



Centro Universitário de Brasília - CEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

ARTHUR TORRES LANDIN

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE
BENS: Uma balança entre os interesses do sujeito ativo e passivo da relação
jurídico-tributária**

**TAGUATINGA - DF
2023**

ARTHUR TORRES LANDIN

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE
BENS: Uma balança entre os interesses do sujeito ativo e passivo da relação
jurídico-tributária**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Professor Mestre Lucas Trompieri Rodrigues Casagrande

**TAGUATINGA - DF
2023**

ARTHUR TORRES LANDIN

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE
BENS: Uma balança entre os interesses do sujeito ativo e passivo da relação
jurídico-tributária**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Professor Mestre Lucas Trompieri Rodrigues Casagrande

TAGUATINGA, ____ de _____ de 2023.

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

A MEDIDA CAUTELAR FISCAL ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À LUZ DO ARROLAMENTO ADMINISTRATIVO DE BENS: Uma balança entre os interesses do sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária

Arthur Torres Landin

RESUMO

A presente pesquisa buscou analisar as premissas relacionadas à importância da tributação no estado brasileiro, analisando a problemática da sonegação fiscal, no intuito de encontrar um equilíbrio entre a garantia do recebimento do crédito pela Fazenda, sem atropelar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Para tal, fez-se necessário analisar todo o processo da constituição do crédito tributário, tratando especificamente sobre as etapas do processo administrativo fiscal para poder estudar os institutos objeto da pesquisa. Nesse sentido, passou-se a trabalhar com as minúcias do arrolamento de bens, de forma a utilizar-se dos moldes pré-constituídos nessa legislação para entender as lacunas existentes na cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário. Por fim, após essa análise, constatou-se a necessidade de ponderar a legislação desses institutos para que fossem utilizados para garantir o crédito à fazenda pública da mesma forma que respeitam os direitos e garantias individuais de cada contribuinte.

Palavras-chave: estado fiscal; constituição definitiva do crédito tributário; processo administrativo fiscal; arrolamento administrativo de bens; medida cautelar fiscal.

SUMÁRIO

Introdução. 1 A essencialidade da tributação no Estado Brasileiro. 1.1 A tributação como instrumento da sociedade. 1.2 O Estado Fiscal e o dever fundamental de pagar tributos. 1.3 O problema da sonegação fiscal. 2 Formação da relação jurídico-tributária e o processo administrativo fiscal. 2.1 Formação da relação jurídico-tributária. 2.2 A constituição do crédito tributário. 2.3 O processo administrativo fiscal. 2.3.1 Etapas do processo administrativo fiscal. 3 A medida administrativa de arrolamento de bens. 3.1 Disposições gerais. 3.2 Limites do arrolamento administrativo de bens. 3.3 Entendimento doutrinário e jurisprudencial. 4 A medida cautelar fiscal. 4.1 Disposições gerais. 4.2 A cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário. 4.3 críticas à legislação. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

De início, faz-se necessário destacar que o autor valeu-se dos métodos indutivo, dedutivo, bibliográfico e comparativo no presente artigo. A construção metodológica da pesquisa tem por objetivo basilar a análise de dados concretos, de forma a extrair premissas lógicas quanto à estrutura destes dados, no intuito de, em sequência, valer-se de conceitos e ideias cientificamente pré-constituídas para realizar uma comparação entre os institutos analisados e encontrar soluções para extrair o melhor proveito de cada instituto.

Estabelecidos os procedimentos metodológicos, é fundamental deixar em voga os problemas que motivaram a pesquisa. A problemática inicial a ser abordada é a questão da sonegação fiscal no Brasil e a dificuldade encontrada pelo Estado para garantir a arrecadação de modo a não ter prejuízos aos cofres públicos.

Demais disso, o segundo e principal entrave a ser abordado é a linha tênue que existe entre o interesse público e o interesse do contribuinte, onde serão trabalhados especificamente os institutos da cautelar fiscal e da medida administrativa fiscal de arrolamento de bens.

Em virtude das problemáticas destacadas, será abordado no primeiro capítulo a importância da arrecadação, trabalhando o conceito de Estado Fiscal, que nada mais é do que um Estado onde a maior fonte de receita é a arrecadação tributária. Ainda neste capítulo, será abordada a tributação como um instrumento social, dando destaque ao caráter fiscal e extrafiscal da tributação.

Após trabalhar os conceitos de Estado Fiscal, fiscalidade e extrafiscalidade, os quais são de fundamental importância para o prosseguimento da pesquisa, será trabalhado no segundo capítulo a formação da relação jurídica tributária focando na constituição do crédito tributário, de forma a constituir um ponto de partida para trabalhar com as nuances do processo administrativo fiscal.

Em que pese o caráter introdutório dos primeiros capítulos, são de caráter essencial para o entendimento dos pontos a serem abordados no quanto segue, pois neste próximo capítulo serão abordados os institutos que motivaram a presente pesquisa.

A partir do pontapé inicial dado pelo capítulo anterior a respeito do processo administrativo fiscal, será trabalhado neste terceiro capítulo especificamente a etapa de lançamento do crédito tributário, onde se dá a origem do arrolamento fiscal de bens. Nesse

sentido, serão analisados todos os procedimentos específicos e princípios que norteiam para a melhor satisfação da lide, analisando os direitos e deveres das duas partes litigantes, bem como destacar e entender a visão doutrinária e jurisprudencial do arrolamento de bens.

Para dar seguimento à pesquisa, no quarto e último capítulo, será tratado exclusivamente a medida cautelar fiscal, seguindo os mesmos métodos utilizados para entender o arrolamento de bens, ou seja, analisando toda a base principiológica, atentando aos procedimentos específicos e à visão doutrinária e jurisprudencial.

Ademais, o ponto essencial a ser analisado quanto à medida cautelar fiscal, é a possibilidade prevista no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, onde trata da viabilidade do requerimento da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, sendo esse o ponto chave do presente trabalho.

Faz-se necessário destacar que a forma genérica do dispositivo supracitado é o fato gerador da insegurança jurídica a ser trabalhada no decorrer da pesquisa, haja vista que apenas está destacada a dilapidação patrimonial por parte do contribuinte inadimplente, sem haver qualquer destaque a valores mínimos, condutas específicas, deixando o contribuinte a mercê da conveniência do interesse do Fisco. Sendo assim, o curso da pesquisa pretende aproveitar alguns detalhes da legislação da medida de arrolamento de bens para suprir as lacunas existentes na legislação da cautelar fiscal.

Após o estudo jurisprudencial e doutrinário a respeito dos dois institutos previstos como instrumento de assegurar o crédito à Fazenda Pública e o conflito existente entre o interesse público e o interesse privado, concluindo que qualquer relação processual, para ser definida como legal, deve respeitar os princípios constitucionais que agregam ao devido processo legal e à ampla defesa.

Diante disso pretende-se, ao fim, chegar a conclusão de que a legislação como está hoje encontra-se lacunosa, sendo origem para uma insegurança jurídica para o contribuinte, haja vista que não há uma discriminação legal para os limites da dilapidação patrimonial do contribuinte que legitime a instauração da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário. Sendo assim, o objeto da presente pesquisa é buscar estabelecer um critério para a instauração dessa cautelar fiscal respeitando os direitos e garantias individuais do contribuinte ao mesmo tempo que garanta o interesse público por trás da arrecadação.

1 A ESSENCIALIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO BRASILEIRO

1.1 A tributação como instrumento da sociedade

Na visão de Leandro Paulsen (2017, p. 13), a tributação no Estado Democrático de Direito constitui instrumento da sociedade, haja vista que é por meio das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado, bem como as ações do governo.

Faz-se necessário, ao iniciar qualquer discussão a respeito de matéria tributária no Brasil, discorrer sobre o intuito da tributação e os seus reflexos na sociedade. Conforme descrito anteriormente, a tributação constitui um instrumento da sociedade, ou seja, não é uma simples obrigação meramente onerosa, mas um meio essencial de obtenção de receita.

Destarte, o intuito primordial da tributação é a manutenção do maquinário público, onde por meio do recolhimento da exação tributária, o contribuinte colabora com o bem estar social de uma forma geral. Diante disso, é de suma importância afastar a visão negativa da sociedade, pois a tributação é um instrumento social que viabiliza a manutenção da máquina estatal, e nesse sentido, Alessandro Mendes destaca a importância da tributação de forma a afastar a visão negativa quanto à essa obrigação:

Deve-se afastar [...] a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos (em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais). Portanto, o dever de recolher tributos no Estado Democrático de Direito está solidamente fundado no princípio da solidariedade social, no qual busca sua justificação e conteúdo material. (MENDES, 2014, p. 195)

Segundo Pedro Adamy (2012, p. 302), o Direito regula a conduta humana, e ao regular, pode influenciar, de modo a modificar a intenção dos indivíduos através de incentivos e desincentivos, dessa forma mudando o comportamento dos destinatários da norma, buscando alguma determinada finalidade.

Sendo assim, entende-se o Direito como um instrumento à algum fim, e em se tratando de normas tributárias, é possível verificar uma instrumentalização do direito

tributário de forma a induzir o comportamento do contribuinte para auxiliar na conquista da finalidade estatal pretendida.

Conforme já fora abordado anteriormente, em virtude do constitucionalismo garantista presente no ordenamento jurídico brasileiro, a tributação constitui instrumento da sociedade, sendo um meio para viabilizar a manutenção do maquinário público.

Nesse sentido, o direito tributário é um mecanismo utilizado para induzir determinado comportamento social visando produzir determinados resultados, conforme disserta Pedro Adamy:

O que é realmente relevante é que o direito, independentemente do desejo do legislador em atuar de forma instrumental, possui capacidade instrumental, ou seja, é passível de ser utilizado como forma a produzir resultados, a induzir comportamentos, a atingir finalidades. Isso pode levar a afirmação de que a natureza essencial do Direito é a natureza instrumental. Dessa forma o direito é colocado como instrumento a serviço de uma teleologia estatal, como meio de indução comportamental no auxílio aos objetivos da ordem jurídica. (ADAMY, 2012, p. 304)

Demais disso, Pedro Adamy (2012, p. 306) disserta a respeito de um ponto fundamental da instrumentalização do direito tributário, que é a utilização do direito como forma de atingimento não só de finalidades fiscais meramente arrecadatórias, mas também como um caráter extrafiscal, além da finalidade da arrecadação.

Sendo assim, a tributação não serve exclusivamente para encher os cofres públicos para custear o maquinário público, mas pode ser uma ótima ferramenta para intervir no domínio econômico. Um ótimo exemplo é a possibilidade de reduzir a carga tributária em determinados locais onde se deseja fomentar a atividade industrial, aumentando o comércio e alimentando a economia, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Isso é um exemplo claro do caráter extrafiscal da tributação, onde a Administração Tributária utiliza dessa carga tributária como um instrumento além da arrecadação para intervir no domínio econômico moldando o comportamento do contribuinte de forma a atingir um determinado fim, que no caso é a movimentação da economia. Isso torna claro que, em que pese a rejeição existente quanto à obrigatoriedade do recolhimento de tributos, a tributação deve ser enxergada como fundamental.

Nesse sentido, é cediço a rejeição quanto à obrigação de recolher tributos, entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil trata esse como um meio essencial de

obtenção de receita, onde essa receita é destinada para os mais diversos fins no âmbito da organização do Estado. Como citado anteriormente, sejam esses fins meramente arrecadatórios fiscais ou extrafiscais.

Em sequência, destacam-se os mais diversos tipos de tributos, onde alguns são destinados para fins mais específicos, a exemplo da contribuição ao Salário-Educação, que é uma contribuição social prevista no §5º do art. 212 da Constituição Federal de 1988, onde é destinada especificamente ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação pública.

Embora tenha sido uma abordagem breve e superficial a respeito da referida espécie tributária, é essencial para o afastamento da concepção negativa da tributação. Como é sabido, a educação é um direito fundamental garantido constitucionalmente, nesse sentido, a existência da referida contribuição social é uma garantia da efetivação dos direitos fundamentais.

Há uma finalidade comum a todas as espécies tributárias, a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais, sendo um meio para atingir um fim, conforme afirma Fábio Canazaro:

Tributo é um meio para atingir-se um fim. É dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária de caráter compulsório, instituído por lei, devido à entidade de direito público e cobrado mediante atividade plenamente vinculada, com vistas à promoção dos direitos fundamentais, seja mediante a geração de receita pública, seja mediante a orientação socioeconômica dos cidadãos. (CANAZARO, 2015, p. 151)

Por fim, é de constatação objetiva que a tributação, mesmo sendo uma obrigação um tanto quanto onerosa ao contribuinte, é um instrumento social essencial para a manutenção do Estado. Entretanto, dando destaque exclusivamente ao ordenamento jurídico brasileiro, a tributação é ainda mais importante, sendo a maior fonte de arrecadação estatal.

Nesse sentido, quando a maior fonte de obtenção de receita de algum país é a tributação, este pode ser chamado de um Estado fiscal, onde terá seu conceito abordado de forma mais detalhada no quanto segue.

1.2 O Estado Fiscal e o dever fundamental de pagar tributos

Antes de tratar a respeito do Estado fiscal propriamente dito, é importante destacar qual a explicação por trás de tamanha necessidade que o Estado tem em arrecadar impostos. Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, pode-se afirmar que pela primeira vez na história do constitucionalismo brasileiro, os direitos e garantias fundamentais foram tratados na medida da sua real dimensão.

Desse modo, é possível tratar que a Constituição Federal aderiu ao constitucionalismo garantista apresentado por Luigi Ferrajoli, uma vez que impõe a necessidade de tornar os Direitos Humanos em direitos e garantias fundamentais, que devem ser assegurados à população pelo Estado, seja por intermédio de políticas públicas de acesso à saúde, educação e segurança, ou por meio da mão do Estado na regulamentação das relações privadas de forma a evitar o abuso nas relações hierárquicas entre particulares.

É nessa seara que a tributação torna-se tão importante. Sendo o Estado brasileiro um Estado fundado em um constitucionalismo garantista, a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais é uma das maiores preocupações da sociedade, e em virtude dessa situação que a tributação torna-se tão essencial e acaba por ser a maior fonte de receita do Estado brasileiro.

Nesse sentido, faz-se necessário valer-se do conceito de Estado fiscal segundo o entendimento de Leandro Paulsen:

Na Constituição Federal brasileira, os tributos figuram como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado fiscal ou num Estado tributário, assim compreendido “o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”. (PAULSEN, 2020, p. 39)

Ou seja, sendo o Estado brasileiro um Estado fiscal, então de fato a tributação deve ser tida como um instrumento de manutenção do bem estar social, não como um mero dissabor aos contribuintes, muito menos como um poder dado ao Estado para obter recursos de um cidadão que simplesmente por ser proprietário de um carro, deve recolher o Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA).

O autor José Casalta descreve a forma correta de visualizar a tributação em um Estado fiscal, tratando o tributo como indispensável para a vida em comunidade:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. (CASALTA, 1998, p. 679)

A incidência dos impostos sobre as atividades tributáveis consiste em instrumento indispensável do Estado que, como visto, depende indiscutivelmente da arrecadação para a subsistência da máquina pública. Nesse sentido, o autor Juan Manuel Barquero deixa as seguintes considerações:

[...] Pode-se afirmar que a ideia subjacente a esta "teoria do Estado fiscal" é, ou pelo menos tem sido geralmente compartilhada em boa parte dos países que adotaram sistemas de Estado de bem-estar ou Estado social, no qual estamos considerando a tributação como o instrumento mais adequado para financiar tarefas públicas e como veículo de intervenção e redistribuição. (ESTEVAN, 2002, p. 30)¹

Ainda quanto à essencialidade do cumprimento da obrigação de pagar tributos, também segue Alessandro Mendes (2014, p. 147) ao dizer que “o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros”. Destarte, é cediço que num país como o Brasil, onde a tributação é a maior fonte de receita para os cofres públicos, é essencial a correta visão quanto à tributação, entendendo esta como um dever fundamental inerente aos direitos e garantias constitucionais conferidos à cada cidadão.

Após dissertar a respeito do conceito de Estado fiscal, foi comentado brevemente quanto ao dever fundamental de pagar tributos, o que adiante será tratado com maior precisão.

¹ Tradução original em espanhol: “puede afirmarse que la idea de fondo de esa “teoría del Estado fiscal” es o al menos ha sido generalmente compartida en buena parte de los países que han acogido sistemas de Estado de bienestar o Estado social, en los que se ha venido considerando el impuesto como el instrumento más adecuado para la financiación de las tareas públicas y como vehículo de intervención y redistribución”

Quanto ao advento da Constituição Federal de 1988, Felipe Barcarollo (2013, p. 4) disserta que inaugurou-se um discurso dentro do Estado voltado à promoção do bem-estar social, dando um tratamento diferente aos direitos sociais.

Diante desse novo discurso relacionado a uma maior promoção aos direitos sociais, surgiu uma certa alteração quanto a estrutura da fiscalidade, como retrata Ricardo Lobo Torres:

Assiste-se, nesta virada do século XX para o XXI, à passagem do modelo do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, Estado da Sociedade Industrial, Estado Pós-Liberal, etc.) para o Estado Democrático de Direito (ou Estado Subsidiário, Estado da Sociedade de Risco, Estado de Segurança, etc.), com a conseqüente alteração da estrutura da fiscalidade, máxime daquela referente aos ingressos contraprestacionais, ou seja, dos tributos e preços públicos exigidos como contrapartida pela entrega de prestações de serviço público essencial ou concedido. (TORRES, 2005, p. 122)

Com essa alteração, onde há uma maior assistência dada pelo Estado, com enfoques nesses direitos e garantias fundamentais, surge a contraprestação inerente à toda relação jurídica, haja vista que no ordenamento jurídico, não existe circunstância onde se fale de direitos sem trazer os deveres.

Nesse sentido, José Casalta Nabais (2012, p. 15) destaca como o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente um dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea. Situação essa que é um tanto quanto problemática.

Tendo sido destacada a questão referente ao constitucionalismo garantista brasileiro, onde o constituinte visa proteger os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, como é possível falar tão pouco a respeito das contraprestações inerentes a estas prestações?

Sendo assim, entende-se que “o dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 13). Nessa seara, é absolutamente lógico que as garantias constitucionais acompanham deveres fundamentais igualmente relevantes.

Para que o Estado possa arcar com os custos das garantias fundamentais, é necessário que o contribuinte faça parte dessa relação obrigacional, a qual será melhor descrita adiante,

fazendo o recolhimento devido da exação tributária na medida da origem da relação jurídico tributária com a comprovação da existência do fato gerador dessa obrigação.

Em sequência, para que o sistema tributário funcione com eficiência, evitando a carga tributária excessiva, respeitando o princípio do não-confisco, é de suma importância a ampla colaboração dos cidadãos. Onde tal colaboração não se limita ao simples fato da prática de um fato gerador, mas abrange toda a relação jurídico tributária, partindo das obrigações e deveres do cidadão, até a fiscalização e lançamento dos tributos.

Repise-se que a implementação dos direitos fundamentais sociais exigem financiamento público, e sendo o Brasil um Estado fiscal, esse financiamento é majoritariamente proveniente da arrecadação tributária. O que torna o tributo, segundo Felipe Barcarollo (2013, p. 1) requisito essencial, *sine qua non* para a implementação e devida efetividade das políticas e serviços públicos destinados ao efetivo cumprimento dos direitos e garantias fundamentais.

É, por fim, cediço a essencialidade da tributação, sendo indiscutível que, inerente à prestação de serviços estatais, está a contraprestação do cidadão, o dever fundamental de pagar tributos e contribuir com a tributação.

Quando se fala de arrecadação, não é apenas o direito de um indivíduo que está em voga, mas é todo o interesse público. O mero dissabor da prestação pecuniária não se sobressai ao interesse social por trás da efetiva arrecadação.

1.3 O problema da sonegação fiscal

Conforme ilustrado na tônica anterior, a garantia dos direitos sociais dadas pela constituição acompanham uma contraprestação na forma da obrigação fundamental de pagar tributos, nesse sentido, a forma natural de extinguir essa obrigação seria o adimplemento, o que se dá mediante o pagamento do *quantum debeatur*. Ocorre que, mesmo sendo teoricamente simples a extinção da obrigação, incidimos em um dos maiores problemas atuais do Estado brasileiro: o inadimplemento da obrigação tributária.

Quanto ao inadimplemento, este consiste no mero descumprimento da obrigação, ou seja, o não recolhimento da exação tributária, seja de forma voluntária ou involuntária. Entretanto, há na legislação brasileira, espécies de agravantes no inadimplemento, o que torna a conduta do devedor muito mais gravosa, podendo constituir conduta passível de penalização

por conduta criminosa. Quando se fala dessas situações agravantes, passamos a falar da sonegação fiscal, que é o inadimplemento da obrigação caracterizado pela fraude.

Diante da fraude, a autora Vivian Leinz disserta a respeito das diversas formas de fraude:

A fraude tem inúmeras formas, evoluindo constantemente diante da criatividade dos criminosos. Exemplificativamente pode se mencionar a interposição de pessoas (“laranjas”), emprego de notas frias e a utilização de empresas de fachada. A fraude fiscal normalmente vem acompanhada de mecanismos de ocultação patrimonial visando à proteção dos bens dos responsáveis. Esses podem consistir, dentre outros, em doações e contratos de compra e venda simulados, constituição de empresas patrimoniais e *offshores*. (LEINZ, 2020, p. 43)

Ante o problema da fraude e da sonegação fiscal, faz-se necessário destacar e diferenciar os conceitos de elusão, elisão e evasão fiscal. Esses conceitos possuem nomes bastantes semelhantes, o que pode caracterizar enorme confusão quanto aos seus significados.

Inicia-se, portanto, com a elisão fiscal. Trata-se de uma forma segura e legal de reduzir a carga tributária devida por uma empresa, reduzindo as despesas e conseqüentemente aumentando a margem de lucro de uma empresa.

Em seqüência, a elusão fiscal é um tanto mais complexa, pois é a prática dos atos da elisão fiscal só que vista de forma abusiva. Nesse sentido, podendo ter como exemplo o caso de duas sociedades que simulam uma fusão para posteriormente realizar a separação, dividindo o capital. Isso tudo para não realizar uma compra e venda convencional, fugindo, por exemplo, da incidência do fato gerador do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, no caso da compra e venda de imóvel. Em que pese seja uma fuga da incidência do fato gerador, considera-se conduta abusiva por não corresponder à realidade da atividade das empresas.

Por fim, faz-se necessário tratar de forma mais detalhada a evasão fiscal, que é popularmente conhecida como a própria sonegação fiscal. Dos crimes contra a ordem tributária, este é um dos mais comuns no Brasil, onde existem estimativas que afirmam que o valor evadido no país poderia chegar a 10% de todo o PIB nacional. A evasão fiscal consiste na fuga da obrigação tributária por meio da fraude fiscal, podendo ser por meio da omissão de informações e até pela emissão de documentos e informações adulteradas.

Inicialmente a evasão fiscal foi regulamentada pela Lei 4.729/65² e, posteriormente, pela Lei 8.137/90³. Nesse sentido, está disposto no artigo 1º da Lei 8.137/90 que incide no delito de sonegação fiscal aquele que pratica as seguintes condutas: i) “omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”; ii) “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”; iii) “falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”; iv) “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”. (BRASIL, 1990)

Demais disso, a respeito do inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, a autora Vivian Leinz destaca que:

A conduta descrita no inciso V, do art. 1º, da Lei 8.137/90 - “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação”, não se caracteriza como sonegação fiscal, sendo considerada também crime contra a ordem tributária, mas de natureza diversa. (LEINZ, 2020, p. 44).

Em que pese a existência de legislação condenando a referida prática, muitas vezes as consequências previstas em lei acabam por não ser aplicadas, onde Vivian Leinz (2020, p. 44) acaba por concluir que esta prática é extremamente vantajosa, em virtude da dificuldade encontrada pelo Estado em punir o contribuinte que pratica esse crime. Destaca-se que as perdas e os danos causados por esta prática inevitavelmente são repassados para toda a sociedade, pois o Estado conta com a efetiva arrecadação tributária para o exercício de suas competências, e quando ele acaba por ser lesado dessa forma, toda a sociedade é lesada em conjunto. Repise-se que o interesse pela devida arrecadação é de toda a sociedade, e não exclusiva de um particular.

Em que pese a problemática da sonegação fiscal abordada, há a necessidade de analisar com cautela cada caso. A legislação tributária não pode tratar da mesma forma um contribuinte que manifestamente comete fraude contra a Administração Tributária, assim

² Lei nº 4.729, de julho de 1965 - Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

³ Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 - Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

lesando todo o Estado, e um contribuinte que, de boa-fé, busca discutir administrativamente, ou judicialmente, o indébito em questão, de forma a garantir seus direitos individuais.

Nesse sentido, é necessário tomar cuidado com os institutos que serão abordados no decorrer da pesquisa, pois há dentre eles uma linha tênue entre uma forma de garantir ao Fisco o cumprimento da obrigação e uma absurda violação dos direitos e garantias individuais do contribuinte. Em vista disso, urge construir uma relação jurídica entre os sujeitos da obrigação em que se possa garantir o interesse público sem violar os direitos fundamentais do indivíduo.

2 FORMAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.1 Formação da relação jurídico-tributária

Repise-se a visão de Pedro Adamy (2012, p. 302) ao dissertar que o direito não é um fim em si mesmo, tampouco o direito tributário, mas serve como instrumento regulador e influenciador de condutas. Nesse sentido, a norma tributária constrói todos os elementos necessários para a constituição dessa relação jurídica, elencando as partes: sujeito ativo e sujeito passivo; e os elementos que geram a obrigação: fato gerador e hipóteses de incidência.

O Código Tributário Nacional (CTN)⁴ define o sujeito ativo como a pessoa jurídica de direito público que é competente para instituir, majorar e exigir o recolhimento dos tributos por parte do sujeito passivo, que por sua vez é definido como a pessoa física ou jurídica obrigada ao recolhimento do tributo ou pagamento de penalidade pecuniária.

Demais disso, o CTN descreve que a obrigação tributária surge após a ocorrência do fato gerador, logo, para prosseguir com a formação da relação jurídico-tributário, faz-se necessário conceituar e diferenciar brevemente os termos “fato gerador” e “hipótese de incidência”, para assim prosseguir para a constituição do crédito tributário.

Eduardo Sabbag (2014, p. 613) descreve a hipótese de incidência como momento abstrato descrito em lei que é hábil para irromper a relação jurídico-tributária, ou seja, descreve que o legislador escolhe em qual momento, no mundo fático, quais condutas irão ensejar o nascimento da obrigação tributária. Em sequência, destaca a visão de Vittorio

⁴ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Cassone (2011, p. 143), onde disserta que a lei descreve um fato que, ao ocorrer, implicará no nascimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag (2014, p. 614) prossegue destacando que o fato gerador, por sua vez, é a materialização, na situação concreta, da hipótese de incidência. A fim de esclarecer a explicação, utiliza-se de exemplo o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, onde a hipótese de incidência prevista pelo legislador são a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, e o fato gerador da obrigação tributária no caso descrito seria a materialização de, por exemplo, um contrato de compra e venda de determinado imóvel, assim dando origem à obrigação tributária do recolhimento do ITBI por parte do sujeito passivo.

Em vista do exemplo destacado anteriormente, após ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária, onde o sujeito passivo, o contribuinte, deve recolher o ITBI, haja vista a realização da transferência de bem imóvel por meio de contrato de compra e venda. Entretanto, caso o sujeito passivo deixe de recolher a exação, inicia-se o processo de constituição do crédito tributário, que será descrito no quanto segue.

2.2 A constituição do crédito tributário

O crédito tributário é o resultado do momento onde torna-se exigível por parte do sujeito ativo o cumprimento da obrigação tributária, tendo seu nascimento com o lançamento tributário, conforme descrito no artigo 142 do CTN:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966)

Por força do dispositivo supracitado, confirma-se que a exigibilidade da obrigação se dá a partir do lançamento e, nas palavras de Sabbag (2014, p. 694), “o *crédito tributário* é a obrigação tributária tornada líquida e certa por meio do lançamento”. Em sequência, destaca-se que o crédito tributário não surge com a ocorrência do fato gerador, conforme

entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ: “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)” (BRASIL, 2000, p. 8)⁵.

Após entender que o crédito tributário se constitui a partir do lançamento, faz-se necessário, antes de prosseguir, dissertar brevemente a respeito das espécies de lançamento: i) lançamento de ofício; ii) lançamento por declaração; e iii) lançamento por homologação.

O lançamento de ofício, segundo Felipe Milfont (2007, p. 12) é aquele que ocorre por iniciativa do sujeito ativo, o ente da administração tributária competente. Essa hipótese de lançamento independe de qualquer conduta do contribuinte.

Em sequência, o lançamento por declaração, diferente do lançamento de ofício, depende da ação do sujeito passivo, haja vista que este depende de uma declaração previamente fornecida pelo contribuinte. Nessa declaração o contribuinte presta à administração tributária a informação da ocorrência do fato gerador. Entretanto, a concretização do lançamento depende de notificação ao sujeito passivo por parte do sujeito ativo, determinando ao contribuinte que efetue o pagamento do tributo.

Por fim, o lançamento por homologação depende por inteiro da conduta do sujeito passivo, onde ele declara que realizou o fato gerador e, independente de notificação do Fisco, efetua o pagamento por conta própria. Nesse sentido, Carvalho (2005, p. 434) descreve que, graças a esse método de lançamento, o contribuinte pode recolher o tributo sem a necessidade da interferência de algum ente da administração tributária.

Após a exposição das modalidades de lançamento, faz-se necessário reiterar que o crédito tributário apenas é constituído após o lançamento. A mera prática do fato gerador não constitui o crédito tributário, há a necessidade do efetivo lançamento, em qualquer uma das três modalidades anteriormente descritas.

Por fim, antes de prosseguir para o próximo tópico, faz-se necessário dar certa ênfase à modalidade do lançamento de ofício, pois este ocorre sem a participação do sujeito passivo, podendo então ser feito o lançamento de uma obrigação que não existe. Nesse sentido, utiliza-se o exemplo da cobrança de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no caso do sujeito passivo que apenas transporta suas mercadorias de uma sede à outra de sua titularidade, conforme entendimento cristalizado pelo STJ na súmula 166: “Não

⁵ REsp n. 250.306/DF, relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 6/6/2000, DJ de 1/8/2000, p. 208.

constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Diante do exposto, é cediço que não ocorreu sequer o fato gerador do tributo! Nesse sentido, como poderia o Fisco exigir o recolhimento de um crédito tributário de uma obrigação que não existiu?

Quanto à essa situação, o sujeito passivo tem algumas formas de se defender, tanto judicialmente quanto extrajudicialmente, na esfera administrativa. Judicialmente, o sujeito passivo pode valer-se da Ação Anulatória de débito fiscal, ou até mesmo de um Mandado de Segurança. Em que pese a possibilidade da via judicial, esta não é objeto da presente pesquisa, e sim a possibilidade de defesa na esfera administrativa.

Administrativamente, o contribuinte que não concordar com o lançamento feito de ofício pelo fisco pode apresentar uma impugnação, onde apresenta seus argumentos e constrói sua tese para aduzir a razão pela qual o lançamento foi ilegal. Dessa impugnação administrativa, dá-se início ao processo administrativo fiscal, que será trabalhado no próximo tópico, destacando suas peculiaridades e princípios.

2.3 O processo administrativo fiscal

O processo administrativo fiscal, da mesma forma que o processo judicial, possui na Constituição Federal sua fundamentação e dispositivos norteadores, os quais funcionam para garantir o correto andamento do processo. Inicialmente, destaca-se os incisos LIV, LV e LXXVIII da Constituição Federal, os quais garantem ao contribuinte o direito de defesa, tratando este como garantia fundamental. Vejamos:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação; (BRASIL, 1988)

Nesse sentido, o processo administrativo fiscal é destinado a determinar, exigir ou dispensar a exigência de determinado crédito tributário. No exemplo destacado anteriormente, onde houve o lançamento do crédito e a conseqüente exigência, entretanto, no referido

exemplo não houve a prática do fato gerador, incidindo assim em uma exigência ilegal. Nessa tônica, confere-se a importância e o sentido do processo administrativo fiscal, haja vista que é a garantia de defesa do contribuinte, trazendo legitimidade para a relação entre sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado reforça a ideia de que o processo administrativo fiscal constitui fundamental instrumento para estabelecer a equidade na relação entre os sujeitos da obrigação tributária:

Tanto o mero procedimento, como especialmente o processo administrativo contencioso são de inegável importância para o adequado equacionamento das relações entre o Estado arrecadador de tributos (Fisco) e os contribuintes e responsáveis submetidos à respectiva exigência de seu pagamento.(SEGUNDO, 2018, p. 76)

Em síntese, o processo administrativo fiscal é destinado ao controle da legalidade dos lançamentos tributários, e isso ocorre em cinco etapas: i) fiscalização; ii) constituição do crédito tributário e lavratura do auto de infração; iii) defesa; iv) instrução probatória; e v) julgamento. O entendimento das etapas do processo administrativo é imprescindível para o prosseguimento da pesquisa.

2.3.1 Etapas do processo administrativo fiscal

A fiscalização é a primeira etapa do processo administrativo e constitui a base dessa relação, pois o poder de fiscalização da Administração Tributária permite a identificação da realização dos fatos jurídicos tributáveis por parte do contribuinte, bem como analisar o cumprimento das obrigações atreladas à essa relação jurídica.

A partir da constatação pelo Fisco, utilizando-se do seu poder de fiscalização, da realização do fato gerador, dá-se início a próxima etapa do processo administrativo, a etapa de constituição do crédito tributário. A constituição do crédito tributário, bem como as hipóteses de lançamento já foram abordadas neste título, entretanto, faz-se necessário abordar brevemente quanto a intimação do sujeito passivo e a lavratura do auto de infração.

Assim que o Fisco toma ciência da prática do fato gerador por parte do contribuinte, procede-se com o lançamento do crédito para a sua efetiva constituição. Diante disso, há a expedição, pelo fisco, do Auto de Infração Imposição e Multa - AIIM, determinando ao

contribuinte o recolhimento da exação tributária. A partir disso, faz-se necessário a realização da intimação do contribuinte para o pagamento do tributo.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 rege o processo administrativo fiscal, e em seu artigo 23 estão dispostas as formas de intimação do sujeito passivo, sendo elas pessoal, por via postal ou por meio eletrônico.

Em sequência, caso haja discordância quanto ao lançamento do tributo, por meio de reclamação administrativa, dá-se início à fase de defesa do contribuinte. Tal defesa tem como intuito atacar o lançamento do qual foi notificado, podendo exercer seu direito de defesa das seguintes formas: requerimento de restituição do montante indevidamente recolhido, parcelamento do indébito, ou reconhecimento de imunidade ou isenção fiscal constitucionalmente reconhecidos.

Nesse sentido, o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 prevê, em seus incisos, que a impugnação deve mencionar:

- I - A autoridade julgadora a quem é dirigida;
- II - A qualificação do impugnante;
- III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
- IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.
- V - Se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (BRASIL, 1972)

Preenchidos os requisitos exigidos pela legislação, a impugnação é recebida e processada como válida, dando início então à fase de instrução probatória, prevista no artigo 18 do Decreto nº 70.235. Nessa fase, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou por requerimento das litigantes, a realização das diligências que considerar imprescindíveis para, por fim, proceder com o julgamento da demanda.

Em sequência, com os documentos e provas reunidos após a fase de instrução probatória, procederá assim com o julgamento da demanda em primeira instância. A decisão, caso seja desfavorável ao contribuinte, é passível de recurso em segunda instância para que o contribuinte possa buscar uma decisão mais favorável que atinja os fins pretendidos.

3 A MEDIDA ADMINISTRATIVA DE ARROLAMENTO DE BENS

3.1 Disposições gerais

O enfoque dado ao direito à defesa do contribuinte na via administrativa é de suma importância para trabalhar a questão tanto do arrolamento de bens, quanto da cautelar fiscal, sobretudo antes da constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre após o trânsito em julgado da decisão administrativa desfavorável ao contribuinte.

Nesse sentido, o instituto a ser abordado em questão trata-se de um instrumento dado à Fazenda como forma de observar o contribuinte durante o curso do processo administrativo. Na visão de Marcos Marchi (2013, p. 16) esta medida tem caráter meramente “preventivo”, sendo instrumento pelo qual o Fisco pode garantir que o contribuinte não se desfaça de seus bens durante o curso do processo administrativo.

Repise-se a natureza fiscalizatória do instituto, onde o intuito é monitorar os bens do contribuinte inadimplente enquanto este discute, ou não, a legalidade do lançamento e da cobrança do crédito. Entretanto, mesmo se tratando de medida visando a fiscalização, ela não pode ser instituída a qualquer tempo, sem observância de qualquer critério, ou sequer violar qualquer direito inerente à propriedade.

3.2 Limites do arrolamento administrativo de bens

Em vista disso, faz-se necessário aprofundar-se um pouco mais em relação aos limites dessa medida. Por se tratar de medida unilateral proposta pelo Fisco, o autor Marcos Marchi destaca que:

[...] esta deverá respeitar os princípios que dispõem sobre o contraditório, a ampla defesa, proporcionalidade, razoabilidade, sigilo fiscal e os que resguardam o patrimônio do contribuinte. Isto porque esta medida não permite a manifestação do contribuinte sobre a sua aplicação e alcance [...] (2013, p. 21)

Nesse sentido, o artigo 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, destaca que, para a instauração do arrolamento administrativo de bens, é necessário que os créditos

devidos pelo contribuinte sejam, concomitantemente, superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido. Repise-se que é necessário para o arrolamento de bens a simultaneidade dos critérios, apenas o preenchimento de um deles não legitima a instauração deste instrumento.

Demais disso, é fundamental destacar que, após preenchidos os requisitos e instaurada a medida, não há que se falar em restrição dos direitos reais inerentes à propriedade! O proprietário do bem objeto do arrolamento ainda tem os direitos inerentes à propriedade, podendo usar, gozar, fruir e dispor do bem.

Entretanto, o único critério exigido para isso é o disposto no artigo 64, § 3º da Lei nº 9.532:

§ 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. (BRASIL, xx)

Faz-se necessário destacar que a problemática da presente pesquisa reside no § 4º, onde prevê a instauração de cautelar fiscal quando o contribuinte efetuar qualquer transação envolvendo o bem sem notificar o fisco. Entretanto, no momento é necessário entender a visão doutrinária e jurisprudencial quanto à referida medida, tal problemática destacada será abordada no capítulo seguinte.

3.3 Entendimento doutrinário e jurisprudencial

Em que pese as disposições legais quanto ao assunto, existe uma discussão presente entre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade da medida. Nessa seara, especificamente por se tratar de medida fiscalizatória, James Marins entende pela constitucionalidade nesse escopo:

A medida administrativa em foco, visualizada isoladamente, traduz-se em mero inventário ou levantamento de bens do contribuinte; simples providência burocrática destinada a alimentar o banco de dados da administração pública, permitindo-lhe melhor acompanhamento da situação patrimonial do contribuinte [...] (MARINS, 2002, p. 479).

Em outros casos, existem críticas quanto uma possível afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como é o caso de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 649) ao dizer que a medida em questão causa desigualdades entre o fisco e o contribuinte, restringindo o patrimônio do contribuinte.

Entretanto, mesmo com as dissonâncias existentes na doutrina, o STJ entende que não há o que se falar quanto à violação ao direito de propriedade, sendo que não há questão de inconstitucionalidade a ser levantada nesse tema. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DIREITO DE PROPRIEDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. RECURSOS ADMINISTRATIVOS PENDENTES DE JULGAMENTO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES DE CANCELAMENTO.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, o arrolamento de bens, instituído pela Lei 9.532/1997, gera apenas um cadastro em favor da Fazenda Pública, destinado a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária. O devedor tributário continua em pleno gozo dos atributos da propriedade, tanto que os bens arrolados, por não se vincularem à satisfação do crédito tributário, podem ser transferidos, alienados ou onerados, independentemente da concordância da autoridade fazendária.

3. A existência de recursos ou impugnações administrativas nos procedimentos fiscais, apesar de acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, não obsta a realização do arrolamento fiscal. O arrolamento de bens será cancelado somente nos casos em que o crédito tributário que lhe deu origem for liquidado antes da inscrição em dívida ativa ou, se após esta, for liquidado ou garantido na forma da Lei n. 6.830/1980. Precedentes.

Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2015)⁶

Por fim, ao analisar os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, constata-se que, em virtude da clareza dos limites e critérios de instauração da medida presentes na legislação, bem como a natureza fiscalizatória que não limita os efeitos inerentes à propriedade dos bens arrolados, não há violação dos direitos e garantias individuais do

⁶ AgRg no REsp n. 1.313.364/SC, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 5/5/2015, DJe de 11/5/2015.

contribuinte. Sobretudo quanto aos direitos à propriedade, privacidade, garantidos os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Entretanto, a medida trabalhada possui certa obscuridade no § 4º do artigo 64 da Lei nº 9.532, especialmente na tônica da possibilidade de propor medida cautelar fiscal quando o contribuinte realizar qualquer transação do bem arrolado sem informar ao Fisco.

Como foi abordado, a medida administrativa de arrolamento de bens pode ser proposta, sem anuência do contribuinte e desde que haja o preenchimento dos requisitos estabelecidos, na etapa de lançamento e constituição do crédito tributário, logo antes da constituição definitiva do crédito, no momento da defesa do contribuinte. Essa situação obscura apresenta um risco indescritível ao contribuinte.

Em que pese os requisitos para instauração do arrolamento de bens esteja muito bem descrito na legislação correlata, a instauração da medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário apresenta muitas lacunas, como será abordado no próximo capítulo. Essa circunstância torna instável a relação jurídica entre os sujeitos da obrigação tributária, pois coloca em risco todo o patrimônio do contribuinte, quando na realidade o que foi transferido durante o arrolamento não representa risco algum.

Em vista dessa problemática, no próximo capítulo será abordada uma possível solução para essa problemática. Por conta da lacuna presente na legislação da cautelar fiscal, torna-se necessário utilizar dos limites do arrolamento de bens como exemplo para trazer à cautelar fiscal uma segurança jurídica maior, visando equiparar os direitos do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

4 A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

4.1 Disposições gerais

A Lei nº 8.397, de 6 de Janeiro de 1992 institui e dispõe a respeito da medida cautelar fiscal, que é um procedimento onde o Estado pode ajuizar após a constituição do crédito de forma independente a uma execução fiscal, onde o objetivo é indispor os bens do contribuinte inadimplente visando a satisfação da dívida constituída. A respeito dessa medida, o autor Rodrigo Dalla descreve pontos importantes a respeito do seu funcionamento:

Tanto é assim que, conquanto incomum, a ação cautelar fiscal também constitui instrumento adequado ao acautelamento de pretensão fundada em eventual fraude contra o credor tributário (art. 4º, §2º, da Lei 8.397/92), a ser deduzida por meio de ação revocatória (“pauliana”) manejada pelo sujeito ativo nas circunstâncias em o crédito fiscal a ser frustrado pelas alienações fraudulentas do devedor não tenha alcançado o estado de exigibilidade plena que autoriza sua inscrição em dívida ativa e a consequente caracterização da fraude à execução fiscal. (DALLA, 2020, p. 601-602)

O objetivo principal do referido procedimento, como dito anteriormente, não é a satisfação do crédito em si, mas é a indisponibilidade dos bens do contribuinte inadimplente, podendo ser utilizada como uma forma de assegurar o crédito da Fazenda Pública, visto que os bens indisponibilizados no curso do processo cautelar, podem ser penhorados em uma futura execução fiscal, garantindo o êxito da execução.

Nesse sentido, o autor Murilo Siqueira, no curso de sua pesquisa, trabalha dando destaque justamente a essa forma de utilizar a medida cautelar como forma de assegurar o crédito da Fazenda Pública ao dizer:

Segundamente, a medida cautelar fiscal, cuida-se de procedimento instrumental, pois visa garantir o futuro processo de execução fiscal, mediante atos de constrição de patrimônio do devedor, sendo assim, amparada pelos requisitos gerais da tutela de urgência (salvo da tutela de evidência, que dispensa o perigo da demora), qual seja, o *fumus boni iuris*, materializado na prova literal da constituição do crédito fiscal e o *periculum in mora*, descrito nas hipóteses do artigo 2º da Lei 8.397/92. (SIQUEIRA, 2020, p. 33)

Boa parte dos contribuintes inadimplentes, ao serem citados para pagar o crédito para satisfazer a execução fiscal, passam a esconder seus bens visando fugir da execução, já que o Estado deve buscar a satisfação do crédito nos limites impostos pela própria lei. Diante disso, constata-se a dificuldade encontrada pelo Estado para receber os valores que lhe são devidos.

Nessa seara, destaca-se a diferença entre a medida cautelar fiscal e a medida administrativa de arrolamento de bens. Enquanto o arrolamento de bens constitui medida meramente fiscalizatória, a cautelar fiscal constitui instrumento que permite ao Fisco passar a interferir no patrimônio do contribuinte, passando a indispor os bens até que se atinja os valores que constituem o *quantum debeatur*.

Como destacado, a arrecadação tributária não representa mero dissabor ao contribuinte que, ao realizar o fato gerador de determinada espécie tributária, encontra-se

obrigado ao pagamento deste, quando na realidade constitui fator indispensável para a manutenção do Estado brasileiro. Nesse sentido, a existência de instrumentos como a medida cautelar fiscal e o arrolamento de bens é fundamental para esse objetivo.

Por tratarem-se de medidas preparatórias para um determinado fim essencial ao Estado, a clareza na legislação é de suma importância. Entretanto, há a necessidade de destacar que as duas medidas em voga, por mais distintas que possam ser, estão ligadas em seu objetivo. Enquanto o arrolamento permite à administração tributária a fiscalização dos bens de determinado contribuinte inadimplente, impedindo que este se desfaça de seus bens visando desobrigar-se do recolhimento da obrigação, a cautelar fiscal constitui instrumento preparatório para um outro com o fim próprio de constrição patrimonial: a execução fiscal.

Conforme outrora destacado, a legislação do arrolamento de bens prevê que, ao contribuinte que se desfaça de seu patrimônio sem notificar o Fisco, poderá ser ajuizada medida cautelar fiscal visando indispor os bens do contribuinte em questão

Torna-se então constatação objetiva os intuitos e a importância dos institutos supracitados. Entretanto, neste momento, urge a necessidade de destacar a visão dos Tribunais sobre a cautelar fiscal na prática.

4.2 A cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário

Como outrora trazido, a medida cautelar fiscal pode ser instaurada, em regra, após a constituição definitiva do crédito tributário, antes ou durante o curso de execução fiscal. Entretanto, em que pese o disposto no caput do artigo 1º da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992 prever a instauração dessa medida cautelar antes da constituição definitiva do crédito, o parágrafo único traz à tona uma exceção: “Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea ‘b’, e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.” (BRASIL, 1992)⁷

⁷Art. 2º da Lei nº 8.397 - A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

[...]

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

[...]

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

[...]

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;” (BRASIL, 1992)

Nesse sentido, o parágrafo único está elencando duas hipóteses onde a Fazenda Pública pode instaurar a cautelar fiscal antes da constituição do crédito tributário. A grosso modo, as exceções elencadas tratam-se de tentativas de dilapidação patrimonial por parte do contribuinte inadimplente.

Em vista disso, é cediço que a legislação tributária elenca as hipóteses onde é necessária a constituição definitiva do crédito, e a jurisprudência é pacífica em separar as hipóteses tratadas pela legislação, sem que haja prejuízo de cada circunstância. Nesse sentido, quanto a impossibilidade de instauração de cautelar fiscal antes da constituição definitiva, o STJ entende o seguinte:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. MULTA. CABIMENTO.

1. É pacífico nesta Corte superior o entendimento de que, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não se pode decretar a indisponibilidade dos bens do devedor ao fundamento exclusivo de que os débitos somados ultrapassam trinta por cento de seu patrimônio conhecido (art. 2º, VI, da Lei n. 8.397/1992).

Precedentes.

2. A hipótese não é uma daquelas em relação às quais o art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 8.397/1992 autoriza a instauração de medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, circunstância reservada às situações dos incisos V, alínea "b", e VII do art. 2º daquele diploma legal.

3. Os precedentes trazidos pela agravante não guardam similitude fática com a hipótese dos autos, pois tratam de situações de dilapidação ou tentativa de ocultação de patrimônio, em relação às quais a lei autoriza expressamente a medida cautelar prévia à constituição do débito.

4. O recurso manifestamente improcedente atrai a multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015, na razão de 1% a 5% do valor atualizado da causa.

5. Agravo interno desprovido, com aplicação de multa.(BRASIL, 2017)⁸

No caso destacado, a Fazenda Nacional instaurou a medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário sob o fundamento de que, nos termos do artigo 2º, VI, da Lei nº 8.397/1992, o contribuinte possui débitos que somados ultrapassam trinta por cento de seu patrimônio. Entretanto, a hipótese elencada pela Fazenda não se enquadra na exceção trazida pela legislação, dessa forma o STJ entendeu pela impossibilidade da instauração da cautelar fiscal nesse caso.

⁸ AgInt no AgInt no AREsp n. 939.120/PE, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 10/10/2017, DJe de 27/11/2017.

Em outro caso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da apelação cível nº 5002250-93.2011.4.04.7207⁹, entendeu pela possibilidade da instauração da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito. Entretanto, nesse caso, foi possível constatar que a Fazenda Nacional instaurou a medida cautelar fundamentando-se nas hipóteses dos incisos V, alínea "b", e VII, do artigo 2º da Lei nº 8.397/1992.

Entretanto, ainda que os Tribunais tenham decidido em conformidade com o rol elencado no artigo 2º da Lei nº 8.397/1992, existe nas hipóteses de instauração da cautelar fiscal antes da constituição definitiva uma obscuridade que viola o direito constitucional do contribuinte em exercer sua defesa.

4.3 Críticas à legislação

Conforme outrora destacado, a legislação elenca duas hipóteses de instauração da cautelar antes da constituição definitiva: i) quando o contribuinte põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros; e ii) quando o contribuinte aliena seus bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

Confere-se do artigo 64, § 4º da Lei nº 9.532/1997 que as hipóteses elencadas na tônica anterior já haviam sido previstas quando fora abordada a questão do arrolamento de bens. Conforme já destacado, o arrolamento de bens constitui medida administrativa de fiscalização dos bens do contribuinte inadimplente, permitindo à Fazenda fiscalizar o contribuinte enquanto este exerce seu direito de defesa na esfera administrativa.

Entretanto, é sabido que, a partir do momento que o contribuinte começa a se desfazer dos seus bens sem prestar esclarecimentos ao Fisco, este pode ajuizar cautelar fiscal visando indispor os bens e ativos do contribuinte. Em vista disso, é de constatação objetiva que a legislação tributária, ao versar sobre a cautelar fiscal e o arrolamento de bens, já descreveu as hipóteses de conversão do arrolamento de bens em cautelar fiscal quando constata-se a fraude cometida pelo contribuinte.

Ocorre que, ainda que a legislação tenha acertado ao descrever as hipóteses acima descritas, ela comete um erro que traz enorme insegurança jurídica ao contribuinte. Quanto

⁹ TRF4, AC 5002250-93.2011.4.04.7207, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 04/04/2014.

aos requisitos para o procedimento de bens, a Lei nº 9.532/1997 descreve exatamente que é necessário que o débito do contribuinte seja, concomitantemente, superior a trinta por cento de seu ativo conhecido, bem como a soma dos créditos seja superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Por sua vez, a hipótese elencada para permitir a instauração da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário requer apenas a dilapidação patrimonial do contribuinte. Nesse sentido, qual seria o valor mínimo de dilapidação patrimonial para possibilitar a instauração desta cautelar?

Neste sentido, torna-se clara a confusão por trás dessas hipóteses legislativas. Em vista disso, faz-se necessário trabalhar com a seguinte situação hipotética: supondo que o contribuinte possua um débito de um valor hipotético de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), onde esse valor é concomitantemente superior a trinta por cento de seus ativos e superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e, em razão disso, o Fisco procede com o arrolamento de bens, passando a monitorar os bens e ativos deste contribuinte.

Ocorre que, nessa situação, o contribuinte começa a se desfazer do seu patrimônio sem anuência do Fisco e, em razão disso, a autoridade fiscal instaura medida cautelar fiscal e indis põe todos os ativos deste contribuinte. Entretanto, o contribuinte apenas se desfez do valor R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), e a legislação tributária como se encontra, permite que o contribuinte tenha todo o seu patrimônio indisponibilizado em razão de uma pequena alienação de seus bens!

Em vista disso, fica clara a insegurança jurídica trazida por esta legislação! O sujeito passivo da obrigação tributária fica a mercê de uma legislação lacunosa que pretere os interesses do Fisco passando por cima do contribuinte que, enquanto discute a legitimidade do lançamento tributário, tem seus bens indisponibilizados e sua vida empacada para favorecer à autoridade fiscal, a qual se aproveita dessa lacuna para fazer sobressair seus interesses acima dos interesses particulares.

Nesse sentido, o objeto da presente pesquisa é encontrar, por meio dos institutos da cautelar fiscal e do arrolamento de bens um ponto de equilíbrio entre o interesse público e o interesse privado. Em vista disso, sugere-se uma alternativa às hipóteses de instauração da cautelar fiscal antes da constituição do crédito tributário.

Tendo como exemplo os requisitos para o procedimento do arrolamento de bens, seria interessante para equilibrar a relação entre os sujeitos da obrigação tributária, propor

alguns requisitos adicionais às hipóteses elencadas nos incisos V, alínea "b", e VII, do artigo 2º da Lei nº 8.397/1992, requerendo não seja apenas a mera dilapidação patrimonial, mas que o patrimônio desfeito ultrapasse determinado limite.

Por fim, sugere-se que, visando atingir o objetivo da pesquisa que é equiparar a relação entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, uma alteração no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.397/1992, requerendo que, para a instauração da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, o valor alienado pelo contribuinte sem dar anuência ao Fisco seja simultaneamente, ao exemplo do artigo 64 da Lei nº 9.532/1997, superior a trinta por cento do débito do contribuinte e superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou, em seu princípio, destacar que a tributação no estado brasileiro não deve ser tratada como um mero dissabor de uma obrigação onerosa ao contribuinte. Do contrário, deve ser enxergada como um dever fundamental de cada contribuinte, haja vista a essencialidade da tributação na sociedade brasileira.

Ademais, foi fundamental a demonstração de que o tributo constitui um instrumento para um fim, onde este fim é a manutenção do estado brasileiro. Em cima disso, foi trabalhado o conceito de Estado Fiscal, onde foi destacada a finalidade da tributação e o quão fundamental ela é para a manutenção de um estado democrático de direito.

Sendo assim, foi amplamente destacada a essencialidade da tributação e ressaltado o problema da sonegação fiscal, onde o contribuinte decide não cumprir seu papel nessa relação jurídica, lesando não só a administração pública, como toda a sociedade.

Em cima disso, verificou-se a importância, para o prosseguimento da pesquisa, de trabalhar a formação da relação jurídico-tributária, desde a constituição do crédito tributário, até as etapas do processo administrativo. Com o gancho dado pela construção da análise das etapas do processo administrativo fiscal, foi possível prosseguir para os institutos objeto da pesquisa: o arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal.

Sequencialmente foram trabalhados dois institutos destinados a garantir ao Fisco o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, iniciando-se pelo arrolamento de bens. O intuito do estudo desse instituto foi analisar suas

minúcias, seu caráter meramente fiscalizatório e, especialmente, os requisitos previstos na legislação, de modo a utilizar-se deles como exemplo para preencher as lacunas existentes na legislação da medida cautelar fiscal.

Por fim, o último capítulo, ao analisar a medida cautelar fiscal, sobretudo antes da constituição definitiva do crédito tributário, visou concluir que, em que pese a fundamentalidade da tributação, é necessário balancear a relação jurídico-tributária, de modo a proteger os direitos de cada um dos sujeitos dessa relação.

Nesse sentido, constatou-se que a legislação como se encontra é fonte de insegurança jurídica ao contribuinte, dessa forma desequilibrando a relação jurídica tornando ela mais favorável ao sujeito ativo, ignorando os direitos e garantias individuais do sujeito passivo, sobretudo seu direito à ampla defesa e ao contraditório, que ficam em uma linha tênue nessa situação insegura quanto à cautelar antes da constituição do crédito tributário.

Por fim, concluiu-se que, para equiparar essa relação, seria extremamente necessário rever a legislação da cautelar fiscal, sobretudo as hipóteses de instauração da cautelar antes da constituição definitiva, de modo a estabelecer novos requisitos, sendo estes mais específicos, de modo a ainda permitir a instauração de medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, mas nas hipóteses ainda mais específicas descritas na lei, de modo que esta seja uma exceção, e não uma regra, no intuito de garantir ao Fisco o recebimento do pagamento do crédito tributário por parte do contribuinte inadimplente, da mesma forma que fornece segurança ao contribuinte de boa-fé, garantindo-lhe o acesso à ampla defesa e ao contraditório.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *In*: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-329.

BARCAROLLO, Felipe. **O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 1-36, abr. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 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: 19 abr. 2023.

BRASIL. **Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=L4729&text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonega%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 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/15172compilado.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm#:~:text=L8137&text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992**. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18397.htm. Acesso em: 19 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Turma). **Recurso Especial. REsp 250.306/DF**. Recorrente: Ademir de Moraes Barros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Garcia Vieira. Julgado em 6/6/2000, DJ de 1/8/2000. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200000214043. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Turma). **Agravo em Recurso Especial. AgInt no AgInt no AREsp 939120/PE**. Agravante: INVERSIONES TENERIA

EMPREENDIMIENTOS DO BRASIL LTDA. - ME. Agravado: Fazenda Nacional. Relator Min. Gurgel de Faria. Julgado em 10/10/2017, DJe de 27/11/2017. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201601624021. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (2. Turma). **Agravo Regimental em Recurso Especial 1.313.364/SC**. Recorrente: FIRST S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Min. Humberto Martins. Julgado em 5/5/2015, DJe de 11/5/2015. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201200485234. Acesso em: 17 abr. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. (1. Turma). **Apelação Cível. 5002250-93.2011.4.04.7207**. TRF4, AC 5002250-93.2011.4.04.7207, PRIMEIRA TURMA, Relator JORGE ANTONIO MAURIQUE, juntado aos autos em 04/04/2014. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 17 abr. 2023.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 195.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo, Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação: definição de tributos e suas espécies: conceito e classificação dos impostos: doutrina, prática e jurisprudência**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el estado social y democrático de derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

LEINZ, Vivian. **Cautelar fiscal e combate à sonegação fiscal**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020.

MARCHI, Marcos Hausen. **Os limites da aplicação da medida administrativa fiscal de arrolamento de bens**. 2013. Artigo Científico (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, Florianópolis, Santa Catarina, 2013.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

MILFONT, Felipe José Lemos. **A constituição definitiva do crédito tributário: momento oportuno de sua ocorrência para fins de contagem do prazo prescricional do direito do fisco**. 2007. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, Recife, Pernambuco, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. São Paulo : Noeses, 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SIQUEIRA, Murilo Domene de. **A Medida Cautelar Fiscal como forma de assegurar o crédito da Fazenda Pública**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) - Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo, Presidente Prudente, São Paulo, 2020.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade dos serviços públicos no estado da sociedade de risco. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Serviços públicos e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 121-159.