

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

Marcos Hausen Marchi

**OS LIMITES DA APLICAÇÃO DA MEDIDA ADMINISTRATIVA FISCAL DE
ARROLAMENTO DE BENS**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

FLORIANÓPOLIS

2013

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

**OS LIMITES DA APLICAÇÃO DA MEDIDA ADMINISTRATIVA FISCAL DE
ARROLAMENTO DE BENS**

Marcos Hausen Marchi

Trabalho de Conclusão de Curso de
Especialização em Direito Tributário do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários -
IBET, como requisito parcial para aprovação.

FLORIANÓPOLIS

2013

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo elucidar as questões que envolvem as diretrizes norteadoras do processo administrativo fiscal, que refletem direta e indiretamente no patrimônio da pessoa jurídica. Esse estudo será desenvolvido com base na pesquisa dos princípios influenciadores da questão, seus aspectos procedimentais peculiares e, também, as medidas cabíveis para ambas as partes (fisco e do contribuinte). Cumpre informar que o trabalho terá como base a pesquisa das legislações aplicadas ao procedimento de arrolamento de bens, o que dispõe a doutrina e também o atual entendimento dos Tribunais acerca da questão. O trabalho terá como foco principal os limites da medida administrativa fiscal de arrolamento de bens da pessoa jurídica e seu caráter acautelatório, prevista na Lei n. 9.537/97 e na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 1171/2011. O intuito deste trabalho é fornecer ao contribuinte um meio de consulta e fundamentação para futuras defesas e ações que se façam necessárias quando se deparar com a aplicação de tal medida em decorrência da cobrança de crédito tributário pela Fazenda.

Palavras chaves: Processo e Procedimento Administrativo, Medida Administrativa Fiscal Acautelatória, Arrolamento de Bens, Constituição de Crédito Tributário, Princípios.

ABSTRACT

The current essay aims clearing the matters involving the guidelines of the fiscal administrative process, which reflects direct and indirectly in the legal entity. This study will be developed according to the research of the influencing principles of the matter, their peculiar proceeding aspects and, also, the suitable providences to be taken by both parties (treasury and taxpayer). Shall inform the study will be based on legislation applicable to the listing of assets procedure, the doctrine and the understanding of the Courts related to the matter. The study will mainly focus on the administrative fiscal measure of listing of assets of the legal entity and its precaution feature foreseen in the Law 9.537/97 and in the Normative Instruction of the Internal Revenue Service 1171/2011. The aim of this study is to provide to the taxpayer a way of consulting and grounding for future defenses and actions which become needed when facing the refereed measure resulting from the fiscal credit charging by the Revenue Service.

KEYWORDS: Process and Administrative Procedure, Administrative Fiscal Measure Precaution, Listing of Assets, Constitution of Fiscal Credit, Principles.

SUMÁRIO

Introdução.....	6
-----------------	---

CAPÍTULO I

Processo Administrativo.....	8
-------------------------------------	----------

1.1. Considerações sobre o Processo Administrativo.....	8
---------------------------------------------------------	---

1.2. Sobre o Processo Administrativo Fiscal.....	9
--------------------------------------------------	---

1.3. Garantia do Direito de Defesa do Contribuinte.....	11
---------------------------------------------------------	----

CAPÍTULO II

Medida Administrativa Fiscal de Arrolamento de Bens.....	14
-----------------------------------------------------------------	-----------

2.1. A Diferença Entre Processo e Procedimento Administrativo.....	14
--------------------------------------------------------------------	----

2.2. Etapas do Processo Administrativo Fiscal.....	15
----------------------------------------------------	----

2.3. Medida Administrativa de Arrolamento de Bens.....	16
--------------------------------------------------------	----

CAPÍTULO III

Limites da Medida Administrativa de Arrolamento de bens.....	21
---------------------------------------------------------------------	-----------

3.1. Princípios Limitadores dos Efeitos do Arrolamento de Bens.....	21
---------------------------------------------------------------------	----

3.2. Críticas da Doutrina sobre a Presente Medida.....	23
--------------------------------------------------------	----

3.3. Meios de Defesa Contra a Medida em Questão.....	25
------------------------------------------------------	----

3.4. O Entendimento dos Tribunais sobre a Matéria.....	25
--------------------------------------------------------	----

Conclusão.....	29
----------------	----

Bibliografia.....	30
-------------------	----

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo o estudo dos limites da aplicação do procedimento fiscal de arrolamento de bens. Para melhor entendimento desta Medida Acautelatória, imprescindível a análise de todo o contexto em que está inserida a medida e sua repercussão na prática.

Inicialmente será analisado o Processo Administrativo em geral, sua estrutura e desenvolvimento, mas principalmente os princípios constitucionais que o embasam, bem como os princípios gerais que regem a Administração Pública, os quais se aplicam a todos os processos administrativos, tendo em vista a relação estabelecida entre o ente público e o privado.

Além disso, será analisado especificamente o processo administrativo fiscal, com suas etapas, para identificar desde o lançamento do crédito tributário, o qual dá origem ao arrolamento fiscal de bens. O processo administrativo fiscal, assim como o processo judicial, têm procedimentos e princípios específicos que os norteiam para a melhor satisfação da lide, respeitando as delimitações impostas pelas legislações disciplinadoras, juntamente com os princípios constitucionais.

Qualquer relação processual, para ser definida como legal, deve respeitar os princípios constitucionais que agregam ao devido processo legal. Além deste, que é fundamental quando se tratam de questões que envolvem a matéria processual, os procedimentos administrativos devem respeitar os princípios disciplinados à administração pública.

Em relação a isto, evidencia-se que muitas vezes o contribuinte se depara com situações que exigem maior cuidado na defesa de seus interesses e direitos, ainda mais quando se trata da defesa de seu patrimônio, que é o objeto do procedimento de arrolamento de bens. Neste sentido, mais especificamente sobre a medida cautelar de arrolamento é que tratará o segundo capítulo deste trabalho, onde serão analisadas as legislações que o disciplinam (Lei n.º 9.532/97 e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 1171/11).

Por fim, no terceiro capítulo serão abordados os princípios limitadores da aplicação da medida fiscal de arrolamento de bens, necessários para balizar a sua utilização pelo Órgão

Fazendário, tendo em vista a forma como a medida vem sendo aplicada ao contribuinte. Nesse capítulo será abordado o seu caráter meramente acautelatório, visando garantir a satisfação da dívida tributária, bem como os meios de defesa do sujeito passivo.

Contudo, como será demonstrado, o arrolamento de bens muitas vezes acaba sendo utilizado como medida coercitiva, causando diversos prejuízos ao contribuinte. Mesmo que a legislação tenha previsão quanto a alienação ou substituição dos bens arrolados, desde que cumpridos alguns requisitos, na prática é muito difícil a empresa conseguir obter êxito em algum destes casos.

Serão demonstrados também o posicionamento da doutrina e jurisprudência acerca do procedimento fiscal em questão, principalmente os pontos que causam insegurança ao contribuinte, uma vez que diante de uma medida como esta pode chegar a encerrar suas atividades empresariais, caso não haja a observância dos princípios do devido processo legal, legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Capítulo I

Processo Administrativo

1.1. Considerações sobre o Processo Administrativo

Antes de tratarmos do Processo Administrativo Fiscal, devemos observar algumas questões relativas ao processo administrativo comum, como as suas diretrizes, especialidades, seus princípios norteadores, dentre outras questões.

O processo administrativo, assim como o processo judicial, possui premissas para o seu desenvolvimento, encontrando na própria Constituição dispositivos garantidores para o seu correto andamento e finalidade. Para uma maior compreensão é necessário a citação de alguns destes dispositivos que garantem ao processo administrativo o seu devido fim. Destacam-se os princípios constitucionais previstos no art. 5º, incisos LIV, LV e LXXVIII. 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;”

Conforme os incisos citados, verifica-se que o processo administrativo deve seguir as diretrizes Constitucionais no intuito de garantir aos litigantes o direito a defesa. Isto porque as discussões devem estar revestidas da mais estrita legalidade, em observância ao princípio do devido processo legal. Nesse sentido leciona Humberto Theodoro Júnior: *“O devido processo legal, portanto pressupõe não apenas a aplicação adequada do direito positivo, já que lhe toca, antes de tudo, realizar a vontade soberana das regras e dos princípios constitucionais.”*¹

¹ JÚNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 1, 52ª Ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011, pág. 27.

Além dos princípios supracitados que são comuns aos processos administrativo e judicial, há outros princípios que são próprios do direito administrativo e, portanto, regem o processo administrativo. A Lei n. 9.784/99, no *caput* do art. 2º, menciona os princípios fundamentais da Administração Pública: Legalidade, Finalidade, Razoabilidade, Moralidade, Segurança Jurídica, Interesse Público, Eficiência, entre outros, que embora não referidos especificamente decorrem desta Lei, como é o caso também da Impessoalidade.

Todos estes princípios são indispensáveis ao processo administrativo e qualquer procedimento realizado pela Administração Pública, como é o caso do Arrolamento de Bens, realizado pelo Órgão Fazendário (Secretaria da Receita Federal do Brasil). Isso porque não se admite um processo ou procedimento administrativo que não respeite requisitos mínimos, tendo em vista o envolvimento de um ente público e outro privado, em uma relação que deve estar revestida da mais estrita legalidade e eficiência.

Ademais, especificamente sobre o procedimento fiscal de arrolamento de bens, o mesmo só ocorre quando for efetivado lançamento fiscal por suposto débito do contribuinte, como forma de garantir o crédito tributário, passível de discussão administrativa e judicial. Por se tratar de procedimento aplicado somente para pessoas jurídicas, é imprescindível sejam respeitados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de inviabilizar a atividade empresarial ou até mesmo aplicar medida coercitiva, o que evidentemente não se admite.

Como será demonstrado ao longo do trabalho, o procedimento de arrolamento de bens se origina de um processo administrativo e tem função estritamente acautelatória, ou pelo menos é o que se espera quando da aplicação de tal medida aos casos concretos. Por isso está respaldado pelos princípios constitucionais e legais, principalmente a legalidade e o devido processo legal.

1.2. Sobre o Processo Administrativo Fiscal

No entanto, é imprescindível enumerar princípios específicos ao procedimento e processo administrativo tributário. Isso porque estes são balizadores dos efeitos pretendidos com tais institutos. Dentre eles destacam-se o princípio da verdade material, do dever de colaboração e de investigação, da fundamentação, da acessibilidade e da celeridade.

A Lei n. 9.784/99 versa sobre processo administrativo federal e além deste diploma legal destaca-se o Decreto Federal n. 70.235/1972 (com as alterações da Lei 11.941/2009), o qual regula “o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”²

O Processo Administrativo Fiscal tem em sua base o processo administrativo comum, sendo caracterizado como fiscal pela especificação de alguns procedimentos e características determinadas pelo Decreto Federal acima referido. Além disso, importante mencionar que tanto o procedimento como o processo administrativo precisam ter duração razoável, como também são partes a Fazenda Pública e o Contribuinte.

Sobre o Processo Administrativo Tributário preceitua Leandro Paulsen³:

“O processo administrativo fiscal não é regulado por norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para exercício da fiscalização, não se ocupando, propriamente do procedimento. Cada ente político estabelece processo administrativo tributário relativo aos tributos que administra. O processo administrativo fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a chamada ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (fase litigiosa).”

Depreende-se do preceituado acima que o processo administrativo tributário é regulado por leis específicas editadas por entes públicos competentes cada um em sua esfera, relativo aos tributos de sua competência. Desta forma o processo não fica a cargo da norma geral de direito tributário e, sim, de normas regulatórias, como é o caso do Decreto Lei n. 70.235 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), que dispõem sobre créditos tributários da União.

Importante destacar que as legislações específicas sobre o tema, editadas pelos demais entes federativos, devem respeitar o disposto no Decreto Federal referido, pois este foi recepcionado como lei ordinária pela CF de 88. Além disso, aplica-se subsidiariamente a Lei 9.784/1999. Cita-se novamente o renomado Autor Leandro Paulsen:

“Através da Lei 9.784/99, foram definidas regras para os processos administrativos conduzidos no âmbito da administração pública federal em caráter geral, de aplicação apenas subsidiária aos outros

² CAIS, Cleide Previtalli. Processo Tributário. 7ª Ed. Rev., Atual. e Ampl., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pág. 214.

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 15ª Ed, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013, pág. 1083.

procedimentos específicos que já existiam, como administrativo-fiscal, conforme se tira do seu art. 69. Assim, havendo dispositivo específico e válido no Dec n. 70.235/72, prevalece sobre a Lei 9.784/99. No caso de lacuna, contudo, a Lei 9.784/99 deve ser aplicada, tal como seu art. 2º, que enuncia os princípios a serem observados pela Administração Pública (legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência) e os critérios a serem observados nos processos administrativos (tais como a adequação entre meios e fins, a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão, a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados e a adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados).”⁴

Da análise do argumento acima se verifica que o processo administrativo tributário deverá ser aplicado em observância ao Decreto Lei n. 70.235, sendo utilizado subsidiariamente e no caso de lacuna o disposto na Lei 9.784. Importante mencionar que, além de seguir o disposto nos diplomas legais citados, este obedecerá a diversos princípios com o intuito de garantir aos administrados o justo e devido andamento do processo.

Assim, necessário referir que tudo inicia com o procedimento administrativo de fiscalização, culminando em um ato de lançamento ou de aplicação de penalidades pela autoridade fazendária. Após o término do procedimento fiscal, poderá ter início o processo administrativo, desde que haja a formalização da irresignação do contribuinte. Neste sentido, cita-se o doutrinador James Marins:

“na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da impugnação administrativa aos termos do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade.”⁵

Evidencia-se que o processo administrativo tributário possui suas peculiaridades, tanto na sua forma procedimental, quanto nos princípios específicos que o norteia, sendo um meio necessário para garantir a defesa dos contribuintes que respondem pela desenfreada arrecadação Fazendária.

⁴ Op. cit., pág. 1.084.

⁵ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 2ª ed, São Paulo: Editora Dialética, 2002, pág. 170.

1.3. Garantia do Direito de Defesa do Contribuinte

Colhe-se da doutrina de Alexandre Barros Castro: “*Esses requisitos são fundamentais na medida em que propiciam a preservação do direito de defesa ao contribuinte, direito fundamental a todos quantos se encontrem constrangidos pelo pela ação sancionadora do poder público.*”⁶

Sobre as garantias de defesa dispostas ao contribuinte, destaca-se que o cumprimento destas é a única maneira de evitar que o poder executivo se utilize de meios sancionatórios com o intuito exclusivo de arrecadação. A única forma de resguardar o patrimônio do contribuinte é a devida observância da legislação específica e dos princípios que respaldam os seus meios de defesa.

O direito de defesa do contribuinte é essencial, ainda mais quando se trata da falta de segurança jurídica que envolve a atividade do Poder Executivo:

“A atividade do Poder Executivo é primordialmente a de concretizar os mandamentos legais. O administrador, desse modo, ocupa-se do presente, deseja concretizar o Direito Posto, avaliando caso a caso. Tal função, contudo, às vezes é cumprida não apenas contrariando o disposto em lei, mas também mediante a edição de atos administrativos, atos normativos ou contratos administrativos que também causam problemas de cognoscibilidade, em virtude da contrariedade que dispõe a lei, gerando um obstáculo para o contribuinte saber o que deve obedecer (...).”⁷

Diante disso, a forma mais segura de resguardar o patrimônio do contribuinte é conhecer as minúcias garantidoras dos seus direitos, necessárias para fazer jus a proteção de seu patrimônio. Isto porque, como leciona o doutrinador Eduardo Sabbag⁸, o crédito tributário possui diversos privilégios e garantias que denotam tutelas acauteladoras ou medidas assecuratórias para conduzir o contribuinte à satisfação do pagamento e consequente abastecimento dos cofres do Poder Público.

⁶ CASTRO, Alexandre Barros. Procedimento Administrativo Tributário Teoria e Prática. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, pág. 146.

⁷ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2ª Ed, Rev.,Atual. e Ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, pág. 165.

⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. Ed. 3ª. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pág. 951.

Não se pode, em momento algum, deixar de conhecer a legislação que disciplina o processo administrativo tributário, bem como seus efeitos para o contribuinte, para garantir todos os mecanismos de defesa, além de evitar eventuais excessos por parte do Órgão Fazendário.

Especificamente no que diz respeito ao procedimento de arrolamento de bens que adiante será explorado, verifica-se que na prática muitas vezes o procedimento não respeita sua finalidade acautelatória e acaba por servir de meio coercitivo para o pagamento de tributos pelo contribuinte. Por sua vez, em outras situações chega a inviabilizar a continuidade da atividade empresarial ou pelo menos dificulta o seu crescimento e desenvolvimento.

Capítulo II

Medida Administrativa Fiscal de Arrolamento de Bens

2.1. A Diferença entre Processo e Procedimento Administrativo

Para melhor entendermos a aplicação do procedimento fiscal de arrolamento de bens, necessário fazermos uma breve diferenciação entre processo e procedimento, com o único intuito de elucidar as peculiaridades dessa medida administrativa acautelatória.

Neste sentido, procedimento refere-se a uma sequência de atos vinculados, que tem como finalidade preceder a prática de um ato final. Já o processo administrativo envolve mais de uma sequência destes atos, devendo os procedimentos que o pertencem serem realizados conforme a lei (no caso do arrolamento). Em relação às questões levantadas, colhe-se da doutrinadora Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

“Não se confunde processo com procedimento. O primeiro existe sempre como instrumento indispensável para o exercício da função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; cada vez que ela for tomar uma decisão, executar uma obra (...) enfim, tudo o que for necessário para instruir, preparar e fundamentar o ato final objetivado pela Administração (...) O procedimento é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo.”⁹

Diante disto, podemos concluir que o processo administrativo em si é um mecanismo com que se maneja os diversos atos praticados pela Administração, sempre buscando o seu fim, o qual justifica a sua instauração, em atendimento ao princípio da finalidade. O procedimento, por sua vez, é a forma como deverão se dar os atos administrativos no curso do processo e, no caso do processo administrativo fiscal, com a observância primordial a Lei, em razão do princípio da vinculação da atividade administrativa fiscalizadora.

Com base no princípio da legalidade, o qual envolve a matéria tributária, e da vinculação da atividade administrativa fiscalizadora, necessário destacar:

⁹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Direito Administrativo. 21ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, pág. 589.

“embora dotado de rito flexível e menos formalizado, admitindo certa liberdade na instauração e no julgamento, o processo administrativo tributário, sem a menor dúvida, se apresenta com certas normas fixas, traçadas em leis adjetivas, que devem ser obedecidas”, compreendendo uma série de atuações comuns aos tributos, realizadas pela autoridade administrativa ou pelos contribuintes, visando à determinação das dívidas tributárias e a sua arrecadação.”¹⁰

Portanto, apesar da informalidade ou da formalidade moderada que envolve o processo administrativo tributário, cumpre aos litigantes observarem certas limitações previstas nas legislações cogentes, sob pena de macular todo o processo de nulidade em face da não observância dos meios garantidores da defesa do contribuinte.

2.2. Etapas do Processo Administrativo Fiscal

Antes de adentrar propriamente no objeto do presente trabalho, importante destacar as principais etapas do processo administrativo fiscal. Conforme o disposto nos arts. 7º a 13 do Decreto Federal n. 70.235/72, o procedimento (processo de fiscalização) tem como primeira etapa o ato de fiscalização, ou seja, o primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente que científica o sujeito passivo da obrigação tributária através da formalização da exigência.

A segunda etapa é o ato de impugnação, o qual delimita o momento inicial do contraditório e da juntada de provas pelo contribuinte e do fiscal (processo administrativo propriamente dito). A terceira e última etapa tem início no momento do julgamento do litígio pelo órgão fazendário competente.

Neste sentido, cita-se o que leciona a doutrina:

“Os arts. 7º a 13 cuidam da fiscalização e formalização do crédito tributário através do lançamento pela autoridade fiscal, ou seja, cuida da ação fiscal que se desenvolve como um procedimento em que não há propriamente a garantia de um direito de defesa, até porque ainda se está na fase de verificação dos fatos à luz da legislação aplicável. Realizando o lançamento e notificado o devedor, aí sim abre-se a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. A impugnação do lançamento é que caracteriza o litígio entre Fisco e devedor, inaugurando a fase contenciosa do processo administrativo fiscal. Assim é que, a partir

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense 1984, pág. 840.

do art. 14, o Decreto 70.235/72 cuida da discussão administrativa acerca da existência ou não da obrigação tributária e da regularidade da constituição do respectivo crédito, regulando a impugnação, a instrução e o julgamento.”¹¹

Desta forma, as principais etapas do processo administrativo fiscal são a instauração, a instrução probatória e o julgamento. Após esta breve explanação sobre as etapas do processo administrativo tributário, trataremos especificamente do procedimento acautelatório de arrolamento de bens (cujo tratamento dado pela Fazenda é o mesmo de um processo administrativo), o qual decore do lançamento do crédito tributário.

2.3. Medida Administrativa de Arrolamento de Bens

A Medida de Arrolamento de Bens é um procedimento fiscal que compõe o processo administrativo tributário, posta a disposição do Fisco para ser utilizada em casos específicos em que o débito apurado for superior a um *quantum* definido em Lei.

Esta medida tem um caráter meramente “preventivo”, servindo ao Fisco como um benefício para impedir que o contribuinte, supostamente devedor, não se desaposse de seus bens sem que tal ato seja levado ao conhecimento da autoridade fazendária, facilitando eventual penhora decorrente da dívida existente e, também, a propositura de medida cautelar fiscal.

Sobre esta medida convém citar o entendimento do doutrinador James Marins:

“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, seja com o escopo de tornar mais fácil a localização de bens do devedor para a eventualidade de futura execução fiscal ou mesmo para prevenir eventuais fraudes à execução.”¹²

A Lei 9.532/97 e a Instrução Normativa n. 1.171/2011 são os dispositivos que disciplinam este procedimento fiscal, o qual ocorre sempre ao final de cada fiscalização, quando os débitos apurados atingem patamares superiores a trinta por cento do patrimônio

¹¹ Op. cit., pág. 26.

¹² Op. cit., pág. 479.

conhecido do sujeito passivo. Em relação a questão, necessário citar o artigo 64 da Lei em comento, que delimita o objeto em estudo:

"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. (...)

§ 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). (...)"

Como já mencionado no parágrafo anterior, atualmente a Receita Federal publicou a Instrução Normativa n. 1.171/2011, que estabeleceu os procedimentos para arrolamento de bens e direitos, como para a propositura da medida cautelar fiscal. Esta Instrução Normativa tratou da mesma questão disciplinada pela referida Lei, mas trouxe também outras regulamentações:

"Art. 2º O arrolamento de bens e direitos de que trata o art. 1º deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de responsabilidade do sujeito passivo, exceder, simultaneamente, a: I – trinta por cento do seu patrimônio conhecido; e II – R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) (...) § 1º Não serão computados na soma dos créditos tributários: I – aqueles para os quais exista depósito judicial do montante integral; e II – os débitos confessados passíveis de imediata inscrição em Dívida Ativa da União."

Portanto, a medida de arrolamento de bens e direitos que beneficia o Fisco será utilizada quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária estiver com um débito superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido e, ainda, tal débito seja superior a R\$ 2.000.000,00.

Como já referido anteriormente, o procedimento se constitui no arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, de forma administrativa e sem restrição dos direitos de propriedade sobre os bens. Os dispositivos que regulam o procedimento dispõem que o sujeito passivo poderá dispor de seus bens, mas com a condição de comunicar o Fisco acerca de eventual alienação ou transferência. Sobre isto colhe-se da Instrução Normativa:

“Art. 7º O sujeito passivo cientificado do arrolamento fica obrigado a comunicar à unidade da RFB de seu domicílio tributário a alienação, a oneração ou a transferência a qualquer título, de qualquer dos bens ou direitos arrolados, no prazo de cinco dias contados da ocorrência do fato, sob pena de aplicação do disposto no inciso VII do art. 13

Parágrafo único. Nos casos de alienação, oneração ou transferência de qualquer dos bens ou direitos arrolados, ainda que efetuada a comunicação na forma do caput, e na ausência de bens e direitos passíveis de arrolamento em valor suficiente para fazer face à soma dos créditos tributários sob responsabilidade do sujeito passivo, a autoridade competente para realizar as atividades de controle e cobrança do crédito tributário na unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo deverá examinar se há incidência em qualquer das demais hipóteses previstas no art. 13.”

Em relação ao disposto acima, evidencia-se que apesar da medida não restringir a utilização dos bens do sujeito passivo, este deve comunicar o Órgão Fazendário sobre eventual alienação ou transferência e em caso de substituição pelo sujeito passivo do bem arrolado por outro, deverá solicitar autorização expressa à Autoridade Administrativa.

Por mais que o procedimento não restrinja o uso dos bens, este causa prejuízos ao sujeito passivo na medida em que ficam registrados os arrolamentos nos respectivos órgãos competentes. Isto dificulta muito a venda e o repasse para outra pessoa, causando prejuízos para toda atividade empresarial.

Importante demonstrar o que dispõe a decisão a seguir sobre a possibilidade de dispor dos bens arrolados pelo sujeito passivo:

“O arrolamento administrativo de bens e direitos, como medida acautelatória que é, não impõe qualquer limitação ao direito de

propriedade, permitindo que sujeito passivo da obrigação tributária possa fruir e dispor livremente dos bens que integrantes do seu acervo patrimonial, desde que o faça noticiando ao Fisco a ocorrência de atos de transferência, alienação ou oneração dos bens arrolados, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas.”¹³

Conforme a decisão acima, não haveria prejuízo algum ao contribuinte a aplicação da medida em questão. Com a devida vênia, não é o que acontece na maioria nos casos em que envolvem o arrolamento de bens do sujeito passivo. Por mais que a legislação disponha no sentido de que não há restrição à fruição dos bens, na maioria das vezes o contribuinte se vê prejudicado por ter seu patrimônio com gravames que na prática dificultam muito a alienação ou substituição por outros bens junto à Autoridade Administrativa.

Sobre esta medida existem entendimentos controversos, divididos entre a constitucionalidade e inconstitucionalidade do dispositivo que lhe dá embasamento. Neste sentido, necessário citar o que leciona o doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

“Segundo entendimento dos doutrinadores que defendem a constitucionalidade do art. 64 da Lei n. 9.532/97, o arrolamento não só traz benefício ao Fisco, garantindo a realização do crédito tributário, como também protege direitos de terceiros, sem que com isso viole as garantias da propriedade e os princípios da ampla defesa e do devido processo legal. O registro do arrolamento na matrícula do bem imóvel confere publicidade ao ato e, com isso, divulga a situação real do bem a terceiros, isto é, existência de dívidas tributárias gravando o objeto. Neste sentido, segundo esta percepção, o arrolamento nada mais seria que uma medida meramente acautelatória e de interesse público, que traz benefícios a todos, sem que implique indisponibilidade dos bens ao proprietário. Sobre viés diverso, é exatamente essa publicidade que macula de inconstitucionalidade o arrolamento de bens, já que expõe a situação patrimonial do contribuinte perante terceiros, podendo causar dificuldades na consecução de suas atividades negociais.”¹⁴

Portanto, o procedimento fiscal de arrolamento de bens, mesmo que tenha como característica primordial o caráter acautelatório, previsto em Lei e de cunho informativo, não é isto que ocorre na prática. Como anteriormente salientado pelo nobre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, o presente procedimento pode acarretar dificuldades no desenvolvimento da própria atividade da empresa, violando também a livre disposição sobre os seu patrimônio.

¹³ JF/SC – Mandado de Segurança n. 5000632-42.2013.404.7208. Juiz Substituto Luiz Augusto de Souza Gonçalves, D.Je. 18/02/2013.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 647/648.

Para tratarmos melhor e observarmos os efeitos desta medida, a qual atinge diretamente o patrimônio do sujeito passivo, necessário tecer considerações mais específicas sobre as limitações da aplicação da medida administrativa fiscal, que será realizada no capítulo seguinte.

Serão demonstradas algumas críticas dos doutrinadores sobre as questões que envolvem a matéria, a afronta de alguns princípios específicos, as decisões atuais sobre a medida e, conseqüentemente, as medidas necessárias para o contribuinte manejar sua defesa e resguardar seu patrimônio.

Capítulo III

Limites da Medida Administrativa de Arrolamento de Bens

3.1. Princípios limitadores dos Efeitos do Arrolamento de Bens

Por se tratar de uma medida administrativa realizada de forma unilateral, ou seja, sem o devido conhecimento do contribuinte, 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, somente permite a impugnação após esta já estar perfectibilizada.

Em uma crítica sobre a afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, necessário citar o que diz Paulo de Barros Carvalho:

“Em meu entender, a previsão do arrolamento de bens, em sede administrativa, é causa de desigualdades na relação Fisco e contribuinte, ferindo os princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Restringindo de forma exagerada o patrimônio privado, o legislador ordinário, ao prever a figura do arrolamento, esqueceu-se de que o Fisco já tinha alternativas para preservar a dívida fiscal e esta se dá com a medida cautelar.”¹⁵

Diante disso, a observação e respeito aos princípios elencados acima se tornam de suma importância para preservação do patrimônio do contribuinte. É de conhecimento que os princípios do contraditório e ampla defesa devem ser respeitados em qualquer âmbito, seja administrativo ou judicial, para preservação da justiça como um todo. Infelizmente estes princípios resguardados pela Constituição Federal não foram respeitados, uma vez que a Lei que institui a medida administrativa não deliberou sobre a possibilidade de o contribuinte impugnar os arrolamentos e, ou, contraditá-los antes de sua aplicação.

Importante frisar que a instituição da medida é realizada com base em um crédito tributário constituído de forma unilateral. Portanto, evidencia-se que no caso de um erro na sua constituição, o arrolamento já terá sido instaurado antes mesmo da impugnação do sujeito passivo a este. Um tanto quanto absurdo!

¹⁵Op. cit., pág. 649.

Além destes princípios referentes a garantia do direito de defesa do contribuinte, necessário mencionar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem ser observados em questão. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem sempre ser respeitados, uma vez que estes dispõem sobre a atuação e o alcance do ato administrativo. Desta forma, estes princípios devem limitar a utilização correta do preceituado na lei, devendo sempre a Administração pública agir com a devida proporcionalidade e razoabilidade perante os seus atos.

Ainda sobre os princípios delimitadores, necessário destacar as garantias em torno da publicidade e do sigilo fiscal do contribuinte. Como já salientado, a medida é administrativa e acautelatória e não permite a impugnação do contribuinte no primeiro momento de sua aplicação. Nestes termos, fica claro que na aplicação da medida há um desrespeito por parte do Fisco com o contribuinte do seu sigilo fiscal, uma vez que o arrolamento dos bens recebe publicidade nos registros competentes.

Neste sentido, o contribuinte tem o seu sigilo fiscal “quebrado” em relação não somente a Fazenda, mas a todos que tenham acesso aos registros dos bens. Cumpre demonstrar esta medida afronta diretamente o disposto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Sobre o citado acima, verifica-se que a publicidade da medida afronta diretamente ao disposto na Constituição Federal. Além disso, observa-se que de maneira implícita esta publicidade também atinge os princípios que resguardam o patrimônio do contribuinte, isso porque, na medida em que estes registros dos gravames da dívida tributária fiquem disponíveis a terceiros, a venda dos bens agravados fica praticamente impossível.

Outrossim, dificilmente alguém irá investir dinheiro em uma Empresa após o conhecimento dos arrolamentos dos bens desta. Neste sentido, evidencia-se que a publicidade

do arrolamento praticado pelo Fisco vai além do permitido pela Constituição, privando o contribuinte dos seus bens, na medida em que não pode dispor sobre estes e ensejando o desrespeito ao que consagra o inciso LIV, do artigo 5º da nossa Carta Magna: “ningém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

3.2. Críticas da Doutrina Sobre a Presente Medida

Após a análise dos princípios que delimitadores da aplicação da medida administrativa, resta necessário a deliberação sobre o entendimento da doutrina que tratam matéria. Como já salientado anteriormente, o procedimento fiscal regulado pelo art. 64 da Lei Federal n. 9.532/1997 recebe diversas críticas dos doutrinadores, sendo uma delas direcionada a inconstitucionalidade do registro de arrolamento por violação ao sigilo fiscal.

Sobre esta violação, necessário citar o seguinte entendimento:

“O § 5º (registro público do termo de arrolamento) do art. 64 da Lei 9.532/97 contraria a orientação traçada pelo art. 198 do CTN que garante ao contribuinte o sigilo fiscal, determinando à Administração, por seus agentes, manter sigilo sobre as informações obtidas. (...) Ora, esse dispositivo atribui um poder ao fisco, autorizando-o a ter acesso a informações privilegiadas sobre os contribuintes, informações estas que não estão ao alcance de terceiros.”¹⁶

Diante disso, verifica-se que o procedimento de arrolamento de bens administrativo afronta diretamente o preceituado no Código Tributário Nacional e a Constituição Federal. Em relação a isso entende o doutrinador Leandro Paulsen¹⁷ que a divulgação dos fatos por parte da administração, prevista no § 5º do art. 64 da Lei 9.532/97, viola uma das principais garantias do contribuinte que é o seu sigilo fiscal.

Além da crítica sobre a violação do sigilo fiscal do contribuinte, cumpre ressaltar o que dizem os doutrinadores sobre as garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Em relação a isto, está o lecionado pelo Autor Rogério Pires da Silva na Revista Dialética de Direito Tributário n. 73:

¹⁶CAIS, Cleide Previtalli. *Processo Tributário*. 7ª Ed. Rev., Atual. e Ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pág. 250/251.

¹⁷PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª Ed, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2012, pág. 117.

“Dir-se-ia, então, que não há necessidade de contraditório no arrolamento fiscal, já que não há litigante nem acusado naquele procedimento. O argumento não prevalece, todavia, porque o arrolamento deve ser averbado nos órgãos públicos de registro dos bens, circunstância que pode diminuir seu valor de mercado, dificultando, na prática, a alienação. (...) Ora, se o arrolamento impõe condição tão onerosa ao contribuinte, é fundamental que ele disponha do direito à ampla defesa já na esfera administrativa, até porque é de seu interesse defender-se contra eventuais arbitrariedades que possam ser cometidas pela autoridade fazendária. (...) Portanto, penso que o arrolamento fiscal, na forma como instituído pelos arts. 64 e 65 da Lei 9.532/97, é inconstitucional por ofensa direta aos princípios do devido processo legal e do contraditório.”¹⁸

Diante do preceituado pelo doutrinador, corrobora-se, que a devida medida administrativa de arrolamento não respeita os princípios constitucionais garantidores da defesa do contribuinte em relação ao seu patrimônio. Estes dispositivos não podem ser violados, uma vez que esta medida envolve diretamente o patrimônio do contribuinte e, no caso da pessoa jurídica pode trazer prejuízos irreversíveis, na medida que envolve todos os bens de seu ativo permanente.

Colaciona-se com o entendimento citado acima, o lecionado pelo doutrina:

“(...) deverá observar o princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. E tal assertiva não encerraria qualquer curiosidade, uma vez que é cediço o princípio, segundo o qual, em toda aplicação de um novo ônus ao contribuinte, que toca os direitos patrimoniais deste, deve-se proceder a uma verificação contraditória, em consonância com inúmeros postulados, entre eles o da ampla defesa e do devido processo legal.”¹⁹

Sobre o princípio do contraditório, verifica-se que este por ser garantidor de sua defesa perante o Fisco não pode ser violado. Ocorre que corroborando-se com o entendimento dos nobres doutrinadores não é isso que acontece na aplicação do arrolamento previsto na Lei. Portanto, evidente a afronta da medida administrativa prevista na Lei 9.532/97 ao princípio do contraditório, ficando o patrimônio do contribuinte a mercê das vontades e disponibilidades do Fisco.

Diante disso, a utilização da esfera judicial é de suma importância para evitar maiores problemas ao patrimônio do contribuinte, ainda mais quando este se trata de uma pessoa

¹⁸ SILVA, Rogério Pires da. Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97 -, Revista Dialética de Direito Tributário nº 73, outubro/2001, pág. 116/125.

¹⁹ Op. cit., pág. 648.

jurídica. Importante para o prosseguimento deste estudo, o conhecimento dos meios de defesa que dispõe o contribuinte nos casos de aplicação do procedimento de arrolamento dos seus bens, o qual será brevemente tratado no próximo item.

3.3. Meios de Defesa Contra a Medida em Questão

Como a instauração da medida fiscal de arrolamento bens do contribuinte não precede nenhuma manifestação do sujeito passivo da relação, constata-se que o meio de defesa contra a medida mais adequado neste caso é a impetração do Mandado de Segurança. Outro meio de defesa é a posterior impugnação do arrolamento, em que o sujeito passivo após ter seus bens arrolados, requer por simples petição a substituição dos bens ou a própria liberação destes. O problema que se observa é que na maioria dos casos a manifestação do contribuinte não é nem analisada pela autoridade fiscal e, quando ponderada, tem uma resposta negativa.

Por mais que esta resposta seja negativa, apura-se necessária, uma vez que para impetração do Mandado de Segurança deve haver o requerido ato coator da autoridade administrativa. Portanto, com a negativa de qualquer deliberação ao fisco sobre a medida, acende-se a possibilidade de ingressar na esfera judicial. Um dos motivos mais comuns para impetração do *mandamus* é a negativa do órgão fazendário a substituição de um bem arrolado por outro ou o pedido do contribuinte para retirar o arrolamento pela justificativa de que aderiu ao parcelamento do débito.

Infelizmente estes meios de defesa não surtem muito efeito, tanto na esfera administrativa como na esfera judicial, uma vez que a justificativa em favor da medida é sempre com base no mero caráter acautelatório desta.

3.4. O Entendimento dos Tribunais sobre a Questão

Para um melhor esclarecimento da questão abordada neste trabalho, necessário colacionar alguns entendimentos jurisprudenciais dos tribunais. Resta, portanto, demonstrar que na maioria das decisões a seguir expostas o entendimento converge sempre em favor da medida, sob o fundamento de que o arrolamento de bens não restringe os direitos do contribuinte em relação ao seu direito de propriedade e a disposição de seus bens.

Conforme o exarado acima, colaciona-se o seguinte Acórdão proferido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS. DIREITO DE PROPRIEDADE. PARCELAMENTO. 1. O proprietário não sofre qualquer restrição no uso, fruição ou livre disposição dos bens arrolados, ficando apenas sujeito ao dever de comunicar o Fisco a respeito de qualquer transferência para terceiros, podendo, inclusive, demonstrar a existência de outros bens para substituição dos anteriormente arrolados. O arrolamento de bens e direitos não importa em violação ao direito de propriedade e livre disposição do bem. 2. O parcelamento não produz qualquer efeito em relação ao arrolamento já realizado, mesmo porque, caso o contribuinte seja excluído do parcelamento, o débito a ser executado será aquele relativo ao lançamento originário. Desse modo, o arrolamento deve persistir até a extinção total do crédito, seja com o pagamento via parcelamento seja através de quitação em processo executivo.²⁰

Retira-se do disposto supra, que o proprietário dos bens arrolados não terá nenhum prejuízo com a medida de arrolamento, uma vez que esta não restringe o uso, fruição ou a livre disposição do bem. De igual modo, encontra-se o Acórdão proferido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região que dispõe: “o arrolamento não gera a indisponibilidade dos bens, mas somente cabe ao proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliena-los ou onerá-los, o dever de comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.”²¹

Ainda sobre a questão acima, corrobora-se com o preceituado supra o decidido em Apelação Cível pelo Egrégio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região²², o qual menciona que o arrolamento previsto pela Lei 9.532/97 não implica restrição ao direito de propriedade, não impedindo o proprietário dos bens arrolados de dispor de seus bens.

O Excelso Superior Tribunal de Justiça acompanha os arestos dos demais Tribunais citados, defendendo o seguinte:

²⁰ TRF4 - AC 5001462-76.2011.404.7208, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 28/03/2012.

²¹TRF3 - 26569 SP 0026569-81.2002.4.03.6100, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL VESNA KOLMAR, Data de Julgamento: 27/11/2012, PRIMEIRA TURMA.

²² TRF2 - 200850010162696 RJ 2008.50.01.016269-6, Relator: Desembargador Federal JOSE FERREIRA NEVES NETO, Data de Julgamento: 01/03/2011, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data: 26/04/2011.

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ARROLAMENTO DE BENS. LEI N. 9.532/97. ACÓRDÃO A QUO. HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. 1. Cinge-se a questão em verificar a legalidade de o Fisco proceder ao arrolamento de bens do sujeito passivo para garantia do crédito fiscal, antes de sua constituição definitiva; ou seja, antes do julgamento de todos os recursos administrativos interpostos em face do lançamento. 3. Não viola o art. 198 do CTN, pois o arrolamento em exame almeja, em último ratio, a execução do crédito fiscal, bem como a proteção de terceiros, inexistindo, portanto, suposta violação do direito de propriedade, do princípio da ampla defesa e do devido processo legal. 4. A medida acautelatória, sob a ótica do interesse público, tem o intuito de evitar o despojamento patrimonial indevido, por parte de contribuintes. 5. Precedentes: (AgRg no REsp 726.339/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10.11.2009, DJe 19.11.2009, REsp 770.863/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 1º.3.2007, DJ 22.3.2007) Agravo regimental improvido.”²³

Evidencia-se que os entendimentos dos tribunais são contrários as críticas dispostas pelos doutrinadores. Portanto, conforme o que dispõem as jurisprudências, a medida de arrolamento de bens não viola os princípios anteriormente citados neste trabalho. O que entendem os tribunais é que a medida disposta ao Fisco tem um cunho meramente acautelatório e informativo e, desta forma, não causa nenhum prejuízo e não viola o direito de propriedade e a livre disposição do seu patrimônio.

Porém, na prática não é o que ocorre, uma vez que o sujeito passivo na maioria das vezes não obtém êxito em seus pedidos de substituição de bens realizados junto ao Órgão Fazendário. Da mesma forma, quando necessária a alienação de alguns desses bens, a restrição administrativa impossibilita que isso ocorra, mesmo havendo expressa previsão legal.

Na maior parte dos casos o contribuinte ingressa com pedido administrativo e quando obtém resposta, a mesma é negativa, obrigando-o a tomar outras medidas para defesa de seus interesses, como por exemplo, ingressar com medida judicial. Além de lhe causar maiores prejuízos, na medida judicial acaba por obter decisões no sentido de que a lei prevê a possibilidade de substituição e até mesmo alienação dos bens arrolados, desde que cumpridos os requisitos, exatamente como se extrai dos julgados acima.

²³STJ – AgRg nos EDcl no REsp 1190872/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2012, DJe 19/04/2012.

O que o Poder Judiciário infelizmente não observa é que o contribuinte tenta fazer cumprir seus direitos administrativamente e não consegue em razão da não observância do disposto nos diplomas legais reguladores da medida fiscal de arrolamento de bens.

Frente a tal posicionamento do Judiciário, o contribuinte acaba se deparando com restrições administrativas sobre seu patrimônio, que na verdade causam transtornos que vão muito além dos efeitos de uma medida meramente acautelatória. Assim o sujeito passivo não consegue garantir seus direitos de propriedade sobre seus bens e fica a mercê de imposição administrativa sem meios de defesa.

Conclusão

Através do presente trabalho percebe-se que a medida fiscal de arrolamento de bens tem sido utilizada sem a observância dos princípios a ela inerentes e a legislação à ela aplicada. Ao invés de aplicação com a finalidade meramente acautelatória e informativa, o arrolamento de bens muitas vezes tem sido utilizado como meio coercitivo para o pagamento de tributos pelo sujeito passivo.

Isso porque após a inclusão da restrição administrativa sobre os bens, em muitos casos o contribuinte não consegue substituir o bem arrolado ou vendê-lo, se necessário, causando inúmeros prejuízos. Mesmo que a medida não retire o direito do sujeito passivo de gozar, usufruir e dispor de seus bens, na prática não é o que vem ocorrendo.

Ademais, verifica-se que não são observados os princípios limitadores da aplicação de tal medida, como o devido processo legal, ampla defesa, contraditório, razoabilidade e proporcionalidade, o que dificulta a defesa dos direitos do sujeito passivo frente ao Órgão Fazendário.

Como verificado, quando da negativa de cumprimento da legislação pela Fazenda, o contribuinte recorre ao Poder Judiciário, que na maioria dos casos acaba por manifestar entendimento de que a medida não viola os direitos de propriedade, sem analisar a situação fática, e menos ainda, observar que os órgãos administrativos não cumprem com o previsto nos diplomas legais.

Mais uma vez resta ao sujeito passivo arcar com os prejuízos causados em decorrência da utilização de medida “meramente acautelatória” com finalidade coercitiva. Não esqueçamos que se trata de pessoa jurídica, a qual necessita dispor sobre seu patrimônio para manutenção de suas atividades. Além disso, é muito improvável alienar bens com restrição perante a Receita Federal do Brasil.

Diante do exposto, deveria o Poder Judiciário passar a analisar os casos concretos com mais cautela, a fim de viabilizar o cumprimento da medida em respeito aos princípios a ela atrelados, os quais são o embasamento para a garantia dos direitos e deveres do sujeito passivo.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª Ed, Rev.,Atual. e Ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CAIS, Cleide Previtalli. *Processo Tributário*. 7ª Ed. Rev.,Atual. e Ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 1, 52ª Ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense 1984.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 15ª Ed, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2013.

_____, Leandro. *Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª Ed, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2012.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. Ed. 3ª. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SILVA, Rogério Pires da. Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97 -, Revista Dialética de Direito Tributário nº 73, outubro/2001.

https://eproc.jfsc.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=721361208542356810240000000002&evento=721361208542356810240000000001&key=2d4568837e2e9d30c083bd4b907fcf353690aa3526ff1269f1f2ef901b32f47a

http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4838693

<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/2561380>

http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200850010162696&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&entqrm=0&oe=UTF8&ie=UTF8&ud=1&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=ementas&filter=0&getfields=* &partialfields=&requiredfields=&as_q=

https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=21585406&sReg=201000762161&sData=20120419&sTipo=5&formato=PDF