LANÇAMENTO	24
3.1 – A Constituição Definitiva do Crédito Tributário	24/30
CAPÍTULO 4	
JURISPRUDÊNCIAS	31
4.1 – Precedentes favoráveis ao contribuinte	31/34
4.2- Entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça	34/35
Conclusões	36/37
Referências Bibliográficas	38/39

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é abordar a violação de alguns direitos assegurados constitucionalmente aos contribuintes, na qualidade de sujeitos passivos das obrigações tributárias, em relação ao arrolamento de bens e direitos previsto no artigo 64 e 64-A da Lei Federal nº 9532/97 e no artigo 7º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 264/2002.

A Secretaria da Receita Federal, com base no artigo 64 da Lei nº 9.532/97, vem procedendo ao arrolamento de bens e direitos dos contribuintes que sofrem a lavratura de auto de infração, quando este atende a dois critérios: a soma dos supostos créditos tributários de responsabilidade do contribuinte ultrapassa 30% do seu patrimônio e é simultaneamente, superior a R\$ 5000.000,00, *in verbis*:

"Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido (...)

O ponto crucial da questão será a análise dos dispositivos legais que instituíram o citado arrolamento de bens e direito e a incompatibilidade do mesmo com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional.

A atenção não estará tão focada na Instrução Normativa SRF nº 264/2002, uma vez que compartilho do entendimento de que instruções normativas, portarias, atos executivos obrigam somente os servidores a elas vinculados.

Em suma, a discussão posta neste trabalho é a inconstitucionalidade do artigo 64 da Lei 9.532/97, relativo ao dever de arrolar os bens do

contribuinte previamente, antes da constituição definitiva do crédito, caracterizada como uma verdadeira constrição patrimonial administrativa, impondo restrições ao direito de propriedade, considerado um direito individual do administrado e elencado em cláusula pétrea, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal.

Portanto, o tema abordado envolve questões relativas ao lançamento, ao momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, os efeitos do arrolamento de bens e direitos sobre o patrimônio do contribuinte, as ofensas às garantias constitucionais, e demais desmembramentos.

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário está diretamente relacionado ao Direito Constitucional e por consequência ao Direito Administrativo.

Sua base advém da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar.

Da Constituição Federal, lei máxima em nosso país, extraem-se questões tributárias genéricas, que são complementadas pelo Código Tributário Nacional a quem compete: (i) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários e, por fim adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, nos exatos termos do artigo 146 da Constituição Federal.

A observância de tais regras se impõe, notadamente em relação às garantias e direitos individuais.

Acompanhando a evolução do Direito Tributário e a atualidade dos temas que envolvem a defesa dos interesses dos contribuintes que, por consequência impedem o cometimento de arbitrariedades por parte da Fiscalização, com medidas que visam resguardar o patrimônio do contribuinte, questões interessantes têm sido destacadas.

No decorrer de 2007, o Plenário do C. Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da garantia prévia que era exigida como condição para a interposição do recurso administrativo, cassando o artigo 32 da Medida Provisória (MP)

1.699-41/98, convertida na Lei 10.522/2002 (artigo 32, parágrafo 2º), que deu nova redação ao artigo 33, parágrafo 2º, do Decreto 70.235/72.

Tal decisão favorável aos contribuintes deu início a uma nova fase, onde não há impedimento ou embaraço ao contribuinte que queira exercer plenamente as garantias asseguradas pela Constituição Federal, como o direito de petição (art. 5º, XXXIV, "a", CF/88), do contraditório no processo fiscal administrativo, da garantia ao duplo grau de jurisdição (arts. 5º, LV, CF/88), da moralidade dos atos da Administração Pública (arts. 37, CF/88), da isonomia e igualdade (art. 5º, "caput" , 150, II, CF/88), da necessidade de lei complementar (art. 146, III, da CF/88 e art. 151, III, do CTN), do confisco e do direito de propriedade (arts. 5º, XXII, 150, IV, CF/88).

Em que pese o entendimento adotado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, quanto a indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, o arrolamento de bens e direitos previsto nos artigos 64 e 64-A da Lei 9532/97 e na Instrução Normativa SRFnº 264/2002 vêm se mostrando incompatível com tal decisão.

Assim, as discussões acerca da ilegalidade do arrolamento de bens e direitos para acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo têm sido alvo de debates e inúmeras ações postas ao crivo do Poder Judiciário.

CAPÍTULO 1

CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.1 O Processo Administrativo e a parcialidade nas decisões

A Receita Federal do Brasil tem atuado fortemente os contribuintes por suposta infração à legislação tributária.

Certamente que inúmeras autuações têm seu fundamento e encontram respaldo na legislação tributária aplicável à espécie e merecem ser mantidas.

Porém, muitas das vezes os fundamentos utilizados nas autuações decorrem de equívocos cometidos pela própria fiscalização, quer seja por mera desatualização do sistema da Receita Federal ou ainda, por ser calcada em decisões polêmicas e tendenciosas ao Fisco Federal.

Existem ainda autuações que se baseiam em arbitrariedades e meras suposições, sem a devida investigação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como preconiza o artigo 142 do CTN, forçando o contribuinte a provar suas alegações e fazer prova negativa da autuação, o que é demasiadamente difícil ao mesmo, em razão de sua posição na relação obrigacional.

Tal verificação deveria ser feita pelo Fisco, nos exatos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional que assim estabelece:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o

sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O tributarista RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA¹ ensina que cabe ao Fisco o dever de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador, o que nem sempre acontece, conforme trecho abaixo transcrito:

“O próprio art. 142 do CTN define o lançamento como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. Isto significa que nenhum lançamento pode ser feito sem a segura comprovação da ocorrência do fato gerador e a adequada determinação da base de cálculo, trabalho que compete privativamente, ainda segundo o mesmo art. 142, à autoridade administrativa. Outrossim, esta atividade, como visto e revisto, é vinculada e obrigatória. Para o exercício dessa atividade a fiscalização é dotada de amplos recursos, estatuídos basicamente nos art. 194 a 200 do CTN. Em contrapartida às facilidades que a lei outorga aos agentes fiscais, nenhum lançamento é válido se não for baseado em fatos efetivamente comprovados, sendo defeso ao agente fiscal meramente supor que o fato gerador tenha ocorrido e, com base nessa suposição, lançar ou calcular o tributo.”

Certamente, que tais atividades da Fiscalização devem necessariamente obedecer aos critérios impostos na Lei 9784/99, que regula o processo administrativo fiscal. Entre eles, vigoram certos princípios que devem ser contemplados quando do julgamento da impugnação ofertada pelo contribuinte, quais sejam: princípios

¹ Do Lançamento”, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.12, co-edição da Ed.Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária;

da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Entretanto, é corriqueiro ver que no julgamento em 1ª Instância Administrativa, as decisões contam com certa parcialidade das Autoridades Fiscais, pois eles têm interesse na manutenção do lançamento.

Partindo-se de tais considerações, pode-se verificar que as decisões de 1ª Instância Administrativa geralmente são elaboradas no sentido de que o lançamento é procedente, limitando-se o julgador a fazer defesa do trabalho realizado pela Fiscalização.

Muitas das vezes tais decisões são submetidas à apreciação do Conselho de Contribuintes, Câmara de Recursos Fiscais ou postas ao crivo do Poder Judiciário, e são reformadas, sendo tais autuações julgadas ilegítimas ou nulas.

O critério adotado para todas as autuações é o mesmo, ou seja, o contribuinte tem o prazo de 30 dias para impugnar o lançamento. Tal impugnação aguarda por anos até que seja apreciada, para ao final, o julgamento de 1ª Instância ser praticamente idêntico à autuação levada a efeito contra o contribuinte.

Após perdurar por alguns anos é que o contribuinte, ao ver negada sua impugnação, poderá recorrer ao Conselho de Contribuintes e à Câmara de Recursos Fiscais.

No decorrer de todo o processo administrativo, o Fisco não poderá cobrar o suposto crédito tributário, que ainda não está definitivamente constituído. Por consequência lógica tal crédito não contém os requisitos ensejadores da ação de execução fiscal, quais sejam, liquidez, certeza e exigibilidade.

Enquanto não houver uma decisão definitiva, da qual não caiba mais qualquer recurso administrativo, não há que se falar, para todos os efeitos, em crédito

constituído e, em inadimplência, capaz de sujeitar o autuado à execução forçada do valor apurado no lançamento.

Tal assertiva é corroborada pelo artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional que fala na suspensão da exigibilidade do crédito tributário na existência de reclamações e ou recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Em que pese a unilateralidade das autuações, da parcialidade nas decisões de 1ª Instância Administrativa, e na ausência de crédito definitivamente constituído, o contribuinte está sendo submetido a situações que violam alguns direitos assegurados pela Constituição Federal, como veremos a seguir.

CAPÍTULO 2

DO ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS

2.1 A Evolução Patrimonial do Sujeito Passivo e seus efeitos

Em decorrência das citadas autuações, os contribuintes têm sido intimados da lavratura de um “Termo de Arrolamento de Bens e Direitos”, com supedâneo nos artigos 64 e 64-A da Lei 9.532/97 e no artigo 7º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 264/2002, quando a soma dos débitos tributários ultrapassar 30% (trinta por cento) do patrimônio conhecido do sujeito passivo da obrigação tributária e for superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Os artigos mencionados merecem ser transcritos. Vejamos.

“Art. 64 – A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

§1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

§2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;

II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;

III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

§7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)

§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e

controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.”

Art. 7º - O arrolamento de bens deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários, relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, de responsabilidade do sujeito passivo exceder a trinta por cento do seu patrimônio conhecido, e simultaneamente, for igual ou superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

§ 1º Na hipótese deste artigo, o arrolamento, será procedido de ofício, podendo o titular da DRF ou da IRF-A do domicílio do sujeito passivo determinar a realização de diligências que julgar necessárias para obtenção e confirmação de dados relativos ao patrimônio do sujeito passivo.”

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que os bens arrolados pela Autoridade Fiscal serão registrados no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis; nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos forem registrados ou controlados e; no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos. (artigo 64, §5º)

Com o registro, tornam-se públicas as informações a respeito do processo administrativo fiscal, ainda em andamento contra aquele contribuinte e, por consequência tornam-se públicas informações acerca da existência de pendência junto a Receita Federal do Brasil e da inadimplência quanto a supostos créditos tributários, que repitam-se não estão definitivamente constituídos.

Além da publicidade de tais informações, que de primeiro plano, deveriam ser sigilosas, o contribuinte na qualidade de proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do mesmo, sob pena de ter contra si, requerida medida cautelar fiscal.

Muitos doutrinadores e juristas defendem a legalidade do arrolamento de bens, sob a alegação de que o arrolamento caracteriza-se como mero procedimento administrativo para acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo tributário, o que não restringe o direito de propriedade.

Esta pode ser a primeira impressão que se extrai da leitura dos artigos supra transcritos, mas aprofundando-se na matéria, chega-se a conclusão que a verdadeira intenção do legislador é constranger o patrimônio do contribuinte e dar publicidade à sua “suposta” inadimplência, com o único intuito de garantir o recebimento de eventual e ainda não constituído crédito tributário.

Tal constrangimento ao contribuinte, por diversas vezes, torna a atividade desenvolvida pelo mesmo impraticável, o que de forma indireta o obriga a pagar o que lhe esteja sendo exigido, sem questionar a legalidade da exigência, impugnando o auto de infração originário de tal ato.

Porém tal efeito é contrário ao entendimento do C. Supremo Tribunal Federal, que para casos análogos editou as Súmulas nº 70² e 323³, assim redigidas:

“Súmula 70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. (grifo nosso)

² Julgados: RMS 9698, de 11.07.62 (DJ de 29.11.62); e RE 39.933, de 09.01.61.

³ Julgado: RE 39.933, de 09.01.61

"Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". (grifo nosso)

Da mesma forma, outro objetivo que se extrai dos artigos supra, é fazer o patrimônio do suposto devedor conhecido, visando facilitar a penhora e garantir eficácia do processo executivo fiscal, que passará a existir somente após o decurso de todo o processo administrativo, e a conseqüente inscrição na dívida ativa.

Tanto o arrolamento de bens quanto as demais obrigações impostas ao contribuinte, efetivamente impedem que o mesmo disponha do seu patrimônio.

A verdadeira intenção do legislador e os efeitos gerados ao patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, quando submetido ao arrolamento de bens e direitos, foram objeto de matéria publicada na Revista de Direito Tributário nº 82, cujo texto de autoria de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO⁴, transcreve-se abaixo:

“O arrolamento tem duas finalidades. Uma aparente e outra disfarçada. A sua finalidade aparente é a de tornar conhecido da Fazenda o patrimônio do suposto devedor, de sorte a facilitar a penhora e conseqüentemente garantir a eficácia do processo executivo fiscal. O rol de bens e direitos do sujeito passivo na verdade facilita a penhora sobre um, alguns ou todos os bens do devedor, se e quando promovida a execução fiscal. Tem, todavia, o arrolamento, uma finalidade disfarçada, ou oculta, que é a de criar um constrangimento para o contribuinte, dificultando suas atividades, com que pretende a Fazenda obrigá-lo, por via

⁴ Revista de Direito Tributário nº 82, Caderno de Direito Tributário, p. 22

oblíqua, a pagar o que lhe esteja sendo exigido, sem questionar a legalidade da exigência.

(...) Em tese, o arrolamento presta-se para dar maior eficácia à execução fiscal. O acompanhamento do patrimônio do contribuinte permite a propositura da ação cautelar fiscal, a indicação de bens à penhora e a frustração de tentativas de fraude à execução. Assim, os efeitos que produz no plano teórico são: (a) a publicidade da situação patrimonial do titular dos bens arrolados; (b) o dever deste de informar ao Fisco a alienação dos bens arrolados; e ainda, (c) facilitar a realização da penhora quando da propositura da execução fiscal.

(...) A publicidade emprestada ao arrolamento, que é levado ao registro imobiliário, aos órgãos ou entidades que registram ou controlam a propriedade de bens móveis e ao registro de títulos e documentos, cria contra o titular dos bens arrolados, na prática, a proibição de dispor de seus bens, posto que ninguém vende se não houver comprador, e com certeza em face do arrolamento todos ficarão predispostos a não comprar, ou pelo menos a aviltar o preço dos bens do objeto do arrolamento.

(...) O suposto débito, que pode ser até inteiramente improcedente, impressionará seus concorrentes, fornecedores e compradores, dando-lhes a falsa impressão de fragilidade de sua situação econômica, o que será terrivelmente prejudicial ao exercício de suas atividades.

(...) Já que a lei não impede, e nem poderia impedir, a alienação dos bens, o registro do arrolamento é absolutamente inútil como garantia do crédito tributário. Presta-se apenas para criar um abusivo constrangimento ao contribuinte que pretenda utilizar o seu legítimo direito de defesa, impugnando os autos de infração contra eles lavrados.”

Para corroborar tal assertiva, deve-se buscar nas lições do Direito Civil, o que significa o ato de dispor da propriedade de um bem.

Colhemos, neste sentido, a lição de SÍLVIO DE SALVO VENOSA⁵, quando diz que o ato de dispor da propriedade de um bem, “*envolve o poder de consumir o bem, alterar-lhe sua substância, aliená-lo ou gravá-lo*”

Mesmo que o contribuinte possa vender, alienar ou transferir o bem, não fica dispensado de substituí-lo por outro do mesmo valor, o que torna-se demasiadamente difícil ao contribuinte, pois a esta altura a totalidade de seus bens já foi arrolada e gravada do referido ônus.

O sentido da indisponibilidade dos bens já foi reconhecido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, em recente julgado acerca da inconstitucionalidade do arrolamento de bens e direitos como condição à apresentação de recurso ordinário.

O Plenário do C. Supremo Tribunal Federal em decisões proferidas aos 28/03/2007 em Ações Direta de Inconstitucionalidade ADI 1976 e 1074/DF, ajuizadas pela Confederação Nacional de Indústria (CNI), declarou a inconstitucionalidade de garantia prévia para recurso administrativo, tanto no que diz respeito ao depósito prévio, quanto ao arrolamento de bens, o que vinculou as decisões judiciais, pois os efeitos são *erga omnes*.

O C. STF (Supremo Tribunal Federal) decidiu que é inconstitucional a exigência de depósito administrativo nos recursos ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e ao Conselho Superior do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) na ADI 1074. Os ministros também decidiram que é inconstitucional a exigência de arrolamento de bens e direitos para o seguimento de recurso administrativo voluntário, conforme decisão prolatada na ADI 1976.

⁵ Código Civil Comentado, Volume XII, Editora Atlas, p. 183

Pela decisão plenária (ADI 1976), foi cassado o artigo 32 da Medida Provisória (MP) 1.699-41/98, convertida na Lei 10.522/2002 (artigo 32, parágrafo 2º), que deu nova redação ao artigo 33, parágrafo 2º, do Decreto 70.235/72. (precedentes citados RE 388.359, RE 389.383, RE 390.513, AI 398.933, AI 408.914)

No voto prolatado pelo Eminentíssimo Ministro Joaquim Barbosa, há reconhecimento expresso no que diz respeito a indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, *verbis*:

“O depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos cria uma discrimen infundado em detrimento do administrado, exigindo que este deposite quantia de que muitas vezes não é possuidor ou arrole bens que fazem parte do seu patrimônio, quantia essa ou bens e direitos que ficam imobilizados enquanto o recurso é analisado.”

(ADIN 1976-7/DF, j. 18/05/2007)

2.2 Da violação às garantias constitucionais e sua qualificação como sanção indireta

Dentre tantas irregularidades, pode-se dizer que com o arrolamento de bens e direitos e a indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, há ofensa ao artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal.

Da mesma forma, o arrolamento de bens viola a garantia ao sigilo fiscal do contribuinte, garantido no artigo 5º inciso X da Carta Magna, pois dá publicidade a uma suposta dívida tributária, de um crédito ainda incerto e inexigível.

Com a obtenção de certidões junto aos órgãos competentes ao registro, qualquer pessoa terá acesso a informação de que o contribuinte figura como inadimplente, e que sua dívida supera R\$ 500.000,00.

Os comandos constitucionais acima, não poderiam ser violados sob qualquer justificativa, notadamente quando se observa a regra imposta no artigo 37, “caput” da Carta Magna, qual seja:

“Artigo 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

.....”

Ademais, a figura do arrolamento de bens e direitos, que transpõe a falsa idéia de acompanhamento da evolução do patrimônio do sujeito passivo, pode ser enquadrada naquelas hipóteses definidas pela doutrina e pela jurisprudência, como sendo sanções indiretas, ou seja, uma forma disfarçada de cobrança tributária, o que cerceia os direitos fundamentais do contribuinte.

Sob diversos aspectos, aqui já mencionados, impede o exercício da livre iniciativa do contribuinte, restringe o direito ao devido processo legal e o direito de propriedade.

Para Hugo de Brito Machado⁶, as sanções indiretas são aquelas *“restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo”*.

Tais atos são praticados com desvio de poder, ferindo o princípio do devido processo legal, desrespeitando o Estado Democrático de Direito.

As sanções indiretas também afrontam o princípio da razoabilidade, já que utilizam leis e atos infralegais para cobrar os tributos, suprimindo o

⁶ Sanções Políticas no Direito Tributário – Revista Dialética de Direito Tributário 30/46.

processo de execução fiscal, que é tido como meio idôneo, onde são observadas as garantias do devido processo legal processual, especialmente respeitando-se à ampla defesa, além de ser menos gravoso ao contribuinte, em razão das constringências havidas nos bens ser proporcional ao débito. (já constituído definitivamente e inscrito na dívida ativa)

Nas hipóteses de sanção indireta, o desvio de poder é patente, na edição ou execução do ato. Se utilizam da competência, seja legislativa ou administrativa, para fins não permitidos no ordenamento, traduzido na cobrança de débitos tributários *manu militari* isto é, sem a presença do Estado-Juiz, sem a utilização do executivo fiscal, e sem autorização constitucional. Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira⁷ é categórico em rechaçá-las porque:

“elas não se coadunam com as garantias constitucionais outorgadas pelo Estado Democrático de Direito à liberdade de trabalho, de comércio, e ao direito ao devido processo legal (due process of law). São mais do que um julgamento pelas próprias mãos: a imposição de penalidades sem forma de processo ou execução manu militari são inconstitucionais porque visam excluir do Poder Judiciário a apreciação da lesão de direito individual.

Parece que dispondo o fisco de privilégio da execução fiscal, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam resquícios ditatoriais, deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado Democrático de Direito não nos parece que seja justo a administração fazer uma verdadeira execução de dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário e muitas vezes corresponde mutatis

⁷ Curso de Direito Tributário. 14ª Edição . São Paulo, Saraiva, 1995.pp. 205-206.

mutandi a verdadeira pena de morte, ou seja ruína econômica de empresas, antes de julgamento pelo Poder Judiciário.”

Tais garantias além de estarem asseguradas pela Constituição Federal, possuem regras no Código Tributário Nacional, que também merecem destaque. Vejamos os artigos 198 e 199 do referido diploma legal, *verbis*:

Art. 198 - Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (redação dada pela LC-000.104-2001)

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (redação dada pela LC-000.104-2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (acrescentado pela LC-000.104-2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (acrescentado pela LC-000.104-2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (acrescentado pela LC-000.104-2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (acrescentado pela LC-000.104-2001)

- I – representações fiscais para fins penais;*
- II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;*
- III – parcelamento ou moratória.*

Art. 199 - A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (acrescentado pela LC-000.104-2001)

Neste sentido, defende-se que para o Fisco exercer tal arrolamento de bens e direitos deve, obrigatoriamente ater-se a dois requisitos essenciais:

- a) a existência de um crédito tributário definitivamente constituído e por consequência exigível;
- b) que esteja configurada sua inadimplência.

Ignorar tais preceitos é o mesmo que dizer que o arrolamento de bens previsto na Lei 9.532/97 é inconstitucional, por afrontar o artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal, *verbis*:

“LIV - Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”

A Receita Federal do Brasil por sua vez, efetua o lançamento concomitantemente com o arrolamento de bens e direitos, sem que haja crédito tributário

definitivamente constituído, constringendo o patrimônio do contribuinte e tornando pública “suposta” inadimplência.

CAPÍTULO 3 DO LANÇAMENTO

3.1. A Constituição Definitiva do Crédito Tributário

O crédito tributário só se constitui no momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento. Porém esta constituição é provisória. A partir deste momento abre-se o processo administrativo fiscal, em que é facultado ao contribuinte defender-se ou pagar o débito. Uma vez apresentada a impugnação na via administrativa, a cobrança do crédito não poderá ocorrer, pois sua exigibilidade está suspensa.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá quando não couber mais recurso na via administrativa.

A questão da constituição definitiva do crédito tributário é tema controverso na doutrina, que envolve discussões acerca do lançamento ser ato administrativo ou procedimento.

Neste sentido, oportuno transcrever a lição de Ruy Barbosa Nogueira⁸: *“o lançamento por parte do fisco é um procedimento. Vai desde a ocorrência do fato gerador até a inscrição da dívida ativa para cobrança executiva. O lançamento só se considera efetuado quando finda a instância administrativa, tenha ou não havido recursos do contribuinte”*.

Nesta mesma linha, Alfredo Augusto Becker⁹ e Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁰.

⁸ Teoria do Lançamento Tributário (Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1973 p. 39-40)

⁹ Teoria geral do direito tributário, Saraiva, 1963 p. 325

¹⁰ Da Lei tributária no tempo. São Paulo, Ed. Obleisco, 1968, p.321

Em que pese o artigo 142 do Código Tributário Nacional utilizar do termo “procedimento”, o lançamento administrativo merece ser qualificado como ato administrativo.

Compartilham deste entendimento Rubens Gomes de Sousa¹¹, Aliomar Baleeiro¹², Amílcar de Araújo Falcão¹³ e Paulo de Barros Carvalho¹⁴.

Independentemente da classificação do lançamento como ato ou procedimento administrativo, pode-se dizer, com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional que o lançamento declara o acontecimento do fato jurídico tributário, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, formalizando o crédito tributário e estipulando os termos da sua exigibilidade, bem como a aplicação de penalidade cabível.

Assim, enquanto estiver em andamento o processo administrativo, iniciado com o auto de infração, seguido da impugnação e demais recursos, não há que se falar em constituição definitiva do crédito tributário.

Fatos estes que impedem e obstam a exigibilidade do crédito apurado unilateralmente pelo Fisco.

Nestes exatos termos, deve-se analisar o *caput* do artigo 64 da Lei Federal nº 9532/97, que condiciona o arrolamento à existência de crédito oponível ao contribuinte, cujo trecho citamos abaixo:

“Art. 64 – A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o

¹¹ Estudos de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1950, p. 228

¹² Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 443

¹³ Fato Gerador da Obrigação tributária, Revista dos Tribunais, 2ª edição p. 115

¹⁴ Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2004, p. 386

valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido. (grifo nosso)

Tal imposição por si só é suficiente para afirmar que o arrolamento de bens e direitos antes do término do processo administrativo configura ato precoce e ilegal.

Neste sentido, citamos as lições de ZUUDI ZAKAKIHARA¹⁵, *verbis*:

“Quando a dívida se torna, desse modo, certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto, o correlativo direito é, por assim dizer, constituído, no sentido de que ganha existência numa dimensão de eficácia, pois que surge, a partir de então, como um direito dotado de exigibilidade, ou seja, como uma pretensão oponível ao devedor.

A esse direito, dotado de exigibilidade, e que se caracteriza como verdadeira pretensão, o CTN dá a especial designação de crédito tributário. Constituir o crédito tributário, então, não tem outro sentido senão o de determinar a certeza e liquidez da dívida e, assim, conferir ao direito do sujeito ativo.

A constituição do crédito tributário é etapa necessária na criação do título executivo, e de faz pelo lançamento, que é atividade vinculada e obrigatória.”

Assim, após esgotadas todas as fases do processo administrativo, momento em que a dívida se tornará certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto, com a regular notificação ao sujeito passivo, o crédito tributário estará definitivamente constituído, podendo ser exigido do sujeito passivo da obrigação tributária.

¹⁵ Código Tributário Nacional Comentado, coordenado pelo jurista Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, 2ª Edição, p. 618

Se não for considerado o término do processo administrativo, existirá sempre a incerteza do crédito tributário, em vista da possibilidade de êxito pelo contribuinte, no acolhimento de sua impugnação e eventuais recursos.

Este foi o entendimento adotado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, ao julgar a tese sobre a impossibilidade de instauração da ação penal pela prática do crime de sonegação fiscal, antes da constituição definitiva do crédito tributário, *verbis*:

PENAL. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DEFLAGRAÇÃO DE AÇÃO PENAL ANTES DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE.

A impossibilidade de instauração da ação penal pela prática do crime de sonegação, enquanto não existir lançamento definitivo do tributo, decorre do descumprimento de uma condição objetiva de punibilidade.

Pendente o procedimento administrativo fiscal, não há crédito tributário exigível e, conseqüentemente, não pode ter início a persecução penal.

Enquanto o tributo não se torna exigível está suspensa a prescrição.

Agravo Regimental a que se NEGA provimento.

AgRg no REsp 747752/RS. (2005/0076088-0) Min. PAULO MEDINA – Sexta Turma – j. 06/02/2007 - DJ 12.03.2007, p. 334

Partindo-se de tais premissas, enquanto não houver crédito tributário definitivamente constituído, a exação fiscal não pode, e não deve gerar nenhum efeito contra o sujeito passivo da obrigação tributária.

Não pode ser imposto ao sujeito passivo da obrigação tributária ainda não constituída definitivamente, restrições ao seu patrimônio, pelo simples fato de inexistir liquidez e certeza.

Oportuno transcrever os ensinamentos de AMÉRICO MASSET LACOMBE¹⁶, “verbis:

“Realmente, é só após o lançamento que surge a possibilidade de agressão ao patrimônio do sujeito passivo, pelo sujeito ativo. É só após o lançamento que o credor (sujeito ativo, o Estado) poderá tomar do patrimônio do devedor (sujeito passivo) os bens suficientes para o pagamento. Enquanto a ocorrência do fato imponível, previsto na hipótese de incidência da lei, faz nascer um vínculo pessoal entre os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional, o lançamento, constituindo o crédito tributário (obligatio, haftung, relação de responsabilidade), faz nascer um vínculo patrimonial.”

Seguindo esta ordem de idéias, ou seja, de que não pode haver restrição ao patrimônio do contribuinte enquanto não existir crédito tributário definitivamente constituído, o artigo 185 do Código Tributário Nacional assim estabelece:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita em fase de execução.”

¹⁶ Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Editora Saraiva, Edição 2002, Volume 2

Uma vez mais fica comprovada a incompatibilidade do arrolamento de bens e direitos com o ordenamento jurídico vigente.

O contribuinte só pode ser considerado inadimplente quando tiver contra si dívida vencida e não paga, ou seja, crédito tributário definitivamente constituído.

A partir daí podem correr livremente todos os efeitos da inadimplência, como a inscrição do nome do devedor no CADIN – Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, a recusa de certidão negativa de débitos e contribuições federais, etc.

Note-se que de acordo com o artigo 160 do Código Tributário Nacional, quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

De acordo com a narrativa supra, para se considerar o contribuinte como inadimplente, há que se aguardar o transcurso de todo o processo administrativo e após a decisão final notificada ao mesmo, o prazo de 30 (trinta) dias para o pagamento do crédito tributário.

Esse é o entendimento adotado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, conforme julgado abaixo:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A constituição definitiva do crédito não se dá com a inscrição, mas com o lançamento. Não basta, entretanto o lançamento, pois sendo ele suscetível de impugnação pelo sujeito passivo, o crédito, a que o lançamento se refere, não é definitivo antes de julgada a impugnação, se esta tiver sido oferecida no prazo legal. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, 2ª Turma, RE 85587, rel. Min. Leitão de Abreu, j. 1º.09.1978, RTJ 89:939)

Diante da possibilidade de reforma da autuação lavrada contra o contribuinte em consonância com as garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, tal arrolamento de bens e direitos, tido apenas como um acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo, antes mesmo de constituído o crédito tributário definitivamente, pode ser tido como uma forma prematura de indisponibilidade de bens, equivalente à penhora, o que confronta os direitos e garantias individuais já colacionados.

CAPÍTULO 4

JURISPRUDÊNCIAS

4.1 Precedentes favoráveis ao contribuinte

O entendimento adotado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.72.00.014470-4/SC é de que se não tiver crédito tributário definitivamente lançado, com processo administrativo pendente, o que pode ocasionar a alteração dos valores inicialmente lançados, não há que se falar em arrolamento de bens, mormente quando se observa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional, cuja ementa transcreve-se abaixo:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. ARTIGO 64 DA LEI N. 9.532/97. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE. PENDENTE RECURSO ADMINISTRATIVO.IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 64 da lei tem como objetivo salvaguardar o interesse público, representado pela administração fiscal, assegurando-lhe vantagens para a satisfação de créditos tributários. Trata-se de medida acautelatória, que tem o objetivo de evitar que contribuintes que tenham dívidas tributárias vultosas em relação ao total de seu patrimônio, desapossem-se de bens, prejudicando o Fisco e terceiros credores.

2. Não há falar em arrolamento de bens quando o crédito tributário não se encontra definitivamente constituído, pendente causa que suspenda sua exigibilidade, como a interposição de recurso administrativo, que é o que ocorre na presente situação.

3. Foge à razoabilidade admitir-se a constrição patrimonial dos

contribuintes que não tem seu crédito definitivamente lançado, uma vez que não apurado de forma final o quantum debeatúr já que pendente recurso administrativo que pode vir a proporcionar a diminuição dos valores inicialmente cobrados. Ademais, sendo forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, está o Fisco impossibilitado de exigir tais valores, uma vez que só com a constituição definitiva o torna exigível.

4. Se o pretendido crédito tributário ainda não é exigível, muito menos juridicamente concluído, transparece incorreta a imposição de exigibilidade do mesmo para fins de arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo.”

(TRF4, AMS 200372000144704, Primeira Turma, Rel. Des. MARIA LÚCIA LUIZ LEIRIA, j.6/10/2004)

A 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, também pautou-se no entendimento de que a impugnação na esfera administrativa suspende a exigibilidade do crédito e impede o arrolamento previsto no artigo 64 da Lei 9532/97, conforme julgado abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO. LEI 9.532/97. CRÉDITO IMPUGNADO NA VIA ADMINISTRATIVA. - A impugnação na esfera administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o arrolamento previsto no art. 64 da Lei 9.532/97.

(TRF4, AMS 200172010047383, segunda Turma, Relator JOÃO SUREAUX CHAGAS, j. 22/06/2004)

No mesmo diapasão segue ementa do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *verbis*:

*ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS. ART. 64 DA LEI N.º 9.532, DE 1997. CRÉDITOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. O arrolamento de bens disciplinado no artigo 64 da Lei n.º 9.532, de 1997 é um procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal realiza um levantamento dos bens dos contribuintes, arrolando-os, sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido. Apurada a existência de bens imóveis, é providenciado o competente registro, que tem a finalidade de dar publicidade, a terceiros, da existência de dívidas tributárias. O arrolamento em questão visa a assegurar a realização do crédito fiscal, bem como a proteção de terceiros, não violando o direito de propriedade, o princípio da ampla defesa e o devido processo legal, pois é medida meramente acautelatória e de interesse público, a fim de evitar que contribuintes que possuem dívidas fiscais consideráveis em relação a seu patrimônio, desfaçam-se de seus bens sem o conhecimento do Fisco e de terceiros interessados. Diante da natureza da determinação, também não há falar em violação aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal. **Contudo, havendo impugnações na esfera administrativa, estas suspendem a exigibilidade dos créditos, conforme o artigo 151, III, do CTN, devendo, nesse caso, ser anulado o arrolamento.***

(TRF4. AMS n. 199971040049401/RS. Relator Desembargador Federal Vilson Darós. Julgado em 17/05/2001. Publicado no DJU do dia 20/06/2001). (grifo nosso)

O mesmo fundamento foi utilizado pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 200505000165, verbis:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DÉBITO VENCIDO. EXIGIBILIDADE SUSPensa. RECURSO ADMINISTRATIVO. ARROLAMENTO DE BENS. LEI Nº 9.532/97.

Estando em curso processo administrativo para apuração de débitos do contribuinte, são, ainda, inexigíveis os valores, até a finalização do procedimento, razão pela qual é prematura a exigência de bens do devedor.”

(TRF5, AG 200505000165, Terceira Turma, Relator ÉLIO WANDERLEY DE SIQUEIRA FILHO, j. 19/12/2005.)

4.2 – Entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça

Em que pese o entendimento aqui invocado, a questão foi levada à apreciação do C. Superior Tribunal de Justiça, que se manifestou de forma desfavorável ao contribuinte. Cite-se:

“TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DO CONTRIBUINTE EFETUADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 64, DA LEI 9532/97. INEXISTÊNCIA DE GRAVAME OU RESTRIÇÃO AO USO, ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO. CRÉDITO CONSTITUÍDO. AUTO DE INFRAÇÃO.

LEGALIDADE DA MEDIDA ACAUTELATÓRIA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. O Tribunal de origem entendeu que "a impugnação na esfera administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o arrolamento previsto no art. 64 da Lei nº 9532/97.

2. No caso dos autos, lavrado o auto de infração e regularmente notificado o contribuinte, tem-se por constituído o crédito tributário. Tal formalização faculta, desde logo — presentes os demais requisitos exigidos pela lei - que se proceda ao arrolamento de bens ou direitos do sujeito passivo, independentemente de eventual contestação da existência do débito na via administrativa ou judicial, de acordo com o exposto acima. Ademais, vale destacar que as regras referentes à suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se coadunam com a hipótese dos autos, tendo em vista que o arrolamento fiscal não se assemelha ao procedimento de cobrança do débito tributário, sendo apenas uma medida acautelatória que visa impedir a dissipação dos bens do contribuinte-devedor.

3. Recurso especial a que se dá provimento.

(RESP nº 714.809 – SC 2005/0001475-6, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Relator. Teori Albino Zavascki, j. 26/06/2007).

CONCLUSÕES

1. Dadas as particularidades do processo administrativo fiscal e da lei aplicável à espécie, até o término do mesmo podem ocorrer alterações significativas no lançamento, podendo até ser anulado integralmente. Neste sentido, após o lançamento o contribuinte tem assegurado o direito de impugnar o lançamento, recorrer da decisão de 1ª Instância (que na maioria são confirmatórias do lançamento) ao Conselho de Contribuintes e, por fim interpor os demais recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

2. Enquanto estiverem pendentes os recursos na esfera administrativa, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, devendo ser obstado qualquer ato tendente à cobrança forçada do crédito tributário.

3. Porém, corriqueiramente, os contribuintes estão sendo submetidos ao arrolamento de bens e direitos, tido como acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo, com fundamento nos artigos 64 e 64-A da Lei 9532/97 e no artigo 7º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 264/2002.

4. Tal arrolamento de bens e direitos torna indisponível o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária de forma precoce, pois é efetuado pela Receita Federal, concomitantemente com o lançamento.

5. Como o artigo 64 da Lei 9532/97 fala em crédito oponível ao contribuinte, esse arrolamento só poderia ser efetuado quando houvesse crédito tributário definitivamente constituído, o que não ocorre enquanto não tiver decisão definitiva no processo administrativo fiscal, com a consequente notificação do contribuinte.

6. Além de tal fator, o arrolamento de bens afronta o artigo 5º, incisos X e LIV, pois dá publicidade a eventual débito por conta do contribuinte, de sua suposta inadimplência, o que transgredir o sigilo fiscal e impede o contribuinte de dispor de

seu patrimônio, sem que seja observado o devido processo legal, pois o mesmo fica impossibilitado de alienar, transferir ou onerar o bem, o que afronta o direito a propriedade.

7. É qualificado como sanção indireta, pois constrange o patrimônio do suposto devedor, coagindo-o ao pagamento do tributo, para garantia de um suposto débito (que ainda não se encontra definitivamente constituído), visando dar eficácia ao processo de execução fiscal, sem que possa exercer o direito de discutir tal exigência, assegurado constitucionalmente como princípio da ampla defesa e do contraditório.

8. As garantias e direitos individuais assegurados constitucionalmente não podem ser ignoradas em detrimento de um crédito tributário, ainda inexistente, que não possui liquidez, certeza e exigibilidade.

9. Os Tribunais Regionais Federais vem adotando o entendimento de que enquanto estiver pendente processo administrativo, não há que se falar em arrolamento de bens e direitos para acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, “*Do Lançamento*”, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.12, co-edição da Ed.Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária;
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, “*Revista de Direito Tributário n° 82*”, in Caderno de Direito Tributário;
- VENOSA, Silvio de Salvo, “*Código Civil Comentado*”, Volume XII, Editora Atlas;
- MACHADO, Hugo de Brito, “*Sanções Políticas no Direito Tributário*” – Revista Dialética de Direito Tributário.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “*Curso de Direito Tributário*”, 14ª Edição, São Paulo, Saraiva, 1995.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, “*Teoria do Lançamento Tributário*”, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1973.
- BECKER, Alfredo Augusto, “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, Saraiva, 1963;
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio, “*Da Lei Tributária no Tempo*”, São Paulo, Ed. Obelisco, 1968;
- SOUZA, Rubens Gomes de, “*Estudos de Direito Tributário*”, São Paulo, Saraiva, 1950;
- BALEEIRO, Aliomar, “*Direito Tributário Brasileiro*”, Rio de Janeiro, Forense, 1981;
- FALCÃO, Amílcar de Araújo, “*Fato Gerador da Obrigação Tributária*”, Revista dos Tribunais, 2ª edição.
- CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho, “*Curso de Direito Tributário*”, Saraiva, 2004;
- ZAKAKIHARA, Zuudi, “*Código Tributário Nacional Comentado*”, coordenado pelo jurista Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, 2ª Edição;

LACOMBE, Américo Masset, "*Comentários ao Código Tributário Nacional*", coordenado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Editora Saraiva, Edição 2002;

LIMA, Fernando Machado da Silva. "*O abuso do Fisco: meios coercitivos para pagamento de tributos*". Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1329>>;