



Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

## **O ARROLAMENTO FISCAL COMO ATO ADMINISTRATIVO DE MÚLTIPLOS EFEITOS: A GARANTIA DA GARANTIA DA GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**Mantovanni Colares Cavalcante**

*Mestre em Direito Público - UFC/CE*

*Doutorando em Direito Tributário - PUC/SP*

*Membro do Instituto Brasileiro de Direito Processual - IBDP*

*Professor de Direito Processual - UFC/CE*

*Professor Conferencista do IBET*

*Juiz de Direito de Vara da Fazenda Pública*

“Hoje eu arrasei  
Na casa de espelhos  
Espalho os meus rostos  
E finjo que finjo que finjo  
Que não sei.”

(Chico Buarque. Trecho da música  
*A mais bonita*. CD de 1989)

### **1. Os espelhos das garantias no salão de tristeza onde contribuintes refletem mágoas**

O arrolamento de bens e direitos no âmbito fiscal tem despertado interesse em face da recente atitude da Receita Federal de recuperar elevados créditos tributários ainda não pagos e que, somente no ano passado, representavam a cifra de quase cento e cinquenta bilhões de reais<sup>1</sup>. Por isso, o assunto ganhou relevo tanto em posicionamentos administrativos fiscais quanto na formação da jurisprudência decorrente de litígios judiciais, bastando citar como exemplos a orientação administrativa segundo a qual “o arrolamento de direitos decorrentes de contrato de compra e venda com alienação fiduciária deve subsistir ainda que a propriedade do bem venha a se consolidar na pessoa do credor fiduciário”<sup>2</sup>, e o entendimento jurisprudencial no sentido de que “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens”<sup>3</sup>.

Esse modo de proceder da Administração Fiscal indica uma provável tendência do uso mais intenso de dois apetrechos legais existentes há tempos, mas até então manejados com parcimônia, quais sejam, o arrolamento administrativo fiscal e a medida

---

<sup>1</sup> É o que nos mostra a matéria publicada no Jornal Valor Econômico de 20/2/2013, sob o título: “Fisco intensifica arrolamento de bens e cobrança de grandes devedores”.

<sup>2</sup> Solução de Consulta Interna nº 22, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal, de 28 de agosto de 2013.

<sup>3</sup> Súmula 437 do Superior Tribunal de Justiça.

cautelar fiscal<sup>4</sup>, ferramentas essas que trazem em suas engrenagens nítidos mecanismos de garantia do crédito tributário, e em maquinaria diversa da execução fiscal, eis que, tanto no arrolamento fiscal quanto na medida cautelar fiscal se tem uma espécie de preparação ou antecipação do momento em que a ordem jurídica impõe a imobilização de bens ou direitos do contribuinte ou do responsável tributário<sup>5</sup> para a plena satisfação do crédito, e essa ocasião se dá justamente quando do ajuizamento da execução fiscal.

É certo que o percurso entre o nascimento e a extinção da obrigação tributária, com os diversos momentos de exteriorização dessa relação jurídica – fato imponível, lançamento, constituição do crédito etc –, impõe a previsão de garantias para o pleno cumprimento dessa obrigação. Entretanto, nessa trajetória, existe um constante embate: de um lado, o Fisco, em busca de meios que assegurem a plena realização de atos visando a satisfação do crédito tributário; e de outro, o contribuinte, almejando uma espécie de imprecação, ou seja, a não permissão de exagero na fixação dessas garantias.

É de se presumir, pois, que o contribuinte há de lutar pela fixação de critérios de restrições da garantia do crédito tributário, ainda mais diante desse quadro de múltiplos atos com que se assegura o cumprimento da obrigação tributária, e que surgem antes e durante a execução fiscal, seja no âmbito administrativo ou na esfera jurisdicional.

Daí porque utilizo como fonte metafórica desse cenário a música destacada no início deste texto, onde a personagem que se encontra no “salão de tristeza onde as outras penteiam mágoas”, de repente se vê naquela “casa de espelhos”, e justamente ao perceber várias projeções de seu rosto em razão de tantos espelhos, realiza um jogo mental de falso desdém em multiplicidade, e finge que finge que finge não se achar tão bonita assim<sup>6</sup>. É o caso do responsável pelo adimplemento do crédito tributário, esse alguém que se vê numa espécie de casa dos espelhos, a refletir mágoas geradas pelas múltiplas imagens das garantias, notadamente aquela mirada sob o título de arrolamento fiscal. Analisar como seria possível viabilizar critérios de limitação dessas garantias, eis o propósito deste trabalho.

## 2. A execução fiscal como garantia do crédito tributário

---

<sup>4</sup> A Lei nº 9.532/1997, em seu art. 64, disciplinou o arrolamento administrativo fiscal de bens e direitos, com o posterior acréscimo do art. 64-A, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2011, além da alteração feita pela Lei nº 11.941/2009. A medida cautelar fiscal, ao seu turno, foi instituída em 1992 pela Lei nº 8.397, com adicionamentos e mudanças de regras, firmados também pela Lei nº 9.532/1997.

<sup>5</sup> Como se sabe, na obrigação tributária nem sempre o contribuinte é o sujeito passivo dessa relação, daí que o mais correto seria fazer menção ao *responsável tributário* e não ao *contribuinte*, mas essa preferência por destacar o contribuinte como sujeito mais atingido pelo crédito tributário tem por fim realçar propositadamente a polarização na constante e delicada batalha no campo do Direito Tributário (Fisco *versus* contribuinte). Daí que, doravante, o termo contribuinte será o mais utilizado, ainda que se possa ter naquela situação outro responsável tributário como sujeito passivo da obrigação.

<sup>6</sup> A música *A mais bonita* foi elaborada para integrar uma peça teatral de Naum Alves de Souza, escrita em 1989, inspirada noutra canção buarqueana e que inclusive daria nome ao espetáculo: *Suburbano Coração*, “por sugestão de Fernanda Montenegro”, conforme nos informa Wagner Homem, “e para a qual o Chico contribuiria com duas novas músicas: ‘A mais bonita’ e ‘É tão simples’” (*Histórias de canções: Chico Buarque*. São Paulo : Leya, 2009. p. 230).

As garantias atribuídas ao crédito tributário mereceram um capítulo próprio no Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, embora não se tenha ali um rol exaustivo<sup>8</sup>, e por isso mesmo outros atos que assegurem o cumprimento da obrigação poderão ser estipulados, ainda que não constem naquele Capítulo, como é o caso do arrolamento fiscal, verdadeira garantia da garantia do crédito tributário, como se explicará mais adiante.

No momento, interessa compreender que essa fixação de garantia em maior ou menor grau estará diretamente relacionada à proximidade do cumprimento do crédito tributário, ou seja, a plausibilidade de se ter a extinção desse tipo específico de obrigação, como é o caso do pagamento<sup>9</sup>.

Exatamente por isso, quando se tem uma execução fiscal, instrumento processual adequado para a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, incluída a dívida definida como tributária, cuja presunção de certeza e liquidez decorre de sua regular inscrição<sup>10</sup>, ela própria – execução fiscal – é uma garantia do crédito tributário, ao materializar a eficácia dos atos jurisdicionais próprios desse tipo de cobrança; e isso se desdobra em diversas garantias no âmbito do processo.

Logo de início, na execução fiscal existe a garantia de que o despacho do juiz que defere a petição inicial, além de determinar a citação do executado, importa em ordem de penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança<sup>11</sup>. E mais, tem-se a garantia do arresto nos próprios autos da execução fiscal, caso o executado não tenha domicílio ou dele se oculte<sup>12</sup>.

Importante ressaltar, contudo, que mesmo com a previsão dessas rigorosas técnicas de garantias na execução fiscal, o executado dispõe de balizas delimitadoras desses atos manejáveis pelo exequente, justamente para não se ter um método arbitrário de irrestritas garantias do crédito tributário.

As imposições dos limites estão previstas na própria Lei de Execução Fiscal, ao conceder ao executado o direito de ele próprio garantir a execução (art. 8º), inclusive nomeando bens à penhora (inciso III do art. 9º), observando-se a seguinte ordem: dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em

---

<sup>7</sup> No caso, o Capítulo VI (Garantias e Privilégios do Crédito Tributário) do Título III (Crédito Tributário) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário), englobando os arts. 183 a 193 do Código Tributário Nacional, com as alterações feitas pela Lei Complementar nº 118/2005.

<sup>8</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram”.

<sup>9</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 156. Exinguem o crédito tributário: I – o pagamento;”.

<sup>10</sup> Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal): “Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”. Lembrando que a inscrição é “ato de controle administrativo da legalidade”, a ser feita “pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito” (trechos do § 3º do art. 2º da mencionada Lei).

<sup>11</sup> Art. 7º, II, da Lei de Execução Fiscal.

<sup>12</sup> Inciso III do mencionado art. 7º.

bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves; veículos; moveis ou semoventes; e direitos e ações (art. 11).

E assim, ao longo do procedimento da execução fiscal, o que se percebe é a previsão de garantias atribuídas ao crédito tributário, em nítida polarização em favor do exequente, e ao mesmo tempo a estipulação de limites a essas garantias, beneficiando desta feita o executado, em interessante metodologia preservadora do equilíbrio na relação jurídica obrigacional envolvendo o Fisco e o contribuinte.

É o que se tem na regra autorizadora da penhora de qualquer bem do executado quando não ocorre o pagamento ou a garantia da execução, mas impondo-se um limite, que é o de não se efetivar tal garantia em relação aos bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art. 10 da Lei de Execução Fiscal).

Conclui-se, pois, que não se pode conviver no processo de cobrança judicial do crédito tributário as duas polaridades do interesse jurídico dos litigantes, quais sejam, de um lado, a garantia como elemento fundamental para assegurar o crédito tributário, e portanto manejável pelo exequente; e de outro lado, a previsão de critérios balizadores dessa garantia, a fim de que não se tenha o arbítrio ou o despropositado exagero na materialização dos atos que assegurem o cumprimento da obrigação.

E é justamente tomando como parâmetro essa premissa que defendo a incidência automática do efeito suspensivo da execução fiscal por ocasião do ajuizamento da ação de embargos à execução, não se aplicando a regra introduzida pela Lei nº 11.382/2006, ao incluir o art. 739-A no Código de Processo Civil, e que condicionou a atribuição do efeito suspensivo nos embargos à decisão fundamentada do juiz apontando onde estaria o risco de dano irreversível ou de difícil reparação, a justificar a interrupção dos atos executivos, desde que requerido pelo embargante mediante relevantes fundamentos.

Ocorre que essa disciplina da não incidência do efeito suspensivo nos embargos é de índole geral, e no caso da execução fiscal tem-se regramento específico, a prevalecer nessa modalidade de cobrança com rito próprio; e apesar de não se ter um artigo na Lei de Execução Fiscal afirmando expressamente que os embargos suspendem automaticamente os atos executivos, basta consultar o art. 19 da Lei nº 6.830/1980 para se chegar a essa conclusão, eis que ali se tem a advertência segundo a qual “não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução (...)”, ou seja, é de se concluir que a execução se encontrava suspensa por ocasião da interposição dos embargos, pois do contrário não teria o menor sentido a referida norma. No mesmo viés, a mostrar que a execução fica suspensa, tem-se a estipulação de que a Fazenda Pública só pode adjudicar os bens penhorados se não for embargada a execução ou se rejeitados os embargos (inciso I do art. 24); e mais, somente após o trânsito em julgado da decisão nos embargos será possível devolver ao depositante a quantia relativa a depósito judicial efetivado como garantia (§ 2º do art. 32).

Por essas razões, inconcebível a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil em relação a uma metodologia expressa na Lei de Execução Fiscal, não se podendo falar em omissão legislativa a justificar tal artifício, embora se saiba que o Superior Tribunal de Justiça indique caminho diverso, sob o argumento de que, após realizar uma interpretação histórica, é de se concluir pela incompatibilidade entre o

regime jurídico da execução fiscal e o da disciplina firmada pelo art. 739-A do Código de Processo Civil<sup>13</sup>.

Ainda assim, parece-me fundamental compreender que é necessário estruturar a garantia do crédito tributário com a inserção em seu conteúdo de um critério mínimo de imposição de limites, e o efeito suspensivo automático dos embargos à execução fiscal representa, a meu sentir, a melhor baliza nessa circunstância.

Por fim, merece destaque uma garantia extremamente antipatizada pelo contribuinte em geral, por sua inegável força de constrição patrimonial, que é a da indisponibilidade de ativos financeiros mediante quebra de sigilo bancário, prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 118/2005, ao dispor que “na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial”.

Certamente tal garantia há de gerar a própria penhora dos bens e direitos indisponibilizados, até porque o Superior Tribunal de Justiça entende que “essa penhora não exige mais a comprovação de esgotamento de vias extrajudiciais de busca de bens a serem penhorados” (REsp 1.073.024), inclusive como consequência do regramento estabelecido pela “(...) Lei 11.382/06, a qual alterou o Código de Processo Civil para: a) incluir os depósitos e aplicações em instituições financeiras como bens preferenciais na ordem de penhora, equiparando-os a dinheiro em espécie (art. 655, I) e; b) permitir a realização de constrição por meio eletrônico (art. 655-A)” (REsp 1.070.308).

Mesmo assim, sobressai-se uma trava para não gerar o excesso no uso de tal garantia, qual seja, a de que somente é possível a Fazenda Pública se valer do art. 185-A do Código Tributário Nacional quando esgotado o direito de o contribuinte indicar bens à penhora na execução fiscal. Outra restrição a essa garantia é a de que a indisponibilidade “limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite” (§ 2º da referida norma). E mais, no próprio julgado onde se validou a chamada penhora *on line* em execução fiscal – REsp 1.070.308, acima destacado – firmou-se um critério de limite, pois “há a necessidade de observância da relação dos bens absolutamente impenhoráveis, previstos no art. 649 do CPC, especialmente, ‘os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social’ (inciso VIII), bem como a quantia depositada em caderneta de poupança até o limite de quarenta (40) salários mínimos (X)” (trecho da ementa).

Eis a demonstração de que devem caminhar juntos o regime de garantia do crédito tributário e a previsão de limites quanto a esse ato, e isso em se cuidando da

---

<sup>13</sup> REsp 1.272827, julgado pela Primeira Seção em regime de recurso repetitivo, conforme Informativo do STJ nº 526, de 25/9/2013.

execução fiscal, é dizer, quando já constituído o crédito tributário e inscrita a dívida, com sua consequente liquidez.

Por óbvio, razão maior há de se emprestar essa prudência na adoção do encontro binário *garantia/limite* fora da execução fiscal, em momentos que antecedem a cobrança judicial do crédito tributário, quer no plano jurisdicional (medida cautelar fiscal), quer na seara administrativa (arrolamento fiscal).

### 3. A medida cautelar fiscal como garantia da garantia do crédito tributário

A medida cautelar fiscal há de merecer a chancela de *específica*, dentro de um contexto classificatório ternário das medidas cautelares (*inespecíficas, específicas e atípicas*<sup>14</sup>), uma vez que a ação que a postula deve conter a prova literal da constituição do crédito tributário<sup>15</sup>. Esse elemento condicional para a concessão da medida aponta para a necessidade de se estabelecer uma garantia do crédito tributário – já constituído – embora ainda não se tenha uma execução fiscal<sup>16</sup>.

Tem-se, desse modo, uma garantia da garantia do crédito tributário, eis que “a decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação”<sup>17</sup>, e a tendência natural é que essa restrição patrimonial temporária do suposto devedor acabe por se converter em constrição efetiva do patrimônio, acaso a garantia seja convertida em penhora na execução fiscal.

A fim de se valer dessa garantia, basta a Fazenda Pública demonstrar uma das seguintes atitudes realizadas pelo sujeito passivo do crédito tributário: I) intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado, na situação em que não possui domicílio certo; II) ainda que tenha domicílio certo, quando se ausenta ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação; III) caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; IV) contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; V) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa a sua exigibilidade; b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; VI) possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; VII) aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando

---

<sup>14</sup> A respeito dessa proposta de classificação, com as consequências dela decorrentes, vide trabalho de minha autoria intitulado “Os novos rumos da jurisdição cautelar”, publicado na *Revista Dialética de Direito Processual* n° 1, de 2003.

<sup>15</sup> Lei n° 8.397/1992: “Art. 3° Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial: I – prova literal da constituição do crédito fiscal;”.

<sup>16</sup> Não se ignora que a ação cautelar fiscal pode ser incidental, isto é, passível de manejo no curso da execução fiscal, conforme previsão expressa contida no art. 1° da Lei n° 8.397/1992. Entretanto, sua maior utilidade é justamente a de ser apresentada como procedimento preparatório, exatamente para se obter medida urgente de garantia, já que na própria execução fiscal são diversas as possibilidades de surgimento de medidas de garantia do crédito tributário, dispensando-se em regra qualquer medida cautelar.

<sup>17</sup> Art. 4° da Lei n° 8.397/1992.

exigível em virtude de lei; VIII) tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; e IX) pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito<sup>18</sup>.

Como se vê, é bem dilatado o canal por onde trafega a garantia da garantia do crédito tributário, a estimular, em consequência, a adoção de meios de controle desses atos, para que se estabeleça o salutar equilíbrio nesse procedimento onde, embora já se tenha a constituição do crédito tributário, ainda não existe a liquidez apta a gerar sua cobrança pela via executiva, até porque o simples lançamento do crédito tributário autoriza a obtenção da medida cautelar fiscal (STJ, REsp 466.723), ou seja, não se exige a constituição definitiva do crédito como requisito para o deferimento do benefício jurisdicional acautelatório<sup>19</sup>, de sorte que é possível a concessão de medida cautelar fiscal ainda que o crédito tributário esteja em fase de questionamento administrativo. Nessa hipótese, falta-lhe a liquidez (e por isso ainda não autorizada a cobrança pela via executiva), mas é possível estabelecer uma garantia da garantia, que é justamente a medida cautelar fiscal.

Nessa fase que antecede a cobrança judicial do crédito tributário, os limites à garantia podem ser detectados em diversas passagens da própria Lei nº 8.397/1992, como é o caso da previsão de que a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, em se tratando de pessoa jurídica (§ 1º do art. 4º), embora infelizmente a jurisprudência de Turma do Superior Tribunal de Justiça tenha corroído esse limite ao afirmar, por ocasião do julgamento do REsp 677.424, que “em situações excepcionais, quando a empresa estiver com suas atividades paralisadas ou não forem localizados em seu patrimônio bens que pudessem garantir a execução fiscal, esta Corte vem admitindo a decretação da indisponibilidade de bens da pessoa jurídica, ainda que estes não constituam o seu ativo permanente”.

Outro exemplo de limite estipulado na Lei é o de que a medida cautelar fiscal poderá ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor tido como do crédito, desde que ouvida a Fazenda Pública sobre o pedido, presumindo-se sua aquiescência caso não se manifeste em cinco dias (art. 10 e seu parágrafo único).

Igualmente se tem uma restrição à garantia da medida cautelar fiscal na situação em que o provimento acautelatório é deferido em procedimento preparatório, e nesse caso deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa (art. 11), sob pena de cessar sua eficácia (art. 13, I), e talvez esse salutar limite seja uma das razões pelas quais a Fazenda Pública dificilmente maneja a ação

---

<sup>18</sup> Art. 2º da Lei nº 8.397/1992, com os acréscimos e mudanças feitos pela Lei nº 9.532/1997.

<sup>19</sup> É que na redação original do art. 2º da Lei nº 8.397/1992 dizia-se que “a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, *regularmente constituído em procedimento administrativo (...)*”, sendo que esse último trecho, por mim grifado em itálico, foi retirado pela Lei nº 9.532/1997, daí que não mais se exige a superação de todas as fases de discussão no âmbito administrativo para a postulação da medida, ao menos em relação à ação cautelar fiscal preparatória, pois em se cuidando de ação cautelar fiscal incidental à execução, tem-se a prévia constituição definitiva do crédito, uma vez que somente com a Dívida Ativa inscrita é possível ajuizar a cobrança pelo rito executivo próprio.

cautelar fiscal, uma vez que tal mecanismo impõe o ônus do ajuizamento quase imediato da execução fiscal, abreviando-se o esgotamento do prazo prescricional.

O art. 15 da Lei nº 8.397/1992 carrega um evidente critério de limite à garantia da garantia do crédito tributário, pois o juiz tem o dever de realizar atividade cognitiva na ação cautelar fiscal, ao “acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida”, cuja sentença inclusive faz coisa julgada (art. 16), a confirmar a natureza cognitiva nessa modalidade de ação cautelar.

#### **4. O arrolamento fiscal como garantia da garantia da garantia do crédito tributário**

Por fim, chega-se ao episódio mais delicado nesse universo das garantias do crédito tributário, uma vez que, ao se falar em arrolamento fiscal, não se tem ainda a execução fiscal e muito menos a ação cautelar fiscal, eis que o cenário onde surge essa técnica da garantia da garantia da garantia do crédito tributário é o de uma remota fase administrativa em que inexistente a liquidez da obrigação (essencial para a cobrança pela via executiva) e não se tem de modo categórico elementos indicadores da possível inanição patrimonial ou um modo de agir do contribuinte que represente tentativa de se esquivar da obrigação (fatores exigíveis para o manejo da ação cautelar fiscal).

O arrolamento fiscal, ato administrativo disciplinado pela Lei nº 9.532/1997, em seus arts. 64 e 64-A, é prenhe de adjetivações na doutrina e na jurisprudência. Diz-se de modo geral que é fiscalização, monitoramento, acompanhamento, e em termos mais didáticos que seria “ato de listar bens componentes do patrimônio” do contribuinte, tendo como “única finalidade gerar seu acompanhamento pela pessoa jurídica de direito público interessada, de forma a preveni-la da insolvência do devedor (Cláudio de Oliveira Santos Colnago<sup>20</sup>); ou “mero inventário ou levantamento de bens do contribuinte; simples providência burocrática destinada a alimentar o banco de dados da administração tributária, permitindo-lhe melhor acompanhamento da situação patrimonial do contribuinte” (James Marins<sup>21</sup>); ou ainda “cadastro em favor do Fisco, destinado apenas a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária” (AgRg no AREsp 289.805).

Ao analisar a origem do termo no universo jurídico, Pontes de Miranda esclarece que “arrolamento é o ato de por em rol. As legislações dos séculos passados somente falaram de arrolamento de vinho, aguardentes e vinagres. Depois se passou a falar de arrolamento, em ação de inventário e partilha (...). A simplificação dos atos de inventário foi que sugeriu o emprego da expressão arrolamento”<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> “Os recursos e demais meios de revisão das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal”. *Processo administrativo fiscal federal*. Rodrigo Francisco de Paula (coord.). Belo Horizonte : Del Rey, 2006. p. 306.

<sup>21</sup> Trecho destacado por Cláudio Colnago, ob. cit., p. 305.

<sup>22</sup> *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo XIV. Rio de Janeiro : Forense, 1977. p. 279.



Carlos Alberto Alvaro de Oliveira e Galeno Lacerda, em interessante análise histórica do arrolamento, destacam que “(...) a ‘anotação de bens’, originada de éditto do Rei Duarte I, que reinou entre 1433 e 1438 (...) e compilada nas Ordenações Afonsinas (...). Consistia em apontamento ou rol escrito nos bens do criminoso, ou ausente acusado como contumaz, preparatório de futuro confisco (*scriptos por El-Rey e postos em fieldade*, diziam as Ordenações, isto é, perdidos para o fisco, incorporados à Coroa e postos em mãos e poder de fiel depositário)”<sup>23</sup>. E em seguida, ao discorrerem sobre o arrolamento como procedimento cautelar específico, Oliveira e Lacerda lembram “(...) o traço distintivo essencial em relação ao sequestro, cujo pedido deve trazer a especificação dos bens objeto da constrição. No arrolamento, contudo, presume-se por hipótese haja ignorância ou desconhecimento dos bens que compõem a universalidade – seja no aspecto quantitativo, seja no qualitativo – e, por isso mesmo, faz-se necessária, antes da própria apreensão, a descrição, o arrolamento dos bens aos quais se arroga ter direito o autor da demanda.”<sup>24</sup>, finalizando que “O próprio significado da palavra arrolamento conduz a essa conclusão, porque compreende, como elucidava MORAES no seu clássico dicionário, ‘o acto de tomar em rol, lançar em memória, inventário, para se saber o que há, com descrição de números, qualidades etc.’”<sup>25</sup>.

Sem dúvida, essa influência histórica, aliada ao fato de que o arrolamento assume diversas variantes no contexto processual, induz à ideia de simples listagem, mera descrição ou inofensiva anotação. E essa percepção é sutilmente perigosa no campo tributário, pois sugere que tal ato não prejudica o contribuinte, ao ponto de se afirmar que “o arrolamento fiscal não implica em qualquer gravame ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte, mas apenas, por meio de registro nos órgãos competentes, resguarda a Fazenda contra interesses de terceiros, assegurando a satisfação de seus créditos” (REsp 689.472).

Ora, apesar de se tentar emolduar o arrolamento fiscal como ato de fiscalização, monitoramento, acompanhamento, inventário, listagem de bens, cadastro, dentre outras acepções, a Súmula 437 do Superior Tribunal de Justiça confessa sem pudor: é o arrolamento verdadeira “constituição de garantia”, pois assim consta a expressão em seu verbete<sup>26</sup>. E por isso mesmo, representa “modalidade de proteção dos créditos tributários” (REsp 466.723).

De fato, a estruturação do arrolamento fiscal como garantia é bastante firme, na medida em que impõe à autoridade fiscal arrolar bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido<sup>27</sup>, que corresponde ao valor constante da última declaração de rendimentos apresentada<sup>28</sup>; e no caso de créditos tributários administrados pela

---

<sup>23</sup> *Comentários ao Código de Processo Civil*. Vol. VIII. Tomo II. Rio de Janeiro : Forense, 1988, p. 425.

<sup>24</sup> Ob. cit., p. 427.

<sup>25</sup> idem.

<sup>26</sup> No início deste trabalho consta o inteiro teor da Súmula.

<sup>27</sup> Art. 64 da Lei nº 9.532/1997.

<sup>28</sup> § 2º do mencionado art. 64.

Secretaria da Receita Federal do Brasil, tal condição deve estar simultaneamente configurada com outra, que é a da soma dos créditos exceder a dois milhões de reais<sup>29</sup>.

É importante ter em mente essa percepção de que o arrolamento fiscal é sim um ato com que se assegura o cumprimento de obrigação, emoldurada como garantia do crédito tributário, ou mais precisamente a garantia da garantia (medida cautelar fiscal) da garantia (execução fiscal) do crédito tributário, eis que o arrolamento fiscal representa a anotação e o registro de determinado patrimônio do contribuinte (garantia) para a indicação desse patrimônio arrolado como algo a se tornar indisponível em sede de ação cautelar fiscal (garantia), e posterior conversão em penhora na execução correspondente (garantia). Eis a identificação dos múltiplos efeitos desse ato administrativo.

A partir dessa compreensão, torna-se evidente a necessidade de se ter um equilíbrio entre a materialização dessa garantia e a fixação de seus limites, do mesmo modo como se faz no tocante à medida cautelar fiscal e à própria execução.

Afinal, como discorre Rogério Pires da Silva, embora o arrolamento não implique formalmente em indisponibilidade dos bens, como ele há de ser averbado nos órgãos públicos de registros de bens, tal circunstância “pode diminuir seu valor de mercado, dificultando, na prática, a alienação. Ademais, as certidões fiscais expedidas em nome do contribuinte também deve referir a circunstância do arrolamento, em odiosa divulgação pública da situação fiscal do contribuinte, relativamente a créditos tributários, até mesmo pendentes de constituição formal”<sup>30</sup>.

Efetivamente, o direito de propriedade pode ser atingido de tal forma pelo arrolamento fiscal que, conforme o exemplo destacado na abertura do presente trabalho, a Receita Federal pugna pela manutenção do arrolamento de um bem mesmo quando sua propriedade passe a ser de um credor fiduciário em decorrência da postura inadimplente do contribuinte, pois nesse caso tal credor “é obrigado a oferecer o bem a leilão e a entregar ao devedor fiduciante o saldo correspondente à diferença entre o valor da arrematação e o de sua dívida”<sup>31</sup>.

Inegável, ainda, a significativa gama de atos confirmadores de que o arrolamento fiscal é verdadeira garantia, conforme as seguintes disposições, expressas na Lei de regência: I) a alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem a prévia comunicação à unidade do órgão fazendário competente, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo (§ 4º do art. 64); II) o termo de arrolamento será registrado no competente registro imobiliário em relação aos bens móveis, nos órgãos ou entidades onde os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados ou no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais quanto aos demais bens e direitos; III) a inserção nas certidões de

---

<sup>29</sup> Esse limite, anteriormente fixado em quinhentos mil reais, passou a ser de dois milhões de reais, por força do Decreto nº 7.573/2011 e da Instrução Normativa RFB nº 1.197/2011, uma vez que o § 10 do art. 64 da Lei nº 9.352, incluído pela Lei nº 11.941/2009, autoriza o Poder Executivo a aumentar ou restabelecer tal limite.

<sup>30</sup> “Arrolamento fiscal: algumas reflexões sobre a Lei 9.532/97”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 73, de 2001. p. 121.

<sup>31</sup> Vide nota de rodapé nº 2.

regularidade fiscal das informações quanto à existência de arrolamento; e IV) o arrolamento recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis (art. 64-A).

Tem-se algo ainda mais grave nesse território do arrolamento fiscal: a Fazenda Pública pode requerer medida cautelar fiscal quando o contribuinte, notificado para que proceda ao recolhimento do crédito, põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros, ou aliena bens ou direitos sem a prévia comunicação na forma anteriormente destacada, e isso se dá independentemente da prévia constituição do crédito tributário<sup>32</sup>.

Em contrapartida, eis os raquíticos limites previstos em relação às robustas garantias integrantes do arrolamento fiscal: I) o requerimento de medida cautelar fiscal contra o contribuinte que alienou, onerou ou transferiu os bens e direitos arrolados sem obedecer aos ditames legais, depende de demonstração da notificação do ato de arrolamento, pois só a partir dessa data fica o contribuinte obrigado à comunicação ao órgão fazendário; e II) o contribuinte deve receber cópia do termo de arrolamento, quando notificado de tal ato<sup>33</sup>.

Difícil, pois, vislumbrar um real equilíbrio entre as garantias e os limites no arrolamento fiscal, e até mesmo em comparação com o desenho da medida cautelar fiscal e da execução fiscal, percebe-se um desdém quanto à proteção do contribuinte nessa fase primeira da garantia do crédito tributário, provavelmente porque ainda impera a tangenciada noção de que arrolamento fiscal não é garantia, e sim mero acompanhamento do patrimônio do contribuinte, entendimento esse despido de razoabilidade.

Nesse tenebroso horizonte, ao menos um limite a mais deveria ser pensado, que seria o de impor ao Fisco que a certidão de regularidade fiscal, embora conste a informação sobre a existência de arrolamento de bens e direitos do contribuinte, não deveria pormenorizar quais os bens e direitos arrolados, a fim de preservar o sigilo fiscal do contribuinte. Quem sabe esse seria o primeiro passo rumo à elaboração de limites outros que tornaria realidade o tão almejado equilíbrio na relação envolvendo o Fisco e o contribuinte.

---

<sup>32</sup> Parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397/1992, com a alteração firmada pela Lei nº 9.352/1997, em seu art. 65.

<sup>33</sup> Ambos previstos no § 3º do art. 64 da Lei nº 9.352/1997.