

ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR SOLIDÁRIO: CONTROVÉRSIAS E LIMITAÇÕES

*Daniel Moreti*¹

Sumário. Introdução. 1. Garantias e privilégios do crédito tributário. 2. Arrolamento de bens e ação cautelar fiscal. 3. Da inexistência de autorização legal para o arrolamento de bens e direitos do devedor solidário. 4. Arrolamento de bens e direitos do responsável tributário e o “excesso” de garantia. Considerações finais.

INTRODUÇÃO

É certo que é necessário avançarmos para tornar as relações entre fisco e contribuintes menos litigiosas, evoluindo para um modelo de cooperação e confiança recíproca (*cooperative compliance*).

É também certo que já há experiências concretas que demonstram o avanço nas soluções de litígios tributários. Vide, nesse sentido, os números das transações celebradas em

1. Advogado. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

âmbito federal, pela PGFN, bem como a recente extensão da transação para os créditos tributários não inscritos em dívida ativa da União.

Todavia, é necessário que as medidas voltadas à garantia e à exigibilidade do crédito tributário estejam sempre em linha com os ditames da ordem jurídica.

Nesse sentido é que analisamos, no presente artigo, os fundamentos e as características do arrolamento de bens no âmbito da administração tributária federal, suas limitações e os excessos que decorrem da sua aplicação.

1. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É por meio da arrecadação de tributos que o Estado obtém os recursos necessários para a prestação dos serviços públicos indispensáveis para a sociedade.

O processo de positivação da obrigação tributária surge com o exercício da competência tributária por um dos entes da Federação, por meio da produção da regra-matriz de incidência instituidora do tributo, e encerra-se com a extinção do crédito tributário, com a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Pode acontecer que o adimplemento da obrigação tributária não ocorra de maneira voluntária, hipótese em que a Fazenda Pública tem à sua disposição meios para cobrar o crédito tributário, seja diretamente, mediante o ajuizamento de ação de execução fiscal, seja indiretamente, como, por exemplo, com o protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa.²

Considerando a essencialidade da arrecadação tributária para que o Estado possa exercer suas funções, o crédito tributário possui garantias e privilégios instituídos em lei,

2. ADI 5135, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 09/11/2016.

fundamentados no princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

As garantias do crédito tributário são instrumentos que visam a assegurar que o Poder Público consiga, de maneira eficaz, receber o montante relativo ao crédito tributário e impedir que o sujeito passivo disponha de seu patrimônio em prejuízo da fazenda pública.

Já os privilégios se referem à superioridade dos créditos tributários em relação a créditos de outras naturezas, nos casos em que há concurso de credores.

O Código Tributário Nacional, no Capítulo VI do Título III, disciplina as garantias e privilégios do crédito tributário.

Dentre as garantias previstas no Código Tributário Nacional, podemos citar a prevista no art. 185, *caput*, do Código Tributário Nacional, que estabelece que se presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública se o crédito tributário estiver inscrito em dívida ativa.

O art. 183 do Código Tributário Nacional dispõe que as garantias atribuídas ao crédito tributário no aludido diploma legal não excluem outras expressamente previstas em lei. Nesse contexto, a Lei nº 9.532/97 disciplina o arrolamento de bens e direitos, prescrevendo o procedimento a ser observado pela autoridade administrativa para arrolar bens e direitos do sujeito passivo, no âmbito federal.

2. ARROLAMENTO DE BENS E AÇÃO CAUTELAR FISCAL

A Lei nº 9.532/97, em seus artigos 64 e 64-A, disciplina o arrolamento de bens e direitos no âmbito da Administração Pública Federal e é regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2091, de 22 de junho de 2022, que revogou a IN RFB nº 1565, de 11 de maio de 2015.

Tal medida consiste em uma espécie de inventário de bens e direitos do devedor tributário para que a autoridade fazendária possa acompanhar sua movimentação patrimonial, evitando-se, com isso, a dilapidação patrimonial sem o conhecimento do fisco. Trata-se, portanto, de uma garantia do crédito tributário, pois visa a assegurar o seu recebimento pelo fisco.

O arrolamento de bens e direitos geralmente pode ser realizado concomitantemente com a lavratura de auto de infração pela autoridade administrativa, oportunidade em que o crédito tributário é constituído, nos termos do art. 142 combinado com o art. 149, ambos do Código Tributário Nacional.

O arrolamento recai sobre bens e direitos suscetíveis a registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para satisfazer o montante do crédito tributário devido pelo sujeito passivo, conforme dispõe o art. 64-A da Lei nº 9.532/1997.

Assim, mesmo tendo o suposto devedor direito a apresentar impugnação e recursos administrativos discutindo a existência da dívida, o que suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional), o fisco pode, desde a lavratura do auto de infração, arrolar os seus bens e direitos.

A Lei nº 9.532/1997 prescreve os seguintes requisitos para que a autoridade realize o arrolamento de bens e direitos:

- i) o valor da soma dos créditos tributários do sujeito passivo deve superar 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido, consoante dispõe o art. 64, *caput*, da Lei nº 9.532/1997; e
- ii) a soma dos créditos tributários deve ser superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), conforme prevê o Decreto nº 7573, de 29 de setembro de 2011.

Ressalte-se que os dois requisitos acima são cumulativos, ou seja, ambos devem estar presentes simultaneamente para que a autoridade administrativa proceda ao arrolamento.

Não se pode ignorar que o arrolamento é um procedimento administrativo vinculado e deve observar o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal. Nesse sentido, os artigos 21 e 22 da Instrução Normativa RFB nº 2.091/2022 preveem a possibilidade de interposição de recurso administrativo no âmbito do processo de arrolamento de bens e direitos.

Cientificado do arrolamento, deve o titular dos bens e direitos arrolados informar à Receita Federal do Brasil a alienação, oneração ou transferência desses bens e direitos³. Caso esse dever não seja cumprido, poderá ser proposta pela Fazenda Nacional a ação cautelar fiscal (art. 64, § 4º, da Lei nº 9.532/1997), sobre a qual teceremos alguns comentários mais adiante.

Importante característica do arrolamento é a sua publicidade, mediante registro na matrícula imobiliária, no cartório de títulos e documentos etc., além de que a informação da existência do arrolamento passa a constar nas certidões de regularidade fiscal (art. 64, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.532/1997).

A publicidade do arrolamento gera, sem dúvida, efeitos danosos ao titular dos bens e direitos arrolados.

Isso porque, inobstante o arrolamento não interferir diretamente no direito de propriedade, uma vez que não impede, juridicamente, a disposição dos bens arrolados, por certo a sua publicidade dificulta sobremaneira a realização de quaisquer negócios jurídicos envolvendo os bens e direitos arrolados pela autoridade administrativa.

A publicidade do arrolamento gera, na prática, efeito semelhante ao da averbação pré-executória prevista no art. 20-B da Lei nº 10.522/2002, incluído pela Lei nº 13.606/2018, por meio da qual, após a notificação do devedor acerca da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, concedendo-lhe prazo de cinco dias para efetuar o pagamento, a Fazenda

3. O art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 2.091/2022 prescreve que o prazo para comunicação à unidade da Receita Federal do Brasil acerca alienação, oneração ou transferência a qualquer título de bens ou direitos arrolados é de 5 (cinco) dias.

Nacional pode: I – comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e II – averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora.

Porém, nos dois procedimentos, arrolamento e averbação pré-executória, existe uma diferença fundamental: o arrolamento é adotado já quando lavrado o auto de infração, estando o crédito tributário sujeito a impugnação administrativa, o que implica na suspensão de sua exigibilidade, conforme preceitua o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; a averbação pré-executória, por sua vez, é feita com o crédito tributário já inscrito em dívida ativa, após superada a fase administrativa, sendo, em regra, exigível, o que confere maior segurança quanto à existência da dívida.

É controversa na doutrina a constitucionalidade do arrolamento. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho leciona:

“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 dava com a medida cautelar⁴.”

O Professor complementa:

“Sobre os efeitos do arrolamento de bens, vale registrar, ainda, que as certidões fiscais expedidas em nome do contribuinte, que se referem ao fato de se ter o bem arrolado, divulgam situação fiscal não consolidada em termos jurídicos, atribuindo ônus ao contribuinte antes mesmo que se tenha por definida a dívida

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 649.

fiscal. Eis aí outro atentado aos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes”⁵.

No entanto, o arrolamento de bens e direitos vem sendo admitido pela jurisprudência sob o argumento de que não haveria restrição ao direito de propriedade, mas mero acompanhamento da situação patrimonial do devedor para preservar sua capacidade de honrar a dívida fiscal⁶.

Este mesmo entendimento, aliás, foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal que, ao julgar as ADIs 5.881, 5.932, 5.886, 5.890, 5.925 e 5.931, nas quais se requeria a inconstitucionalidade da averbação pré-executória, concluiu pela inconstitucionalidade da parte final do inciso II do § 3º do art. 20-B, onde se lê “tornando-os indisponíveis”, e constitucional o art. 20-E da Lei nº 10.522/2002, ambos na redação dada pela Lei nº 13.606/2018, permitindo averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora.⁷

Dessa forma, a averbação pré-executória não pode acarretar a indisponibilidade dos bens arrolados, limitando-se à averbação no registro dos bens e direitos.

Conforme já mencionamos acima, no caso do arrolamento, se o devedor não informar à Receita Federal do Brasil a alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos

5. *Idem.* p. 651.

6. Nesse sentido: STJ, AgInt no REsp n. 1.744.192/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 22/8/2022, DJe de 24/8/2022.

Destaca-se o quanto foi consignado pelo Min. Herman Benjamin, em voto vencedor proferido no julgamento do AgRg no REsp n. 1.572.557/SC (julgado em 19/05/2016): “Consoante a jurisprudência do STJ, o arrolamento de bens, instituído pela Lei 9.532/1997, **consiste em mecanismo pelo qual o Fisco promove apenas um cadastro destinado a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária.**” (Destacamos)

7. Na oportunidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 09 dezembro de 2020, declarou a inconstitucionalidade material da previsão de indisponibilização dos bens do devedor na via administrativa.

arrolados, a Fazenda Nacional poderá ajuizar ação cautelar fiscal, conforme prevê o art. 64, § 4º, da Lei nº 9.532/1997.

A ação (ou “medida”, como se refere o legislador) cautelar fiscal é disciplinada pela Lei nº 8.397/1992 e pode ter caráter antecedente ou incidental em relação à ação principal que, em regra, é a execução fiscal.

Trata-se de uma demanda cautelar típica, que visa a assegurar a satisfação do crédito, tributário ou não tributário, em face de condutas do sujeito passivo tendentes a dilapidar seu patrimônio. Pode a ação ser proposta pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias.

Em regra, a ação cautelar fiscal pode ser ajuizada a partir da constituição do crédito tributário, conforme dispõe o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.397/92.

A constituição do crédito tributário a que se refere a lei de regência deve ser a “definitiva” a que alude o art. 174 do Código Tributário Nacional, ou seja, caberá a medida cautelar fiscal apenas após a decisão definitiva no âmbito do processo administrativo tributário.

Nesse sentido a doutrina de Rodrigo Dalla Pria:

“O sentido da locução ‘constituição do crédito’ na forma utilizada pelo art. 1º, *caput* e parágrafo único, da Lei 8.397/92, longe de pretender apontar para a mera existência do crédito tributário devidamente formalizado, quer referir o ato formalizador do crédito tributário em estado de plena exigibilidade, isto é, não mais sujeito a termo (vencido) e nem a impugnações ou recursos administrativos.

Trata-se, aqui, daquela constituição dita ‘definitiva’, a que se refere o art. 174 do CTN.”⁸

Segundo dispõe o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397/92, a propositura da medida cautelar fiscal independe da prévia constituição do crédito tributário nas seguintes

8. DALLA PRIA. Rodrigo. *Direito processual tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 551.

hipóteses, previstas, respectivamente, nos incisos V, alínea “b”, e VII, do art. 2º: (i) notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, o devedor põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; e (ii) o devedor aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei. A essa última hipótese se aplica o caso de descumprimento, pelo titular de bens e direitos arrolados, do dever de informar à Receita Federal do Brasil acerca da alienação, oneração ou transferência desses bens e direitos.

O art. 4º da Lei nº 8.397/92 dispõe sobre a indisponibilidade de bens resultante da concessão da medida cautelar fiscal, *in verbis*:

“Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

- a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;
- b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

§ 3º Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.”

Portanto, a cautelar fiscal é medida que possui relação com o arrolamento de bens e direitos, uma vez que pode ser proposta quando o titular dos bens e direitos arrolados não

informa à Receita Federal do Brasil a alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos, bem como nos casos em que os aliena, onera ou transfere de modo a dificultar a satisfação do crédito tributário.

3. DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA O ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR SOLIDÁRIO

Com base na regulamentação editada pela própria Receita Federal do Brasil, quando há atribuição de responsabilidade por solidariedade, a autoridade fiscal deverá promover o arrolamento de bens e direitos não só do sujeito passivo direto, mas também dos terceiros a quem se atribuiu a solidariedade.

É o que dispõe o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 2091/2022:

“Art. 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) promoverá o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo responsável por débitos relativos a tributos por ela administrados cuja soma exceder, simultaneamente, a:

I - 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido, conforme definido no art. 3º; e

II - R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

§ 1º Excluem-se do cálculo dos limites estabelecidos no caput os débitos confessados passíveis de imediata inscrição em Dívida Ativa da União (DAU).

§ 2º Caso 2 (dois) ou mais devedores respondam solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

I - a apuração dos limites estabelecidos no caput deste artigo será realizada individualmente em relação a cada devedor, somados o valor dos débitos próprios com o dos débitos por solidariedade;

II - os bens e direitos do devedor responsável por crédito tributário cujo valor exceda aos limites estabelecidos no caput deste artigo serão arrolados ainda que o excesso não se verifique em relação ao devedor principal; e

III - o valor total dos bens e direitos arrolados por solidariedade fica limitado ao montante do débito pelo qual respondem os devedores solidários.

(...)”

Ocorre que o artigo 64 da Lei nº 9.532/1997 assim dispõe:

“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.”

Observe-se que a lei de regência autorizou que tal procedimento seja adotado apenas e tão somente em relação ao sujeito passivo direto (“devedor principal”), nada dispondo acerca da responsabilidade tributária com pluralidade de devedores.

Diante disso, nota-se que a instrução normativa, ao autorizar o arrolamento de bens e direitos em relação aos responsáveis tributários, especialmente no caso dos devedores solidários, extrapolou os limites estabelecidos na Lei nº 9.532/1997, eis que, como dito, tal procedimento somente é cabível ao sujeito passivo direto.

Aliás, **o próprio instrumento normativo** regulamentar diferencia o sujeito passivo direto e o responsável tributário, uma vez que previu esta última hipótese de forma específica (§ 2º do artigo 2º), a qual, frise-se, não foi objeto de disciplina pela Lei nº 9.532/1997.

Discordamos do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça⁹, no sentido de que a possibilidade de ar-

9. “TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS. SUJEITO PASSIVO. CONCEITO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

(...). 3. O conceito de sujeito passivo da obrigação tributária abrange o de responsável tributário, nos termos do art. 121 do CTN, *in verbis*: (...).

4. Com a incidência da norma de responsabilidade, o responsável tributário passa a ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária, adequando-se, portanto, ao preceito do art. 64 da Lei 9.532/1997.

(...).

7. Agravo Regimental não provido.”

rolamento de bens e direitos do devedor solidário decorreria do conceito de sujeito passivo que, por força do artigo 121 do CTN, deveria ser interpretado de forma ampla, abrangendo o de responsável tributário, de modo que, com a incidência da norma de responsabilidade solidária, todos os efeitos jurídicos previstos em relação ao sujeito passivo direto se estenderiam ao devedor solidário.

A prescrição normativa acerca da responsabilidade solidária, insculpida no art. 124 do CTN, estabelece que são solidariamente obrigadas: **(i)** as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e **(ii)** as pessoas expressamente designadas por lei.

Quanto ao interesse comum, de acordo com a lição de Maria Rita Ferragut, este existiria nos casos de “ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação”.¹⁰

De acordo com a autora¹¹, não seria necessário, neste caso, que os sujeitos aos quais se atribui a responsabilidade solidária ocupem o mesmo polo da relação jurídica de direito privado subjacente.

O segundo critério, por sua vez, que diz respeito às pessoas expressamente designadas em lei e, ainda de acordo com a Professora¹², compreenderia todas as pessoas designadas nos artigos 134, 135 e 137 do próprio CTN.

Assim, pode-se interpretar que pessoas físicas ou pessoas jurídicas que possuam alguma forma de relação com o

(AgRg no REsp n. 1.572.557/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/5/2016, DJe de 1/6/2016).

10. FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80.

11. FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80.

12. FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 81.

sujeito passivo direito, desde que não haja interesses opostos, e que, em tese, obtenham algum proveito em decorrência da situação, poderão ser trazidas à condição de responsáveis solidárias e, neste caso, deverão sofrer o arrolamento de bens e direitos, na forma prescrita pela IN RFB 2091/2022.

Parece-nos, contudo, que não há que se confundir o devedor tido como sujeito passivo direto com aquele ao qual foi atribuída a condição de responsável por solidariedade, especialmente com fundamento no “interesse comum”, mormente para se impor medidas indubitavelmente restritivas de seus direitos.

Com efeito, a previsão para o arrolamento de bens do devedor solidário, constante da IN RFB nº 2091/2022, conforme já destacado, carece de legalidade, eis que não houve autorização para tanto na Lei nº 9.532/1997 e, além disso.

Não se pode perder de vista que a Administração Pública está adstrita ao princípio da legalidade e, sendo a disposição do art. 64 da Lei nº 9.532/1997 restritiva de direitos, com nítido caráter sancionatório em relação ao patrimônio do contribuinte, não pode ser objeto de interpretação extensiva.

Acerca do princípio da legalidade, necessário invocar a clássica lição de Hely Lopes Meirelles:

“Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’”.¹³

Aplicando-se o princípio da legalidade à Administração Pública, a ela só é permitido fazer o que a lei autorizar, o que não acontece no caso de arrolamento de bens e direitos de pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a condição de responsável tributário.

13. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86.

Quanto ao caráter restritivo de direitos do arrolamento, muito embora o STJ entenda não constituir o arrolamento uma espécie de sanção¹⁴ e, dessa forma, venha negando a aplicação retroativa do ato normativo que eleva de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) para R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), que é um dos critérios de subsunção à regra do arrolamento, **é certo que toda e qualquer ação estatal que imponha** restrições, ainda que indiretas, aos direitos dos cidadãos, deve orientar-se pelo princípio da razoabilidade, do qual decorre, inclusive, a vedação de excessos e a necessidade de se adotar os meios menos gravosos ao administrado.

O arrolamento de bens e direitos, inequivocamente, não é mero “cadastro destinado a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária”¹⁵, já que dificilmente alguém teria interesse em adquirir um imóvel objeto de arrolamento de bens e, caso o faça, seu preço sofrerá os reflexos diretos pelo risco assumido pelo comprador.

Dessa forma, tendo o ato normativo editado pela Receita Federal do Brasil instituído hipótese de arrolamento de bens não autorizada pela lei, inovou indevidamente no ordenamento jurídico, instituindo regra limitadora de direitos sem expressa previsão legal.¹⁶

Assim, não obstante a inexistência de expressa previsão legal, o que implica em ilegalidade, vêm sendo realizados e admitidos arrolamentos de bens e direitos de responsáveis tributários que não o sujeito passivo direto, desde que a medida seja fundamentada em uma das hipóteses de responsabilidade

14. AgInt no AREsp n. 1.807.045/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/8/2022.

15. AgRg no AREsp 289.805/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/9/2013.

16. Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça, em situações análogas, tem afastado imposições estabelecidas em norma infralegal não previstas em lei. (REsp 1398531 / PE, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, D.J.: 05/05/2020).

tributária e não em mero inadimplemento do contribuinte, o que viola, no nosso entender, a ordem jurídica vigente.

4. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DOS RESPONSÁVEIS E O “EXCESSO” DE GARANTIA

Admitindo-se a constitucionalidade do procedimento de arrolamento de bens e direitos e a legalidade de sua utilização em face dos responsáveis tributários, depararemos com outra questão bastante controversa, que diz respeito ao “excesso” de garantia do crédito tributário.

Conforme já exposto, a lei autoriza o arrolamento quando o valor da soma dos créditos tributários do sujeito passivo for superior a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido e exceder R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Ocorre que, quando há atribuição de responsabilidade solidária a terceiros, a Receita Federal do Brasil faz a análise da presença dos requisitos legais para a efetivação do arrolamento de maneira individual em relação a cada devedor. É o que prevê o art. 2º, § 2º, incisos I a III da Instrução Normativa RFB nº 2.091/2022, *in verbis*:

“Art. 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) promoverá o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo responsável por débitos relativos a tributos por ela administrados cuja soma exceder, simultaneamente, a:

(...)

§ 2º Caso 2 (dois) ou mais devedores respondam solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN):

I - a apuração dos limites estabelecidos no caput deste artigo será realizada individualmente em relação a cada devedor, somados o valor dos débitos próprios com o dos débitos por solidariedade;

II - os bens e direitos do devedor responsável por crédito tributário cujo valor exceda aos limites estabelecidos no caput

deste artigo serão arrolados ainda que o excesso não se verifique em relação ao devedor principal; e

III - o valor total dos bens e direitos arrolados por solidariedade fica limitado ao montante do débito pelo qual respondem os devedores solidários.” Destacamos.

Essa previsão gera ao responsável solidário restrição absolutamente desarrazoada e desproporcional, na medida em que pode ser efetuado o arrolamento de seus bens e direitos mesmo quando o patrimônio do sujeito passivo direto é mais do que suficiente para a satisfação do crédito tributário, não existindo risco de inadimplemento.

Exemplificando: uma pessoa jurídica com patrimônio conhecido de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) é autuada pela Receita Federal e a soma dos créditos tributários de sua responsabilidade perfaz a quantia de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). A referida pessoa jurídica não sofrerá arrolamento de bens e direitos, pois a soma dos créditos tributários não é superior a 30% do seu patrimônio. Por outro lado, uma pessoa física ou uma pessoa jurídica com patrimônio de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), **à qual** foi atribuída a solidariedade, terá seus bens e direitos arrolados porque a soma dos créditos tributários de sua responsabilidade ultrapassa 30% (trinta por cento) de seu patrimônio conhecido.

Ora, em um cenário como o exemplificado acima é totalmente desnecessário o arrolamento de bens e direitos do responsável para a garantia do crédito tributário, pois o patrimônio do sujeito passivo direto é muito superior à dívida, não existindo risco de inadimplemento.

A finalidade do arrolamento de bens e direitos é garantir a satisfação do crédito tributário ante o risco de insolvência do devedor. Quando o patrimônio do sujeito passivo direto é muito superior à soma dos créditos tributários devidos, não se pode restringir direitos para garantir o pagamento de uma dívida cujo risco de inadimplemento ou não existe ou é mínimo.

Em situações como essa exemplificada, há “excesso” de garantia, pois tendo o sujeito passivo direito patrimonial que comprova sua possibilidade de satisfazer a obrigação, a finalidade do arrolamento de bens e direitos, que é assegurar o pagamento, não existe na situação concreta.

Embora a jurisprudência seja oscilante a esse respeito, parece-nos claro que a previsão contida no art. 2º, § 2º, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.091/2022 é ilegal, pois quando o art. 64 da Lei nº 9.532/1997 estabelece que a autoridade fiscal procederá ao arrolamento de bens e direitos quando o valor dos créditos tributários do sujeito passivo for superior a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido, impõe-se que essa análise patrimonial seja efetuada conjuntamente e não de maneira individual, sob pena de se gerar restrições indevidas aos responsáveis a quem foi atribuída solidariedade.

O princípio da razoabilidade, do qual decorre a “vedação de excessos”, em harmonia com o direito de propriedade, impõe que essa seja a interpretação dada ao art. 64 da Lei nº 9.532/1997.

A razoabilidade representa a face substantiva do devido processo legal (*substantive due process of law*) e, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional da Alemanha, deve ser mensurada de acordo com três critérios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Essas dimensões da razoabilidade, asseguram, respectivamente, que os atos praticados pela Administração Pública devam conter equilíbrio entre meios e fins; a utilização da medida menos gravosa ao administrado; e que as vantagens dela oriundas se deem em maior grau do que os prejuízos decorrentes.

Na situação em análise, a apuração, de maneira individual em relação a cada devedor, dos limites legais para a adoção do arrolamento **é suscetível de gerar restrição de direitos irrazoável, exacerbada, desproporcional, pois desnecessária.**

Ademais, quando o legislador estabeleceu que os créditos tributários devem superar 30% (trinta por cento) do

patrimônio do sujeito passivo, por óbvio considerou que, quando representarem menos do que esse percentual, é pequeno o risco de inadimplemento, não havendo necessidade de adoção do procedimento de arrolamento.

Dessa forma, se o valor dos créditos tributários é inferior a 30% (trinta por cento) do patrimônio de qualquer dos sujeitos passivos, inclusive daqueles a que se atribuiu responsabilidade solidária, excessiva é a adoção do arrolamento de bens e direitos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O arrolamento de bens e direitos é uma das formas de garantia do crédito tributário, que encontra respaldo na supremacia do interesse público e no artigo 183 do CTN.

O arrolamento de bens e direitos foi disciplinado pela Lei nº 9.532/97, em seus artigos 64 e 64-A, que conta com a atual regulamentação da Instrução Normativa RFB nº 2091, de 22 de junho de 2022.

Atualmente, autoridade deve proceder ao arrolamento de bens e direitos quando cumpridos os seguintes critérios: **(i)** o valor da soma dos créditos tributários do sujeito passivo superar 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido; e **(ii)** a soma dos créditos tributários seja superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Ocorre que a IN RFB nº 2.091/2022, assim com a sua antecessora (IN RFB nº 1565/2015), prevê o arrolamento de bens e direitos do responsável solidário, hipótese em que os critérios de arrolamento serão analisados individualmente a cada um dos obrigados.

Tal previsão padece do vício da ilegalidade, pois não encontra amparo na Lei nº 9.532/97, bem como não se pode admitir a ampliação do conceito de sujeito passivo de forma ilimitada, especialmente tratando-se de hipótese de restrição de direitos.

Não resta dúvida de que o arrolamento de bens e direitos não é mero “cadastro destinado a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária”, pois a sua existência compromete o direito de disposição patrimonial e o próprio valor do bem ou direito.

O arrolamento de bens e direitos do terceiro ao qual se atribui a condição de devedor solidário, nos casos em que o patrimônio do devedor principal é suficiente para satisfazer a garantia do crédito tributário, mostra-se excessiva e viola, dessa forma, o princípio da razoabilidade.

