



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ORDEM JURÍDICA CONSTITUCIONAL**  
**CURSO DE MESTRADO**

**MELLISSA FREITAS RIBEIRO**

**PROTESTO DE CDA E AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA COMO MEIOS  
EXTRAJUDICIAIS DE COBRANÇA: A INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS E A  
ACENTUAÇÃO NA VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE**

**Fortaleza**

**2019**

**MELLISSA FREITAS RIBEIRO**

**PROTESTO DE CDA E AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA COMO MEIOS  
EXTRAJUDICIAS DE COBRANÇA: A INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS E A  
ACENTUAÇÃO NA VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada a Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: ordem jurídica constitucional

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado.

Coorientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

**Fortaleza**

**2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

R1p RIBEIRO, Mellissa.  
PROTESTO DE CDA E AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA COMO MEIOS EXTRAJUDICIAS DE  
COBRANÇA : A INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS E A ACENTUAÇÃO NA  
VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE / Mellissa RIBEIRO. – 2019.  
98 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-  
Graduação em Direito, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. HUGO DE BRITO MACHADO.

Coorientação: Prof. Dr. HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO.

1. Meios extrajudiciais de cobrança. . 2. Vulnerabilidade. . 3. Ônus processual. I. Título.

CDD 340

---

**MELLISSA FREITAS RIBEIRO**

**PROTESTO DE CDA E AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA COMO MEIOS  
EXTRAJUDICIAS DE COBRANÇA: A INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS  
E A ACENTUAÇÃO NA VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada a Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: ordem jurídica constitucional

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Hugo de Brito Machado (Orientador)**

**Universidade Federal do Ceará (UFC)**

---

**Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Coorientador)**

**Universidade Federal do Ceará (UFC)**

---

**Prof. Dra. Tainah Simões Sales**

**Universidade de Fortaleza (UNIFOR)**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por guardar para mim planos bem maiores que os meus, me preenchendo nos momentos difíceis, guiando os meus passos ao longo dessa jornada.

A minha mãe, Carmem, minha fortaleza, exemplo de força que me rodeia. Sem teu apoio e a tua certeza eu jamais teria conseguido. Muito obrigada por confiar na minha determinação e me mostrar que os nossos objetivos são construídos aos poucos, com garra e que os obstáculos por nós superados só tornam o final mais brilhante.

Ao meu pai, Ricardo, que me protege lá de cima, e que me ensinou preceitos básicos como valorizar as coisas simples da vida, dentre elas a família e a amizade. A tua dedicação diária a nossa família tornou todas as tuas meninas grandes mulheres, que não sucumbem na primeira pedra no caminho. Todas as vitórias serão eternamente a ti dedicadas pela simples lembrança do seu sorriso de admiração que me circundava diariamente. Muito obrigada por ser esse espelho tão forte e presente em nossas vidas.

As minhas irmãs, Larissa e Mariana, pelo fraternal cuidado que a minha dispensam, apostando e acreditando em todos os meus sonhos, fazendo-os parecerem fáceis diante da tranquilidade que vocês passam ao me olhar. Saibam que tem um pouco de cada uma de vocês nessas linhas.

Aos meus sobrinhos e afilhados, Ricardo e Túlio, que em tão pouco tempo já me ensinaram tanto sobre o amor e o cuidado. Obrigada por ter tornado a nossa família ainda mais unida, pelos sorrisos banguelos e pela paz transmitida no abraço aconchegante.

A Toinha, pelo seu zelo e atenção com todos da nossa família, tornando nossas reuniões sempre mais prazerosas.

A amiga, Gabriella Batista, por despertar com as suas discussões a visão crítica necessária para o desenvolvimento da presente pesquisa, assim como pela atenção, carinho e disponibilidade ao cultivar essa amizade.

As amigas Rafaela Paraíso, Talita Araújo, Marília Lima, Melissa Rodrigues, Marina Faust, Lurdiane Almeida e Anna Araruna, por tornarem meus dias mais leves e pelos momentos de parceria.

Aos professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, não só pela disponibilidade na orientação da presente pesquisa, com discussões sempre valiosas, mas também por me inspirarem como profissional. Tenho-os como referência na docência e como advogados, que sempre buscam realizar uma visão crítica sobre os excessos que a Fazenda realiza. Agradeço a confiança depositada.

Ao Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, representado pelos docentes e discente, agradeço pelo contínuo empenho em tornar o Mestrado Acadêmico destaque e referência no Estado do Ceará. Em especial aos colegas que compartilharam os momentos de aflições ao longo dessa jornada.

**RESUMO**

O presente trabalho dissertativo busca fazer uma análise crítica sobre o protesto de CDA e a averbação pré-executória como medidas extrajudiciais de cobrança utilizadas pela Fazenda Pública para perseguir o adimplemento do crédito tributário, respondendo se a implementação desses mecanismos onera o contribuinte de sobremaneira a ponto de violar os seus direitos fundamentais. A problematização é fomentada pela verificação da inversão de sujeitos responsáveis por instar a jurisdição, pois com a utilização desses meios extrajudiciais de cobrança a Fazenda Pública deixa de perseguir o crédito tributário pela execução fiscal ou, pelo menos, diminui o seu emprego, transportando para o contribuinte o ônus buscar o Poder Judiciário para desfazer eventuais excessos no uso das sanções administrativas. Considerando essa mudança de paradigma, questiona-se se as prerrogativas que a Fazenda Pública possui ao litigar em juízo e os entraves que os contribuintes enfrentam para terem acesso à jurisdição não aumentam assimetria entre essas partes, colocando o contribuinte em posição de extrema vulnerabilidade. Concluiu-se que os argumentos utilizados pelo fisco para justificar a aplicação do protesto de CDA e da averbação pré-executória, apesar de dar uma maior aparência de legitimidade na implementação dessas medidas, ocasionam uma nefasta violação dos direitos fundamentais do contribuinte, devendo ser afastada a sua aplicação. Percebeu-se que o uso desses meios, por se enquadrarem na definição de autotutela e não resolverem o conflito em sua gênese, reduz a quantidade de execuções fiscais, mas aumenta a necessidade de busca pelo contribuinte de amparo ao Poder Judiciário, instituição desacreditada pelo próprio Estado. A situação de vulnerabilidade se acentua, na medida em que se visualiza a ausência de limites claros para a aplicação desses meios em desfavor de contribuintes recalcitrantes, o que indica a vontade do fisco de apenas perseguir de modo indireto o adimplemento do crédito tributário. Sugere-se que os esforços da Fazenda Pública se voltem para medidas que visem evitar o conflito entre fisco e contribuinte de forma preventiva, ou aquelas que gerem, de fato, sua resolução fora do âmbito do Poder Judiciário, assim como pela simplificação da tributação. Na metodologia, foram pesquisados artigos e obras relacionados ao tema, além de legislação, jurisprudência – em especial dos tribunais superiores – e dados estatísticos coletados pelo IPEA e Conselho Nacional de Justiça. O material levantado foi submetido a uma análise crítico-construtiva, a fim de confrontarem-se argumentos contraditórios para apresentação de propostas viáveis à solução da problemática apresentada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Meios extrajudiciais de cobrança. Vulnerabilidade. Ônus processual.

**ABSTRACT**

The aim of the research is to make a critical analysis about the protest of CDA and the pre-execution annotation as extrajudicial collection measures used by the National Treasury to pursue the tax credit fulfillment, answering if its implementation burdens the taxpayer to the point of violation of your fundamental rights. The problematization is fomented by verifying the inversion of subjects responsible for the jurisdiction, because with the use of these extrajudicial mechanisms the National Treasury no longer pursues the tax credit for the tax execution or, at least, reduces its employment, transporting to the taxpayer the burden to seek the judiciary to undo any excesses in the use of these administrative sanctions. Considering this paradigm shift, it is questioned whether the prerogatives that the National Treasury has when litigating in court and the obstacles that taxpayers face to access the jurisdiction do not increase asymmetry between these parties, placing the taxpayer in a position of extreme vulnerability. It was concluded that the arguments used by the tax authorities to justify the application of the CDA protest and the pre-execution annotation, despite giving a greater appearance of legitimacy in the implementation of these measures, cause a harmful violation of the taxpayer's fundamental rights and should be rejected. Its application in the current molds. The use of these means, as they fit the definition of self-protection and do not resolve the conflict in its genesis, reduces the amount of tax foreclosures, but increases the need for the taxpayer to seek support from the judiciary, an institution discredited by the State. The situation of vulnerability is accentuated, as there is a lack of clear limits to the application of these means to the detriment of recalcitrant taxpayers, which indicates the purpose of the tax authorities to only pursue indirectly the payment of tax credit. It is suggested that the efforts of the National Treasury should focus on measures aimed at preventing the conflict between tax authorities and taxpayers in a preventive manner, or those that actually manage their resolution outside the judiciary, as well as by simplifying taxation. In the methodology, papers and works related to the theme were researched, as well as legislation, jurisprudence - especially of the higher courts - and statistical data collected by IPEA and National Council of Justice. The collected material was submitted to a critical-constructive analysis, in order to confront contradictory arguments to present viable proposals to solve the presented problem.

**KEYWORDS:** Extrajudicial means of collection. Vulnerability. Procedural burden.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 NECESSIDADE DA QUEBRA DE UM PARADIGMA EPISTEMOLÓGICO DE DEBILIDADE DA FAZENDA PÚBLICA: A VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE NO PLANO MATERIAL E OS SEUS INFLUXOS EM UMA FUTURA RELAÇÃO PROCESSUAL .....</b>	<b>16</b>
<b>2.1 O tributo como uma relação jurídica ou de poder?.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 A incongruência da interpretação da legislação tributária de modo favorável à Fazenda Pública em virtude da tríplice função do Estado e da vulnerabilidade do contribuinte .....</b>	<b>20</b>
<i>2.2.1 Fundamentos pro fisco: princípio da supremacia do interesse público, a solidariedade social e o dever fundamental de pagar impostos .....</i>	<i>21</i>
<i>2.2.2 Fundamentos da teoria pro contribuinte: a tríplice função do Estado e a situação de vulnerabilidade do contribuinte da relação jurídico-tributária .....</i>	<i>26</i>
<b>2.3 A influência da vulnerabilidade do contribuinte no plano material quando da formação de uma relação processual .....</b>	<b>29</b>
<b>3 AS CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO O PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: UMA QUESTÃO PACIFICADA? .....</b>	<b>33</b>
<b>3.1 Origem, finalidade e inclusão da CDA como um título sujeito à protesto .....</b>	<b>34</b>
<b>3.2 A decisão do STF na ADI 5135/2016: uma análise sobre a constitucionalidade do protesto .....</b>	<b>41</b>
<b>3.3 Das controvérsias ainda existentes sobre o protesto de CDA .....</b>	<b>43</b>
<b>4 DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: NOVO MODELO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO OU FORMA DE SANÇÃO POLÍTICA? .....</b>	<b>48</b>
<b>4.1 O novo modelo de cobrança da dívida ativa da União e o surgimento da averbação pré-executória .....</b>	<b>48</b>
<b>4.2 Uma análise sobre a (in)constitucionalidade formal da averbação pré-executória ...</b>	<b>52</b>
<b>4.3 A (in)constitucionalidade material da averbação pré-executória: combate à fraude ou sanção política? .....</b>	<b>56</b>
<b>4.4 Uma análise comparativa entre a averbação pré-executória e as medidas judiciais que possibilitam a decretação de indisponibilidade dos bens dos devedores: cautelar fiscal e art. 185-A do CTN .....</b>	<b>60</b>

<b>5 DA INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS OCASINADA PELA UTILIZAÇÃO DOS MECANISMOS EXTRAJUDICIAIS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS .....</b>	<b>64</b>
<b>5.1 Os obstáculos que os contribuintes enfrentam para terem acesso efetivo à justiça em detrimento aos privilégios que a Fazenda Pública goza ao litigar em juízo .....</b>	<b>65</b>
<b>5.2 Autocomposição, heterocomposição e autotutela: em qual classificação o meio extrajudicial de cobrança de tributos se enquadra? .....</b>	<b>71</b>
<b>5.3 A diferenciação dos tipos de lançamento como limitação da utilização dos meios extrajudiciais de cobrança de tributos: uma solução viável? .....</b>	<b>74</b>
<b>5.4 Da constatação dos meios extrajudiciais de cobrança como desproporcionais aos contribuintes e sua inabilidade para a solução do problema da morosidade do Poder Judiciário e de combate ao Princípio da Livre Concorrência.....</b>	<b>77</b>
<b>6 CONCLUSÕES .....</b>	<b>81</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>87</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Um traço comum de toda sociedade minimamente organizada é a existência do poder de tributar, modo de exercício do poder político, que possui faceta claramente dúbia, pois ao mesmo tempo que promove o desenvolvimento da sociedade em prol do cidadão, impõe a esse o seu financiamento. Em virtude disso, historicamente, as grandes revoluções ocorridas tiveram como causa a tributação excessiva, assim como o crescimento exponencial de sociedades também são justificadas por políticas tributárias não escorchantes.

Diante de todo esse ciclo e uma verdadeira repetição histórica dos fenômenos de rebeliões em virtude da alta tributação, colocou-se como um ponto determinante para evitar tais fatos o desenvolvimento de doutrinas para explorar o princípio da justiça fiscal, a ponto de conseguir antever quando taxaço poderia ser prejudicial para a continuidade de determinado governo. Por esse motivo, uma das grandes preocupações das Constituições Modernas é exatamente prever os limites do poder de tributar, de modo a criar formas de controle de tributação excessiva para fins de evitar a ruptura do poder político.

Dessa maneira, inúmeros são os estudos que se comprometem a entender os limites do poder de tributar e todos os princípios constitucionais que auxiliam na elaboração de um princípio maior de justiça fiscal, com o objetivo de criar premissas que deixe clara a ocorrência de eventuais abusos na relação tributária. Não apenas a criação de tributos pelos entes federados precisa de limites, mas também a forma utilizada para coagir o contribuinte a realizar o adimplemento do débito, o que fica ainda mais intrigante quando se perceber que o Estado tem em suas mãos três funções essencialmente ligadas à relação tributária, quais sejam: criar a legislação tributária, aplicá-la, realizar cobranças administrativas, assim como a de julgar as lides tributárias.

Logo, a relação entre fisco e contribuinte revela-se extremamente polarizada, considerando esse poder que o Estado possui em suas mãos, tendo o Direito o papel limitador dos excessos realizados na busca do adimplemento de crédito tributário, o que invoca a compreensão do contribuinte como a parte vulnerável da relação jurídica. Usualmente, quando existe esse descompasso entre as partes de uma relação jurídica, é natural que sejam dadas algumas prerrogativas para a parte vulnerável na futura relação jurídica processual, de modo que na existência de um déficit de igualdade na seara material, é possível que esse ajuste ocorra no viés processual, e, assim, a ideia de balança da justiça fique a mais equilibrada possível.

Entretanto, o Direito Tributário e o Direito Processual Tributário, por sua vez, não parecem seguir esse fluxo, pois apesar da vulnerabilidade do contribuinte na relação material,

há na construção do Direito Processual Tributário, principalmente no que concerne a legislação específica da Lei de Execuções Fiscais, a criação de diversas prerrogativas para a Fazenda Pública litigar em juízo. Essa construção legislativa está ligada ao falso axioma da debilidade da Fazenda Pública, assim como a aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, da solidariedade e no dever fundamental de pagar impostos.

Apesar da farta existência de prerrogativas em favor da Fazenda Pública para perseguir o adimplemento do crédito tributário por meio da execução fiscal, a utilização desse meio vem sendo questionado, em virtude da sua ineficiência, comprovada pelas pesquisas realizadas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2012) a pedido do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), intituladas de “Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal” e “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional”.

Os estudos em comento, dentre outras coisas, concluíram que: a) o valor médio cobrado nas ações movidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é de R\$ 26.303,25 (vinte e seis mil, trezentos e três reais e vinte e cinco centavos); b) o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67 (cinco mil seiscentos e seis reais e sessenta e sete centavos); c) o tempo médio total de tramitação de uma execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias; e, d) a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%. Todas essas conclusões levaram ao entendimento de um ponto ainda mais significativo, qual seja o de fixar um valor médio em que valeria a pena à propositura da ação de execução fiscal como um meio de cobrança do crédito tributário da União, sendo esse o valor de R\$ 21.731,45 (vinte e um mil, setecentos e trinta e um reais e quarenta e cinco centavos) (IPEA, 2012).

Tal estudo teve tanto impacto para os entes federativos que referida análise vem sendo replicada também na seara estadual<sup>1</sup> e municipal, objetivando sempre encontrar e revisar o valor viável da cobrança judicial, sendo utilizadas as premissas do custo *versus* o montante do crédito a ser recuperado. A descoberta desses limites deu ensejo ao fenômeno intitulado como ajuizamento seletivo das execuções fiscais pela Fazenda Pública, com a criação de legislação que determina o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos que não alcancem esses valores.

---

<sup>1</sup> Exemplificativamente cita-se a Lei 16.381/17 do Estado do Ceará, que prevê a possibilidade da Procuradoria Geral do Estado do Ceará deixar de propor execuções fiscais de créditos de natureza tributária ou não tributária cujo valor inscrito em dívida não ultrapasse o equivalente a 10 (dez) salários mínimos e cujo débito consolidado não ultrapasse a 60 (sessenta) salários mínimos.

Afincada nessas premissas e para não abrir mão desses montantes menores é que os entes federativos vêm aprimorando as suas técnicas de cobranças do crédito tributário com a criação de meios extrajudiciais de cobrança, dentre os quais merecem destaque o protesto de certidão de dívida ativa (CDA) e a averbação pré-executória, que serão objeto de estudo no presente trabalho.

O protesto tem a sua origem no direito cambiário, ramo do direito privado, que se dispõe a analisar o título de crédito, tendo sua utilização sido abrangida para outros documentos de dívida apenas em 1997 com a criação da Lei do Protesto, e para a CDA, em 2012, com a inclusão do parágrafo único do art. 1º dessa mesma lei. Em virtude da modificação legislativa, inúmeros foram os questionamentos sobre a constitucionalidade do protesto de CDA, considerando a finalidade do protesto na relação de direito tributário, assim como a proporcionalidade do seu uso, o que culminou em 2016 no posicionamento do STF sobre o assunto, por meio do julgamento da ADI 5135/2016. Apesar da decisão ter sido favorável a constitucionalidade do protesto de CDA, inúmeras ainda são as controvérsias na aplicação desse instituto, razão pela qual ainda se faz interessante o seu debate.

A averbação pré-executória, por sua vez, foi um recente instituto criado pela Fazenda Nacional, como forma de garantia de cobrança do crédito tributário da União, que a possibilita averbar e indisponibilizar os bens dos contribuintes nos órgãos de registro público. A origem legislativa decorre do art. 25 da Lei 13.606/2018 (BRASIL, 2018), que tinha por finalidade instituir o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), acrescentando os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E à Lei 10.522/2002, que disciplina sobre o cadastro informativo de créditos não quitados de órgão e entidades federais (CADIN). A Portaria 33/2018 da PGFN, por sua vez, regulamentou esse instituto, assim como organizou um novo modelo de cobrança do crédito tributário da União. A discussão sobre a constitucionalidade da averbação pré-executória ainda não foi feita no Supremo Tribunal Federal, razão pela qual a relevância do seu debate no presente trabalho revela-se imprescindível, no que tange as considerações sobre a ótica da sua constitucionalidade formal e material.

Assim, apesar da criação desses mecanismos estarem embasados em fundamentos como necessidade de combate à crise do Poder Judiciário e da sonegação fiscal, prestigiando o princípio constitucional da livre concorrência, questiona-se se o protesto de CDA e a averbação pré-executória são inconstitucionais ou ultrapassam os limites da proporcionalidade, considerando uma possível afronta aos direitos fundamentais do contribuinte.

O cenário torna-se ainda mais controverso quando se problematiza a aplicação desses novos meios de cobrança administrativa como uma forma de transportar o ônus de instar

a jurisdição da Fazenda Pública, que perseguia o adimplemento do crédito pela propositura da execução fiscal, para o contribuinte, que terá que se socorrer do Poder Judiciário para desfazer os excessos nas sanções administrativas, via na qual esse não possui nenhuma prerrogativa, a despeito da sua notória vulnerabilidade.

Diante do exposto, pretende-se como objetivo principal responder se a criação de meios extrajudiciais de cobrança como o protesto de CDA e a averbação pré-executória são mecanismos proporcionais ou se eles oneram o contribuinte de sobremaneira a ponto de violar os seus direitos fundamentais, notadamente considerando essa problemática de transferência do ônus de instar a jurisdição para o contribuinte.

Para chegar nesse objetivo, será focado no primeiro capítulo na relação de sujeição que o contribuinte se encontra na relação jurídico tributária, assim como o axioma epistemológico de debilidade da Fazenda Pública, arcabouço teórico esse necessário para a compreensão e problematização das prerrogativas que ela possui para litigar em juízo.

O segundo e terceiro capítulo, por sua vez, descrevem e problematizam os principais modelos extrajudiciais de cobrança utilizados pela Fazenda Pública, qual seja o protesto de CDA e a averbação pré-executória, sendo realizada uma análise crítica sobre a constitucionalidade dos institutos, assim como o posicionamento atual da doutrina e da jurisprudência acerca da sua classificação como sanção política ou meio válido de cobrança de tributos.

Por derradeiro, o terceiro capítulo tem como escopo investigar sobre a inversão do ônus processual que ocorre quando a Fazenda Pública decide por realizar a cobrança extrajudicial do tributo e como isso pode repercutir para uma acentuação da vulnerabilidade do contribuinte, notadamente considerando as garantias que a Fazenda Pública possui ao litigar em juízo e os entraves de acesso à justiça que o contribuinte detém para defender os seus direitos.

A presente pesquisa se justifica para que seja verificado se essas medidas extrajudiciais de cobrança, notadamente o protesto de CDA e a averbação pré-executória, não estão onerando de sobremaneira o contribuinte a ponto de forçá-lo, na maioria das vezes, a realizar o pagamento do crédito tributário antes mesmo da discussão jurídica de sua certeza, liquidez e exigibilidade. Ademais, também se perpassa sobre os argumentos fundantes para a criação desses novos métodos, quais sejam a necessidade de diminuição de litígios perante o Poder Judiciário e combate aos contribuintes recalcitrantes, questionando a sua habilidade para atingir tal fim ou se esses argumentos não devem ser entendidos apenas como método de dar uma aparência de legitimidade ao discurso da Fazenda Pública na busca pelo adimplemento tributário com a utilização de métodos desarrazoados.

A metodologia utilizada na pesquisa teve como tipo bibliográfica, mediante consulta a livros, legislação, revistas, artigos científicos, notícias jornalísticas, materiais e dados oficiais publicados na Internet, assim como de análise de jurisprudência dos tribunais superiores acerca do seu posicionamento sobre legalidade ou constitucionalidade, se existente, dos novos modelos de cobrança extrajudicial do crédito tributário pela Fazenda Pública.

Quanto à natureza ou abordagem, classifica-se como qualitativa, pois foi feita uma análise crítica acerca da proporcionalidade do protesto de CDA e da averbação pré-executória como novos meios à disposição da Fazenda Pública para perseguir o adimplemento do crédito tributário e de que forma isso poderia atingir os direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente sob o viés da análise de inversão do ônus de instar a jurisdição, considerando as prerrogativas ou entraves de acesso à justiça que as partes dessa relação jurídica possuem.

Quanto à utilização dos resultados, a pesquisa considera-se aplicada, vez que teve como finalidade a contribuição para fins práticos, buscando criticar eventual exacerbação de poderes realizada pela Fazenda Pública ao instituir novas formas de cobrança, de modo que ao final, possa concluir se as justificativas da criação desses novos meios são suficientes para impor a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte.

Quanto aos objetivos, o estudo foi exploratório, pois visou o aprimoramento de ideias, a busca e a coleta de informações sobre o tema em questão, podendo servir, ainda, de auxílio e fomento de novas pesquisas, bem como descritivo, propondo a discriminação e explicação dos fenômenos percebidos. Quanto ao método utilizado, escolheu-se o indutivo, para a análise da atividade já realizada pela Fazenda Pública nas técnicas de cobrança extrajudicial do crédito tributário.

Como hipóteses de pesquisa tem-se a necessidade de ruptura com a atual compreensão da relação jurídica tributária, que entende que a Fazenda Pública necessitaria de inúmeras prerrogativas para realizar a cobrança do crédito tributário, pois essa posição tende a colocar o contribuinte em situação de extrema vulnerabilidade, muitas vezes impossibilitando-o de discutir o seu direito sem antes adimplir o débito.

Além disso, a justificativa de possibilidade de resguardo ao contribuinte questionar a restrição na via judicial, sob o enfoque do princípio da inafastabilidade da jurisdição, também não se revela coerente com o respeito aos seus direitos fundamentais, pois esse raciocínio aloca para o contribuinte ônus processual de instar a jurisdição mesmo sem deter as prerrogativas que a Fazenda Pública possui em juízo, o que rompe com todo o arcabouço teórico que as justificam.

Desse modo, a criação de novos institutos de cobrança extrajudicial do crédito tributário encontra limite na vulnerabilidade do contribuinte, sendo necessário rechaçar do

mundo jurídico os mecanismos que aumentem essa disparidade já existente na atual realidade e introduzem esse novo ônus para o contribuinte.



## **2 NECESSIDADE DA QUEBRA DE UM PARADIGMA EPISTEMOLÓGICO DE DEBILIDADE DA FAZENDA PÚBLICA: A VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE NO PLANO MATERIAL E OS SEUS INFLUXOS EM UMA FUTURA RELAÇÃO PROCESSUAL**

O presente capítulo tem por objetivo abordar, inicialmente, a concepção da relação tributária como uma relação de poder, que, após, com o surgimento da Constituição e do Direito Tributário foi transmutando para uma relação jurídica, a qual encontra seus contornos pré-estabelecidos em normas jurídicas, com o objetivo de promover segurança e justiça para os contribuintes.

Posteriormente, será retratada a tríplice função do Estado na relação jurídico-tributária, considerando que esse elabora as leis, realiza o lançamento e também é responsável por promover o julgamento final quanto à certeza, liquidez e exigibilidade deste crédito. Em decorrência dessa multiplicidade e concentração de funções, será retratado que o contribuinte se encontra em posição de vulnerabilidade em face da Fazenda Pública, razão pela qual se faz necessário que ocorra uma releitura do atual modo de interpretação das regras de direito tributário.

Por último, será abordada a vulnerabilidade do contribuinte na relação processual, assim como introduzida a questão da criação de novos meios extrajudiciais de cobrança de tributos e em que medida isso pode acentuar a vulnerabilidade do contribuinte.

### **2.1 O tributo como uma relação jurídica ou de poder?**

A existência de qualquer civilização minimamente organizada, antes mesmo de se falar da origem do Estado como estrutura referência, prescinde de recursos financeiros para sua manutenção, que é propiciada pela criação de formas de tributação. O objetivo, por sua vez, dessa tributação é a promoção da paz social com a coletivização do que inicialmente seria individual.

Essa paz social pode ser obtida com maior ou menor intervenção do Estado na vida dos indivíduos, razão pela qual Sidou (1978) narra que essa ação pode ser exercida de forma dicotômica, surgindo os debates entre as doutrinas coletivistas e individualistas. Entretanto, o curso da história demonstra que, independentemente de qual seja a escolha das doutrinas, o tributo é exatamente o meio que o Estado possui para direcionar o seu intervencionismo na economia. Nesse contexto, esse autor desenvolveu as seguintes premissas tributárias: a) o

tributo é uma forma de coerção social; b) nunca existiu Estado contrário ao direcionismo econômico, e sua primeira manifestação foi o tributo; c) quanto mais o Estado exercita a atividade econômica ao lado da atividade privada menos será necessário a esse apelar para a tributação.

Adentrando nos meandros históricos, relata Burg (2004) que as primeiras e mais difundidas formas de tributação foram a corveia, forma de trabalho compulsório fornecido ao estado por camponeses pobres, e o dízimo, que surgiu na Mesopotâmia como uma porcentagem fornecida pelos camponeses de suas culturas, se alastrando, posteriormente, também para o gado. A partir de começos bastante simples, os governos criaram formas cada vez mais abrangentes de tributação até que em algumas nações quase todos os tipos concebíveis de atividade humana ou artigo de consumo tornou-se tributado no século XIX.

O retrato histórico das formas de tributação permite perceber que, inicialmente, a atividade de tributar estava essencialmente ligada a uma relação de poder caracterizada pelo autoritarismo, transformando a tributação em um instrumento de dominação do homem por ele mesmo. Conforme relata Shoueri (2018) na antiguidade esse tributo não era cobrado de toda a sociedade, pelo contrário, os cidadãos livres não se submetiam ao pagamento dos tributos, sendo incompatível a ideia de liberdade e tributação enquanto sujeição.

Ao lado da difusão de políticas tributárias autoritárias e exorbitantes, também se iniciou o processo de revolta contra esse autoritarismo. Conforme lições de Adams (1999), a primeira fase do processo de alerta de rebelião é a evasão fiscal desenfreada e a fuga para evitar impostos, a segunda seria o início de distúrbios, e, a terceira, por sua vez, é caracterizada pela violência, fase essa que em última instância pode ser catastrófica para qualquer governo. Com essas lições aprendidas da história, nota-se que esse processo se repete, pois os homens se comportam em um padrão previsível sob circunstâncias similares e políticos com muito poder se tornarão tiranos independentemente de suas boas intenções.

Nessa perspectiva se inicia o processo de tentar evitar a ruptura trazida pela violência das rebeliões, distanciando a relação tributária de um poder autoritário para um poder jurídico. É no desenvolvimento do princípio de justiça fiscal tributária pela doutrina de Confucius e Mencius que, na China, consegue-se afastar a ocorrência de rebeliões violentas, por prever que políticas fiscais escorchantes exercidas por governantes estariam indo de encontro a esse princípio e que, portanto, esses deveriam ser afastados dos seus cargos, antes mesmo que a violência tomasse de conta da sociedade (Adams, 1999).

Para um esclarecimento mais didático, Nogueira (1993) contextualiza que nos primórdios o tributo ficava a cargo do arbítrio dos particulares, como um favor à comunidade,

empós, teria surgido uma nova fase de requisição do soberano que ia exigindo os tributos sem qualquer critério nessa relação de força e poder. Apenas com o surgimento e evolução do Estado Democrático de Direito que o tributo passa a ser exigido como uma relação jurídica, que significa em virtude da lei.

Sobre essa temática Machado (2009) desenvolve sua tese defendendo que a relação de tributação seria um gênero, que de um modo ou de outro sempre existirá, podendo essa relação ser simplesmente de poder ou passar a ser jurídica. A relação de poder é aquela que nasce, desenvolve-se e extingue-se segundo a vontade do poderoso, enquanto que a relação jurídica realiza todo esse processo de acordo com regras preestabelecidas. O aperfeiçoamento da relação de poder para jurídica decorreria da existência de um sistema de controle do poder estatal, que preservaria os valores de segurança e justiça essenciais à ideia do direito, instrumentalizado pela Constituição.

A bem da verdade, a não voluntariedade do pagamento dos tributos sempre vai pressupor necessariamente uma relação de poder na relação jurídico tributária. Logo, o grande desafio do Direito, mais especificamente do Direito Tributário, é encontrar limites a esse poder, que em outras palavras pode ser entendida como a simples vontade dos governantes em arrecadar, para tornar a relação com contornos que possam pressupor uma determinada previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes.

Para Marins (2009) o Direito Tributário foi concebido não para servir como um instrumento de poder do Estado, pelo contrário, sua gênese está ligada no objetivo de limitar a ação política e econômica, de modo que esse não nasce do poder, nem tampouco para o poder, mas sim em face do poder. Assim, o Direito Tributário surge não para servir como um arsenal a disposição do Estado em face do contribuinte, mas para repelir a prevalência assimétrica da força factual existente entre eles.

Dessa maneira, a finalidade do Direito Tributário na Modernidade, que se aprendeu com o curso da história de grandes revoltas em decorrência de políticas tributárias autoritárias e excessivas, é encontrar limites à liberdade dos governantes de instituir tributos e a sua forma de cobrá-las, de modo que o poder jurídico possa ter um peso tão forte quanto o poder econômico. Nesse sentido se faz imprescindível transcrever as lições de Machado (2015, p. 21-22):

A rigor, é importante conhecermos a distinção essencial entre uma relação jurídica de uma relação de poder, assim como é importante que tenhamos consciência de que nos dias atuais o direito tributário ainda é algo em construção. Isto significa dizer que a relação de tributação ainda é muito mais uma relação de poder do que uma relação jurídica, não obstante várias manifestações doutrinárias em sentido contrário.

Manifestações que derivam da consideração do fenômeno jurídico apenas no plano do dever-ser. Ou, em outras palavras, derivam da ausência de consideração do fenômeno jurídico no plano da realidade.

A limitação da autoridade governamental e, conseqüentemente, desse poder autoritário de tributar evoluiu ainda mais quando do surgimento da Constituição, que, de acordo com Bonavides (2014), apesar de ser um termo que nasceu para exprimir uma técnica de organização de poder aparentemente neutra, desde o início encobriu a ideia de sua legitimidade, que seriam os valores ideológicos, políticos, doutrinários ou filosóficos.

Assim, com o aparecimento da Constituição, o desenvolvimento das limitações do poder de tributar e o crescimento da principiologia própria do Direito Tributário, se pôde ter uma previsibilidade da ocorrência desse poder, substituindo, ou pelo menos harmonizando, o arbítrio pelas normas, característica essencial da relação jurídica. A respeito disso, assim se manifestou o tributarista Geraldo Ataliba (2006, p.29):

Antigamente, quando não se podia falar em Estado de Direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado (por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em “direito” tributário onde haja Constituição e estado de direito. Fora disso, é o arbítrio, o despotismo, v. Dititto Tributário, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5). Hoje, o estado exerce esse poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas as suas manifestações, ao estabelecido na lei.

É nesse rumo que, na modernidade, a atividade do Estado de tributar, um dos poderes mais presentes na vida do homem atual, se torna umbilicalmente ligada a legalidade estrita, encontrando também limites nos princípios expressos e implícitos da Constituição. Assim, caso a atividade estatal esteja fora do escopo pré-estabelecido nas normas jurídicas revelam-se as injustiças e ilegalidades realizadas em face dos contribuintes.

Outro importante retrato histórico sobre a temática da evolução da tributação é feita por Shoueri (2018), que relata que, em seus primórdios, a tributação estava vinculada a produção agrícola, podendo o Estado ser designado de Patrimonial, pois tinha como principal característica o patrimonialismo financeiro, sendo poderoso agente econômico, que atua, ao lado do particular, na incipiente economia. Aos poucos o Estado foi sendo substituído pelo Estado Polícia, ganhando características intervencionistas e se valendo do tributo para dirigir a economia. O modelo do Estado Polícia, por sua vez, foi sendo também substituído agora pelo Estado Fiscal, em que não é mais o Estado que gera sua riqueza, mas sim o particular por meio do pagamento de tributos. Nesse Estado Fiscal, quanto mais direito é dado ao cidadão, conseqüentemente, mais deveres para o Estado surgem, os quais são financiados justamente pelo pagamento de tributos.

Diante disso, percebe-se que a relação tributária passa de uma relação de poder para uma relação jurídica também em virtude da necessidade da adequação ao Estado Democrático de Direito, que também é um Estado Fiscal na classificação acima destacada, porquanto se vincula a arrecadação realizada pela cobrança de tributos com as finalidades do Estado de implementação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Entretanto, em que pese ser evidente a necessidade da tributação, seja para a simples promoção da paz social sem qualquer carácter prestacional, seja na atual vertente de um Estado maior, com mais atribuições, é certo que essa finalidade positiva não pode impedir que o cidadão contribuinte questione a forma como os tributos são devidos, principalmente considerando a sua origem autoritária e opressora. Até porque, como pontua Machado (2016), essa origem espúria, infelizmente, ainda se mostra presente nos dias atuais com as práticas arbitrárias desenvolvidas pela Fazenda Pública, que contam com o apoio de falsos juristas, meramente reprodutores dessa finalidade positiva para defender o autoritarismo ainda pujante.

## **2.2 A incongruência da interpretação da legislação tributária de modo favorável à Fazenda Pública em virtude da tríplice função do Estado e da vulnerabilidade do contribuinte**

As normas de direito tributário são regras jurídicas idênticas às demais regras do ordenamento jurídico, admitindo, portanto, o mesmo tratamento destas, até como uma forma de manter a harmonia de todo o sistema normativo. Entretanto, há que se externar que por haver uma nítida existência de uma relação não coordenada entre fisco e contribuinte, é natural que existam embates doutrinários e litigiosos quanto à forma de interpretar determinada legislação, principalmente quando inexistente legislação expressa ou clara para determinado fenômeno jurídico.

Caliendo (2013) retrata que durante o século XVI e XVII permaneceu na interpretação do Direito Tributário o *critério in dubio contra fisco*, considerando todo um aparato histórico de políticas tributárias escorchantes e também por conta do critério “*contra stipulatorem*” oriundo do Direito Romano que determina que uma cláusula deva ser interpretada contra aquele que a estipulou. Por sua vez, a Moderna doutrina tributária, influenciada pelo constitucionalismo contemporâneo e por teorias que invocam a necessidade de combate a concorrência desleal trazida por contribuintes sonegadores, passou a defender um ponto radicalmente distinto, qual seja a do *in dubio pro fisco*.

Entretanto, defende o mesmo autor que a cláusula geral *pro fisco*, embasada na premissa de supremacia do interesse público, admite um Estado Total, em que toda a sociedade se volta para a realização de interesses gerais e cada interesse particular só poderia ser legitimado se não entrasse em confronto com a vontade geral. Pior argumento, inclusive, seria o de natureza realista que afirma que o sistema já vem adotando uma interpretação *pro fisco* para a maioria dos julgados e que, portanto, essa interpretação seria a oficial, pois, assim, melhor entender que não seria mais preciso estudar o Direito, mas sim como o titular do poder se outorga para decidir, sendo possível juridicizar o ilícito.

Essa constatação de polarização das interpretações das leis tributárias também foi constatada por Becker (2010), discorrendo que, no passado, o problema tributário que mais apaixonou os estudiosos do Direito Tributário foi o da interpretação das leis tributárias, por imaginarem que essas deveriam ter um método especial – ora pró, ora contra, o Fisco – inundando os advogados e juízes em um remoinho de discussões.

Note-se que apesar de se entender que tal discussão de interpretação *in dubio pro fisco* ou *in dubio pro contribuinte*, aprioristicamente, para fins unicamente de interpretação da legislação do direito tributário material não deva merecer tanto relevo, considerando que as normas tributárias, assim como todas as outras, devem alcançar a sua justa e correta finalidade, essa polarização ainda merece destaque quando da análise da formação de uma futura relação jurídico processual, conforme será debatido nos tópicos conclusivos do presente trabalho dissertativo.

Desta feita, passa-se a destacar os argumentos mais relevantes daqueles que defendem pela necessidade de uma interpretação favorável ao fisco, quais sejam o do princípio da supremacia do interesse público, o da solidariedade social e o dever fundamental de pagar impostos. Ato contínuo, também será esmiuçado o raciocínio jurídico da interpretação em favor do contribuinte, que está pautada na necessidade do entendimento da sua vulnerabilidade como marca mais expressiva da relação jurídico-tributária.

### ***2.2.1 Fundamentos pro fisco: princípio da supremacia do interesse público, a solidariedade social e o dever fundamental de pagar impostos***

O princípio da supremacia do interesse público pode ser considerado um axioma do direito público, cuja compreensão consiste definida em diversos manuais, os quais defendem que esse princípio, ainda que não esteja expressamente contemplado em nenhum texto normativo, revela-se essencial para a compreensão do direito público.

Para Mello (2010), a prevalência dos interesses da coletividade sobre os interesses dos particulares é pressuposto lógico de qualquer ordem social estável e justifica a existência de diversas prerrogativas em favor da Administração Pública. Ainda de acordo com este autor, não existe um antagonismo, mas sim uma relação íntima e indissolúvel entre o interesse público e os interesses individuais, de modo que aquele só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram. Com bastante cuidado e fazendo diversas ressalvas, Mello (2010, p. 61) afirma: “*Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem*” (grifo do autor)

Desse princípio implícito, os estudiosos do Direito Administrativo justificam a existências de diversas prerrogativas da Administração Pública, tal como a presunção de legalidade dos atos administrativos, alguns benefícios em relação a prazos processuais, a autotutela, dentre outros.

Considerando a indeterminação do seu conceito e entendendo o Direito Tributário como um ramo notadamente do Direito Público, a Fazenda Pública em juízo, corriqueiramente, vem se utilizando desse princípio para invocar a interpretação favorável de determinadas normas tributárias a seu favor. Entretanto, como preceitua Balthazar e Rossini (2016, p. 660) ao discorrer sobre a utilização desenfreada do princípio da supremacia do interesse público que “em verdade, consoante verificação científica, trata-se de retórica jurídica (paraprincipiologia, princípio vale-para-tudo etc), com o simples objetivo de justificar uma decisão eminentemente política tomada”.

O Fisco argumenta que, em caso de ponderação hermenêutica, a cobrança da exação tributária deveria prevalecer, pois ela se reverteria em favor de toda a comunidade, e, estaria presente a necessidade de respeito ao princípio da supremacia do interesse público, ao invés do interesse egoístico do contribuinte balancear suas finanças. Contudo, a despeito de opiniões diversas, existe no Direito Tributário o entendimento da necessidade de releitura desse princípio e, até mesmo, de defender a sua inaplicabilidade quando a Fazenda Pública está em juízo em busca de interesses arrecadatórios. Neste sentido preceitua Carrazza (2012, p. 559):

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o *interesse fazendário* (meramente arrecadatório) equivale ao *interesse público*. Em boa verdade científica, o *interesse fazendário* não se confunde nem muito menos sobrepõe o *interesse público*. Antes, subordina-se ao *interesse público* e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.

Mello (2010) sempre fez essa diferenciação entre interesses primários e secundários

do Estado, pois não existe coincidência necessária entre o interesse público e o interesse do Estado, pois além de subjetivar esses interesses, o Estado, assim como os particulares, possuem interesses próprios, particulares e individuais.

Em outras palavras, os interesses primários seriam aqueles buscados para toda a coletividade e o secundário para os seus interesses próprios. Desta feita, os interesses secundários do Estado só podem ser por ele buscados quando coincidente com os interesses primários. O exemplo mais perfeito dessa diferenciação está exatamente na tributação – que por essência é um interesse secundário do Estado – que só pode ter a sua vontade justificada pela promoção de um interesse primário.

Balthazar e Rossini (2016) também defendem a necessidade de releitura do princípio da supremacia do interesse público e restrições na utilização da Fazenda Pública para fins de cobrança de tributos, vez que esse argumento empregado para justificar majorações tributárias ou manutenção da exação está dissonante com os preceitos constitucionais. Defender a utilização do citado princípio para aumento ou cobrança de tributos seria o mesmo que dizer que a segunda dimensão dos direitos fundamentais – que perseguem os direitos da coletividade – derogam os direitos de primeira dimensão – direitos individuais – se colocados em posições conflitantes. Assertivamente, pontua, ainda, que o interesse fazendário suplanta o interesse público quando visa arrecadação de receitas, vez que o Estado gasta muito mais com própria manutenção do que dispendendo recursos com tarefas sociais, implementando direitos de cunho prestacional.

Sobre o tema também pondera Cavalcanti (2006) que no Direito Tributário o conflito mais usual é aquele existente entre o interesse do particular e o interesse público secundário – que na classificação é aquele que jamais desfrutará de supremacia *a priori* e abstrata em face do interesse particular – ou seja, nesse caso, é evidente a inexistência da aplicabilidade do princípio pela ausência latente da supremacia.

Ainda é necessário ponderar o quanto essa visão de aplicação do princípio da supremacia do interesse público pelo fisco para defender os seus interesses arrecadatários é arcaica, sob a ótica do princípio constitucional – este explícito – da segurança jurídica. Isto porque, acobertar a exação tributária estritamente sob esse viés leva aos demais particulares – que estão na mesma situação de contribuintes – a se verem inseguros quanto à cobrança de determinado tributo, considerando o argumento retórico de uma supremacia e de solidariedade social, o que vai de encontro aos fundamentos básicos do Direito Tributário, notadamente o da legalidade estrita, que tem a finalidade de promover a tão sonhada segurança jurídica.

Ainda atrelado a esse argumento de aplicação do princípio da supremacia do



interesse público, nas lides tributárias também é comum a invocação do discurso do princípio da solidariedade, para fins de retratar uma verdadeira conotação apriorística de bonança da exação. Entretanto, há de serem feitas determinadas ponderações a esse discurso como retrata Cavalcanti (2009, p. 137 e 141):

Assim como ocorre com aqueles que invocam o interesse público e a supremacia do interesse público sobre o particular, os que invocam a solidariedade nesses termos pretendem, muitas vezes, atribuir legitimidade a discursos autoritários. E agem dessa forma, para fazer parecer que ou se concorda com todo o raciocínio por eles desenvolvidos, ou então o opositor do diálogo nega a própria solidariedade. Na verdade, porém, discursos desse gênero são falaciosos, e incorrem na grave falácia da “pergunta complexa”.

[...]

O discurso da solidariedade, como se vê, e a prática o demonstra, só é considerado em uma “ponta” da relação entre o Estado e a sociedade, a da arrecadação, na qual é menos, muito menos pertinente. No outro lado, o da destinação dos recursos, onde efetivamente faria toda a diferença, a solidariedade é esquecida por inteiro, o que torna falaciosa, para dizer o menos, sua invocação para justificar a arrecadação deste ou daquele tributo.

As palavras da autora justificam bem a impertinência da invocação do princípio da solidariedade para defesa dos interesses arrecadatórios do Estado. Ora, em um sistema capitalista não há como convencer o cidadão a necessidade da indisponibilidade dos seus bens, em prol da sociedade, sob o simples argumento de um interesse no aumento da arrecadação para aplicação nos fins sociais, quando sequer a destinação destes recursos é justificada ou transparente.

Outro argumento usualmente utilizado pelo Fisco para defender a interpretação *pro fisco* se baseia na tese de Nabais (2015) que entende que o tema dos deveres fundamentais tem sido esquecido nas democracias contemporâneas, as quais se limitam a dar um tratamento acurado aos direitos fundamentais, o que se explica pelo ambiente de “militantismo antitotalitário” e antiautoritário que se vivia quando das atuais constituições. Entretanto, não haveria como subsistir o entendimento de uma gama de direitos acobertados pelo Estado sem que fosse dado ao cidadão determinados deveres. Logo, o entendimento adequado deveria rejeitar simultaneamente o extremismo de um liberalismo que só reconhecem direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos, assim como também o contrário.

Ainda de acordo com esse autor, o imposto é um dever fundamental, o que quer dizer que esse não pode ser visto como um mero poder arbitrário do estado, nem como um mero sacrifício para o contribuinte, mas, antes disso, como essencial para uma comunidade organizada em um estado fiscal. Dessa maneira, não haveria como se falar em um pretensão direito fundamental de não pagar impostos.

Valadão e Ziembowicz (2018), ao revisar o tema do dever de pagar tributos

consideram que os direitos fundamentais não chegam a depender dos deveres fundamentais para serem concretizados, pois ambos gozam de autonomia, não sendo conexos ou a outra face da mesma moeda. Todavia, seria inquestionável que o dever de pagar impostos teria carácter indeclinável, tornando-se a cidadania fiscal o único caminho viável de um Estado Democrático de Direito, principalmente quando esse promete diversos direitos de cunho prestacional.

Note-se que a tese defendida por esses autores é retrata bem o contorno histórico que gerou um reforço exacerbado, mas necessário, de direitos fundamentais, não deixando as claras para os cidadãos quais são os seus deveres que devem subsidiar tão caros direitos. Não há direito que seja de graça, restando ao cidadão o dever de ser contribuinte, principalmente quando a grande fonte de recursos do Estado advém do recolhimento de tributos. Entretanto, o seu título “o dever fundamental de pagar impostos” levou uma série de juristas a mal interpretar a sua tese, a ponto de entender que o autor estaria a defender, a todo custo, a necessidade do contribuinte de adimplir qualquer imposto que lhe fosse cobrado, em virtude da característica da solidariedade social.

Ocorre que, jamais há na tese acima descrita, a defesa da necessidade de pagamento de tributos escorchantes ou arbitrários, ou seja, não se justifica que, na dúvida, deveria o contribuinte se submeter à determinada cobrança em virtude da característica da solidariedade social intrínseca a natureza do imposto.

Percebe-se que a argumentação de defesa da interpretação *in dubio pro fisco* com base no entendimento do dever fundamental de pagar impostos é um tanto quanto superficial. Isto porque, não se discute o dever fundamental de pagar tributos devidos e criados de acordo com o crivo da legalidade. O que se questiona é que, por vezes, existem situações de dúvida eminente, que não levam a certeza quanto à configuração de determinado fato como tributável, nestes casos em específico, mesmo assim, seria devido o sacrifício pessoal de um contribuinte em prol da sociedade, em virtude da característica de solidariedade do tributo? Entende-se que esse não foi o raciocínio desenvolvido pela tese de José Cassalta Nabais.

Em outras palavras, percebe-se que o que defende o princípio do dever fundamental de pagar impostos não se harmoniza com o entendimento da necessidade de uma interpretação sempre favorável ao fisco. Isto porque, essa linha de pesquisa se embasa na premissa da cobrança de tributos devidos, ou seja, o adimplemento dos tributos devidos é essencial para que haja o desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, sendo verdadeiramente impossível que os cidadãos pleiteiem um Estado com tarefas prestacionais e ao mesmo tempo uma carga reduzida de tributos. Em realidade, essa teoria demonstra a necessidade de custear o Estado, caso se entenda que esse deve promover a concretização de uma ampla gama de direitos

fundamentais.

Diante disso, se pode perceber quem nem o argumento do princípio da supremacia do interesse público em conjunto com o da solidariedade, nem o do dever fundamental de pagar impostos são suficientes para defender a teoria da interpretação *pro fisco*, devendo, em realidade, tais institutos serem relidos ou melhores interpretados pelos operadores do direito, de modo que possam apreender que tais bases teóricas justificam a existência da relação tributária, mas não se prestam para fundamentar uma teoria geral de interpretação sempre favorável ao fisco.

Sobre o tema, Ávila (2008) ainda assevera que a utilização de argumentos baseados exclusivamente na obtenção de receita, ou seja, visando apenas as consequências advindas de determinada decisão pode-se denominar de argumentação consequencialista, que, embora de uso frequente, deve ter um espaço muito restrito no ordenamento jurídico por não se harmonizar com outros princípios relacionados à proteção dos contribuintes.

É nesse cenário e por entender que a teoria da interpretação *pro fisco* não se faria mais adequada que surge a teoria da interpretação *pro contribuinte*, que não objetiva defender a desnecessidade do contribuinte pagar os seus tributos, mas se propõe encarar a relação jurídico-tributária de uma forma que expõe a vulnerabilidade do contribuinte, de modo a se entender pela necessidade de ajustes na leitura desta relação.

### ***2.2.2 Fundamentos da teoria pro contribuinte: a tríplice função do Estado e a situação de vulnerabilidade do contribuinte da relação jurídico-tributária***

Ao se analisar a relação jurídico-tributária, logo se percebe a sua incontestável peculiaridade, o que está apoiado no fato do Estado ter em suas mãos três funções essenciais, quais sejam: a de criar a legislação tributária, a de aplicar essa legislação, realizando cobranças administrativas, assim como a de julgar as lides tributárias. Sobre essa temática afirma Costa (1996, p. 277):

Por otra parte, la relación jurídica tributaria tiene la característica, que reiteradamente hemos señalado, de que el Estado es quien crea, mediante la ley, la obligación a su favor; la hace efectiva mediante la actividad administrativa y resuelve las controversias que se plantean, mediante sus órganos jurisdiccionales. La división de las tres funciones presenta en el derecho tributario, como lo destacó Hensel, una importancia mayor que en otras ramas, especialmente en lo que concierne a la independencia de los órganos jurisdiccionales en su función de declarar la inconstitucionalidad o la ilegalidad de los actos de los órganos legislativos y administrativos, y de esa manera proteger adecuadamente los derechos de los contribuyentes.

Em virtude dessa congregação de funções, decorre uma relação de subordinação e não de coordenação entre o Estado e o contribuinte, de modo que, em virtude dessa peculiaridade, tornou-se necessário o desenvolvimento do direito processual tributário e o reconhecimento de sua autonomia, porquanto o direito civil e processual civil não seriam suficientes para atender as peculiaridades dessa relação.

Geny (1950) entende que o direito fiscal não pode ser autônomo, pois essa característica não seria aceitável para qualquer ramo do direito, por retratar a possibilidade de encontrar sentido em sua lei em si mesma, com mais forte razão não seria aplicável ao direito fiscal, pois a regra fiscal emana de um poder superior. O termo mais adequado também não seria dizer que o direito fiscal é específico, pois esta especificidade advém de qualquer direito objetivo. Logo, a fórmula mais ajustada seria falar em um particularismo do direito fiscal. Esse, por sua vez, deve apoiar-se no direito civil, no intuito de evitar injustiças tendentes a ocorrer no particularismo pela autoridade suprema do mesmo e único Direito.

É o particularismo do Direito Fiscal que coloca nas mãos do Estado a tríplice função de instituir, cobrar e julgar, o que pode ser visto como um verdadeiro superpoder em face do contribuinte, o que denota essa característica pujante de vulnerabilidade intrínseca à existência de uma relação de subordinação. Sobre o tema, retrata Marins (2009, p. 24):

Essa condição estrutural, embora inerente ao mecanismo operativo próprio do Estado de Direito, é potencializadora das vulnerabilidades geneticamente existentes na relação tributária e precisa ser reconhecida para que possa ser adequadamente disciplinada. É essa mecânica estrutural própria que permite ao Estado ser a um só tempo o criador da regra obrigacional na qual aparece como sujeito ativo (por intermédio de seus órgãos legislativos), formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor (por meio de seus órgãos fazendários) e, ainda enquanto credor, o próprio Estado pode julgar a lide e executar o título executivo (por meio de seus órgãos administrativos e judiciais).

O Estado fiscal é o *único credor nos quadrantes do Direito* que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional e – logo – o contribuinte é o *único devedor* no ordenamento jurídico cujo credor exercer tríplice função na relação obrigacional. A partir deste ponto de vista é possível visualizar o quão vulnerável é o devedor tributário diante de seu credor onipotente.

Acrescenta Marins (2009) que a vulnerabilidade do contribuinte sempre existiu, seja na insegurança física e sentimento de desigualdade que era inspirada na figura do coletor de impostos medieval, seja nos dias atuais, em que essa relação assume novos contornos, que apesar de mais sutis demonstram ainda a mesma capacidade lesiva. Sob o enfoque do direito material, pontua que a vulnerabilidade do contribuinte se inicia na criação da lei exatorial, pois os projetos de leis tributários são votados por parlamentares que ou têm obrigações partidárias de apoiar iniciativas oficiais ou são absolutamente despreparados para compreender a matéria

posta em votação. A vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte também merece destaque, porquanto a complexidade dos modelos tributários contemporâneos, associada à frequência das alterações normativas produz elevado grau de suscetibilidade.

Note-se que, nos dias atuais, essa vulnerabilidade do contribuinte só se acentua, considerando a sua usual função de realizar o autolancamento, assim como pela quantidade de obrigações acessórias que os sujeitos passivos têm que cumprir, de modo que, além dos efetivos gastos para cumprir tais obrigações, os contribuintes ainda se vêm sempre inseguros e na iminência de serem atuados devido à quantidade de legislação que surge a todo o momento para exigir novas posturas em uma celeridade quase que inalcançável.

Martins Filho (2015), ao analisar o custo da complexidade para atender as exigências de conformidade no âmbito do Direito Tributário brasileiro, esclarece que o atual estudo da Price-Waterhouse&Coopers, intitulado *Paying Taxes 2015*, verificou que na América do Sul se tem uma média geral de 620 (seiscentas e vinte) horas gastas para se cumprir com obrigações tributárias, o que já fez com que em alguns países, em especial no Reino Unido, surgissem vários estudos e pleitos dos contribuintes para que os valores gastos na apuração do crédito tributário, por meio do autolancamento, bem como para o cumprimento de obrigações acessórias, também denominadas de deveres instrumentais fossem contabilizadas como custos ou despesas e por isso dedutíveis do lucro ou da renda.

Neste mesmo sentido é o raciocínio de Scaff (2014) que defende que a relação jurídica no direito tributário é uma relação de direito público, e que a CDA, que instrumentaliza a execução fiscal, tem proximidade com o carácter acusatório, próprio do Direito Público e longe do carácter dispositivo, próprio do Direito Privado, no qual as partes estão em patamar de igualdade. Trata-se de uma relação efetivamente desequilibrada e não estabelecida em bases igualitárias.

Assim, Caliendo (2013) conclui que o critério que melhor evoca o sentido constitucional é o *in dubio contra sacrificium*, no sentido que a exigência de sacrifício particular não pode ser deduzida de preceitos tácitos, devendo ocorrer tão somente em decorrência de uma norma expressa do ordenamento, sob pena de traduzir em arbítrio, abuso ou confisco.

Nesse contexto, não se critica a necessidade da criação da tributação como uma forma de custear a própria existência do Estado, de modo que se revela razoável a correlação entre direitos e deveres feita por José Cassalta Nabais em seu estudo. Entretanto, o que necessita de revisão de interpretação é o modo como o Estado está perseguindo o adimplemento dos tributos, submetendo os contribuintes aos seus interesses arrecadatórios a qualquer custo, subvertendo a realidade que deveria considerar a vulnerabilidade do contribuinte já existente

na relação material.

### **2.3 A influência da vulnerabilidade do contribuinte no plano material quando da formação de uma relação processual**

Como já exposto no tópico anterior, a vulnerabilidade do contribuinte encontra-se existente no plano material, pois o Estado é o criador da norma jurídico-fiscal, assim como no plano formal, vez que o Estado é o aplicador da norma jurídico fiscal e no plano processual, considerando que o Estado é o julgador da lide fiscal. Dentre essas, a que mais merece enfoque no presente trabalho é exatamente a vulnerabilidade do contribuinte no plano processual.

Isto porque, já se pôde perceber que a discussão quanto a interpretação da legislação tributária material *pro fisco ou pro contribuinte* não desponta mais tantos desgastes hermenêuticos, porquanto se pôde perceber que não se deve interpretar a norma tributária com nenhum sentimento apriorístico a ponto de deturpar a finalidade da norma. E mais, os excessos arrecadatórios do Estado parecem estar satisfatoriamente delimitados pelas limitações constitucionais do poder de tributar, considerando que houve um amplo estudo por parte dos doutrinadores do direito tributário dessa matéria. Entretanto, a questão da vulnerabilidade do contribuinte no plano processual revelou-se menos debatida.

O plano de partida para o desenvolvimento do Direito Processual Tributário foi feito por Carnelutti (1932), que percebeu o fenômeno atípico concernente ao processo tributário em decorrência da natureza da obrigação tributária e do dualismo existente na relação jurídica tributária. Fazendo esse embasamento histórico, Silva (2010, p. 31) afirma que “contraditoriamente a aplicação do Direito Tributário sempre esteve associada à ideia de proteger o interesse inalienável do Estado, premissa arrastada ao extremo consistente em se subtrair o controle dos atos arrecadatórios da esfera do Poder Judiciário”.

Destaca-se que por décadas o enfoque dos tributaristas sempre foi o direito material, ficando o direito processual por vezes esquecido como uma disciplina apenas de meio e, portanto, subjacente, de modo que as grandes arbitrariedades realizadas pelo Estado estariam presentes apenas no plano material, o que, por óbvio não é uma realidade atual. Sobre a temática afirma Marins (2005, p. 13 e 18):

Sob o prisma histórico da evolução das instituições jurídicas ocidentais, poucos temas têm sofrido tanto abandono da Ciência Jurídica como aquele concernente ao Processo Tributário. Do ponto de vista das Administrações Públicas modernas, em todo o mundo, a temática tem sido verdadeira *pièce de résistance* nos constantes arroubos dos Governos em face do Direito, na histórica tentativa de tornar mais frouxa as

libertadoras e evolucionárias amarras do Estado de Direito. Por ser tido como pedregoso, sedimentou-se o Processo Tributário através dos tempos como campo propício ao gérmen do arbítrio. [...]

*Por séculos o Estado arrogou-se “juiz-de-sua-própria-causa” em sério obstáculo ao desenvolvimento do Direito Processual Tributário como disciplina jurídica.*

De forma verdadeiramente contraditória aos estudos do direito tributário material, que está amplamente resguardado por forte doutrina que prega a visibilidade dos limites do poder de tributar, conforme já afirmado anteriormente, seguiu os rumos do desenvolvimento da teoria e doutrina do direito processual tributário, que nos dias atuais, está ligada ao falso axioma da debilidade da Fazenda Pública.

É com base nesse falso axioma que a Fazenda Pública vem inovando, cada dia mais, na forma da cobrança de tributos, criando novos institutos jurídicos a fim de aumentar o seu índice arrecadatório. Apesar de, em um primeiro momento, parecer que essa questão diz respeito apenas à eficiência de um exercício regular de um direito previamente estabelecido e já regulado, o que se percebe é que, em algumas situações, a prática supera a finalidade de cobrança de um tributo devido para a utilização de condutas que põem o contribuinte na condição de sequer poder discutir a exação tributária.

É interessante considerar que não apenas uma tributação excessiva revela a faceta do excesso do poder de tributar, mas também o meio que a cobrança do tributo é exercida. Uma cobrança desproporcional também pode vilipendiar princípios constitucionais, especialmente o princípio do contraditório e da ampla defesa.

É nessa linha de pensamento que Marins (2009, p. 53) defende que:

A função terapêutica do processo consiste em reequilibrar, por seu intermédio, as relações materiais que padecem de contaminação pela força política ou econômica. No processo judicial, a desigualdade material e a vulnerabilidade inerente a sujeitos de relações jurídicas devem ter sua assimetria neutralizada.

Logo, chegou-se o momento de se questionar se a amplitude atual de meios extrajudiciais de cobrança disponíveis pela Fazenda Pública, em conjunto com todos os benefícios quanto à cobrança do crédito tributário, não acentua, ainda mais, a posição de vulnerabilidade do contribuinte, ao ponto de tornar essa relação ainda mais similar a uma relação de poder, em que primeiro se força o adimplemento do tributo e somente depois se possibilita a discussão no judiciário sobre a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário.

Essa preocupação também é compartilhada por Marins (2009): “Identicamente grave – senão mais perigoso – está o alentado rol de sanções políticas utilizadas como instrumento oblíquo para a cobrança de tributos, como a exigência de certidões negativas para

dispor de bens (CNDs), invalidação de cadastro de pessoas físicas (CPF), proibição de emissão de notas fiscais etc.”.

A criação de novos meios de cobrança de tributos encontra, por vezes, terreno fértil para sua ampliação, considerando que se parte de um pressuposto que não é real, qual seja o de que no momento de sua implementação o contribuinte já teve oportunidade suficiente para discutir sobre a legalidade do crédito tributário nos órgãos administrativos. Entretanto, como pontua Silva (2010, p. 8): “A relação processual tributária tem como peculiaridade importante a unilateralidade do título executivo, já que a formalização do lançamento que possibilita a dívida ativa, título hábil para formar a execução forçada da dívida tributária, é realizada pelo próprio Estado”.

A realidade nem sempre acompanha a teoria, de modo que inúmeros são os litígios que por algum motivo não irão para análise no órgão administrativo – por exemplo, os tributos declarados e não pagos e decorrentes de intimações inválidas que geraram revelia – e também aquelas que demandam a discussão quanto à inconstitucionalidade da cobrança de determinadas exações, matérias essas que não encontram guarida de discussão no âmbito administrativo. Nessas situações, portanto, o sujeito passivo se vê obrigado a ter contra si inúmeros meios de cobranças extrajudiciais de tributos, antes mesmo de obter qualquer análise jurisdicional sobre o tema.

Fato é que por diversas vezes já houve discussão em âmbito doutrinário e também propostas de projetos de lei em que se defendeu a necessidade da criação da execução fiscal administrativa, encabeçada por Leon Frejda Szklarowsky<sup>2</sup>, que estudando aspectos do contencioso fiscal e administrativo no Brasil defende o axioma da garantia e agilidade na cobrança de sua dívida ativa, advogando a instituição da penhora administrativa. Entretanto, essas propostas não foram aprovadas pelo Senado Federal<sup>3</sup>. Silva (2010, p. 49) justifica as razões para a impossibilidade desta implementação:

Acima se verificou, portanto, que a Administração Fazendária brasileira possui dificuldades de cumprimento do que dispõe a lei, no que consiste ao processo de liquidação e lançamento da dívida tributária. Assim sendo, qualquer imperativo que intencione lhe conceder o poder executório da dívida é ainda muito precoce, tendo em vista o desenvolvimento precário da Administração Fazendária.

Permitir a expropriação forçada de bens do contribuinte por parte da Administração Pública, de acordo com a Constituição Federal de 1988, é violar noções de direito de propriedade garantido ao cidadão, bem como a garantia à prestação jurisdicional.

---

<sup>2</sup> Sobre o tema, sugere-se a leitura dos textos desse autor: “Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública” e “a lei de execução fiscal - o contencioso administrativo e a penhora administrativa”, na qual esse defende inovação do Direito brasileiro, em que a Fazenda Pública poderá executar o seu próprio ato, ao realizar a penhora administrativa.

<sup>3</sup> Projeto de Lei do Senado nº 174 de 1996 e Projeto de Lei do Senado nº 10 de 2005



Diante da não prosperidade na aprovação destes projetos que objetivavam implementar a penhora e execução administrativa, a Fazenda Pública entendeu por desenvolver, cada dia mais, o rol de meios extrajudiciais de cobrança de tributos disponíveis para forçar o contribuinte ao adimplemento destes, ao revés de seguir o caminho do aprimoramento da cobrança judicial do crédito tributário.

Entretanto, cumpre observar que, na maioria das vezes, a discussão quanto à legalidade da criação desses novos meios desperta debates apenas acerca da sua constitucionalidade, esquece-se de discutir a sua legalidade sob o viés da acentuação da vulnerabilidade do contribuinte.

Desse modo, a denominação de sujeito passivo nunca pareceu se adequar tanto, considerando que as Fazendas realizam investimentos não mais para realizar o lançamento – delegando essa função para o contribuinte – mas sim em também transportar para o contribuinte o ônus processual para questionar sobre a legalidade ou não de determinada medida extrajudicial de cobrança.

### **3 AS CONTROVÉRSIAS ENVOLVENDO O PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: UMA QUESTÃO PACIFICADA?**

No presente trabalho escolheu-se tratar sobre as controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais envolvendo 2 (dois) meios extrajudiciais de tributos, quais sejam o protesto de certidão de dívida ativa e a averbação pré-executória. Apesar da existência de outros meios de cobrança à disposição da Fazenda Pública, a escolha desses se deu considerando a elevada dissonância entre os juristas sobre a constitucionalidade e legalidade de ambos os meios de cobrança indireta, em virtude de uma possível violação de direitos fundamentais dos contribuintes.

Além disto, tornou-se necessário realizar um corte epistemológico na pesquisa, para que essa não se limite em descrever e opinar acerca dos mecanismos extrajudiciais à disposição da Fazenda Pública, podendo ir à diante, no capítulo seguinte, para demonstrar que esses meios, notadamente o protesto de CDA e a averbação pré-executória, geram uma inversão do ônus de judicialização de demandas, retirando da Fazenda Pública a necessidade de propor a execução fiscal, transportando para o contribuinte o ônus de combater as ilegalidades decorrentes dessas formas de cobrança, o que acentua de sobremaneira a vulnerabilidade do contribuinte, temática já tratada no primeiro capítulo.

Nesse capítulo, por sua vez, objetiva-se descrever a origem, finalidade e controvérsia da inclusão legislativa do protesto de certidão de dívida ativa como um título sujeito a protesto, o que deu surgimento a um novo meio extrajudicial de cobrança à disposição da Fazenda Pública, assim como as discussões sobre a legalidade e constitucionalidade desta medida. Enfoca-se nas discussões doutrinárias e a existente no Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN 5.315/DF.

Considerando a declaração de constitucionalidade do protesto de CDA, e sua abrangente utilização pelas Fazendas Públicas, questiona-se se a legalidade de sua utilização é uma questão amplamente pacificada. Para tanto, busca-se retratar algumas discussões que ainda existem sobre a temática, decorrentes da utilização ilimitada desse instituto sem qualquer limite pela Fazenda Pública, ou por ausência de uma regulamentação eficiente.

Chama-se a atenção do leitor e dos juristas, para que a legalidade desse meio indireto de cobrança não seja reconhecida pela mera repetição da decisão proferida pela Corte Superior, devendo ser consideradas as possíveis violações em cada caso concreto.

### 3.1 Origem, finalidade e inclusão da CDA como um título sujeito à protesto

O protesto tem o seu surgimento no direito cambiário, ramo do direito privado, que se dispõe a analisar o título de crédito, documento que permite a facilitação da circulação de riqueza. Essa facilitação é permitida, porquanto o título de crédito, apesar de baseado em uma relação obrigacional, que é representada pela figura do credor, devedor e a existência de uma prestação que deve ser adimplida por uma das partes, se desvincula dessa relação para demonstrar apenas o que está declarado no título.

De acordo com Caminha (2007), os títulos de crédito surgiram para suprir a necessidade de transmissão de crédito com segurança e rapidez, de modo que com a delimitação em um instrumento que pode circular, esse possa carregar consigo o conteúdo nele especificado, pouco importando qual a relação que o tenha gerado. É essa a característica primordial dos títulos de crédito: autonomia para fins de resguardar a segurança jurídica.

Com a desvinculação da figura do credor e devedor da relação jurídico obrigacional que deu causa ao surgimento e materialização do título de crédito, ele passa representar uma forma de riqueza, de bem da vida, que pode circular normalmente nas relações comerciais. É nesse cenário que o protesto se desenvolve, como forma de comprovar a inadimplência do devedor, tornando pública a vontade do credor de receber o que está representado na cártula.

O protesto estava previsto no Código Comercial de 1850, nos artigos 405 a 414, que foi posteriormente revogado pelo Decreto 2.044, de 31 de dezembro de 1908, sendo tratado também nas Lei Uniforme de Genebra, Lei de Duplicatas e Lei do Cheque. Os referidos diplomas normativos previam as formalidades que o ato deveria conter, assim como o próprio trâmite junto ao Cartório de Títulos, revelando os prazos e responsabilidades das partes.

A Lei 9.492, de 10 de setembro de 1997 (Lei do Protesto), por sua vez, passou a ampliar a abrangência do protesto, que estava limitado apenas aos títulos de créditos, sendo também aplicável a outros documentos de dívida que retratavam obrigação vencida e exigível. Conforme assevera Guerra (2015), desde então, ou seja, antes mesmo de qualquer previsão legal específica, o protesto de CDA passou a ser adotado pelas Fazendas Públicas, fato que restou amplamente debatido pela doutrina a sua legalidade ou enquadramento como sanção política. Apenas em 2012, pela alteração promovida pela Lei 12.767/2012, o parágrafo único do art. 1º da Lei do Protesto passou a incluir no rol de títulos sujeitos a protesto a CDA.

Tal inclusão normativa acirrou ainda mais os posicionamentos dos doutrinadores sobre a legalidade do protesto de CDA, doravante sendo analisada a constitucionalidade desse dispositivo. O primeiro argumento debatido que merece destaque é a questão da finalidade do

instituto do protesto. Isto porque, a Lei 9.492/97 conceitua o protesto, em seu art. 1º, como “ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”. A partir desta definição, se enfatiza a finalidade deste instituto, qual seja a de tornar pública a inadimplência do devedor do título de crédito, independentemente da sua causa (relação jurídica subjacente) (BRASIL,1997).

Sobre a definição e finalidade do protesto, apresenta Mamede (2014, p. 122):

O protesto é ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Trata-se de prática econômica e jurídica cunhada ao longo da evolução histórica da humanidade, instituída para asseverar o inadimplemento da obrigação, noticiando-o ao mercado.

Por sua vez, Machado (2015), sob a ótica da análise da finalidade do instrumento do protesto no Direito Cambiário, afirma que esse possui os seguintes efeitos: 1) interromper a prescrição; 2) viabilizar o pedido de falência; 3) induzir o devedor em mora; e, 4) preservar o direito de regresso do coobrigado. Tais efeitos seriam completamente irrelevantes na relação jurídico-tributária. O primeiro efeito seria afastado, pois essa interrupção da prescrição por ato extrajudicial é inadequada e jamais utilizada. O segundo efeito, é inteiramente inadmissível porque a Fazenda Pública não tem legitimidade para formular tal pedido. O terceiro é impróprio ou irrelevante, pois a mora para débitos tributários é automática a partir do dia seguinte ao seu vencimento, conforme art. 161 do CTN. Por fim, o quarto também não seria adequado à relação obrigacional tributária porque a responsabilidade de terceiros em nada depende do protesto. Assim, a inclusão legislativa seria pura demonstração de inconstitucionalidade e autorizaria uma verdadeira sanção política.

Assis (2014) também entende pela ilegalidade do protesto de CDA, de modo que não poderia ser outra conclusão senão a de que a mudança da finalidade do instituto decorreria do desespero do Poder Público em agilizar a cobrança do débito, validado pelo Poder Judiciário que objetiva se desafogar, mesmo que para isso seja necessário ignorar algumas garantias essenciais do contribuinte.

Comungando com o entendimento de desvio de finalidade do instituto, Casagrande (2007), acrescenta que a utilização do protesto de CDA pode ser considerado ato abusivo e vexatório, implicando inclusive uma quebra de sigilo fiscal, afrontando o disposto no art. 198 do CTN, pois atenta-se contra a justa medida dos interesses em conflito e contra o equilíbrio das relações jurídicas.

Com posicionamento diametralmente oposto, Bim (2008) defende que deve ser desfeito o mito de que o protesto só serve para certificar a mora do devedor, inferência essa que

alguns autores fazem pela exegese do art. 1º da Lei 9.492/97. Isto porque se é possível protesto de qualquer título judicial ou extrajudicial certo, líquido e exigível, obviamente a mora seria desnecessária, pois se certificar a mora fosse necessário o protesto seria sempre obrigatório e nunca facultativo. Assim, necessária a superação desse raciocínio, de que essa seria a única finalidade do protesto, o que já teria sido modificado pelas necessidades da sociedade em combater o inadimplemento.

Também em contraponto aos doutrinadores que defendem o desvio de finalidade do protesto de débitos tributários, Carvalho (2010) aponta que a essência do instituto não é só provar a inadimplência, mas também dar publicidade, tanto é que existe o protesto facultativo, o qual não é necessário para resguardar o interesse jurídico na pretensão executiva.

De acordo com Guerra (2015), o protesto teria duas finalidades, de provar a inadimplência e estimular o devedor a cumprir a sua obrigação no âmbito extrajudicial, em razão do abalo ao crédito causado. Na segunda finalidade, o benefício transcenderia a seara individualista, beneficiando a coletividade, que não poderia conviver com obrigações descumpridas.

Desta feita, apresentado o esboço histórico e os posicionamentos divergentes, o que se pode concluir é que na sua essência estrutural o protesto jamais teve como finalidade ser um instrumento de cobrança ou de coação para realização do pagamento, essa finalidade foi construída pela prática social, sendo referendada pela doutrina e transmudado pelo Poder Judiciário como instrumento hábil e efetivo de coação para a cobrança de créditos. O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, no julgamento do REsp 1689798<sup>4</sup> / SP (2017, *on line*) e REsp

---

<sup>4</sup>PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O "II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO". RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução.  
2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas "entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".

3. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer "títulos ou documentos de dívida". Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.

4. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o "II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo", definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a "revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo".

5. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas

1126515<sup>5</sup> / PR, entendeu que o protesto se tratava de um mecanismo bifronte, que além de

---

pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.

6. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

7. Recurso Especial provido. (REsp 1689798/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2017, DJe 19/12/2017)

<sup>5</sup> PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O "II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO". SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.

2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas "entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".

3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.

4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer "títulos ou documentos de dívida". Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.

5. Nesse sentido, tanto o STJ (RESP 750805/RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado.

6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública.

7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob espectro jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF/1988) e da imparcialidade.

8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.

9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.

10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o "Auto de Lançamento", esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.

11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).

12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve "surpresa" ou "abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.

13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.

14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o "II

servir para colocar o devedor em mora e provar a inadimplência também é uma modalidade alternativa para cobrança da dívida, de modo que o seu substrato fático e, conseqüentemente, jurídico foi ampliado, em prol da necessidade de se perseguir a solvência dos créditos, em prol do credor.

Entretanto, o que há de se ponderar que essa nova finalidade do protesto como uma forma de coação não pode ser vista da mesma maneira na relação jurídica de direito privado e na relação jurídica de direito tributário. Diferente do posicionamento de Carvalho (2010), que defende que o protesto não tem função tutelar exclusivamente os interesses privados, não podendo o Estado ter menos direitos quando existe um interesse público na arrecadação, entende-se justamente o contrário.

Isto porque, na relação privada a obrigação é formada pela vontade, enquanto que na relação jurídica tributária o elemento volitivo é irrelevante, porquanto fundamentada na estrita legalidade. Logo, essa grande diferença entre a relação de direito privado e a relação jurídica tributária no momento de sua formação deve ser levada em consideração ao se cogitar na utilização dessa nova finalidade – de cobrança indireta – do protesto de CDA.

Ressalte-se que a vontade que se merece destaque é aquela na formação da relação jurídica e não no momento da realização do protesto, que é posterior ao inadimplemento. É lógico que nenhum particular terá vontade de ter o seu título protestado, mas em um momento anterior, autorizou a sua ocorrência, ainda que implicitamente, por desejar a contraprestação da relação obrigacional. Na relação tributária essa vontade não existe sequer na sua formação, de modo que aceitar o protesto de CDA, ocorre, mais uma vez, como um reflexo de imposição do Estado na relação desequilibrada entre fisco e contribuinte, o que acentua de sobremaneira a sua vulnerabilidade.

---

Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo", definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a "revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo".

15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.

16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação - naturalmente adaptada às peculiaridades existentes - de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ.

(REsp 1126515/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 16/12/2013)

Comungando com este entendimento e ressaltando os percalços trazidos pelo protesto de CDA, Almeida (2001) relata que, em que pese às medidas moralizadoras tomadas pelo Poder Judiciário nas ações indenizatórias, o instrumento do protesto vem causando abusos incontestáveis, lançando o descrédito de pessoas, sob o pretexto de promoção de medidas acautelatórias de direito de credores, tal como os serviços de proteção ao crédito, que foi transformado em um instrumento de pressão contra devedores.

Outro ponto exaustivamente debatido entre os doutrinadores para se defender a legalidade ou ilegalidade do protesto de CDA foi a utilização do princípio da proporcionalidade, pelos ensinamentos difundidos por Alexy (2008). Ou seja, foi analisado se o protesto de CDA respeitaria os subprincípios da adequação (relação causa e efeito), necessidade (meio mais suave) e proporcionalidade em sentido estrito (relação de custo benefício).

Farias (2006), defende que todos os subprincípios da proporcionalidade não são observados, o que ensejaria uma latente necessidade da declaração de sua inconstitucionalidade. O meio não seria necessário, pois não é requisito para a gerar a CDA o protesto, não contribuindo de qualquer maneira para a sua formação. Também não seria adequado, pois o ordenamento jurídico já prevê rito específico para a cobrança dos créditos tributários na Lei de Execuções Fiscais. Por derradeiro, não seria proporcional em sentido estrito, pois o meio serve apenas como forma de coagir indiretamente o contribuinte para o pagamento do tributo. Assim, tal instrumento poderia ser qualificado como sanção política, pois não há qualquer proveito prático para a propositura da execução fiscal, promovendo ainda uma violação ao direito fundamental do contribuinte de livre exercício de profissão e atividade econômica. Acrescenta ainda, a necessidade de se retirar do mundo jurídico o protesto de CDA, sob pena do Estado deixar de se utilizar dos meios convencionais para obtenção do seu crédito, para fazer manejo apenas de vias indiretas.

Em clara dissonância, Carvalho (2010) levanta que o princípio da proporcionalidade é respeitado, pois o meio é adequado, considerando que atinge o seu objetivo de perseguição do crédito tributário, seria necessário pois não existe qualquer outro meio extrajudicial equivalente ao protesto de CDA para se falar em meio menos gravoso e, por fim, seria adequado em seu sentido estrito, pois os interesses coletivos decorrente do adimplemento do crédito tributário seriam superiores a esfera individual do devedor que tem o seu título protestado.

Apesar de ambos os posicionamentos serem respeitáveis, entende-se de forma diferente. Isto porque, o meio (protesto de CDA) é sim adequado para conseguir o fim a que se destina (adimplemento do débito), tanto é que as pesquisas de 2018 realizadas pela Procuradoria



Geral da Fazenda Nacional revelam que ocorreu o pagamento de débitos, em virtude da estratégia do protesto, no montante de R\$ 1.250.253.196,50 (um bilhão, duzentos e cinquenta milhões, duzentos e cinquenta e três mil, cento e noventa e seis reais e cinquenta e sete centavos) para a União, o que equivale a 4% (quatro por cento) de todo o numerário recuperado no ano de 2018 (BRASIL, 2019). Ou seja, o meio atinge o seu fim e pode ser considerado como eficaz.

A bem da verdade, a grande questão que se traz à tona é que esse meio é tão gravoso perante o mercado, que, muitas vezes, os contribuintes preferem adimplir débitos indevidos de pequena monta, para não sofrer ônus bem piores como, por exemplo, a não concessão de um financiamento, de uma licitação ou fechamento de um contrato empresarial. Partindo dessa realidade fática, é que se assevera que esta medida não é necessária, pois não é o meio mais suave dentre as possíveis opções existentes para que possa alcançar o fim buscado, considerando que a execução fiscal (meio judicial) objetiva e alcança o mesmo fim.

De acordo com Guerra Filho (2007), que nomeia o subprincípio da necessidade como exigibilidade, “esse meio deve se mostrar ‘exigível’, o que significa não haver outro, igualmente eficaz, e menos danoso aos direitos fundamentais”. Há de se ressaltar apesar de não se furtar do entendimento de que a execução fiscal, considerando a morosidade do Judiciário, não seria mais meio tão eficaz quanto o protesto para atingir esse fim, há de se levar em consideração que a sua eficácia decorre exatamente de uma restrição exagerada aos direitos fundamentais do contribuinte, notadamente o do livre exercício de atividade econômica.

É com base nesse raciocínio que se infere que o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito também não é respeitado. Isto porque, a ineficácia do Poder Judiciário, em virtude da sua sobrecarga de processos, é um problema geral, que não atinge só o recebimento dos créditos tributários, de modo que não se pode pensar no instrumento do protesto como a grande solução dessa dificuldade, sem levar em consideração as restrições aos direitos fundamentais do contribuinte que a medida traz. Inúmeras são as possibilidades para melhorar a eficácia do recebimento desses créditos, por meio da execução fiscal, como por exemplo a celeridade do envio dos créditos para execução entre as corporações (órgão de fiscalização e procuradorias), o desenvolvimento de novas tecnologias para analisar o patrimônio e solvência do contribuinte, a criação de varas específicas para créditos de pequena monta, assim, como a própria melhora do aparato judicial como um todo.

Desta feita, compreende-se que o protesto de CDA é realmente o meio mais fácil e menos custoso para a Fazenda Pública para conseguir a finalidade almejada de potencializar a arrecadação, entretanto, além de não ser a única solução possível e desejável, tal atitude atinge os direitos fundamentais do contribuinte de sobremaneira, principalmente quando esta

possibilidade é dada para a Fazenda Pública como um “cheque em branco”, sem se exigir qualquer procedimentalização para a realização do meio extrajudicial, o que causa, na prática, diversas distorções que serão tratadas nos tópicos subsequentes.

### **3.2 A decisão do STF na ADI 5135/2016: uma análise sobre a constitucionalidade do protesto**

Antes de se analisar as distorções que o protesto de CDA trouxe aos contribuintes na prática, interessante se faz traçar o panorama das discussões ocorridas no Supremo Tribunal Federal (STF), que finalmente analisou, em 03 de novembro de 2016, a constitucionalidade do protesto de CDA, na ADIN 5.135/DF proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

No julgamento, foi analisada a constitucionalidade formal e material da norma. No sentido formal examinou-se se ocorreu ofensa ao devido processo legislativo, porquanto o dispositivo normativo em análise foi incluído por emenda, em medida provisória que versava sobre o serviço público de energia elétrica, debateu-se sobre a pertinência temática entre a medida provisória e a emenda, assim como se esta sistemática poderia ofender a constitucionalidade do dispositivo.

A ação teve como Relator o Desembargador Luís Roberto Barroso, que afastou a inconstitucionalidade formal da norma, pois no julgamento da ADI 5.127 de 2015, apesar do STF já ter firmado o entendimento que a prática do Congresso Nacional, de introduzir emendas sobre matérias que não encontrassem pertinência com a matéria principal da medida provisória seria inconstitucional, por malferir o princípio democrático e o devido processo legal legislativo, o Tribunal atribuiu eficácia *ex nunc* a este entendimento, convalidando todas as emendas com semelhante vício, o que se aplicou ao caso do protesto de CDA. A discussão de inconstitucionalidade formal da norma que incluiu a CDA como título sujeito à protesto, portanto, não gerou maiores divergências no plenário, por se tratar de um tema já debatido.

A análise da constitucionalidade material, por sua vez, ponderou as questões abordadas no tópico anterior, que podem ser sintetizadas na qualificação da nova medida de cobrança extrajudicial como sanção política, por implicar em uma restrição ilegítima a direitos fundamentais do contribuinte para coagir o devedor ao pagamento de tributos. Logo, analisou-se a constitucionalidade da norma verificando a que nível essa violaria os direitos fundamentais, especialmente o do devido processo legal, a livre iniciativa e o livre exercício profissional.

No voto, o Desembargador Relator entendeu que o protesto não violaria o devido

processo legal, pois não impediria que o devedor acessasse o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito tributário ou sustá-lo, o que decorre do princípio constitucional da inafastabilidade a jurisdição. A livre iniciativa também estaria sendo respeitada, considerando que o protesto não comprometeria a condução e continuidade empresarial, tal como acontece quando existe apreensão de mercadorias, maquinários, interdição do estabelecimento, causando apenas uma restrição à linha de crédito, que por ser eventual e indireta não atingiria o núcleo essencial dos direitos fundamentais (BRASIL, 2016).

Ressalvou, entretanto, que apesar do protesto ser um mecanismo necessário e constitucional para descongestionar a morosidade do Judiciário, algumas cautelas seriam necessárias, sendo recomendável a edição de regulamentação, que explicita os parâmetros utilizados para a distinção que será feita entre os administrados e as diversas situações de fato existentes, tal como a limitação por dívidas abaixo de determinado valor, ou que leve em consideração a participação do administrado para a constituição da dívida.

De modo divergente entendeu o Ministro Marcos Aurélio, que defende que o protesto, tradicionalmente, sempre teve ligado às relações jurídicas comerciais, visando dar publicidade ao inadimplemento do título, certeza e liquidez. A CDA, por sua vez, já teria a presunção dessa certeza e liquidez, razão pela qual não seria medida adequada. Além disso, considerando que o protesto é um título bilateral, em que quem protesta também poderá ter o título protestado, essa característica não poderia ser utilizada pela Fazenda Pública, seja a seu favor ou desfavor, o que demonstra a sua inadequação (BRASIL, 2016).

Focando na intenção determinista do instituto, aponta que, apenas em 2012, pensou-se na inclusão da CDA como um título sujeito a protesto, o que demonstra que o objetivo exclusivo dessa mudança foi alcançar a satisfação do tributo compelindo coercitivamente o devedor a adimplir o débito existente. Com a inclusão dessa medida também passaria para o contribuinte o ônus de ingressar em juízo para questionar eventual ilegalidade, invertendo-se a ordem natural, inclusive com pagamento de custas e preparo da ação a ser ajuizada, obrigação esta que a Fazenda Pública em juízo está dispensada.

Apesar da referida polaridade de argumentos, votaram com o relator, pelo desprovimento da declaração de inconstitucionalidade da norma os Desembargadores Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli. Já os ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski divergiram do relator e votaram no sentido da procedência do pedido. Assim, foi fixada a seguinte tese: “O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política” (BRASIL,

2016).

Entende-se que a decisão não levou em consideração diversos pontos cruciais, tal como o desrespeito da finalidade do protesto, notadamente quando se analisa a inexistência de vontade na relação jurídico tributária e o desrespeito ao princípio da proporcionalidade, pois esse não seria o único meio e menos gravoso para conseguir os fins almejados de incremento na recuperabilidade dos créditos tributários.

Além disso, conforme será melhor explorado nos tópicos posteriores do presente trabalho, a declaração de constitucionalidade do protesto de CDA, acentuou uma realidade já preexistente, de vulnerabilidade do contribuinte no plano material e processual, esse último, porque deu ao contribuinte o ônus de judicializar a questão para discutir a legalidade da medida realizada.

### **3.3 Das controvérsias ainda existentes sobre o protesto de CDA**

A decisão da Corte Superior ocasionou diversas consequências na prática, as quais possivelmente *a priori* não foram consideradas pelos julgadores, tampouco pelos doutrinadores que debatiam o tema, o que acentuou a violação aos direitos fundamentais dos contribuintes. Entretanto, como normalmente acontece quando ocorre uma decisão de repercussão geral, essa temática vem sendo pouco debatida na doutrina e nos tribunais, que utilizam o precedente de forma indistinta, considerando uma suposta pacificação sobre o tema.

Essas novas controvérsias ocorrem em decorrência da regulamentação deficitária acerca dos limites da Fazenda Pública em realizar o protesto judicial, ou até mesmo em virtude do desrespeito aos próprios limites estabelecidos. O primeiro exemplo que pode ser citado é a existência da possibilidade de configuração de uma duplicidade de meios para persecução do mesmo fim, de obtenção do adimplemento do débito tributário, com a propositura de protesto de título e propositura de execução fiscal de um mesmo débito.

No âmbito federal, com o objetivo de disciplinar a matéria do protesto de CDA, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Portaria nº 429 de 04 de junho de 2014 (BRASIL, 2014), que dispõe em seu artigo 1º que “as certidões de dívida ativa da União e do FGTS, de valor consolidado de até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), poderão ser encaminhadas para protesto extrajudicial por falta de pagamento, no domicílio do devedor”. A Portaria nº 75, de 22 de março de 2012 (BRASIL, 2012), por sua vez, determinava o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Assim, a sistemática de cobrança dos débitos da Fazenda Nacional permeava em uma análise inicial de valores, no caso de débitos com valor até vinte mil reais, a CDA era encaminhada para protesto e, acima de cinquenta mil reais, era proposta execução fiscal. Entre os valores de vinte a cinquenta mil reais, por sua vez, fica à disposição da Fazenda Nacional ambos os meios (extrajudicial e judicial) para a persecução do débito.

Entretanto, veja-se que a possibilidade da utilização de dois meios para conseguir o mesmo fim, por parte da Fazenda Pública, é ainda mais gravosa ao contribuinte, ocasionando uma verdadeira situação de *bis in idem* de vias e abuso de direito, fato que era rechaçado por doutrinadores antes mesmo do julgamento pelo STF sobre a constitucionalidade da norma.

É o que se infere pelos ensinamentos de Mazzei, Signorelli e Geraige Neto (2013), que concluem pela licitude do protesto de CDA, desde que já não haja execução fiscal em curso, podendo ser utilizado como um meio alternativo e não cumulativo, sob pena da configuração de abuso de direito, pois nessa hipótese não restaria demonstrado o interesse da Fazenda Pública de defender uma política de desjudicialização, mas sim uma coação moral infundada por um excesso de prerrogativas existentes em favor desta.

Júnior (2013), ao analisar especificamente a Legislação e dados de Minas Gerais, afirma que esse Estado gasta muito para receber muito pouco ajuizando execuções fiscais de dívidas de pequeno valor, o que vai de encontro ao princípio da eficiência da Administração Pública, defendendo a juridicidade do protesto de CDA, pois a legislação desse Estado abre mão do ajuizamento da execução fiscal de débitos de pequeno valor, de modo que, ou a CDA é protestada, ou ocorre o ajuizamento de execução fiscal, não havendo a duplicidade da utilização dos institutos. Ou seja, reconhece que apesar de ser necessária a persecução da eficiência, deve ser precedida de uma escolha pela Fazenda Pública.

Entretanto, algumas decisões jurisprudenciais<sup>6</sup> estão entendendo pela possibilidade da cumulação da realização do protesto e propositura da execução fiscal, embasados na decisão

---

<sup>6</sup>TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – IPTU – MUNICÍPIO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO – Sentença que reconheceu a ilegitimidade passiva da autora no lançamento do tributo. ILEGITIMIDADE PASSIVA – Inocorrência – Instrumento particular de promessa de venda e compra não registrado no competente Cartório de Registro de Imóveis – Legitimidade concomitante do compromissário vendedor e do promitente comprador para figurar no polo passivo da execução fiscal – Inteligência do art. 34, do Código Tributário Nacional - Precedentes do STJ e desta 15ª Câmara de Direito Público deste Tribunal de Justiça. PROTESTO DE CDA – Não há impedimento para que a Fazenda Pública utilize meios judiciais e extrajudiciais para obter a satisfação de seu crédito, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS - Alegado constrangimento em razão da cobrança indevida – Tributo cobrado em conformidade com a legislação vigente - Sentença reformada – Recurso provido. (TJ-SP - APL: 10179784220148260564 SP 1017978-42.2014.8.26.0564, Relator: Euripedes Gomes Faim Filho, Data de Julgamento: 28/07/2015, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 30/07/2015)

DIREITO ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PESSOA JURÍDICA. PRETENSÃO. SUSPENSÃO E CANCELAMENTO DE PROTESTO. TÍTULO. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). ALEGAÇÃO. ILEGALIDADE DO PROTESTO DIANTE DA SUBSISTÊNCIA DE EXECUTIVO FISCAL EM CURSO. IRRELEVÂNCIA. HIGIDEZ DO CRÉDITO E INEXISTÊNCIA DE CAUSAS SUSPENSIVAS. PROTESTO. LEGALIDADE E LEGITIMIDADE. MEIO DE COERÇÃO INDIRETA E COBRANÇA. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.492/97, COM A REDAÇÃO DITADA PELO ARTIGO 25 DA LEI Nº 12.767/12. OPORTUNIDADE E CONVENIÊNCIA DO ATO. RESERVA ASSEGURADA À DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ARBITRARIEDADE E ABUSO DE DIREITO. INOCORRÊNCIA. SUBSISTÊNCIA CONCOMITANTE COM O EXECUTIVO. LEGITIMIDADE. LIMINAR DE SEGURANÇA. VEROSSIMILHANÇA DO ADUZIDO. PROVA INEQUÍVOCA. PLAUSIBILIDADE DO DIREITO. INEXISTÊNCIA. INDEFERIMENTO. AGRAVO PROVIDO. 1. A Lei nº 12.767/12 inserira parágrafo único no artigo 1º da Lei nº 9.492/97, incluindo textualmente entre os títulos sujeitos a protesto as Certidões de Dívida Ativa - CDA's da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas, legitimando a utilização do instrumento de cobrança indireta pela fazenda pública, obstando que o ato cartorário levada a efeito seja invalidado, salvo eventual desconstituição do crédito tributário retratado no título. 2. O protesto de certidão de dívida legalmente constituída, ponderado o objetivo primordial do ato cartorário, que é a constituição do devedor em mora e a prova da inadimplência, consubstanciando, ademais, forma indireta de coerção e cobrança, não se desvela incompatível com a subsistência de executivo fiscal previamente aviado com lastro no mesmo título, à medida em que, não havendo óbice legal a convivência dos instrumentos de cobrança, sua utilização se revela legal e legítima, encerrando manifestação da oportunidade e conveniência asseguradas à fazenda pública, não podendo ser interpretado como abuso de direito. 3. Estando o Distrito Federal legitimado legalmente a levar a protesto as Certidões de Dívida Ativa - CDA's que emite, a opção, estando reservada ao juízo discricionário da administração, porquanto o título, ostentando exequibilidade, prescinde de qualquer outro ato como pressuposto destinado a agregar-lhe esse atributo, não está sujeita à cognoscibilidade do Judiciário, porquanto o controle que lhe está reservado cinge-se à legalidade do ato traduzido na subsistência do débito tributário estampado no título, não tangenciando a aferição da legitimidade da opção. 4. O protesto de Certidão de Dívida Ativa é instrumento legal que tem por escopo atestar formalmente o inadimplemento da dívida fiscal nela retratada, compelindo o obrigado a realizá-la sob a premência de evitar que irradie seus efeitos junto ao mercado, assistindo à Fazenda Pública o direito de postular o correspondente registro enquanto permanecer hígido o crédito tributário, ainda que previamente ajuizada a correlata ação executiva fiscal, obstando que seja invalidado o ato cartorário, notadamente se ausente qualquer causa suspensiva de exigibilidade da obrigação tributária (CTN, art. 151), não havendo que se falar em abuso de direito, desvio de finalidade ou arbitrariedade por parte do ente estatal. 5. Agravo conhecido e provido. Unânime. (TJ-DF 07083260920188070000 DF 0708326-09.2018.8.07.0000, Relator: TEÓFILO CAETANO, Data de Julgamento: 13/02/2019, 1ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no PJe : 20/02/2019 . Pág.: Sem Página Cadastrada.)

AÇÃO CAUTELAR. SUSTAÇÃO DE PROTESTO. LIMINAR INDEFERIDA NA ORIGEM. POSSIBILIDADE LEGAL DE LEVAR CDA A PROTESTO. IRRELEVÂNCIA DA CONCOMITANTE EXECUÇÃO FISCAL DO MESMO TÍTULO. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO. ENTENDIMENTO ATUAL DA CÂMARA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. "De acordo com o art. 1º da Lei n. 9.492/97 e Provimento n. 67/1999 da Corregedoria-Geral de Justiça, tem prevalecido no âmbito da jurisprudência desta Corte o entendimento de que qualquer título executivo extrajudicial, ainda que não de natureza cambial - a exemplo das CDA's -, pode ser objeto de protesto." Em sentido contrário ao entendimento manifestado por esta Primeira Câmara de Direito Público em recentes precedentes, a partir do julgamento do presente recurso passa-se a adotar a orientação no sentido de que, na linha do tratamento privilegiado dispensado pelo legislador pátrio ao Fisco na busca do crédito tributário, mais do que a Lei n. 6.830/80 - v.g., que viabiliza a penhora dos mais diversos bens do devedor até o limite da dívida, permite a formação de título executivo de modo unilateral, condiciona os embargos do executado à prévia penhora, prevê requisitos mais simplificados para a petição inicial -, o exequente também tem à sua disposição o concomitante protesto da CDA. "De acordo com as substanciais ponderações lançadas pelo eminente Des. Paulo Henrique Moritz Martins da Silva, ao inaugurar a divergência, 'A admissibilidade do protesto concomitante ao ajuizamento de execução fiscal está em consonância com o ponto comum que tem inspirado as decisões a respeito do tema: propiciar à Fazenda mais meios de recuperar seus créditos' (AI n. 0032328-81.2016.8.24.0000, da Capital, rel. Des. Carlos Adilson Silva, j. 10-10-2017).(TJ-SC - AI: 40060027920178240000 Joinville 4006002-79.2017.8.24.0000, Relator: Jorge Luiz de Borba, Data de Julgamento: 06/08/2019, Primeira Câmara de Direito Público)

de constitucionalidade proferida pelo STF, a despeito dessa mesmo ter ressalvado a necessidade de existência de limites e procedimentalização para realização do protesto.

Essas decisões acentuam de sobremaneira a vulnerabilidade do contribuinte, pois a utilização dos procedimentos de forma concomitante ocasionaria uma onerosidade excessiva a ao executado, princípio regente de todo processo de execução. Além disto, ainda coloca ao contribuinte o ônus processual de propor ações com o objetivo de afastar os excessos da Fazenda Pública, o que, de maneira alguma, contribui para o fim almejado de desafogamento do Judiciário e uma economia para o próprio contribuinte de não judicialização da discussão sobre os seus débitos.

Outro ponto que também merece ser destacado como um novo cenário desfavorável ao contribuinte, quando da ocorrência do protesto em conjunto com a execução fiscal, é que, por ausência de previsão na Lei do Protesto, mesmo que o contribuinte ofereça garantia na execução fiscal, demonstrando sua boa-fé e ampla possibilidade de solver a dívida, o protesto deste débito não é automaticamente suspenso. Isto porque, diferentemente da legislação do CADIN (Lei 10.522/02), que expõe expressamente em seu art. 7<sup>o</sup>, a suspensão dessa restrição quando da apresentação da garantia, a atual legislação do protesto não prevê o mesmo, de modo que o contribuinte pode oferecer garantia na execução fiscal e continuar com o título protestado<sup>8</sup>.

Considerando, portanto que a oferta de garantia não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos moldes do art. 151 do CTN, o que interromperia automaticamente o protesto, a atual legislação merece previsão específica para combater essa situação peculiar. Atualmente, resta ao contribuinte, para afastar a referida arbitrariedade, o ônus de judicializar a situação, para fins de obter uma concessão de medida liminar, baseada na existência da garantia e argumentos de abuso de direito para que, finalmente, possa retirar a restrição creditícia.

Além disso, outro ponto importante que merece ser ressaltado é que, atualmente, mesmo tendo a Portaria nº 429 de 29 de junho de 2014, sido clara no sentido de permitir o protesto de CDA nos valores consolidados de até cinquenta mil reais, a Fazenda Nacional vem

---

<sup>7</sup> Art. 7<sup>o</sup> Será suspenso o registro no Cadin quando o devedor comprove que:

I - tenha ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da lei;

II - esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei.

<sup>8</sup> Sobre o tema, exemplifica-se com a decisão que manteve o protesto, mesmo diante da apresentação de garantia: TRF-4 - AG: 50454064320194040000 5045406-43.2019.4.04.0000, Relator: SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, Data de Julgamento: 30/10/2019, SEGUNDA TURMA.

extrapolando esses limites e apresentando à protesto débitos com valores superiores à cinquenta mil reais.

Esta atitude também é ilegal e viola os direitos fundamentais dos contribuintes que não conseguem saber quais os limites que a Fazenda Pública está sujeita para o manejo do meio extrajudicial de cobrança. Logo, mais uma vez, a utilização do protesto vem desrespeitando as importantes ressalvas feitas no julgamento do STF da ADIN 5.135/DF, em suas palavras: “A declaração de constitucionalidade do protesto de certidões de dívida ativa pela Administração Tributária traz como contrapartida o dever de utilizá-lo de forma responsável e consentânea com os ditames constitucionais” (BRASIL, 2016).

O critério de limitar o protesto de CDA a determinados valores merece ser reforçado e seguido pela Fazenda Pública, notadamente até a quantia que dispensa o ajuizamento da execução fiscal, pois isso possibilitava que o contribuinte pudesse ter, pelo menos, uma previsibilidade da medida extrajudicial que seria utilizada em seu desfavor no caso de eventual inadimplemento do crédito tributário. A previsibilidade é pedra de toque do princípio da segurança jurídica e deve reger todas as relações jurídicas, seja de direito privado ou público, sendo ainda mais importante no direito tributário, considerando a importância do princípio da legalidade.

Interessante se faz, então, que os tribunais superiores revisitem a matéria, para fins de analisar não somente a constitucionalidade e legalidade do protesto sob o viés abstrato, mas também distinguindo situações que demandam uma melhor análise sobre a existência da utilização deste instrumento de uma forma excessiva, o que pode expressar um verdadeiro abuso do poder público na cobrança do título executivo. Além disso, também restou demonstrado que a regulamentação do protesto ainda é deficitária, o que afronta não só as razões de decidir da decisão proferida pelo STF, mas também os direitos fundamentais dos contribuintes.



## **4 DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA: NOVO MODELO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO OU FORMA DE SANÇÃO POLÍTICA?**

O presente capítulo tem por finalidade tratar sobre a averbação pré-executória, meio extrajudicial de cobrança de tributo e nova forma de garantia do crédito tributário da União, decorrentes de recentes inovações legislativas, que pode ser conceituada como um instituto que possibilita à Fazenda Nacional averbar a existência da CDA nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, assim como promover a sua indisponibilidade, retirando o poder do contribuinte de dispor do seus bens e direitos.

Desde já, ressalte-se que apesar da averbação pré-executória limitar-se ao crédito tributário da União, o debate não se faz menos importante, considerando a latente probabilidade da repetição legislativa por meio dos outros entes federados, caso ocorra a declaração de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Por zelo e ética, ressalva-se que, por se tratar de um instituto com aproximadamente 2 (dois) anos de previsão e pouco mais de um ano de aplicação, as fontes doutrinárias revelaram-se limitadas, o que não compromete a relevância da pesquisa, notadamente em virtude da temática ainda não ter sido debatida pelos tribunais superiores.

Desta feita, para introduzir o leitor expõe-se sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa da União, que modificou diversos procedimentos, notadamente aqueles relativos à forma de constituição do crédito tributário por meio do lançamento, assim como um maior enfoque para o recebimento e garantia do crédito ainda em uma fase anterior à propositura da execução fiscal. Empós, também será debatido acerca da constitucionalidade formal e material da legislação que prevê a averbação pré-executória, sendo também comparado com os institutos da cautelar fiscal e o art. 185-A do CTN.

### **4.1 O novo modelo de cobrança da dívida ativa da União e o surgimento da averbação pré-executória**

O novo modelo de cobrança de dívida ativa da União, abrange tanto o novo fluxo de inscrição de dívida ativa da União, regulamentado pela Portaria 33/2018 da PGFN, quanto o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), previsto na Portaria 396/2016, que são compostos por procedimentos que têm a finalidade de trazer eficiência para o processo de recuperação do crédito tributário na fase administrativa e judicial, com o auxílio do desenvolvimento de novas tecnologias.

O RDCC, é formado pelo conjunto de 4 (quatro) procedimentos, quais sejam: o Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial, com a automatização e coleta de informação sobre os bens dos devedores; a utilização de meios extrajudiciais e cobrança; o Procedimento Especial de Acompanhamento de Parcelamento (PEAP); e, o Procedimento de Acompanhamento de Execuções Garantidas ou Suspensas por decisão judicial (BRASIL, 2016).

Todas essas ferramentas criadas pelo RDCC objetivam que a Fazenda Nacional possua maior controle no adimplemento do crédito tributário, promovendo o acompanhamento no patrimônio do contribuinte apto a verificar o seu esvaziamento. A longo prazo, o objetivo da PGFN é fazer uma classificação da capacidade de pagamento dos devedores (*rating* da dívida da União), para combater o devedor contumaz, o que propõe ser legislado pelo Projeto de Lei 1.646/2019 (MAIA, 2019).

Posteriormente a criação do RDCC, foi regulamentado pela Portaria 33/2018 da PGFN um novo fluxo de inscrição e cobrança da dívida ativa que possui, em síntese, os seguintes vetores de inovação: a) exame de legalidade prévio; b) a previsão de discussão administrativa das dívidas antes da prática de atos mais gravosos de cobrança (PRDI); c) a possibilidade de oferta antecipada de garantia na esfera administrativa; e, d) a procedimentalização da averbação pré-executória, prevista na Lei 13.606/18 (BRASIL, 2018)<sup>9</sup>.

No novo trâmite, após o envio do débito para a PGFN, antes mesmo da realização de qualquer ato de cobrança, cabe a ela efetivar o controle de legalidade dos créditos, momento em que é verificada a existência dos requisitos da certeza, liquidez e exigibilidade do título executivo.

Existente qualquer vício que obste a inscrição em dívida ativa da União, a PGFN poderá devolver o débito ao órgão de origem para fins de correção. Também se revela possível que, mesmo que inexistente qualquer vício, a matéria já reste consolidada de modo favorável ao contribuinte no âmbito Poder Judiciário ou da própria Procuradoria, razão pela qual o §1º do art. 5º da Portaria 33/2018 (BRASIL, 2018) elenca onze hipóteses em que, mesmo não ocorrendo vício na formação do título, a PGFN pode não inscrever os débitos em dívida.

O exame de legalidade prévio evita o ajuizamento de execuções fiscais manifestamente infundadas, baseadas em créditos que já possuem sua ilegalidade ou

---

<sup>9</sup> Para o aprofundamento no tema indica-se a leitura do artigo de autoria própria denominado: “A PORTARIA Nº 33/2018 DA PGFN E AS NOVIDADES NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. In: JUVÊNIO VIANA VASCONCELOS. (Org.). DIREITO, PROCESSO E EFETIVIDADE. 1ed. Fortaleza: expressão gráfica, 2019, v. , p. 07-24.”

inconstitucionalidade reconhecida pelo próprio Judiciário, o que corrobora com o entendimento de Segundo (2006) que defende o ato de inscrição como não automático, tratando-se, em realidade, de mais uma forma de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, cabendo ao Procurador não realizar o novo julgamento do mérito do processo administrativo, mas sim corrigir erros relacionados ao ato de inscrição.

Após a realização do controle suplementar de legalidade, a PGFN deverá inscrever o débito em dívida ativa da União, momento em que o devedor é notificado para, em até 05 (cinco) dias, realizar o seu pagamento integral atualizado ou parcelar o valor. A partir dessa notificação, surge também o prazo de 30 (trinta) dias para o contribuinte ofertar antecipadamente a garantia em execução fiscal ou apresentar o Pedido de Revisão em Dívida Inscrita (PRDI).

O PRDI revela-se outro instituto previsto por essa regulamentação e tem como objetivo oportunizar que o contribuinte inste a Procuradoria para refazer o exame de legalidade do crédito tributário, sendo esse admitido para alegar as matérias taxativamente expressas na Portaria, mas que, em resumo, são aquelas que obstam a certeza, liquidez ou exigibilidade do crédito. Em outras palavras, esse pedido demonstra a possibilidade do controle de legalidade ser feito de forma dialética com o contribuinte e não mais de forma unilateral, integrando o sujeito passivo na fase antecedente ao ciclo de posituação (Conrado, 2019)

De acordo com Gomes (2018), as hipóteses de cabimento do PRDI são estritas e exigem comprovação de plano, não sendo possível que o sujeito passivo utilize o instrumento para discutir a legitimidade do débito à luz de teses jurídicas ou análise de provas quanto à inocorrência do fato jurídico como se fosse sucedâneo do contencioso administrativo.

Mesmo não devendo ser entendido como uma extensão da fase de contencioso administrativo destaca-se que, se o PRDI for apresentado no prazo de 30 (trinta) dias da notificação para pagamento, será suspensa a prática de qualquer medida extrajudicial de cobrança prevista no art. 7º da Portaria 33/2018, dispositivo este que, em breve síntese, elenca todos os meios extrajudiciais de cobrança à disposição da Fazenda Pública para cobrar o crédito tributário. Sob este enfoque, percebe-se que o instituto do PRDI trouxe significativos avanços para o contribuinte, pois permitiu que esse coopere com o exame de legalidade que deve ser feito pela Procuradoria, com fins de evitar execuções fiscais manifestamente infundadas, embasadas em títulos incertos, ilíquido ou inexigíveis.

Outra previsão de destaque instituída pela mesma legislação é a possibilidade de oferta de garantia em execução fiscal ainda na fase administrativa, o que enseja a suspensão das práticas de medidas de cobranças extrajudiciais, e viabiliza a emissão de certidão de

regularidade fiscal, desde que a garantia seja aceita pela Fazenda Pública. A previsão normativa registra, em certa medida, o que Marins (1998) descreve como aperfeiçoamento do contencioso tributário no Direito latino americano, que pode ser notado pelo aspecto da suspensão dos atos executórios enquanto tramita a discussão da procedência do débito na fase administrativa.

Contudo, note-se que a aceitação da garantia antecipada depende da aceitação da PGFN que pode recusá-la quando os bens e direitos forem: i) inúteis ou inservíveis; ii) de difícil alienação; iii) não estiverem sujeitos à expropriação judicial; iv) forem objeto de constrição judicial em processo movido por credor privilegiado.

De acordo com Araújo (2019), apesar da autoridade administrativa ter aberto espaço para que os bens móveis e imóveis sejam oferecidos em antecipação de garantia, com uma mudança de postura da PGFN para abrir espaço ao diálogo com o contribuinte, as hipóteses de recusa ao seu oferecimento, que estão previstos no texto normativo englobam a definição de conceitos que carregam alta carga de subjetividade.

Por oportuno, o último pilar da Portaria 33/2018, objeto central do presente tópico, foi a regulamentação do instituto da averbação pré-executória, que tem por objetivo permitir a realização da anotação e indisponibilização dos bens dos contribuintes nos órgãos de registro público. Diz-se regulamentação, pois esta foi criada pelo art. 25 da Lei 13.606/2018 (BRASIL, 2018), que tinha por finalidade instituir o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR). Referido dispositivo, acrescentou os artigos 20-B, 20-C, 20-D e 20-E à Lei 10.522/2002, que disciplina sobre o cadastro informativo de créditos não quitados de órgão e entidades federais (CADIN).

Sobre a criação da averbação pré-executória, inserida pela Lei 13.606/2018, afirma Brigagão (2018), que causa estranheza a forma como esse instituto foi inserido, pois, desde 2009, as matérias de transação, arbitragem, instituição de novos mecanismos de cobrança e execução administrativa da dívida ativa são reiteradamente discutidas entre fisco e contribuinte por meio de diversos Projetos de Lei, em trâmite perante o Congresso Nacional. Assim, na sua concepção, o assunto de tamanha relevância foi inserido no ordenamento jurídico de forma abrupta, escamoteada e precipitada, sem que a matéria fosse examinada com a profundidade necessária.

Em que pese os traços de inconstitucionalidade formal, que serão abordados no tópico a seguir, em sua procedimentalização, presente na Portaria 33/2018 da PGFN, esse novo meio extrajudicial de cobrança, a averbação pré-executória, deve ser implementada no caso de inércia do devedor em pagar, parcelar, oferecer bens em garantia ou apresentar PRDI.

A anotação e indisponibilização decorrente da averbação pré-executória poderá recair sobre todos os bens que estiverem sujeitos a registro em nome do sujeito passivo, podendo ser impugnada, no prazo de 10 (dez) dias.

A matéria de defesa é restrita e, em síntese, cinge-se na alegação de impenhorabilidade do bem, excesso de averbação, substituição do bem, reserva de patrimônio para o pagamento da dívida e mudança de titularidade do bem. Não apresentada impugnação pelo contribuinte, ou sendo julgada improcedente, a execução fiscal deverá ser ajuizada, no prazo de 30 dias, sob pena de levantamento da averbação pré-executória.

Por oportuno, esclareça-se que a novidade ou controvérsia da medida não está no fato de se permitir a anotação da existência da dívida nos órgãos de registro de bens e direitos com o objetivo de se prevenir fraude à execução, vez que isso se revela possível até mesmo quando está se tratando de uma execução de título executivo extrajudicial, conforme dispõe o art. 828<sup>10</sup> e 792<sup>11</sup> do CPC/2015, fundamento legal que poderia ser utilizado pela Fazenda Pública, sem ter sido necessária a criação de um novo instituto

A grande inovação, que vem gerando debates no meio jurídico sobre a constitucionalidade da medida, é a característica da indisponibilização administrativa dos bens dos contribuintes, justificada pela necessidade de coibição de atos de fraude à execução fiscal.

#### **4.2 Uma análise sobre a (in)constitucionalidade formal da averbação pré-executória**

Logo após a publicação da Lei 13.606/2018, foram apresentadas 6 (seis) ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) nº 5881, 5932, 5886, 5890, 5925 e 5931, pelos Partido Socialista Brasileiro (PSB), Confederação Nacional do Transporte, Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (Abad), Confederação Nacional da

---

<sup>10</sup> Art. 828. O exequente poderá obter certidão de que a execução foi admitida pelo juiz, com identificação das partes e do valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, de veículos ou de outros bens sujeitos a penhora, arresto ou indisponibilidade.

§ 1º No prazo de 10 (dez) dias de sua concretização, o exequente deverá comunicar ao juízo as averbações efetivadas.

§ 2º Formalizada penhora sobre bens suficientes para cobrir o valor da dívida, o exequente providenciará, no prazo de 10 (dez) dias, o cancelamento das averbações relativas àqueles não penhorados.

§ 3º O juiz determinará o cancelamento das averbações, de ofício ou a requerimento, caso o exequente não o faça no prazo.

§ 4º Presume-se em fraude à execução a alienação ou a oneração de bens efetuada após a averbação.

§ 5º O exequente que promover averbação manifestamente indevida ou não cancelar as averbações nos termos do § 2º indenizará a parte contrária, processando-se o incidente em autos apartados.

<sup>11</sup> Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução: [...]

II - quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828

Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) e Confederação Nacional da Indústria, respectivamente, que ainda estão pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal.

O primeiro ponto fulcral de análise dessas ações é a existência de inconstitucionalidade formal na inclusão legislativa, arts. 20-B-§3.º-II<sup>12</sup> e 20-E<sup>13</sup> da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que preveem a averbação pré-executória como uma nova medida extrajudicial de cobrança e dá ao crédito tributário da União garantia, decorrente da indisponibilidade dos bens do contribuinte. A alegação está embasada no fato da temática ser afeta a garantia do crédito tributário, razão pela qual deveria ter sido disciplinada por uma lei geral de natureza complementar, nos moldes da previsão constitucional do art. 146, III, *b*, da CF/88<sup>14</sup>.

É verdade que não há como entender a averbação pré-executória apenas como um meio extrajudicial de cobrança, considerando que seu objetivo é instigar o contribuinte a realizar o pagamento do débito no meio extrajudicial, quando o próprio procedimento regulamentado pelo art. 30 da Portaria 33/2018<sup>15</sup> da PGFN prevê que, no prazo de 30 (trinta) dias, será proposta a execução fiscal com a apresentação do bem gravado como garantia.

Desta feita, trata-se de um instrumento bifronte, pois ao mesmo tempo que coage indiretamente o contribuinte a realizar o pagamento do débito, com a restrição do direito de

---

<sup>12</sup> Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...] § 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. [...]

<sup>13</sup> Art. 20-E. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei.

<sup>14</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

<sup>15</sup> Art. 30. Não apresentada ou rejeitada a impugnação, a execução fiscal deverá ser encaminhada para ajuizamento no prazo de até 30 (trinta) dias contados, conforme o caso, do primeiro dia útil após esgotado o prazo para impugnação ou da data da ciência de sua rejeição, observado o disposto no art. 36, § 2º, desta Portaria.

Parágrafo único. O não encaminhamento da petição inicial para ajuizamento da execução fiscal no prazo previsto no caput ensejará o levantamento da averbação pré-executória, ressalvada a suspensão da exigibilidade do débito antes do efetivo ajuizamento.

dispor dos seus bens, após o prazo legal, oferece a Fazenda Nacional uma nova forma de garantia do seu crédito tributário, razão pela qual a matéria deveria ter sido tratada, obrigatoriamente, por lei complementar.

Viola o princípio da isonomia e da segurança jurídica essa nova possibilidade de garantia dada ao crédito tributário da União e não ao do Estado e dos Municípios, o que denota uma total prevalência dos interesses da União, em detrimento aos demais entes tributantes, fulminando toda a sistemática das normas de direito tributário. Por esta razão, qualquer previsão normativa que tenha como objetivo criar uma nova prerrogativa sobre a temática de garantia do crédito tributário deve ser prevista em uma norma de carácter geral, por meio de lei complementar.

De acordo com Cruz (1978), a norma por definição já tem a característica da generalidade, sob pena de se confundir com atos particulares, assim quando se fala em “normas gerais” trata-se de leis nacionais dirigidas indistintamente ao legislador ordinário dos entes políticos de forma isonômica, com o objetivo de excluir qualquer disposição especial que incumbirá aos poderes tributantes diretamente. Essa norma geral objetiva prevenir a existência de eventuais atritos de competência e prerrogativas entre os entes tributantes, sob pena de incorrerem no vício insanável da inconstitucionalidade.

Considerando estes fundamentos, a Procuradoria Geral da República, se manifestou em todas as ADI's, entendendo pela inconstitucionalidade formal da averbação pré-executória (Dodge, 2018):

Considerar como procedimental norma sobre atributos do crédito tributário, submetendo-lhe à competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, seria admitir a atuação legislativa suplementar dos entes federados para dispor sobre tema que demanda tratamento nacional e uniforme, a fim de assegurar a racionalidade e a unicidade do sistema tributário. Reconhecer a possibilidade de regulamentações distintas sobre a indisponibilidade de bens em virtude do descumprimento de créditos tributários causaria insegurança jurídica e a instabilidade do regime.

Pelo exposto, padecem de inconstitucionalidade formal o art. 20-B-§3.º-II e o art. 20-E, na parte em que atribui à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a edição de atos complementares para o cumprimento daquele dispositivo. E, por arrastamento, deve ser declarada a inconstitucionalidade da Portaria PGFN 33, de 8 de fevereiro de 2018, apenas na parte em que regulamenta o art. 20-B-§3.º-II.

Nesse mesmo sentido, entende Varejão (2019) que a necessidade de reserva de lei complementar decorre do fato de tratar-se de uma garantia do crédito tributário, o que demandaria um tratamento uniforme dos créditos tributários de todos os entes da Federação, não havendo espaço para a União deter maiores prerrogativas do que os demais.

Apesar de não ser possível afirmar a ocorrência da inconstitucionalidade formal por

contrabando legislativo, também usualmente chamado de “emenda jabuti”, nos moldes do entendimento do STF na ADI 5127, porquanto essa inclusão normativa não decorreu de medida provisória, mas sim de projeto de lei independente, vislumbra-se que a matéria de regularização tributária rural não possui qualquer pertinência com a temática da criação de uma nova forma de cobrança extrajudicial e de garantia em favor da União. Essa ausência de correlação entre os temas tratados na legislação demonstra que a matéria não foi suficientemente explorada pelos membros do Congresso Nacional.

Essa constatação de ausência de debates é confirmada, quando se vê a existência de um Projeto de Lei n. 9.623/2018 apresentado menos de um mês após a publicação da Lei 13.606/18, que objetiva revogar o dispositivo que criou a averbação pré-executória (art. 20-B, §3º da Lei 10.522/02) (BRASIL, 2018).

Tal situação, conforme balizas doutrinárias orientadas por Marins (2009), retrata a vulnerabilidade político-legislativa do contribuinte, que são representados por parlamentares que possuem formação política generalista, despreparados para a compreensão de matéria tributária posta em votação, ocorrendo raros debates proveitosos sobre as inovações legislativas com esse tema.

Campos e Xavier (2018), diferentemente, entende que os parcelamentos excepcionais, tal como tratado nessa legislação, são reflexo da falência do modelo atual de cobrança da dívida ativa, razão pela qual seria pertinente o tratamento de novas políticas de cobrança do crédito tributário no mesmo documento legislativo, podendo-se afirmar que a averbação pré-executória foi fruto de debate legítimo no seio de ambas as casas legislativas, sendo, ainda, recomendação de uma política externa, como forma de aceitação do Brasil na qualidade de membro da OCDE.

A despeito de posicionamentos divergentes, conclui-se pela necessidade de declaração da inconstitucionalidade dos arts. 20-B-§3.º-II<sup>16</sup> e 20-E<sup>17</sup> da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, que incluíram no ordenamento jurídico pátrio o instrumento da averbação pré-executória, pois essa além de ser um meio extrajudicial de cobrança também pode ser classificada como uma garantia do crédito tributário da União, razão pela qual deveria ter sido

---

<sup>16</sup> Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados. [...]

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. [...]

<sup>17</sup> Art. 20-E. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará atos complementares para o fiel cumprimento do disposto nos arts. 20-B, 20-C e 20-D desta Lei.



prevista em uma norma geral de natureza complementar, sob pena de desrespeito à isonomia existente entre os entes federados, o que viola o pacto federativo.

Daniel Neto (2019) conclui que a fragilidade jurídico-constitucional da averbação pré-executória está muito mais relacionada na forma pelo qual o instituto foi inserido no ordenamento jurídico, em virtude da inconveniente liberdade de regulamentação atribuída a autoridade fiscal, decorrente dos poucos artigos que criaram a medida, não delimitando sequer o seu alcance, assim como pelo fato de ter sido editada por meio de lei ordinária, enquanto o correto deveria ter sido por meio de lei complementar, por se tratar de garantia do crédito tributário.

Com base nesses fundamentos, prevê-se que a inconstitucionalidade formal da legislação que criou a averbação pré-executória deverá ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e, por consequência, os dispositivos da Portaria 33/2018 da PGFN que a regulamentam. Entretanto, a constitucionalidade material desse instituo também merece ser debatida pelo órgão, até mesmo como uma forma de prevenir uma rediscussão sobre a temática, considerando a importância quanto à análise de limites sobre as garantias do crédito tributário, notadamente quando surgidas ainda na seara extrajudicial.

#### **4.3 A (in)constitucionalidade material da averbação pré-executória: combate à fraude ou sanção política?**

O debate no tema se torna ainda mais instigante quando se analisa a constitucionalidade da legislação sob o viés material. O primeiro e mais latente direito tangenciado por esta norma foi o de propriedade, porquanto a averbação pré-executória limita por completo um dos seus principais atributos, qual seja o direito de dispor do bem, por um ato exclusivamente administrativo, sem qualquer interferência judicial. Esse argumento, inclusive, é o utilizado para combater a existência da criação de uma execução administrativa, o que há muito tempo é rechaçado pela doutrina e pelo próprio Poder Legislativo.

De acordo com Gonçalves (2019) o conteúdo positivo do direito de propriedade enumera os poderes elementares do proprietário, quais sejam: usar, gozar e dispor dos bens, bem como reavê-los de quem injustamente os possua. Sem qualquer desses poderes o proprietário não terá a propriedade plena do bem, sendo ela limitada. O poder de dispor dos bens, por sua vez, consiste no poder de transferir a coisa, de gravá-la de ônus e de aliená-la a outrem a qualquer título.

Considerando que a averbação pré-executória promove a indisponibilização do

bem, impedindo que o proprietário possa transferir a coisa ou até mesmo apresentá-la em garantia, pode-se afirmar que há um significativo impacto no direito de propriedade do contribuinte, notadamente quando se mostra sensíveis às práticas de mercado que, comumente, exigem das sociedades empresárias para a liberação de financiamentos que ofereçam em garantia bens de sua propriedade. Ou seja, além de impedir que o contribuinte possa alienar os seus bens, pode ocorrer o comprometimento do seu capital de giro, pela dificuldade que esse poderá encontrar em obter empréstimos no mercado.

Assim, realização de uma constrição dos bens do contribuinte pela própria administração pública, ainda que não se fale em expropriação e sim em indisponibilidade, demonstra mais uma vez o excesso de poder que a Fazenda Pública possui sobre os contribuintes, que não satisfeita em controlar e acompanhar o seu patrimônio, como forma de garantir o adimplemento dos débitos – o que não se condena – construiu uma forma de iniciar a execução administrativa, mesmo sem nomeá-la desta forma, segmentando as suas etapas.

Contrariamente, entende Duque (2019) ao afirmar que a averbação pré-executória não afeta o direito de propriedade, considerando que há apenas a restrição temporária de uma de suas facetas, a possibilidade de dispor do bem, não havendo expropriação na seara administrativa. Acrescenta que o entendimento de inconstitucionalidade, sob a alegação de reserva de jurisdição, pretende tutelar o direito à prática de fraude, reduzindo as garantias e privilégios materiais do crédito tributário. Assim, a averbação pré-executória, além de constitucional, daria concretude ao art. 185 do CTN, não havendo que se falar em reserva de jurisdição.

Nolasco e Campos (2018, *on line*) também conceituam a averbação pré-executória como um instrumento necessário para prevenir a fraude à execução:

A indisponibilidade, mera consequência da averbação, tem nítida e primordial função conservativa, pois impede o devedor de se desfazer do patrimônio, lesando não apenas a Fazenda Nacional, mas terceiros e quartos que podem se ver inseridos em cadeia de alienação sucessiva que ruirá no momento em que reconhecida a ineficácia, cuja causa não se podia exigir naquela altura da cadeia de aquisições. Evita-se, assim, a fraude, exige-se a conformação do devedor ao dever de mitigar os prejuízos (*duty to mitigate the loss*).

Entretanto, a expressa finalidade da criação legislativa, qual seja a de combate à fraude à execução, também não justifica a indisponibilidade do bem, pois o art. 185<sup>18</sup> do CTN é claro ao determinar como marco temporal para a configuração da fraude a data da inscrição

---

<sup>18</sup> Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

em dívida ativa do débito, o que acontece em data anterior a realização da averbação pré-executória, conforme se depreende pela procedimentalização feita na Portaria 33/2018 da PGFN.

Dito isto, considerando que o ato de inscrição, por si só, já serve como um marco temporal apto a considerar a venda do patrimônio do contribuinte como fraudulenta por presunção, não há como alegar que a averbação pré-executória foi instituída para combater a fraude à execução. Ademais, a função conservativa de terceiros de boa-fé pode ser reconhecida, apenas com o ato de averbação da existência da dívida tributária, pois sabendo o terceiro da existência do débito e da presunção que decorre do art. 185 CTN, esse não pode alegar qualquer boa-fé, considerando que estava ciente da possibilidade de vício no negócio jurídico, assumindo o risco na aquisição do bem.

A inconstitucionalidade da averbação pré-executória decorre não do fato de dar ciência a terceiros da dívida tributária, o que pode ocorrer com a simples averbação no registro dos bens, mas no fato desse instrumento possibilitar que o patrimônio do contribuinte seja afetado por ato unilateral da Fazenda Pública, sem qualquer ingerência do Poder Judiciário. Por isso, Szajnbok (2018), entende que a averbação pré-executória desrespeita frontalmente o direito o art. 5º, inciso LIV da CF/88, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, militando também em desfavor da Fazenda Pública, o fato dessa já dispor de outros mecanismos para tornar indisponíveis os bens utilizando-se do devido processo legal, a exemplo da medida cautelar fiscal prevista na Lei 8.97/92, o arrolamento administrativo de bens disciplinado no art. 64 da Lei 9.532/97 e da presunção de alienação fraudulenta de bens constante do art. 185 do CTN.

Logo, razoável afirmar que o combate à fraude à execução não parece ser a real finalidade da criação desse novo instituto, mas sim a cobrança de forma oblíqua pela Fazenda Pública do seu crédito tributário, configurando-se o ato de sanção política, que são definidos por CHIESA (2007, p. 59-59):

São medidas que medidas, por vias indiretas, têm como finalidade forçar o contribuinte a recolher tributos, ainda que sejam tributos que o contribuinte entenda indevidos. São mecanismos utilizados na tentativa de encurtar o interstício de tempo que comumente existe entre a suposta ocorrência de um evento submetido à tributação e o efetivo recolhimento, ainda que isso implique em violação a direitos garantias do contribuinte. Tais práticas são conhecidas como sanções políticas.

A sanção política foi uma expressão extremamente difundida para designar as medidas restritivas impostas aos contribuintes como meio indireto de cobrança de tributos, que possui natureza política e viola valores protegidos constitucionalmente. Nas palavras de

Barroso e Barcellos (2007, p.235) as sanções políticas “...consistem na imposição de medidas coercitivas pela própria Administração no intuito de compelir o contribuinte a efetuar o pagamento de obrigações fiscais”.

Não é preciso sequer fazer maiores digressões sobre o instituto da sanção política, prática reiteradamente condenada pelo Poder Judiciário (Súmulas 70, 323 e 547 do STF), para perceber que a averbação pré-executória se enquadra nesse conceito. Merece destaque a análise já feita pelo STF em outra oportunidade, que condenou a apreensão de mercadorias do contribuinte como forma de forçá-lo ao pagamento de tributos (Súmula 323 do STF<sup>19</sup>), não devendo ter diferente entendimento a atitude do fisco em indisponibilizar outros bens do contribuinte. Note-se que esses bens sujeitos a registro, no caso de pessoas jurídicas, assim como as mercadorias, são necessários para a manutenção da atividade empresarial, razão pela qual a inteligência da decisão já existente neste verbete sumular, em certa medida, se faz aplicável à averbação pré-executória.

Além disso, diversas são as atividades empresariais que possuem como mercadorias bens sujeitos a registro, tal como empresas de aluguel de veículos, imobiliárias e concessionárias, de modo que nessas hipóteses a implementação da averbação pré-executória poderia afetar as próprias mercadorias de determinadas sociedades empresárias. Assim, apesar da Portaria 33/2018 da PGFN limitar a averbação a bens integrantes do ativo não circulante, para afastar a hipótese da aplicação frontal da Súmula 323 do STF, esse ônus de provar e pleitear a desconstituição do gravame não deve ser destinado ao contribuinte como defende Gomes (2019).

Divergentemente, entendendo pela constitucionalidade do instituto da averbação pré-executória, Assunção (2019, *on line*), afirma que:

Ao contrário do que equivocadamente se pode imaginar, a averbação pré-executória não afronta direitos e garantias fundamentais, mas prima pelo seu resguardo, na medida em que almeja proteger o interesse coletivo subjacente à cobrança de créditos tributários, ao mesmo tempo em que amplia o acesso a informações de caráter público por terceiros de boa-fé. Não há, portanto, razões para temer a sua utilização pela PGFN, no fito de aprimorar a efetividade da cobrança de créditos regularmente inscritos em dívida ativa. Quem tem medo de averbação pré-executória, possivelmente, também foge do dever fundamental de pagar tributos.

Entretanto, repete-se que o carácter público de informação da existência da dívida é atingido com a simples publicidade da dívida, o que não implica a necessidade de indisponibilidade do bem. Além disso, é de sobremaneira rasa a presunção de que os defensores

---

<sup>19</sup> Súmula 323 do STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

da inconstitucionalidade da averbação pré-executória são devedores contumazes, pois o que se defende não é uma cultura à sonegação, mas sim que não sejam criados pela Fazenda Pública instrumentos que primeiro restringem direitos fundamentais do contribuinte para depois impô-lo o ônus de desconstituir o gravame judicialmente, transportando para a seara administrativa a restrição de direitos de sobremaneira homenageados pelo diploma constitucional.

Maria Rita Ferragut (informação verbal)<sup>20</sup> ainda pondera que a averbação pré-executória seria medida desproporcional, porquanto iria atingir com maior rigor o médio e pequeno contribuinte, que não teriam o devido assessoramento necessário para obstar a realização da medida, tal como a contratação de advogado para apresentar o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), que bloquearia a realização da averbação pré-executória. Além disso, essa seria considerada inconstitucional, por vício formal, pois seria imprescindível que essa estivesse prevista em lei complementar, e por vício material, por desprezar o princípio da propriedade e da proporcionalidade.

Acrescenta-se, ainda, que apesar de na teoria o “novo modelo de cobrança de créditos tributários da União” focar nos devedores contumazes, em nenhum momento da regulamentação feita pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a utilização da averbação pré-executória é limitada para esse perfil de contribuinte.

A partir do entendimento acima, percebe-se que a utilização da averbação pré-executória também viola o princípio da igualdade material entre os contribuintes, pois não os difere na medida das suas desigualdades, sendo o único requisito para a implementação da indisponibilidade de seus bens a existência do inadimplemento tributário, independentemente do valor da dívida, da solvência do sujeito passivo e da forma de lançamento do crédito tributário. Ou seja, além de abrupta, a medida desconsidera por completo as peculiaridades decorrentes das características do sujeito passivo.

Diante disso, resta devidamente comprovado que a previsão normativa que instituiu a averbação pré-executória está eivada de inconstitucionalidade material, pois, além de ocorrer uma limitação ao direito de propriedade sem o respeito ao princípio do devido processo legal, há uma clara infringência ao princípio da igualdade material entre os contribuintes.

Está claro que a real finalidade da criação desta medida decorre da vontade da Fazenda Pública cobrar de modo oblíquo os seus tributos, notadamente porque o combate à fraude à execução já está resguardado pelo art. 185 do CTN, que prevê o marco inicial desta

---

<sup>20</sup> Palestra organizada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, Painele 2: Averbação pré-executória e oferta antecipada de garantia: a regulamentação feita pela Portaria PGFN nº 33/2018. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=z\\_dV-IJKRpE](https://www.youtube.com/watch?v=z_dV-IJKRpE)>

presunção como a data da inscrição do débito em dívida ativa, podendo ser aprimorada apenas com a informações da dívida nos órgãos de registro, não sendo necessária a decretação de indisponibilidade dos bens dos contribuintes.

#### **4.4 Uma análise comparativa entre a averbação pré-executória e as medidas judiciais que possibilitam a decretação de indisponibilidade dos bens dos devedores: cautelar fiscal e art. 185-A do CTN**

O instituto da decretação da indisponibilidade de bens como uma forma de garantir a satisfação do crédito tributário está prevista na Lei 8.397 de 06 de janeiro de 1992, que dispõe sobre a medida de cautelar fiscal, procedimento que foi criado com a finalidade de prevenção de fraude. Para tanto, essa legislação elenca em seu art. 2º<sup>21</sup> as hipóteses em que a medida cautelar deve ser deferida pelo juízo, das quais denota-se o intuito do sujeito passivo em não adimplir com o crédito tributário ou a impossibilidade de pagamento em decorrência da insuficiência de recursos (BRASIL, 1992).

Essa legislação chegou a causar polêmicas quanto a necessidade de sua criação, entendimento defendido por Machado (1992), que assevera que a Fazenda Pública já dispunha de instrumentos processuais existentes no curso da execução para garantir a dívida que é a penhora de bens, sendo essa a melhor das cautelares. Ademais, quanto à possibilidade de uma

---

<sup>21</sup> Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato tendente a frustrar a execução judicial da Dívida Ativa;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo administrativo ou judicial;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - possuindo bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à pretensão da Fazenda Pública.

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa 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 exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

cautela prévia ao processo de execução, tal problema poderia ser resolvido com uma maior celeridade do fisco na resolução dos processos administrativos ou até mesmo com a imposição de depósito para a apresentação de recurso na fase administrativa. Quanto ao objetivo da presunção de fraude, o problema poderia ser resolvido com a antecipação do marco temporal de sua configuração para a data do início de sua constituição.

Matias (1995) entende diferente defendendo que a medida cautelar fiscal seria necessária e eficaz para possibilitar a atual e futuras execuções dos créditos da Fazenda Nacional, apesar da redação da legislação ser defeituosa.

Em que pese a controvérsia quanto à necessidade de sua criação, até os dias atuais, a previsão da cautelar fiscal encontra-se em vigor e é meio judicial plenamente hábil para decretar a indisponibilidade dos bens do devedor, desde que demonstrados os requisitos estabelecidos na redação do texto legal, notadamente em seu art. 2º e 3º<sup>22</sup>. Ou seja, a Fazenda Pública dispõe de meios judiciais para indispor o patrimônio do contribuinte.

Machado (1997), inclusive, bem observa que, apesar das diversas hipóteses elencadas no dispositivo, a prevista no art. 2º, inciso IV, pode resumir todas elas, vale dizer, quando o devedor é notificado e não realiza o pagamento do crédito tributário e não o garante formalmente.

Diante da perfunctória análise feita sobre o instituto da cautelar fiscal depreende-se que a averbação pré-executória visa verdadeiramente substituir a finalidade atingida por esse meio judicial, em virtude de ser mais célere, restringindo os direitos do contribuinte na seara administrativa e transportando-o o ônus da discussão judicial caso se sinta prejudicado. Confirmando esse propósito, Campos e Xavier (2018) afirma claramente que a medida reduzirá a litigiosidade, porquanto diminuirá a quantidade de cautelares fiscais.

Não há dúvidas na redução de cautelares fiscais na hipótese da declaração de constitucionalidade da averbação pré-executória, pois esse último mecanismo dá ainda mais poderes para a Fazenda Pública, possibilitando que a cautelar fiscal se torne quase que inócua, diante da sobreposição de hipóteses de cabimento. Essa consequência, entretanto, será suportada pelo contribuinte que terá o ônus de ser impossibilitado de dispor de seus bens, sem qualquer prévia decisão judicial.

Outra norma legal que também prevê a possibilidade de decretação de indisponibilidade dos bens do devedor, tal qual a averbação pré-executória é o art. 185-A do

---

<sup>22</sup> Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal;

II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

CTN<sup>23</sup>. Entretanto, além de também ser medida judicial colocada ao crivo do devido processo legal, tal medida só deve ser decretada pelo juízo no caso de o devedor devidamente citado não pagar o débito, não apresentar bens à penhora e não forem decretados bens penhoráveis em seu nome. Ou seja, a medida de indisponibilidade só deverá ser decretada pelo juízo como medida última para satisfação dos bens do credor, considerando a sua gravidade.

De acordo com Cunha (2019), o art. 185-A do CTN prevê uma tutela provisória em sede de execução fiscal, que, por se tratar de medida de extrema violência, deve ser analisada pelo juiz o seu cabimento, de acordo com o princípio da proporcionalidade, só devendo ser decretada a indisponibilidade, quando não houver outro meio de garantir a execução, devendo ser prestigiado o princípio da menor onerosidade ao executado, nos moldes do art. 805 do CPC/2015. Ou seja, a indisponibilidade – medida última – só deve ser decretada quando não existir qualquer outro meio para garantir a dívida.

Cordova (2017), por sua vez, analisando a discussão travada no Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 1.377.507/SP<sup>24</sup> e, finalmente, no entendimento

---

<sup>23</sup> Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem 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.

<sup>24</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ANÁLISE RAZOÁVEL DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. NECESSIDADE. 1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que a indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN. 2. O bloqueio universal de bens e de direitos previsto no art. 185-A do CTN não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do Sistema BacenJud, disciplinada no art. 655-A do CPC. 3. As disposições do art. 185-A do CTN abrangerão todo e qualquer bem ou direito do devedor, observado como limite o valor do crédito tributário, e dependerão do preenchimento dos seguintes requisitos: (i) citação do executado; (ii) inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; e, por fim, (iii) não forem encontrados bens penhoráveis. 4. A aplicação da referida prerrogativa da Fazenda Pública pressupõe a comprovação de que, em relação ao último requisito, houve o esgotamento das diligências para localização de bens do devedor. 5. Resta saber, apenas, se as diligências realizadas pela exequente e infrutíferas para o que se destinavam podem ser consideradas suficientes a permitir que se afirme, com segurança, que não foram encontrados bens penhoráveis, e, por consequência, determinar a indisponibilidade de bens. 6. O deslinde de controvérsias idênticas à dos autos exige do magistrado ponderação a respeito das diligências levadas a efeito pelo exequente, para saber se elas correspondem, razoavelmente, a todas aquelas que poderiam ser realizadas antes da constrição consistente na indisponibilidade de bens. 7. A análise razoável dos instrumentos que se encontram à disposição da Fazenda permite concluir que houve o esgotamento das diligências quando demonstradas as seguintes medidas: (i) acionamento do Bacen Jud; e (ii) expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN. 8. No caso concreto, o Tribunal de origem não apreciou a demanda à luz da tese repetitiva, exigindo-se, portanto, o retorno



pacificado pelo mesmo tribunal na Súmula 560 do STJ<sup>25</sup>, entende que para que a medida cautelar de indisponibilidade prevista no art. 185-A do CTN seja deferida pelo juízo, é necessário o atendimento de todos os requisitos legais, quais sejam: i) a citação do executado; ii) a inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; e iii) a não localização de bens penhoráveis. Esse último, por sua vez, só poderia ser configurado no caso de já ter sido realizado o pedido de Bacenjud, a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, a consulta ao DETRAN ou DENATRAN e o pedido de exibição de declaração de imposto de renda de bens do executado.

Diante disso, nota-se que, pela sistemática do art. 185-A do CTN, a pena de indisponibilidade não é medida automática, sequer preliminar, razão pela qual quando comparada com a indisponibilidade dos bens na via administrativa, por meio da averbação pré-executória, depreende-se que essa última vai além dos privilégios já existentes para a Fazenda Pública nas ações judiciais, as quais são salvaguardadas pelo princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

A análise comparativa da cautelar fiscal e da prerrogativa do art. 185-A do CTN com a averbação pré-executória se fez necessária para demonstrar que já existem meios judiciais que amparam a Fazenda Pública para realizar a indisponibilidade dos bens do contribuinte quando demonstrada a sua incapacidade de adimplir com o crédito tributário.

Assim, para justificar a criação do mecanismo, resta apenas o argumento da Fazenda Pública querer, a todo custo, perseguir o adimplemento dos créditos tributários pela via administrativa, o que, por si só, não se justifica e é vedado pelo art. 5º, inciso LIV da CF/88, que determina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, induzindo a necessidade de declaração de inconstitucionalidade da norma que o criou.

---

dos autos à origem para, diante dos fatos que lhe forem demonstrados, aplicar a orientação jurisprudencial que este Tribunal Superior adota neste recurso. 9. Recurso especial a que se dá provimento para anular o acórdão impugnado, no sentido de que outro seja proferido em seu lugar, observando as orientações delineadas na presente decisão. (STJ - REsp: 1377507 SP 2013/0118318-6, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 26/11/2014, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/12/2014)

<sup>25</sup> A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

## **5 DA INVERSÃO DOS SUJEITOS PROCESSUAIS OCASINADA PELA UTILIZAÇÃO DO PROTESTO DE CDA E DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA**

Nos capítulos anteriores foram abordados 2 (dois) meios extrajudiciais de cobrança de tributos criados pela Fazenda Pública como mecanismos para reduzir a quantidade de execuções fiscais e melhorar a eficiência no recebimento do crédito tributário. A ideia é que a Fazenda Pública diminua os números de processos que ajuíza, deslocando os seus esforços para a área extrajudicial, devendo eventuais ilegalidades realizadas em face dos contribuintes serem contidas pelo Poder Judiciário, em virtude do princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição.

Entretanto, feita uma análise crítica em ambos os instrumentos (protesto de CDA e averbação pré-executória), percebeu-se que inúmeros são os excessos que os contribuintes podem se deparar na prática, de modo que a utilização dos mecanismos extrajudiciais de forma ilimitada e como regra, ao revés da propositura da execução fiscal, distorce todo um referencial epistemológico latente no Direito Processual Tributário, de existência de prerrogativas para a Fazenda Pública litigar em juízo, em contraponto ao contribuinte, que enfrenta inúmeros entraves para ter acesso à justiça.

Nesse cenário, o presente capítulo objetiva colocar em foco que a utilização desses meios extrajudiciais de cobrança transporta para o contribuinte a incumbência de acionar a jurisdição, da qual decorrem diversos ônus, que acentuam a sua vulnerabilidade na relação jurídico-tributária. Também será relativizada a afirmação de que a utilização desses meios consegue melhorar o índice de congestionamento do Poder Judiciário, pois esses mecanismos não resolvem o conflito entre fisco e contribuinte de maneira satisfatória, se adequando mais na figura do uso da autotutela por parte da Fazenda Pública, o que induz que a jurisdição continue sendo instada, entretanto, pelo contribuinte.

No intuito de verificar se o meio de cobrança extrajudicial do protesto de CDA e da averbação pré-executória seriam adequados para serem utilizados em alguma hipótese, será analisada a possibilidade de vinculação da cobrança indireta conforme a participação do sujeito passivo no ato de lançamento.

Por fim, será aclarado ao leitor que a justificativa de redução da taxa de congestionamento do Poder Judiciário e de combate às desigualdades ocasionadas pela existência de contribuintes sonegadores são argumentos que, apesar de dar uma maior aparência de legitimidade, devem ser superados para a aplicação das medidas extrajudiciais de cobrança

e buscados novos horizontes para solucionar a multiplicidade de conflitos entre fisco e contribuinte.

### **5.1 Os obstáculos que os contribuintes enfrentam para terem acesso efetivo à justiça em detrimento aos privilégios que a Fazenda Pública goza ao litigar em juízo**

A jurisdição é atividade desenvolvida pelo Estado, que tem como objetivo a busca pela pacificação de determinada lide, representada por dois ou mais sujeitos com interesses antagônicos. Cintra, Dinamarco e Grinover (2015, p. 165), conceituam a finalidade da jurisdição estatal como uma função exercida pelo Estado, na qual este substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação social mediante a atuação da vontade do direito objetivo que rege no caso concreto. Assim, a jurisdição pode ser vista como uma função do Estado, mas também como poder e atividade. Poder, por se tratar da manifestação desse poder estatal, capacitado para decidir imperativamente e impor decisões. Atividade, por estar diante de um complexo de atos do juiz ou do árbitro no processo, que exerce o poder cumprindo a função que a lei lhes comete.

No direito tributário, a atividade da jurisdição usualmente é desenvolvida quando existem interesses contrapostos entre o sujeito ativo, que objetiva arrecadar, e o sujeito passivo, que não concorda com a exação que lhe está sendo imposta. Daí surge a necessidade de um terceiro, imparcial, substituir-lhes para determinar a necessidade de pagamento ou não do tributo.

A partir da análise dessa relação, nota-se que a Fazenda Pública, considerando o seu interesse arrecadatório, é a responsável por instar a atividade jurisdicional – que é inerte por natureza – para forçar o adimplemento do crédito tributário. Essa estrutura, torna a Fazenda Pública uma litigante habitual, em busca de arrecadação, razão pela qual a legislação processual prevê inúmeras prerrogativas para ela litigar em juízo.

De acordo com Cunha (2019), para que a Fazenda Pública possa atuar da melhor maneira e mais ampla possível é necessário que sejam dadas algumas prerrogativas processuais, que não podem ser qualificadas como privilégios, pois não são despidas de fundamentos, atendendo, em realidade, a consagração do princípio da igualdade no sentido aristotélico.

Dentre essas prerrogativas gerais, cita-se, a de necessidade de intimação pessoal, por carga dos autos, remessa ou meio eletrônico, e a existência do prazo processual em dobro em todas as suas manifestações. As intimações pessoais da Fazenda Pública, assim como a existência do prazo processual em dobro, foram fundamentadas na dificuldade que os órgãos

de defesa judicial possuem para se organizar, considerando a quantidade de demandas que devem ser atendidas.

Além dessas prerrogativas, que a Fazenda Pública se aproveita quando está no polo ativo ou passivo da relação processual, destacam-se algumas que só se fazem aplicáveis quando essa atua como ré, quais sejam: a) necessidade da citação ser feita por oficial de justiça (art. 242, §3º), não sendo, por consequência lógica, aplicada a teoria da aparência; b) a não apresentação de contestação não induz os efeitos material da revelia, pois, trata-se de litígio que versa sobre direitos indisponíveis, devendo o autor continuar com o ônus da prova para desconstituir a presunção de veracidade dos atos administrativos; e, c) a não aplicação da pena de confissão à Fazenda Pública, quando ela deixa de impugnar especificamente os fatos.

Dessa maneira, denota-se que a existência de prerrogativas da Fazenda Pública em juízo, se embasa em virtude da sua incumbência habitual de propor inúmeras demandas, dentre as quais foca-se, doravante, nas execuções fiscais, que objetivam perseguir o adimplemento do crédito tributário.

A fim de promover a facilitação no deslinde processual da execução fiscal, foi aprovada a Lei 8.630/1990 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), que retirou a execução promovida pela Fazenda Pública da regulamentação do Código de Processo Civil, devendo esse ser utilizado apenas supletivamente. A nova construção normativa, portanto, objetivava a inclusão de mais prerrogativas para a Fazenda Pública litigar em juízo na cobrança judicial da dívida ativa.

De acordo com Theodoro Júnior (2016), a Lei 6.830/1990, que versa sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, foi editada com o claro propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso da execução forçada comum de quantia certa regulada pelo Código de Processo Civil. Assim, a legislação padece de um defeito grave, qual seja o de instituir privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que chega a repugnar a tradição e consciência jurídica do direito nacional. Esses privilégios exagerados ferem o princípio da isonomia, um dos princípios mais caros da ordem democrática, do qual não se deve desprezar nem mesmo a Fazenda Pública, principalmente quando essa divide o mesmo espaço para litigar com os particulares.

Em que pese o posicionamento acima, no que tange a necessidade ou não de prerrogativas para a Fazenda Pública litigar em juízo, notadamente por meio de procedimento específico para a cobrança de dívida ativa, instituída pela LEF, essa vem sendo utilizada sem qualquer óbice, o que foi justificada, em sua exposição de motivos, pela ineficiência da execução fiscal que carecia de um arcabouço normativo moderno. (BRASIL, 2008)

Comparando a execução de título executivo extrajudicial promovida pelo particular, regulamentada pelos arts. 771 e seguintes do CPC/2015, com a execução fiscal regida pela LEF, apesar de ambas tratarem de títulos certos, líquidos e exigíveis, pode-se ver que sobeja aos olhos a diferença da sistemática para o executado realizar o seu direito de contraditório e ampla defesa, por meio da apresentação de embargos à execução.

Enquanto na execução de título executivo extrajudicial regida pelo CPC/2015 os embargos à execução são opostos no prazo de 15 (quinze) dias após a realização da citação, independentemente de penhora, depósito ou caução (art. 914 e 915 do CPC/2015<sup>26</sup>), na execução fiscal, essa via de defesa só pode ser utilizada pelo executado caso feita garantia do juízo, por meio de depósito, fiança bancária, seguro garantia ou penhora (art.16 da LEF<sup>27</sup>)

Apesar da correlação entre ambos os diplomas normativos ter sido feita apenas em carácter exemplificativo, são notórias as vantagens que a LEF traduz para a Fazenda Pública. Entretanto, mesmos com as citadas prerrogativas e toda uma normatização que dá a facilitação da cobrança do crédito tributário pela judicial, mais uma vez, esse instrumento está sendo considerado ineficiente, pelos seus representantes.

Para comprovar essa teoria foram realizadas pesquisas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) a pedido do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), intituladas de “Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal” e “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional”. Os estudos em comento, dentre outras coisas, concluíram que o tempo médio total de tramitação de uma execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e, a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8% (IPEA, 2012)

---

<sup>26</sup> Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos.

§ 1º Os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo próprio advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

§ 2º Na execução por carta, os embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo deprecante, salvo se versarem unicamente sobre vícios ou defeitos da penhora, da avaliação ou da alienação dos bens efetuadas no juízo deprecado.

Art. 915. Os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contado, conforme o caso, na forma do art. 231. [...]

<sup>27</sup> Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Dessa maneira, considerando a ineficiência da execução fiscal, nos moldes do que estava sendo operacionalizado, mesmo existindo inúmeras prerrogativas normativas vigentes em benefício da Fazenda Pública, passou-se a defender a criação de novos meios de cobrança pela via administrativa, notadamente os que foram analisados no segundo e terceiro capítulo da presente pesquisa, o protesto de CDA e a averbação pré-executória.

A instituição de mecanismos extrajudiciais de cobrança modifica a usual relação entre contribuinte e Fazenda Pública, descaracterizando toda a construção hermenêutica já existente nos diplomas normativos legais, que davam prerrogativas à Fazenda Pública em juízo para que essa se utilizasse da única via que lhe era ofertada, qual seja a judicial. Entretanto, conforme já desenvolvido no primeiro capítulo, a mudança em determinada relação jurídica de direito material – forma de cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública em face do contribuinte - reflete de sobremaneira em uma eventual formação na relação jurídico processual entre as partes.

Assim, com a utilização dos meios extrajudiciais de cobrança, que oferecem à Fazenda Pública prerrogativas administrativas, portanto extraprocessuais, desloca-se para o contribuinte o ônus de instar a jurisdição, no caso de este não concordar com o poder sancionador administrativo. Ou seja, há uma clara inversão do polo ativo na relação jurídico processual da Fazenda Pública para o contribuinte.

É de se dizer que com a crescente utilização e eficácia dos meios extrajudiciais de cobrança menos execuções fiscais serão propostas, entretanto, mais ações ordinárias, anulatórias, cautelares e mandados de segurança serão apresentados pelos contribuintes<sup>28</sup>. Em que pese não existir nenhum estudo em números para correlacionar a proporção entre a redução de um e o aumento dos outros, para que seja verificado, inclusive, se este é um mecanismo que efetivamente reduz a quantidade de processos no Poder Judiciário, detêm-se a focar nessa inversão de papéis ocasionada pela mudança de sistemática na cobrança do crédito tributário.

Esse deslocamento de sujeito que instará a jurisdição para pleitear a pacificação social naturalmente coloca o contribuinte em uma posição acentuada de vulnerabilidade, principalmente quando se analisa os entraves que esse possui de acesso à justiça, seja por

---

<sup>28</sup> Sobre o tema, importante se faz ressaltar o Relatório da Pesquisa Dimensão Executiva da Macrovisão do Crédito Tributário elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (2016) “Apesar de a desjudicialização total ou parcial ser uma tendência de diversos países, os debates realizados no NEF/FGV concluíram que a implementação desses PLs ocasionaria um provável efeito multiplicador do contencioso com impetração de Mandados de Segurança contra atos expropriatórios da Fazenda assoberbando ainda mais o Poder Judiciário. O sistema constitucional brasileiro é exaustivo de enunciados normativos que justificam uma possível e razoável interpretação de que o sistema de expropriação foi uma competência delegada com exclusividade ao Poder Judiciário, sendo incompatível a delegação por meio de Lei infraconstitucional. Nesse sentido, os citados PLs ocasionariam ainda mais insegurança jurídica aos processos de execução fiscal.”

características gerais, seja em decorrência da existência de prerrogativas que a Fazenda Pública possui ao litigar em juízo.

De acordo com Cappelletti (2002, p. 15):

Embora o acesso efetivo à justiça venha sendo crescentemente aceito como um direito social básico nas modernas sociedades, o conceito de “efetividade” é, por si só, vago. A efetividade perfeita, no contexto de um dado direito substantivo, poderia ser expressa como a completa “igualdade de armas” – a garantia de que a conclusão final depende apenas dos méritos jurídicos relativos das partes antagônicas, sem relação com diferenças que sejam estranhas ao Direito e que, no entanto, afetam a afirmação e reivindicação dos direitos. Essa perfeita igualdade, naturalmente, é utópica. As diferenças entre as partes não podem jamais ser completamente erradicadas. A questão é saber até onde avançar na direção do objetivo utópico e a que custo. Em outras palavras, quantos dos obstáculos ao acesso efetivo à justiça podem e devem ser atacados? A identificação desses obstáculos, conseqüentemente, é a primeira tarefa a ser cumprida.

Diversos são os obstáculos que entram o acesso efetivo à justiça, dentre as quais merecem destaque custas judiciais, o tempo e a possibilidade das partes. As custas, pois a resolução formal de litígios nos tribunais é muito dispendiosa, notadamente quando se fala de sucumbência e da despesa individual de honorários advocatícios.

O tempo aumenta os custos para as partes e pressiona os economicamente mais fracos a abandonar suas causas ou aceitar valores de acordos ínfimos, razão pela qual se faz essencial para que a justiça seja acessível, que essa cumpra suas funções dentro de um prazo razoável.

A possibilidade das partes, por sua vez, repousa na noção de que algumas espécies de litigantes gozam de uma gama de vantagens estratégicas, por possuir recursos financeiros consideráveis e poderem pagar para litigar, por um maior acesso à informação de seus direitos, assim como por terem desenvolvido experiência judicial extensa, podendo ser qualificado como um litigante habitual. Esse, tem maior experiência com o Direito, o que permite um melhor planejamento, economia de escala, porque tem mais casos, oportunidade de desenvolver relações informais com os membros da instância decisória e pode testar estratégias com determinados casos, de modo a garantir expectativa mais favorável em relação aos casos futuros (CAPPELLETTI, 2012).

Todos esses entraves são enfrentados pelos contribuintes ao proporem demandas em face Fazenda Pública. As custas judiciais para resolução de conflitos devem ser pagas pelos que objetivam desfazer uma sanção administrativa, mesmo que essa tenha sido feita de forma claramente ilegal. Esses valores se avolumam, inclusive, em virtude da dificuldade atual na compreensão da legislação tributária, que elevam os honorários cobrados por advogados com *expertise* nessa matéria. Em contraponto a isso, a Fazenda Pública quando propõe a execução

fiscal é isenta de custas e emolumentos, sendo imposta apenas para ela o ônus de sucumbência, em caso de restar vencida em sede de embargos à execução.

O tempo também é um percalço que o contribuinte fica sujeito, pois até mesmo a demora ordinária do processo é acentuada, considerando os prazos em dobro que a Fazenda Pública fica sujeita quando litiga em juízo. O retardamento extraordinário, por sua vez, é quase que inconteste, quando se verifica que a própria finalidade da criação da sistemática de cobrança administrativa é exatamente fugir dessa demora e obter uma eficiência, que detém notoriamente a característica da celeridade.

A inacessibilidade da justiça para conter as ilegalidades realizadas na seara administrativa pressiona o contribuinte a pagar créditos tributários, ainda que indevidos, o que, conseqüentemente gera um aumento nos índices de eficácia desses meios de cobrança, ocasionando um paradoxo velado pelos números apresentados pelas Procuradorias.

É certo que toda medida sancionatória é alvo de ser combatida pela via judicial, no entanto, o que não pode acontecer é que o mecanismo seja utilizado no plano concreto como forma de repressão a impugnabilidade do tributo, consistindo em um verdadeiro absolutismo tributário (CONRADO, 2019).

A diferença entre a possibilidade das partes também é notória no âmbito processual, seja em virtude de a Fazenda Pública ser o maior e mais habitual litigante em juízo, seja em decorrência da existência das inúmeras prerrogativas já citadas no presente trabalho.

De acordo com Castelo Branco (2019) a habitualidade da Fazenda Pública em um dos polos do processo judicial não faz do Estado uma vítima do sistema, pois a posição de litigante habitual é mais vantajosa que a do adversário, que, na maioria das vezes, está no processo como parte que não tem contato frequente com a via judicial. Portanto, apesar de ter invariavelmente perdas e de arcar com os altos custos da defesa, o fato da Fazenda Pública ser uma *repeat player* goza de inúmeras vantagens.

Esses contornos tornam ainda mais latente a já antiga discussão acerca da proporcionalidade das prerrogativas da Fazenda Pública em juízo, sob o argumento do respeito da igualdade material e de necessidade de respeito ao princípio da supremacia do interesse público. De acordo com Balthazar e Rossini (2016, p. 660):

Nessa linha, o exemplo de diferenciação legítima entre Estado e particular auxilia na compreensão das vantagens que são, todavia, indevidas. Estas que vêm sendo outorgadas ao ente público sob o argumento de estarem calcados no princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Em verdade, consoante verificação científica, trata-se de retórica jurídica (paraprincipiologia, princípio vale-para-tudo etc), com o simples objetivo de justificar uma decisão eminentemente política tomada.



Nesse novo cenário de inversão do ônus de litigar em juízo da Fazenda Pública para o contribuinte, considerando todos os entraves que esse encontra de acesso à justiça, critica-se a utilização dos meios extrajudiciais de cobrança, notadamente o protesto de CDA e a averbação pré-executória, para que eles não sejam um “cheque em branco” à disposição da Fazenda Pública, apta a tornar a forma de cobrança escorchantes.

## **5.2 Autocomposição, heterocomposição e autotutela: em qual classificação o meio extrajudicial de cobrança de tributos se enquadra?**

O grande problema que o Poder Judiciário enfrenta na atualidade é o descompasso entre a enxurrada de processos novos que são propostos *versus* a quantidade processos encerrados anualmente, o que está gerando verdadeiramente o fenômeno do colapso do Poder Judiciário. Esse problema já pode ser encarado como de natureza estrutural, pois os custos da Justiça continuam a crescer, enquanto que ela permanece disfuncional, pois é desproporcional a quantidade de ações em face dos juízes hoje em atuação (NALINI, 2015)

É natural, portanto, que os esforços dos juristas atuais devam se voltar para esse problema, pois o retardo na resolução de litígios traz um enfraquecimento do acesso à justiça, que detém na celeridade uma de suas pedras de toque. Essa preocupação, não deve ficar restrita aos membros e representantes do Fisco, mas toda a população que em nada se beneficia com o retardo da prestação jurisdicional.

Em virtude disso, nos últimos anos foi dado um essencial enfoque para os métodos alternativos de gestão de conflitos, por alguns chamados de métodos extrajudiciais de solução de conflitos. Esses podem ser subdivididos em autocompositivos (cooperativos), no qual as partes buscam a solução sem a decisão ou determinação de um terceiro, dentre os quais se destacam a negociação, a conciliação e a mediação, ou, em heterocompositivos (adversariais), recebendo essa denominação, pois as partes deixam a solução para um terceiro que determina o que as partes devem fazer, a exemplo do Poder Judiciário e da arbitragem. (FIORELLI; FIORELLI; MALHADAS JÚNIOR, 2008)

Logo, com o objetivo de promover o desafogamento do Poder Judiciário, os órgãos da justiça estão fomentando a utilização dos métodos autocompositivos, o que ganhou ainda mais aplicação com os dispositivos do Novo Código de Processo Civil, que promovem a ideia

dessa gestão auxiliar do conflito, merecendo destaque a previsão da audiência preliminar de conciliação (art. 334, CPC/2015<sup>29</sup>).

A arbitragem, por sua vez, também vem sendo uma técnica frequentemente escolhida, como forma de obter celeridade na resolução dos litígios, principalmente em casos que demandam alguma especialidade em determinada matéria. Entretanto, para que seja utilizada revela-se imprescindível a existência de uma cláusula compromissória ou de um compromisso arbitral firmado pelos interessados, não podendo o seu manejo ser imposto à uma das partes.

Nesse cenário, questionou-se acerca da aplicação desses métodos na relação tributária, pois de acordo com os dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) no relatório denominado “justiça em número”, anualmente veiculado, o Poder Judiciário brasileiro possui cem milhões de processos, detendo um aumento contínuo na chamada taxa de congestionamento, tendo as execuções fiscais relevante impacto nesses números, chegando no ano de 2018 à, aproximadamente, 39% (trinta e nove por cento) do total de casos pendentes e com a taxa de congestionamento de 90% (BRASIL, 2019).

De acordo com Machado (2007) seria plenamente possível ocorrência da transação no âmbito tributário, mas desde que seja concedida pela via legal e não tenha o objetivo de evitar o litígio, devendo ser realizado apenas após a sua instauração, sob pena de incrementar o arbítrio da Fazenda Pública que já é muito grande. A arbitragem, por sua vez,

---

<sup>29</sup> Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência.

§ 1º O conciliador ou mediador, onde houver, atuará necessariamente na audiência de conciliação ou de mediação, observando o disposto neste Código, bem como as disposições da lei de organização judiciária.

§ 2º Poderá haver mais de uma sessão destinada à conciliação e à mediação, não podendo exceder a 2 (dois) meses da data de realização da primeira sessão, desde que necessárias à composição das partes.

§ 3º A intimação do autor para a audiência será feita na pessoa de seu advogado.

§ 4º A audiência não será realizada:

I - se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual;

II - quando não se admitir a autocomposição.

§ 5º O autor deverá indicar, na petição inicial, seu desinteresse na autocomposição, e o réu deverá fazê-lo, por petição, apresentada com 10 (dez) dias de antecedência, contados da data da audiência.

§ 6º Havendo litisconsórcio, o desinteresse na realização da audiência deve ser manifestado por todos os litisconsortes.

§ 7º A audiência de conciliação ou de mediação pode realizar-se por meio eletrônico, nos termos da lei.

§ 8º O não comparecimento injustificado do autor ou do réu à audiência de conciliação é considerado ato atentatório à dignidade da justiça e será sancionado com multa de até dois por cento da vantagem econômica pretendida ou do valor da causa, revertida em favor da União ou do Estado.

§ 9º As partes devem estar acompanhadas por seus advogados ou defensores públicos.

§ 10. A parte poderá constituir representante, por meio de procuração específica, com poderes para negociar e transigir.

§ 11. A autocomposição obtida será reduzida a termo e homologada por sentença.

§ 12. A pauta das audiências de conciliação ou de mediação será organizada de modo a respeitar o intervalo mínimo de 20 (vinte) minutos entre o início de uma e o início da seguinte.

não se mostra adequada para resolução de conflitos na relação tributária, pois tem como elemento essencial a existência de um contrato das partes entre si, o que não se harmoniza com a característica da indisponibilidade do direito de arrecadar o tributo.

A finalidade do presente tópico, entretanto, não é discutir sobre a possibilidade da utilização da transação e da arbitragem no âmbito tributário, pois esse objeto poderia ser alvo de outro trabalho dissertativo. O que se coloca em evidência é que a utilização de meios extrajudiciais de cobrança de tributos não deve ser enquadrada como um mecanismo de solução alternativa de conflitos.

Nos métodos alternativos de gestão de conflito, as partes põem fim as suas insatisfações, seja porque ambas mutuamente abriram mão de determinado bem da vida e chegaram a um consenso, seja porque foi destinada a resolução do conflito para um terceiro que se substitui na vontade das partes e chega em uma solução técnica. Esses meios são substitutivo da jurisdição, razão pela qual além de eficazes e céleres, ainda auxiliam no tratamento do problema de congestionamento do Poder Judiciário.

Os mecanismos extrajudiciais de cobrança pela Fazenda Pública, por sua vez, mais se assemelham à autotutela, meio mais primitivo de composição de conflito de interesses, pois nesse modelo uma das partes impõe sua vontade por meio da força. Apesar de tal modelo ser vedado de utilização no ordenamento jurídico nacional, há uma flexibilização legal e jurisprudencial quanto ao seu uso, a depender de quem são as partes da lide. Quando figura como uma das partes o ente público, é normal que seja vista uma maior permissividade jurídica quanto ao emprego da autotutela, em virtude da presunção de legitimidade que gozam os atos administrativos. Exemplo dessa relativização e do emprego da autotutela pelo ente público, seriam: o ato de inscrição no cadastro informativo de créditos não quitados – CADIN, a impossibilidade de emissão de certidão de regularidade fiscal, o protesto de CDA e, mais recentemente, a averbação pré-executória (DANIEL NETO; RIBEIRO, 2019)

Note-se que essa classificação dos meios extrajudiciais de cobrança como forma de utilização da autotutela é precisa, pois quando essas medidas se fazem implementadas o bem da vida perseguido pelo ente público – adimplemento do crédito tributário – é perfectibilizado, entretanto, a outra parte da relação jurídica, o contribuinte, não fica satisfeito com a imposição da solução da controvérsia, restando para ele procurar a tutela de um terceiro para desfazer a autotutela realizada ou mitigar os seus efeitos.

O não enquadramento dos meios extrajudiciais de cobrança como técnica de resolução de conflitos fica ainda mais evidente quando se vislumbra que é essencial para que ela aconteça que a solução seja dada por um organismo que se situe fora do grupo social onde

surgiu o litígio, o que não acontece quando existe a cobrança indireta ainda na área administrativa, que é realizada pelos órgãos de representação dos entes tributantes. Esse é o posicionamento de Galanter (1993, p. 62):

Se pretendermos ter organismos de decisão adequados à natureza dos litígios para os quais sejam competentes, é conveniente tomar em consideração todo um conjunto de elementos relativos, que aos litígios, quer aos organismos de decisão. O organismo ao qual se vai recorrer parece dever situar-se fora do grupo social em que surgiu o litígio e num local onde se encontrem juízes com uma formação ou conhecimentos técnicos especializados. As soluções adoptadas de acordo com qualquer compilação de peso jurídico serão impostas por peritos que agirão a coberto do Estado. [...]

Logo, os meios extrajudiciais de cobrança, *a priori*, reduzem a litigiosidade perante o Poder Judiciário, não por ser o seu fim almejado, como é o caso da autocomposição e da heterocomposição, mas por via reflexa, pois força, de forma contundente, o adimplemento do crédito tributário, tornando muitas vezes a propositura da execução fiscal desnecessária.

Entretanto, como já exposto, não há como afirmar precisamente que a cobrança extrajudicial traga sempre o efeito da redução do número de processos, pois é natural que com o emprego da autotutela por uma das partes, a outra busque guarida de um terceiro imparcial para afastar eventuais excessos e ilegalidades, o Poder Judiciário, aumentando a assimetria entre as partes da relação jurídica tributária.

Dessa forma, os métodos de cobrança extrajudiciais não podem ser vistos como a pedra de toque para promover a melhoria do colapso do Judiciário, sendo bem mais preciso que essa melhoria seja atingida com meios que resolvem o conflito sem a utilização da autotutela, mas sim com o emprego de concessões mútuas entre as partes ou com a utilização de um terceiro também imparcial que resolva o conflito de forma técnica.

### **5.3 A diferenciação dos tipos de lançamento como limitação da utilização dos meios extrajudiciais de cobrança de tributos: uma solução viável?**

Considerando a conclusão já alcançada até o presente momento, de que quando da utilização dos meios extrajudiciais de cobrança decorre um ônus excessivo ao contribuinte, em virtude de transportar para esse a incumbência de acionar o Poder Judiciário para rever os excessos da Fazenda Pública, necessário se faz questionar se há alguma hipótese em que a sua utilização seja razoável, partindo da premissa de identificar contribuintes que estão em situações distintas e, portanto, merecem tratamentos desiguais.

Para tanto, analisa-se a hipótese de autorizar o uso dos meios extrajudiciais de cobrança de acordo com a participação do sujeito passivo no ato de lançamento, considerando a existência ou não da sua confissão quanto ao fato jurídico tributável.

O lançamento pode ser definido como a atividade administrativa que visa promover o acertamento da relação tributária, a qual ganha a característica da certeza e liquidez, transmutando-se de uma obrigação para um crédito tributário. Essa atividade pode se dar por três modalidades, a saber: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação. (MACHADO, 2019)

No lançamento por ofício a atividade decorre de iniciativa exclusiva da autoridade administrativa, não participando o contribuinte de sua formação, a não ser que não concorde com o seu resultado, devendo ser instaurado o processo administrativo tributário. A utilização dessa modalidade decorre de prescrição legal ou em relação a qualquer tributo que, em princípio, devesse ser objeto de outra forma de lançamento (declaração ou homologação) e não foi realizada de forma integral, razão pela qual o fisco deve lavrar um auto de infração.

No lançamento por declaração e por homologação, por sua vez, o sujeito passivo fornece à Administração Pública as informações necessárias para quantificar o valor do tributo, havendo sobre esse montante uma confissão em relação ao *quantum* devido. A diferença entre ambos é que enquanto no lançamento por declaração o fornecimento dessas informações é suficiente, no lançamento por homologação o sujeito passivo também tem a obrigação legal de antecipar o pagamento do tributo.

Apesar de tais distinções, de acordo com Marins (2005), o ato de lançamento, independentemente da sua modalidade, e a inscrição do título em dívida são feitos unilateralmente pela Administração Pública, que tem o poder de apenas notificar o devedor da existência do lançamento, formando-se um título executivo extrajudicial sem a participação do obrigado, ou seja, de forma *sui generis*. Dessa forma, essa característica da unilateralidade seria suficiente para afastar a criação de meios extrajudiciais de cobrança.

Castro (2016) entende de forma diametralmente oposta, considerando a bilateralidade no ato de lançamento, pois o sujeito passivo participa ou pode participar da constituição do crédito tributário em 3 (três) momentos distintos, quais sejam: i) no da elaboração da lei criadora do tributo, por meio dos representantes eleitos à época da instituição do tributo; ii) na decisão de participar do fato tributário, cuja operação e tributação ele próprio avalizou; e iii) no consentimento específico no momento do lançamento tributário, que na modalidade do lançamento por declaração e por homologação é feito de forma espontânea pelo contribuinte e no lançamento de ofício seria ofertado ao contribuinte sua participação, por meio

da impugnação do ato, o que daria ensejo ao início do processo administrativo. Considerando essa bilateralidade, o autor defende a possibilidade de criação de meios extrajudiciais de cobrança, com o objetivo de perseguir a eficiência do crédito tributário, acrescentando que nos casos em que há a participação do sujeito passivo com o consentimento genérico e antecipado (lançamento por declaração e homologação) a sua utilização seria ainda mais justificável, pois o contribuinte teria a plena ciência, inclusive concordou, com a higidez do crédito tributário.

Expostos os posicionamentos divergentes, há de se aquiescer que apesar do ato de lançamento ser privativo da administração pública, podendo ser realizado de forma unilateral, é bem verdade que no lançamento por declaração e por homologação, diferentemente do lançamento de ofício, o sujeito passivo concorda com a ocorrência do fato jurídico tributário, tanto é que forneceu elementos para que o fisco realizasse o acertamento da relação.

Desta feita, *a priori*, considerando a ciência e participação do sujeito passivo no ato de lançamento, poder-se-ia defender uma vinculação na realização dos meios extrajudiciais de cobrança exclusivamente nos tributos que são lançados na modalidade por declaração e por homologação. Nessa ideia, seria considerado que o inadimplemento decorrente desses créditos tributários, não encontraria qualquer justificativa razoável, senão a vontade do contribuinte em obter vantagens em relação aos demais, ocasionando uma concorrência desleal. Logo, revelar-se-ia imprescindível que esses casos fossem tratados com maior celeridade e eficiência, o que é promovido pela implementação das medidas extrajudiciais.

Entretanto, ao acatar essa hipótese, que tem como natureza tratar os contribuintes de forma desigual, estar-se-ia defendendo que o sujeito passivo que colabora com o fisco, fornecendo informações para que esse realize o ato de lançamento, seja cobrado de uma forma mais contundente do que o contribuinte que não apresenta nenhuma informação e aguarda a realização do lançamento de ofício.

De acordo com Guerra (2008), que analisa a sanção pelo pensamento de Noberto Bobbio, a norma de conduta tem como elemento um comando de fazer ou não fazer, podendo tutelar sanções positivas ou negativas, que se subdividem em preventivas e sucessivas. As preventivas poderiam ter natureza dissuasivas e intimidatórias e as sucessivas qualificadas em retributivas e reparatórias.

No presente trabalho merece destaque a função preventiva da sanção, principalmente considerando a sua função didática, como uma forma de expressar para a sociedade qual conduta que merece ser enaltecida e qual aquela que merece ser veementemente rechaçada. Sobre a função didática na norma tributária, dispõe Azevedo (2011, p.57):

Ademais, o ordenamento jurídico ao impor uma sanção negativa como consequência de ato, tornaria mais evidente a pretensão de que a sociedade deixe de realizá-lo, explicitando, a contriui sensu, quais seriam as condutas que objetiva preservar. Em outras palavras, a sanção in abstrato também auxilia a difícil tarefa da hermenêutica jurídica, apontando o caminho correto a ser seguido pelos destinatários das normas.

Assim, tendo em vista que o direito tributário sancionador tem como objetivo e consequência o fato de regular condutas, é natural e esperado que a utilização dessa hipótese ocasione um fenômeno demasiadamente prejudicial ao fisco, qual seja o de modificar a postura dos contribuintes que declaram suas obrigações e não as adimplem espontaneamente para sequer declarar, pois essa conduta seria sancionada de uma forma mais branda e menos célere.

Diante do exposto, a hipótese de vincular a utilização dos meios extrajudiciais de acordo com o grau de envolvimento do sujeito passivo no ato de lançamento, na qual é defendida a possibilidade de sua implementação nos casos em que o contribuinte declara a existência do tributo (lançamento por declaração) podendo até mesmo antecipar o seu pagamento (lançamento por homologação), deve ser rechaçada. Essa solução acabaria por sancionar de forma mais contundente os contribuintes que colaboram com o sujeito ativo, podendo ter por consequência o desestímulo dos contribuintes em agirem de forma colaborativa para atuarem de forma omissiva, o que prejudicaria o fisco e violaria o princípio da livre concorrência e da neutralidade fiscal.

#### **5.4 Da constatação dos meios extrajudiciais de cobrança como desproporcionais aos contribuintes e sua inabilidade para a solução do problema da morosidade do Poder Judiciário e de combate ao Princípio da Livre Concorrência**

Os tópicos anteriores foram essenciais para demonstrar que a promoção dos meios extrajudiciais de cobrança do protesto de CDA e da averbação pré-executória como técnica de obter a celeridade no recebimento do crédito tributário, apesar de serem meios eficientes, acentuam a distorção já existente na relação entre fisco e contribuinte, considerando que aumentam a vulnerabilidade deste último, violando os seus direitos fundamentais.

Isso se baseia em decorrência de um ônus excessivo posto ao contribuinte, em virtude de transportá-lo a incumbência de acionar o Poder Judiciário para rever os excessos da Fazenda Pública, assim como pelo fato de não poder ser qualificado como um instrumento que resolve o conflito, mas sim o fomenta, pois se trata de uma forma de utilização da autotutela para o recebimento do crédito tributário.

Além disso, passa-se a discorrer que a utilização desses meios extrajudiciais de cobrança de créditos tributários não merece ser identificado como o mais adequado e proporcional para: i) resolver a crise do Poder Judiciário; e, ii) promover a aplicação do Princípio da Livre Concorrência, considerando que busca combater os contribuintes recalcitrantes.

Isto porque, a técnica de cobrança pela via extrajudicial, com a utilização do protesto de CDA e da averbação pré-executória, não trazem consigo necessariamente a redução de litígios perante o Poder Judiciário, apesar dela ocorrer ocasionalmente em virtude de ser um meio extremamente danoso ao contribuinte, mas sim a inversão daquele que irá instar a jurisdição como meio de proteger o bem da vida tutelado.

Não deve prosperar o argumento de considerar esses mecanismos proporcionais sob a pretensa justificava de necessidade de redução de litígios junto ao Poder Judiciário, até bem porque esses dados não podem ser confiáveis quando não se leva em consideração todo o cenário, notadamente de aumento de ações propostas pelos contribuintes para deterem as ilegalidades perpetradas pelo Fisco.

Quanto ao entendimento de que esses meios de cobrança administrativa devem ser utilizados, com o objetivo de preservar o princípio constitucional da livre concorrência, em virtude de necessidade de combate a contribuinte recalcitrantes, se faz interessante ponderar que, apesar desse discurso ser feito pelas Procuradorias, não existe em nenhuma das legislações analisadas a vinculação da utilização desses mecanismos de cobrança a esse perfil de contribuinte.

Sequer há na legislação tributária que instituem e regulamentam essas medidas extrajudiciais de cobrança a consagração perante o fisco de parâmetros – como nível de endividamento – que justifiquem a classificação dos contribuintes como contumazes. Essa delimitação do significado e alcance desse perfil de contribuinte pode ser visto apenas no Projeto de Lei 1646/2019 (BRASIL, 2019), que ainda não produz nenhuma eficácia no atual ordenamento jurídico pátrio.

Além disso, conforme defende Machado Segundo (2008), mesmo que se admitida a premissa de que a ineficiência da execução fiscal é responsável por desequilíbrios na concorrência, esse prejuízo deve ser corrigido com um aumento na eficiência da execução fiscal e não, por exemplo, com a criação de uma execução administrativa. Afinal, não se revela impossível o objetivo de tornar a execução fiscal eficiente, sendo esse também o anseio dos demais credores de créditos não tributários, a celeridade junto ao Poder Judiciário.



Ambos os argumentos utilizados pelo fisco para dar supedâneo a aplicação do protesto de CDA e da averbação pré-executória, de necessidade solucionar a crise do Poder Judiciário, assim como o de combater à sonegação fiscal em respeito ao princípio constitucional da livre concorrência, são apenas justificativas para dar uma maior aparência de legitimidade a implementação dessas medidas extrajudiciais de cobrança. Isso porque, quando analisadas profundamente percebe-se a nefasta consequência de relativização dos direitos fundamentais do contribuinte, considerando a acentuação de sua vulnerabilidade na relação jurídica.

Entretanto, deixa-se claro que não se defende no presente trabalho a perpetuação do índice de congestionamento das execuções fiscais e continuidade da morosidade na resolução do litígio por essa via, o que se critica é a utilização de mecanismos extrajudiciais que forcem o contribuinte a procurar amparo do Poder Judiciário, instituição desacreditada pela própria Fazenda Pública.

No atual cenário, deve-se buscar o acesso justiça não apenas no seio exclusivo do Estado, visão defendida por adeptos ao centralismo jurídico, mas também no direito de ordem espontânea para diminuir e prevenir a existência de conflitos, não havendo que se falar em qualquer relação de hierarquia entre eles. Se faz imprescindível deixar de olhar os tribunais como os locais em que as lides são dirimidas, sendo ele apenas um componente de um sistema complexo, de modo que o problema de acesso à justiça não é somente permitir a todos recorrer aos tribunais, mas buscar realizar a justiça no contexto em que se colocam as partes. Desse modo, os tribunais só desempenhariam um papel indireto e até mesmo menor (GALANTER, 1993).

Assim, apesar do Poder Judiciário ser visto pela sociedade como última instância da justiça e da moral, em virtude da sua suposta neutralidade, a própria máquina estatal não pode descreter na sua capacidade de resolver o litígio de forma preventiva (CASTELO BRASO, 2018).

Apesar de não ser o objetivo do presente trabalho, a título de sugestão para pesquisas futuras, considerando que se concluiu que o meio extrajudicial de cobrança não é meio razoável para solucionar o problema de obter celeridade no recebimento do crédito tributário sem ocasionar uma mazela muito maior, qual seja o de colocar o contribuinte uma posição de ampla sujeição, se faz interessante fomentar pesquisas sobre medidas alternativas que visem evitar o conflito entre fisco e contribuinte – de forma preventiva – ou aquelas que gerem, de fato, uma resolução desse conflito fora do seio do Poder Judiciário.

Alinhado com essa premissa é que se torna interessante instigar o debate sobre a técnica do Estado poder ter o papel incentivador do comportamento socialmente adequado, com

a utilização de instrumentos de direito premial para modulação de condutas, estimulando a aplicação do *compliance* na área fiscal pelas sociedades empresárias, como uma forma de prevenir a ocorrência de litígios. Isso porque, a experiência atual pátria já demonstrou que a imposição de sanção para todos os comportamentos de inadimplemento, sem qualquer distinção, não tem se mostrado eficiente para o incremento da receita tributária. Esse modelo de regulação fiscal cooperativa, inclusive, é recomendado para os membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), da qual o Brasil quer fazer parte

30. Apesar de não ser também possível indicar essa técnicas de incentivos de comportamentos de *compliance* pelo Estado como a solução para o problema da crise do Poder Judiciário, por não ter sido objeto aprofundado do presente estudo, é bem verdade que esse meio auxiliaria a Fazenda Pública no recebimento do crédito tributário, assim como colocaria em evidência os contribuintes recalcitrantes, que praticam a concorrência desleal com o não pagamento dos tributos, para sugerir eventuais medidas mais severas e céleres contra eles. Além disso, considerando que o litígio seria dirimido de forma preventiva, a Fazenda Pública não incorreria na prática criticada pelo presente trabalho de buscar uma saída para os seus problemas de forma célere e transpor para o contribuinte o ônus de solucionar os seus problemas na própria instituição que essa desacredita.

Por outro lado, alinhado com essa técnica de estimular o contribuinte a agir de forma escorreita, com a utilização de técnicas do direito premial, também se faz notoriamente importante colocar em discussão como meio de redução de litígios perante o Poder Judiciário,

---

<sup>30</sup> Sobre o tema, dispões Vitalis (2019, p.11): “Entre as principais características do modelo de regulação fiscal cooperativa proposto, destacam-se: (a) o estímulo a cooperação, compartilhamento de informações e convergência de interesses entre administração fiscal e contribuintes; (b) a priorização da transparência, do diálogo e da solução preventiva de conflitos; (c) a possibilidade de participação dos contribuintes na elaboração do quadro normativo e regulatório aplicável, o que reduz a desconfiança e belicosidade em relação aos atos perpetrados pela administração tributária; (d) a previsão e a concessão de benefícios e bonificações (*carrots*) como incentivos ao comportamento de *compliance*; e (e) a coexistência dos inventivos e recompensas com as medidas punitivas, esta últimas aplicáveis tão somente a contribuintes recalcitrantes no comportamento de *noncompliance*, priorizando-se, quanto aos demais, a colaboração e a solução preventiva dos conflitos.

a simplificação da tributação, como forma de minimizar a polarização na relação entre fisco e contribuinte, que em nada auxilia da eficiência do recebimento do crédito tributário<sup>3132</sup>.

Entretanto, até o presente momento, esses modelos ainda não têm sido fomentados pela Fazenda Pública de contudente<sup>33</sup>, notadamente porque os meios indiretos de cobrança de tributos, estão sendo eficazes e tendo a sua constitucionalidade validada pelo Poder Judiciário, não sendo levado em consideração essa situação de agravamento da vulnerabilidade do contribuinte, em virtude da transferência do ônus de acionar a jurisdição e de todos os entraves que esse convive ao litigar em juízo.

---

<sup>31</sup> Sobre o tema, afirma Vitalis (2018, p. 86): “Questão diversa a ser considerada diz respeito à complexidade, uma vez que, quanto mais complexa a legislação tributária mais vulnerável a questionamentos se torna, o que, além de estimular o comportamento de os contribuintes virem a questionar as imposições tributárias, administrativa e judicialmente, ainda estimula o descumprimento como uma forma de “punir” a administração, eximindo-se o contribuinte de qualquer desconforto ético possivelmente existente. Portanto, a simplificação do sistema é uma medida que se impões, a dificuldade está em como fazê-la e compatibilizá-la com os outros princípios que regem os sistemas constitucionais tributário, especialmente o princípio da capacidade contributiva”.

<sup>32</sup> De acordo com Martins Filho (2015, p. 3): “Especificamente quanto ao Brasil, o estudo da PriceWaterhouse&Coopers de 2010 (p. 12) demonstrava que são gastas, por ano, para atender as obrigações acessórias (ou deveres instrumentais) relacionadas aos tributos indiretos sobre o consumo o total de 1.374 (um mil, trezentos e setenta e quatro) horas de trabalho, pagas pelo sujeito passivo tributário. Em face dessa constatação, não se pode dizer que esses tributos brasileiros são cobrados do contribuinte da forma mais conveniente, prática e simples.

<sup>33</sup> Nesse contexto de fomento a práticas de *compliance* o Estado do Ceará, de forma vanguardista publicou a Lei 17.087 de 29 de outubro de 2019, que institui o programa de conformidade tributária, denominado contribuinte pai d’égua, que prevê benefícios para os contribuintes que adotarem boas práticas no campo tributário. O programa busca alcançar uma maior eficiência na arrecadação e melhorar o ambiente de negócios, além de promover a educação fiscal.

## CONCLUSÕES

O desafio atemporal do Direito Tributário revela-se buscar impor limites na relação de poder exercida pelo Estado, na tentativa de que exista um controle que preserve os valores de segurança e justiça essenciais à ideia de direito, tornando essa faceta do poder em uma relação jurídica.

Essa relação existente entre fisco e contribuinte é assimétrica, de modo que é comum deparar-se com discursos polarizados que ou defendem apenas a favor do Fisco, embasados nos fundamentos da supremacia do interesse público, do princípio da solidariedade e do dever fundamental de pagar impostos, ou advogam a favor do contribuinte considerando a sua situação de vulnerabilidade em decorrência das nuances da própria formação da relação jurídica.

O presente trabalho apesar de não se filiar a nenhuma das correntes de forma extremada, buscou ponderar as duas vertentes, demonstrando que a atual doutrina constrói a visão de que princípio da supremacia do interesse público, da solidariedade e do dever fundamental de pagar impostos, apesar de retratar uma verdadeira conotação apriorística de bonança na exação, não são suficientes, por si só, para defenderem a teoria da interpretação *pro fisco*, principalmente quando o enfoque é a forma que a cobrança está sendo exercida.

Noutra ponta, a congregação de funções do Estado na relação jurídica tributária demonstra uma natural subordinação e não de coordenação entre o Estado e o contribuinte, de modo que, esse particularismo do Direito Fiscal, denota a característica pujante de vulnerabilidade do contribuinte, a qual detém diversos meandros, seja ele no viés material, formal ou processual. Assim, para que o fisco exija o sacrifício do particular, não pode ser baseado em preceitos axiologicamente abertos ou tácitos, mas sim em decorrência de norma legal que não reflita o arbítrio, abuso ou confisco, sob pena de ser entendida como inconstitucional.

Entretanto, ainda com base nesse axioma de suposta debilidade da Fazenda Pública, que se defende a sua desconstrução, essa vem inovando, cada dia mais, na forma da cobrança de tributos, criando novos institutos jurídicos a fim de aumentar o seu índice arrecadatório. Apesar de embasados em argumentos como necessidade de busca pela eficiência do recebimento do crédito tributário, combate a crise do Poder Judiciário e de contribuintes recalcitrantes, em algumas situações, percebe-se que esse discurso apenas disfarça a real finalidade da Fazenda Pública que é a de forçar o contribuinte a realizar o adimplemento do

débito por vias indiretas, pondo o contribuinte na condição de sequer poder discutir a exação tributária.

Diante disso, focou-se na análise dos meios extrajudiciais de cobrança mais controversos na doutrina, o protesto de CDA e a averbação pré-executória, como uma forma de verificar a consequência de sua aplicação no plano posterior, qual seja na futura formação de uma relação jurídico processual.

Analisando o protesto de CDA, em que pese a sua declaração de constitucionalidade ter sido declarada pela STF, ponderou-se que a sua transmutação para um mecanismo bifronte, com a criação pelos tribunais da nova finalidade do protesto como forma de coação, não pode ser vista da mesma maneira na relação jurídica de direito privado e na relação jurídica de direito tributário. Isto porque, na relação privada a obrigação é formada pela vontade, enquanto que na relação jurídica tributária o elemento volitivo é irrelevante, porquanto fundamentada na estrita legalidade. Desta feita, apesar dessa nova finalidade se apresentar na atual prática comercial, ela deveria ter sido rechaçada na relação de direito tributário.

Esse posicionamento torna-se ainda mais contundente quando se analisa o protesto de CDA sob a ótica do princípio da proporcionalidade, qualificando-o como meio adequado para conseguir o fim a que se destina, por ser eficaz, mas desnecessário, pois não é o meio mais suave dentre as possíveis opções existentes para que possa alcançar o fim buscado, considerando que a execução fiscal (meio judicial) objetiva e alcança o mesmo fim. Também se inferiu que o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito não é respeitado, pois a ineficácia do Poder Judiciário, em virtude da sua sobrecarga de processos, é um problema geral, que não atinge só o recebimento dos créditos tributários, de modo que não se pode pensar no instrumento do protesto como a grande solução desta dificuldade, sem levar em consideração das restrições aos direitos fundamentais do contribuinte que a medida traz.

Na decisão sobre a constitucionalidade desse instituto foi entendido justamente o oposto, sendo afirmado que o protesto seria um mecanismo necessário e constitucional para descongestionar a morosidade do Judiciário. Entretanto, ressalvada a necessidade de criação de cautelas na sua aplicação, sendo recomendável a edição de regulamentação, que explicita os parâmetros utilizados para a distinção que será feita entre os administrados e as diversas situações de fato existentes, tal como a limitação por dívidas abaixo de determinado valor, ou que leve em consideração a participação do administrado para a constituição da dívida.

Em que pese as referidas recomendações, na atual conjuntura fática denota-se que esse instituto vem sendo utilizado de forma ilimitada, em decorrência de uma regulamentação deficitária acerca dos limites da Fazenda Pública em realizar o protesto judicial, ou até mesmo

em virtude do desrespeito aos próprios limites estabelecidos.

Dentre os exemplos citados no presente trabalho, criticou-se o uso de dois meios para persecução do mesmo fim, de obtenção do adimplemento do débito tributário, com a realização de protesto de título e propositura de execução fiscal de um mesmo débito, pois tal atitude configuraria o abuso de direito, não restando demonstrado o interesse da Fazenda Pública de defender uma política de desjudicialização, mas sim uma coação moral infundada por um excesso de prerrogativas existentes em favor desta. Apesar disso, diversas decisões são a favor da utilização indistinta do protesto de CDA, embasadas no entendimento superficial e acrítica da decisão da Corte Superior que se limitou em analisar em abstrato a sua constitucionalidade.

Outro ponto destacado foi a ausência de previsão na Lei do Protesto da sustação do protesto de CDA, nos casos de oferecimento de garantia na execução fiscal, diferentemente da legislação do CADIN (Lei 10.522/02), que expõe expressamente a suspensão dessa restrição quando da apresentação da garantia. Diante dessa ausência de regulamentação o contribuinte continua tendo que pleitear uma tutela de urgência para o Poder Judiciário para obter esses efeitos. Ademais, também se ponderou o fenômeno de ausência de vinculação do protesto a débitos de pequena monta, de modo a não existir qualquer previsibilidade para o contribuinte de em qual situação esse mecanismo será utilizado.

Todos esses pontos levaram ao entendimento pela necessidade de que os tribunais superiores revisitem a matéria, para fins de analisar não somente a constitucionalidade e legalidade do protesto sob o viés abstrato, mas também distinguindo situações que demandam uma melhor análise sobre a existência da utilização desse instrumento de forma excessiva, o que pode expressar um verdadeiro abuso do poder público na cobrança do título executivo. Além disso, também restou demonstrado que a regulamentação do protesto ainda é deficitária, de modo que apesar de utópico, seria imprescindível para a utilização desse instituto que a Fazenda Pública impunha limites sobre ela própria.

O outro meio extrajudicial analisado no presente trabalho, a averbação pré-executória, por sua vez, foi criada em um novo modelo de cobrança de dívida ativa da União, que abrange o novo fluxo de inscrição de dívida ativa da União, regulamentado pela Portaria 33/2018 da PGFN. Apesar de ser uma garantia que se limita ao crédito tributário da União a discussão revelou-se de extrema importância, considerando que os comportamentos dos entes federados são replicados de forma contínua a depender da declaração da constitucionalidade da nova medida extrajudicial de cobrança criada.

A averbação pré-executória tem como objetivo permitir a realização da anotação e indisponibilização dos bens dos contribuintes nos órgãos de registro público. A novidade ou controvérsia da medida não está no fato de se permitir a publicitação da dívida nos órgãos de registro de bens e direitos com o objetivo de se prevenir fraude à execução, vez que isso se revela possível até mesmo quando está se tratando de uma execução de título executivo extrajudicial, mas sim na característica da restrição do direito de propriedade do contribuinte de poder dispor sobre os seus bens afetados.

Trata-se de um instrumento bifronte, pois ao mesmo tempo que coage indiretamente o contribuinte a realizar o pagamento do débito, com a restrição do direito de dispor dos seus bens, após o prazo legal, oferece a Fazenda Nacional uma nova forma de garantia do seu crédito tributário.

Em virtude disso, essa nova possibilidade de garantia dada ao crédito tributário da União e não ao do Estado e dos Municípios, denota uma total prevalência dos interesses da União, em detrimento aos demais entes tributantes, fulminando toda a sistemática das normas de direito tributário. Por essa razão, a criação da averbação pré-executória deveria ter ocorrido em uma norma de carácter geral, por meio de lei complementar, motivo pelo qual essa está eivada do vício formal de inconstitucionalidade.

Além disso, analisando a averbação pré-executória sob a ótica material, se percebe que constrição dos bens do contribuinte pela própria administração pública, ainda que não se fale em expropriação, demonstra o excesso de poder que a Fazenda Pública possui sobre os contribuintes, construindo uma forma de iniciar a execução administrativa, mesmo sem nomeá-la desta forma, segmentando as suas etapas.

A justificativa de combate à fraude à execução também não prospera, considerando que o ato de inscrição, por si só, já serve como um marco temporal apto a considerar a venda do patrimônio do contribuinte como fraudulenta por presunção. Acrescenta-se que apesar de no discurso o “novo modelo de cobrança de créditos tributários da União” focar nos devedores contumazes, em nenhum momento da regulamentação feita pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a utilização da averbação pré-executória é limitada para esse perfil de contribuinte, sequer existindo legislação vigente que parametrize essa classificação.

Quando comparado com o instituto da cautelar fiscal verificou-se que a averbação pré-executória visa verdadeiramente substituir a finalidade atingida por esse meio judicial, em virtude de ser mais célere, restringindo os direitos do contribuinte na seara administrativa e transportando para ele o ônus da discussão judicial caso se sinta prejudicado. Por sua vez, feito o confronto com a medida cautelar prevista no art. 185-A do CTN, verificou que nessa a pena

de indisponibilidade não é medida automática, sequer preliminar, razão pela averbação pré-executória vai além dos privilégios já existentes para a Fazenda Pública nas ações judiciais, que são salvaguardadas pelo princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

A partir da análise de ambos os mecanismos extrajudiciais de cobrança verificou-se que está sendo modificada a usual relação entre contribuinte e Fazenda Pública, na qual essa última era responsável por instar a jurisdição com fins de obter o adimplemento do crédito tributário. Assim, com a utilização dos meios extrajudiciais de cobrança, que oferecem à Fazenda Pública prerrogativas administrativas, portanto extraprocessuais, desloca-se para o contribuinte o ônus de instar a jurisdição, no caso de este não concordar com o poder sancionador administrativo. Ou seja, há uma clara inversão do polo ativo na relação jurídico processual da Fazenda Pública para o contribuinte.

Esse deslocamento de sujeito que instará a jurisdição para pleitear a pacificação social naturalmente coloca o contribuinte em uma posição acentuada de vulnerabilidade, principalmente quando se analisa os entraves que esse possui de acesso à justiça. A exemplo disso, cita-se as custas processuais que devem ser pagas pelo contribuinte, mas que a Fazenda Pública é dispensada, o tempo, que é agravado pela prerrogativa do prazo em dobro, assim como a todos os percalços de se demandar contra um litigante habitual, classificação que a Fazenda Pública é enquadrada.

Na tentativa de conceber a utilização desses meios no ordenamento jurídico pátrio, analisou-se a hipótese de autorizar o uso dos meios extrajudiciais de cobrança de acordo com a participação do sujeito passivo no ato de lançamento, considerando a existência ou não da sua confissão quanto ao fato jurídico tributável. Entretanto, percebeu-se que essa hipótese, defende que o sujeito passivo que fornece informações para que esse realize o ato de lançamento, seja cobrado de uma maneira mais contundente do que o contribuinte que não apresenta nenhuma informação e aguarda a realização do lançamento de ofício, o que tem por consequência o desestímulo dos contribuintes em agirem de forma colaborativa para atuarem de forma omissiva.

É nesse cenário que se critica a utilização dos meios extrajudiciais de cobrança, notadamente o protesto de CDA e a averbação pré-executória, pois esses não pacificam o conflito de interesses entre fisco e contribuinte, podendo ser qualificados como o uso da autotutela pela Estado em face do administrado, o que não ocasiona de forma contundente a redução de busca ao Poder Judiciário para dirimir os conflitos, aumentando a assimetria entre as partes da relação jurídica tributária.



Diante do exposto, concluiu-se que os argumentos utilizados pelo fisco para justificar a aplicação do protesto de CDA e da averbação pré-executória, de necessidade solucionar a crise do Poder Judiciário, assim como o de combater à sonegação fiscal em respeito ao princípio constitucional da livre concorrência, são apenas argumentos para dar uma maior aparência de legitimidade a implementação dessas medidas extrajudiciais de cobrança. Isto porque, o uso desses meios apesar de diminuir a propositura de execuções fiscais fomenta a busca dos contribuintes para se socorrer do Poder Judiciário para conter os excessos e ilegalidades perpetrados pela Fazenda Pública. Além disso, não existe a vinculação da utilização desses mecanismos à contribuintes sonegadores, sequer havendo critérios legais vigentes para o uso dessa classificação. Assim, quando analisadas profundamente percebe-se a nefasta consequência de relativização dos direitos fundamentais do contribuinte, considerando a acentuação de sua vulnerabilidade na relação jurídico tributária.

Sugere-se que os esforços da Fazenda Pública se voltem para medidas que visem evitar o conflito entre fisco e contribuinte – de forma preventiva – ou aquelas que gerem, de fato, uma resolução desse conflito fora do seio do Poder Judiciário, assim como pela simplificação da tributação, o que além de promover a celeridade no recebimento do crédito tributário ainda afastaria a necessidade de maiores dilações junto ao Judiciário quanto a exigibilidade desse crédito.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth: Madison, 1999.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Amador Paes de. **Teoria e prática dos títulos de crédito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Org.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. Cap. 1. p. 11-24.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 29.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: PASQUALINI, Alexandre et al. **O direito público em tempos de crise**: estudos em homenagem a Ruy Rubem Ruschel. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 99-127.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 01, p.87-99, 2008. Semestral. Disponível em: <[http://www.fesdt.org.br/web2012/revista\\_fesdt1.php](http://www.fesdt.org.br/web2012/revista_fesdt1.php)>. Acesso em: 19 abr. 2019.

ASSIS, Lucas Calafiori Catharino de. Do desvio de finalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 229, p.77-87, out. 2014.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Quem tem medo de averbação pré-executória?:** Anotação de débitos em registros de bens e direitos objetiva prevenir fraudes e aprimorar cobrança. 2018. Disponível em: <[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/quem-tem-medo-de-averbacao-pre-executoria-04062018)>. Acesso em: 24 out. 2019.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. **As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias**. 2011. 266 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Público, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_AzevedoHMR\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_AzevedoHMR_1.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2019.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ROSSINI, Guilherme de Mello. Uma Proposta de (re)Leitura da noção de interesse público: os privilégios implícitos da fazenda pública em xeque. **Revista**

da Faculdade de Direito da UFMG, Minas Gerais, v. 1, n. 69, p.657-686, jul. 2016. Semestral.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. Inconstitucionalidade da aplicação de sanções políticas em razão de débito tributário. *In: MEDINA OSÓRIO, Fábio (Coord.). Direito sancionador: sistema financeiro nacional.* Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Protesto de CDA como mecanismo alternativo de cobrança de créditos tributários de pequena monta no estado de Minas Gerais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 211, p.137-146, abr. 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BIM, Eduardo Fortunato. A Juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p.45-67, out. 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL, Associação dos Juízes Federais do (Org.). **Exposição de motivos e anteprojeto de Lei de Execução Fiscal.** 2008. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2008/EXPOSICaO\\_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2008/EXPOSICaO_MOTIVOS%20E%20PROJETO%20LEF.pdf/view)>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números:** 2019. 2019. Disponível em: <[https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica\\_em\\_numeros20190919.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf)>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. . Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm)>. Acesso em: 19 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8397.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 17 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. . Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13606.htm)>. Acesso em: 04 dez. 2018.

BRASIL. Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais.. . Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>> . Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. Portaria nº 396, de 20 de maio de 2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC. . Brasília, 22 abr. 2016. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396\\_2016\\_1.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. Portaria nº 429, de 04 de junho de 2014. Disciplina a utilização do protesto extrajudicial por falta de pagamento de certidões de dívida ativa da União ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN.. . Brasília, Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/servicos-e-orientacoes/servicos-da-divida-ativa-da-uniao-dau/protesto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao/PORTARIA%20429-2014.pdf/view>>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2018**. 2019. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view)>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. Projeto de Lei nº 9623, de 22 de fevereiro de 2018. Revoga o § 3º do art. 20-B da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2168358>>. Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. Projeto de Lei nº 1646, de 2019. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasil, Disponível em:

<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=71D205C75378AD6834A072FF3BC36A0F.proposicoesWebExterno2?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=71D205C75378AD6834A072FF3BC36A0F.proposicoesWebExterno2?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019)>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 10, de 2005. Institui a penhora administrativa, por órgão jurídico da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasil, 26 dez. 2014. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/72393>>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 174, de 1996. Institui a penhora administrativa, por órgão jurídico da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasil, Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/28983>>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 560. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 dez. 2015. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=560&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1377507. Relator: Ministro OG FERNANDES. Brasília, 26 de novembro de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, 02 dez. 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802685593&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135. Brasília, 09 de novembro de 2016. **Diário Oficial da União**. Brasília. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5135%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+5135%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lfjp62q>>. Acesso em: 18 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 323. Brasília, 13 de dezembro de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>>. Acesso em: 05 out. 2019.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Averbação pré-executória é ilegal e inconstitucional**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-21/consultor-tributario-averbacao-pre-executoria-ilegal-inconstitucional>>. Acesso em: 21 mar. 2018.

BURG, David. F. **A world history of tax rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. New York: Routledge, 2004.

CALIENDO, Paulo. Interpretação tributária: in dubio contra sacrificum. **Nomos**: Revista do Programa de Pós - Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 33.1, p. 205-238, jan/jun.

2013. Semestral.

CAMINHA, Unie. *Securitização*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMPOS, Rogério; XAVIER, Daniel de Sabóia. **Averbação pré-executória serve de espaço para diálogo entre PGFN e contribuinte**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-09/opiniao-averbacao-pre-executoria-serve-dialogo-contribuinte>>. Acesso em: 09 fev. 2018.

CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso a justiça**. Porto Alegre: Fabris, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2012.

CARNELLUTI, Francesco. **Introduzione allo Studio del diritto processuale tributário**. Rivista di Diritto Processuale Civile, nº2, Vol. 1, 1932.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. Protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa: uma abordagem à luz da lei nº 9.492/97, das questões atinentes ao sigilo fiscal e do princípio da proporcionalidade. **Revista Fórum de Direito Tributário**: RFDT, Belo Horizonte, v. 8, n. 44, p.81-98, mar. 2010.

CASAGRANDE, Edilson Jair. Da impossibilidade de protesto catorario de CDA de origem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.56, p. 47-51, maio 2000.

CASTELO BRANCO, Janaína Soares Noletto. **A adoção de práticas cooperativas pela advocacia pública: FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS**. 2018. 198 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000041/0000414c.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. **Tributação & Fazenda Pública**: meios alternativos de cobrança de tributos como instrumentos de justiça fiscal. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

CHIESA, Clélio. “A atividade empresarial e os limites ao poder de fiscalizar”. In: HILÚ NETO, Miguel, (coord.). *Questões de direito empresarial*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 58-59.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. O pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018) e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário: discussões que envolvem a efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Org.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. Cap. 2. p. 25-36.

CORDOVA, Rafael Nascimento de. O Decreto de indisponibilidade de bens previsto no art. 185-A do código tributário nacional como forma de garantir a satisfação do crédito tributário

da fazenda pública. **Revista Interesse Público**: revista bimestral de direito público, Minas Gerais, v. 19, n. 103, p.157-180, jun. 2017.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1996.

CRUZ, Diniz Ferreira da. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: Livraria e Editora Joé Bushatky Ltda., 1978.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. Meios alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito da persecução do crédito tributário. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **Inovações na cobrança do crédito tributário**: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 165-188.

DA SILVA, Lediane Rano Fernandes. **Expropriação de bens do contribuinte pela administração tributária e direitos fundamentais relacionados com a atividade econômica**. 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2010.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança nº 07083260920188070000. Relator: TEÓFILO CAETANO. Distrito Federal, 13 de fevereiro de 2019. **Diário de Justiça Estadual**. Disponível em: <<https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/678459214/7083260920188070000-df-0708326-0920188070000?ref=serp>>. Acesso em: 19 out. 2019.

DUQUE, Felipe Viana de Araújo. **Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal**. 2019. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pos-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo', 2019. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/4005/5/Felipe%20Viana%20de%20Araujo%20Duque.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.

DODGE, Raquel Elias Ferreira. **Parecer da Procuradoria-Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.931/DF**. 2018. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338655649&ext=.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2018.

ESTADO DO CEARÁ. Lei nº 16.381, de 25 de outubro de 2017. Dispõe sobre a oferta e aceitação de garantia para créditos inscritos em dívida ativa. Fortaleza, 25 out. 2017. Disponível em: <<https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/datas-comemorativas/item/5974-lei-n-16-381-de-25-10-17-republicado-no-d-o-14-11-17>>. Acesso em: 13 nov. 2019.

ESTADO DO CEARÁ. Lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019. Institui o programa de conformidade tributária denominado contribuinte pai d'égua no âmbito da administração tributária do Estado do Ceará. Ceará, 29 out. 2019. Disponível em: <<https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho->

administracao-e-servico-publico/item/6868-lei-n-17-087-29-10-19-d-o-29-10-19>. Acesso em: 11 nov. 2019.

FARIAS, Rui Barros Leal. A Inconstitucionalidade do protesto de certidões da dívida ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 126, p.54-60, mar. 2006.

FIORELLI, José Osmir; FIORELLI, Maria Rosa; MALHADAS JÚNIOR, Marcos Julio Olivé. **Mediação e conciliação**. São Paulo: Atlas, 2008.

SZKLAROWSKI, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal - o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, Brasília, v. 9, n. 3, p.37-57, jul. 1997. Trimestral.

GALANTER, Marc. A Justiça não se encontra apenas nas decisões dos Tribunais. In: HESPANHA, António. **Justiça e Litigiosidade: História e Prospectiva**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993. p. 59-118.

GENY, François. **O particularismo do Direito Fiscal**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. V. 20, abril/junho, 1950, p.6-31.

GOMES, Eduardo de Paiva. **Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e controle de legalidade**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/pedido-de-revisao-de-divida-inscrita-prdi-e-controle-de-legalidade-27062018>>. Acesso em: 03 dez 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 5: direito das coisas**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GUERRA, Marcel Vitor de Magalhães. Sanção na teoria do Direito de Bobbio: pesquisa enriquecida por apontamentos extraídos de ensaio inédito no Brasil, Sanzione, cedido pela família do autor ao centro de estudos Norberto Bobbio, em São Paulo. In: **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

\_\_\_\_\_. O conceito de sanção política delineado pela jurisprudência do STF: uma análise crítica do instituto da averbação pré-executória previsto no art. 20-B da Lei 10.522/2002. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Org.). **Inovações na cobrança do crédito tributário**: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. Cap. 2. p. 25-36.

GUERRA, Laís Batista. O Protesto da certidão de dívida ativa como medida de eficiência na cobrança extrajudicial de créditos tributários. **Revista Tributaria e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 23, n. 124, p.287-304, set. 2015.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: RCS, 2007.

IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**. nº 127. Brasília: IPEA, jan. 2012. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados\\_n127\\_Custo.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf)>. Acesso em: 04 dez. 2018.



\_\_\_\_\_. **Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal**. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf)>. Acesso em: 04 dez. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão do protesto de CDA. **Revista Dialética de Direito Tributário (rddt)**, São Paulo, v. 1, n. 236, p.78-90, maio 2015.

\_\_\_\_\_. Cautelar Fiscal. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 29, n. 114, p.375-380, jun. 1992. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176001>>. Acesso em: 24 out. 2019.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**.40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 07 nov. 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a invocação do princípio da "livre concorrência" nas relações tributárias. **Nomos**: Revista do curso de mestrado em direito da UFC, Fortaleza, v. 28, n. 2, p.61-81, jul./dez. 2008. Semestral. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11754>>. Acesso em: 08 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo horizonte. 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>>. Acesso em: 04/11/19.

MAIA, Matheus de Souza. **Estratégias de Cobrança**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/divida-ativa-previdenciaria/estrategias-de-cobranca>>. Acesso em: 24 set. 2019.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro**: Títulos de Crédito. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. O custo para o cumprimento das normas de conformidade no direito tributário brasileiro: o peso das obrigações tributárias acessórias ou dos deveres instrumentais. **Nomos**: Revista do Programa de Pós - Graduação em Direito da UFC,

- Fortaleza, v. 35, n.1, p. 219-235, jan/jun. 2015. Semestral. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1701>>. Acesso em: 11 nov. 2019.
- MATIAS, João Luis Nogueira. Da Ação cautelar fiscal. **Pensar**: revista de ciências jurídicas, Fortaleza, v. 3, n. 3, p.97-104, jan. 1995.
- MAZZEI, Marcelo Rodrigues; SIGNORELLI, Alexandre Rodrigues Oliveira; GERAIGE NETO, Zaiden. O Protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa - meio alternativo à judicialização ou ofensa ao direito coletivo dos contribuintes? **Revista Interesse Público**: revista bimestral de direito público, Minas Gerais, v. 15, n. 80, p.213-228, jul. 2013.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012.
- NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contribuindo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.
- NALINI, José Renato. O Custo da justiça. **América Economia**: revista de negócios da América Latina, São Paulo, n. 444, p.38-38, fev. 2015. Bimestral.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- NOLASCO, Rita Dias; CAMPOS, Rogério. **Averbação pré-executória prevista na Lei 13.606/2018 é legítima**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-05/opiniao-averbacao-pre-executoria-prevista-lei-13606-legitima>>. Acesso em: 24 out. 2019.
- OECD (2014), *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223233-en>
- RIBEIRO, MELLISSA FREITAS. A Portaria nº 33/2018 da PGFN e as novidades na cobrança do crédito tributário. In: JUVÊNCIO VIANA VASCONCELOS. (Org.). **DIREITO, PROCESSO E EFETIVIDADE**. 1ed.Fortaleza: expressão gráfica, 2019, p. 07-24.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Títulos de crédito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (Org.). **Relatório da Pesquisa Dimensão Executiva da Macrovisão do Crédito Tributário**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito de São Paulo, 2016. 37 p. Disponível em: <<https://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-estudos-fiscais>>. Acesso em: 13 nov. 2019.
- SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº 0032328-81.2016.8.24.0000. Relator: Jorge Luiz de Borba. **Diário de Justiça Estadual**. Santa Catarina, 06 ago. 2019. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/741702606/agravo-de-instrumento-ai-40060027920178240000-joinville-4006002-7920178240000?ref=serp>>. Acesso em: 10 out. 2019.
- SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 10179784220148260564. Relator: Euripedes Gomes Faim Filho. São Paulo, 28 de julho de 2015. **Diário de Justiça Estadual**.

São Paulo, 30 jul. 2015. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/214988295/apelacao-apl-10179784220148260564-sp-1017978-4220148260564?ref=serp>>. Acesso em: 19 out. 2019.

SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativos tributários**. Revista Dialética, n. 220. pag. 21 – 38.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Lediane Rano Fernandes da. **EXPROPRIAÇÃO DE BENS DO CONTRIBUINTE PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS COM A ATIVIDADE ECONÔMICA**. 2010. 140 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2010.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwilkler. **As sanções administrativo-tributárias e seus limites**. 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, S, 2018. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/3926/5/Lucienne%20Michelle%20Treguer%20Cwilkler%20Szajnbok.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Nomos**: Revista do Programa de Pós - Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 38.2, p. 549-561, jul/dez. 2018. Semestral.

VAREJÃO, Ricardo. **Averbação pré-executória da Lei 13.606/2018 é inconstitucional**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-16/ricardo-varejao-averbacao-pre-executoria-inconstitucional>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito Gv**, [s.l.], v. 15, n. 1, p.1-14, 2 maio 2019. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>.

VITALIS, Aline. **Justiça fiscal, neutralidade e compliance: desafios atuais de regulação e política tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. 143 p.