



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ALINE BARROS LOBO

**O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA COMO
ALTERNATIVA EFICIENTE DE COBRANÇA OU COMO MANOBRA PARA
DIRIMIR O DEVIDO PROCESSO LEGAL: UMA ANÁLISE DO MUNICÍPIO DE
FORTALEZA**

FORTALEZA
2025

ALINE BARROS LOBO

O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA COMO ALTERNATIVA
EFICIENTE DE COBRANÇA OU COMO MANOBRA PARA DIRIMIR O DEVIDO
PROCESSO LEGAL: UMA ANÁLISE DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito.

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

FORTALEZA

2025

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

- L782p Lobo, Aline Barros.
O protesto extrajudicial da dívida tributária como alternativa eficiente de cobrança ou como manobra para dirimir o devido processo legal: uma análise do Município de Fortaleza / Aline Barros Lobo. – 2025.
70 f. : il. color.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2025.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. protesto extrajudicial. 2. certidão da dívida ativa. 3. devido processo legal. 4. vulnerabilidade. 5. acesso à justiça. I. Título.

CDD 340

ALINE BARROS LOBO

O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA COMO ALTERNATIVA
EFICIENTE DE COBRANÇA OU COMO MANOBRA PARA DIRIMIR O DEVIDO
PROCESSO LEGAL: UMA ANÁLISE DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito.

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

Aprovada em: 28/02/2025.

BANCA EXAMINADORA

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

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Elba Suélen Oliveira (UFC)

Aos meus pais, Júlio César e Leuda, que nunca deixaram de acreditar em mim.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Júlio César e Leuda, e à minha irmã, Camila, por todo o apoio que recebi até aqui e que nunca conheceu limites.

Aos amigos que conheci durante a graduação – Sofia, Felipe, Rodrigo, Velho, Giovanna, Victor e muitos outros –, que me ensinaram com carinho e paciência tudo o que os livros não puderam.

Aos professores da Faculdade de Direito que pavimentaram o caminho com suas valiosíssimas lições, especialmente o prof. Hugo de Brito Machado Segundo, que não apenas orientou o presente trabalho como proporcionou importante aprendizado durante o programa de monitoria da disciplina de Direito Tributário I.

À banca examinadora, pela disposição de participar do trabalho de avaliação desta monografia e pelos ensinamentos que propiciaram nos momentos em que tivemos contato durante a graduação.

Aos colegas que fiz nas experiências de estágio, hoje amigos muito queridos, que me fizeram perceber que o Direito na prática é de fato uma ferramenta inestimável.

Ao Paulo, por estar me acompanhando nessa sinuosa jornada que é a vida.

RESUMO

A presente monografia se propõe a analisar a questão do protesto do crédito tributário e as implicações sócio-jurídicas da adoção em larga escala de tal instrumento, mantendo como cenário amostral a situação vivida pelo Município de Fortaleza. A pesquisa se contextualiza pela alta taxa de congestionamento da via judicial em decorrência das inúmeras execuções fiscais ineficazes, suscitando a reflexão acerca das possibilidades de desjudicialização da cobrança tributária mediante, por exemplo, o protesto das certidões da dívida ativa, método cada vez mais implementado por diversos entes públicos. O objetivo principal é identificar se a utilização do protesto extrajudicial pode ser de fato uma opção mais eficiente e menos gravosa ou se representa apenas outra tentativa de burlar o devido processo legal. Para tanto, foi necessário averiguar de que forma se dá a proteção ao contribuinte na execução fiscal, buscando estabelecer um parâmetro; investigar os motivos que levam à ineficiência da execução fiscal; estudar os efeitos do protesto e como eles podem agir em favor da atividade arrecadatória; examinar a constitucionalidade do protesto da dívida tributária e os prejuízos decorrentes do ato que possuem o condão de atingir os contribuintes, bem como de que forma tais agravos podem ser corrigidos em virtude da devida regulamentação do protesto. A metodologia utilizada envolveu a pesquisa bibliográfica, documental e legislativa a partir de livros, doutrina, artigos científicos, revistas, periódicos, dissertações e teses disponíveis em repositórios virtuais, relatórios e documentos oficiais, e legislação pertinente ao assunto em comento. Foi possível concluir que o uso do protesto como meio de cobrança da dívida tributária é viável, desde que acompanhado de limites legais detalhados que busquem coibir qualquer abuso de direito praticado por parte da Administração Pública Tributária.

Palavras-chave: protesto extrajudicial; certidão da dívida ativa; devido processo legal; vulnerabilidade; acesso à justiça.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to analyze the issue of tax credit protests and the socio-legal implications of the large-scale adoption of such an instrument, keeping as a sample scenario the situation experienced by the Municipality of Fortaleza. The research is contextualized by the high rate of congestion in the courts as a result of countless ineffective tax foreclosures, prompting reflection on the possibilities of de-judicializing tax collection through, for example, the protest of active debt certificates, a method increasingly implemented by various public entities. The main objective is to identify whether the use of extrajudicial protests can in fact be a more efficient and less burdensome option, or whether it represents just another attempt to circumvent due process. To this end, it was necessary to investigate how taxpayers are protected in tax enforcement, seeking to establish a parameter; to investigate the reasons that lead to the inefficiency of tax enforcement; to study the effects of protest and how they can act in favor of tax collection activity; to examine the constitutionality of protesting tax debts and the damages resulting from the act that have the power to affect taxpayers, as well as how such aggravations can be corrected due to the proper regulation of protest. The methodology used involved bibliographical, documentary and legislative research based on books, doctrine, scientific articles, magazines, journals, dissertations and theses available in virtual repositories, official reports and documents, and legislation pertinent to the subject in question. It was possible to conclude that the use of protest as a means of collecting tax debt is viable, provided it is accompanied by detailed legal limits that seek to curb any abuse of rights practiced by the Public Tax Administration.

Keywords: extrajudicial protest; active debt certificate; due process; vulnerability; access to justice.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Gráfico 1 – Série histórica do impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes
- Gráfico 2 – Série histórica do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total
- Tabela 1 – Performance dos protestos nos exercícios de 2020 a 2022
- Gráfico 3 – Arrecadação ISS Mensal (2020 a 2022)
- Gráfico 4 – Andamento do IPTU (2023 e 2024)
- Gráfico 5 – Andamento do ISS (2023 e 2024)
- Gráfico 6 – Andamento do ITBI (2023 e 2024)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDA	Certidão da Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTMF	Código Tributário do Município de Fortaleza
CTN	Código Tributário Nacional
GPG	Gabinete do Procurador Geral
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
LEF	Lei de Execução Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGM	Procuradoria-Geral do Município
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJCE	Tribunal de Justiça do Estado do Ceará

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A EXECUÇÃO FISCAL ENQUANTO FERRAMENTA DE COBRANÇA JUDICIAL PADRÃO DA FAZENDA	13
2.1 O devido processo legal no processo judicial tributário	15
<i>2.2.1 As formas garantidoras de proteção ao contribuinte enquanto parte vulnerável</i>	<i>18</i>
2.2 A pouca eficiência do modelo judicial de cobrança tributária no contexto atual	22
3 O PROTESTO DE DÍVIDA COMO ALTERNATIVA À EXECUÇÃO FISCAL	28
3.1 Os efeitos do protesto extrajudicial	33
<i>3.1.1 A constitucionalidade do protesto extrajudicial conforme o Supremo Tribunal Federal</i>	<i>37</i>
3.2 O interesse da Fazenda Pública Municipal no protesto extrajudicial das dívidas de baixo valor	40
<i>3.2.1 Os resultados da medida no Município de Fortaleza</i>	<i>45</i>
4 O DESEQUILÍBRIO DA RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO	50
4.1 O amparo ao contribuinte na esfera extrajudicial consoante a acentuação da sua posição desprivilegiada e o seu acesso à justiça	56
4.2 A necessidade de regulamentação com o fito de viabilizar a cobrança tributária via protesto extrajudicial	59
5 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico se propõe a analisar a tendência de desjudicialização da cobrança da dívida tributária do município de Fortaleza segundo a lógica do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA), com enfoque na manutenção do devido processo legal. De início, cumpre apontar que se trata de uma tendência crescente, e que possui o condão de influenciar não apenas o orçamento dos entes federativos diante da nova estratégia de arrecadação, mas também de impactar os meios pelos quais os contribuintes podem garantir o acesso à justiça, embasado no devido processo legal.

No que importe ao escopo desta pesquisa, o ponto mais relevante se reporta a este último tópico levantado, referente ao contraditório e à ampla defesa quando a cobrança parte de uma esfera extrajudicial. Ocorre que, embora a execução fiscal possibilite diversas prerrogativas ao fisco, como prazo em dobro, e, em últimos casos, a possibilidade de quebra do sigilo bancário de certos contribuintes, a opção pelo protesto de dívida também confere algumas vantagens que, frente à dificuldade de localização do devedor ou de bens passíveis de penhora, compensam a utilização de tal técnica.

A desjudicialização, na realidade, é utilizada há bastante tempo pois, muitas vezes, não é proveitoso para o fisco o ajuizamento de uma execução fiscal, um meio que exige um dispêndio de dinheiro e de tempo considerável com o aparato judicial, pretendendo somente o recolhimento de um crédito de pouco valor.

É por esse motivo, por exemplo, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) estabeleceu que os débitos junto à União devem ter valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para ensejar uma execução fiscal, e que o município de Fortaleza prevê em seu Código Tributário Municipal (CTMF) que créditos abaixo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) não serão objeto de ações fiscais, o que não significa, no entanto, que tais valores serão esquecidos ou perdoados pelas autoridades tributárias.

Portanto, no lugar disso, entre outras medidas, opta-se pelo protesto, que não representa somente uma forma de comprovar a inadimplência do devedor, mas que também cumpre a função de cobrança, exigindo que o contribuinte quite sua dívida, o que é, ao fim, uma alternativa menos onerosa para a Fazenda Pública.

Assim, vê-se que a utilização do protesto de CDA é uma prática comum, e que foi recentemente ratificada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 5135, tendo sido fixada tese que reconheceu a constitucionalidade e legitimidade do ato, vez que não constitui sanção política segundo o entendimento da Suprema Corte.

Ocorre que o protesto, embora seja uma ferramenta extremamente célere e eficiente de cobrança, acaba por transferir para os contribuintes a pretensão de judicialização das demandas caso queiram debater a legitimidade da cobrança ou do valor exigido, o que, no âmbito da execução fiscal propriamente dita, é de responsabilidade completa do fisco. Desse modo, caso o contribuinte discorde do protesto da dívida, precisará ele próprio acionar o juízo para ter sua defesa reconhecida e a incidência do tributo afastada ou reduzida, o que demanda ainda mais do devedor e acentua a sua vulnerabilidade.

Nesse sentido, considerando o exposto acima, é possível perceber a urgência de se debater a questão em torno do protesto extrajudicial de débitos tributários, sobretudo quando se considera que, em Fortaleza, foco da pesquisa, foi publicada uma portaria fixando o piso para ajuizamento de ação fiscal em R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), muito acima mesmo do patamar previsto pela PGFN, o que suscita o questionamento central: a utilização cada vez mais difundida do protesto extrajudicial de dívida tributária funciona como um mecanismo eficiente de cobrança ou como um empecilho à garantia do devido processo legal?

Tal preocupação com a temática apontada se revela válida, pois se trata de uma medida cujas intenções podem ser enviesadas a depender das circunstâncias, podendo ocorrer favorecimento das autoridades fiscais diante da inexistência de previsões legais específicas para assegurar aos contribuintes que a impugnação ao protesto extrajudicial possa ser feita sem a perpetuação dos efeitos negativos de não pagamento imediato da dívida.

Ressalte-se, ainda, que a questão levantada abrange toda a coletividade, tanto o Estado credor quanto todo o grupo de indivíduos que realizam o pagamento de tributos, de maneira que é do interesse geral público o debate acerca do tema.

Isto posto, alguns questionamentos podem ser desdobrados a partir do ponto central, tais como: de que formas a proteção ao contribuinte se realiza ao longo da execução fiscal? Quais os motivos relacionados à eficiência reduzida da cobrança tributária judicial que suscitam repensar as estratégias de recolhimento? Como o protesto funciona e como ele pode vir a ser uma alternativa plausível? Ainda é garantido o acesso à justiça? Qual o entendimento do STF acerca da questão? Qual o grau de prejuízo sofrido pelo contribuinte com a adoção em larga escala da medida? De que formas esses efeitos podem ser amenizados e corrigidos?

A priori, a hipótese formulada que aparelha a pesquisa é no sentido de que a desjudicialização da cobrança tributária e o encaminhamento das CDAs para protesto é uma alternativa viável, mas que tem o condão de ocasionar o aumento da vulnerabilidade dos contribuintes, de modo que deve ser acompanhada de mecanismos de proteção a esses indivíduos. Isso pois, de fato, as execuções fiscais propriamente ditas carecem de maior

eficiência, criando a necessidade de explorar outras opções, no entanto a extrajudicialidade da medida em comento pode dificultar a obtenção da devida prestação jurisdicional por parte do contribuinte inconformado, que pode vir a suportar algum prejuízo nesse ínterim.

No que tange aos objetivos do presente trabalho, quer-se, de maneira geral, avaliar a possibilidade de adoção do protesto de CDA como modelo de cobrança tributária em consonância com o ideal do devido processo legal, e, para que seja alcançado tal objetivo, guiou-se a pesquisa pelos seguintes objetivos específicos: identificar os motivos pelos quais as execuções fiscais têm sido ineficientes, o que enseja o repensar das estratégias de arrecadação; averiguar como se aplica o devido processo legal à cobrança tributária judicial e ao protesto extrajudicial; entender os efeitos que o protesto de CDA pode surtir na condição de vulnerabilidade do contribuinte; analisar que tipo de mecanismos podem vir a ser instituídos para garantir que os contribuintes poderão se defender sem maiores dificuldades na esfera extrajudicial.

O presente estudo utiliza uma metodologia qualitativa, que se aproveita de uma pesquisa bibliográfica, documental e legislativa a partir de livros, doutrina, artigos científicos, revistas, periódicos, dissertações e teses disponíveis em repositórios virtuais, relatórios e documentos oficiais, e legislação pertinente ao assunto em comento. Assim, teve-se um processo de construção indutivo e crítico, que levou às conclusões explicitadas ao final do trabalho.

A monografia foi dividida em três capítulos, quais sejam: o primeiro trata da execução fiscal, dos parâmetros estabelecidos por ela no que tange à proteção dos direitos do contribuinte e de que forma as suas etapas procedimentais têm dificultado uma arrecadação satisfatória por parte da Fazenda Pública. O segundo capítulo possui um enfoque sobre o protesto extrajudicial de CDA, analisando do que se trata, quais seus efeitos, como é garantido o acesso à justiça nesses casos, e como se deu o julgamento da ADI 5135 pelo STF. Por fim, o terceiro e último capítulo objetiva discutir como a utilização do protesto de dívida em larga escala acaba por desbalancear a relação entre o fisco e o contribuinte, pretendendo sugerir instrumentos de controle e correção desse desequilíbrio.

2 A EXECUÇÃO FISCAL ENQUANTO FERRAMENTA DE ARRECADAÇÃO PADRÃO DA FAZENDA

A história do tributo, com seu surgimento e seus desdobramentos, é uma sequência de fatos e acontecimentos que se confunde, como aduz Ubaldo Cesar Balthazar, com as próprias histórias do homem em seu viver social e do Estado enquanto sociedade organizada. Com o aparecimento dos Estados Nacionais, por muito tempo a exigência dos tributos foi vinculada à existência de um rei soberano, sendo as prestações pecuniárias a ele devidas, e somente com as mudanças de paradigmas trazidas pelos movimentos revolucionários dos séculos XVII e XVIII que o conceito de tributo enquanto constituidor do erário público pôde ser separado do patrimônio do governante, o que culminaria, enfim, na criação da disciplina jurídica do Direito Tributário¹.

No Brasil, o referido autor situa a estruturação de um sistema tributário moderno no advento da reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, tendo sido tal sistema constantemente alterado e atualizado – inclusive com a recepção da Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, pela Constituição Federal de 1988 –, mas sempre mantendo a essência do liame conflituoso entre fisco e contribuinte, com o Estado, nos termos do autor, “buscando aumentar suas receitas através de um aumento de impostos”, mediante a “implantação de uma eficiente fiscalização financeira e fiscal, sempre desorganizada e incontrolável”, e o contribuinte descobrindo formas de evadir-se da respectiva cobrança.

Apesar da pesquisa de Balthazar possuir um recorte temporal evidente, tendo sido publicada em 2005, pode-se dizer que houve a manutenção do relacionamento conflituoso mencionado, uma vez que o próprio objeto de estudo a ser trabalhado ao longo da monografia se refere a uma mudança no comportamento do fisco em uma tentativa de garantir a eficiência arrecadatória da tributação, vez que o caminho usual tem apresentado muitos empecilhos.

Nesse sentido, a execução fiscal, instrumentada pela Lei nº 6.830/80 ou Lei de Execução Fiscal (LEF), que estabeleceu as diretrizes para a cobrança judicial da dívida que existe junto à Fazenda Pública, é um dos instrumentos à disposição de União, Estados, Municípios e Distrito Federal para garantir eficiência e possibilitar a arrecadação tributária de tais entes, o que em última instância permite a realização de todas as atividades estatais usuais, como a disponibilização de serviços públicos e o pagamento dos servidores que

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Vol. 1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

prestam tais serviços, uma vez que é a receita tributária a que mais contribui para o caixa da Administração Pública².

Somente a título de ilustração, o volume de execuções fiscais no país é tão elevado que, segundo a 21ª edição do Relatório Justiça em Números, elaborado pelo CNJ, foi apurada a pendência de 26,4 milhões de ações dessa espécie em trâmite em 2023, sendo que 38,2% da receita pública arrecadada no mesmo exercício teve como fonte as referidas execuções, correspondendo a cerca de R\$ 26,2 bilhões³. No Ceará, conforme dito pelo presidente do Tribunal de Justiça do estado, até o fim de 2023, havia 128.514 execuções fiscais, sendo pouco mais de 46 mil destas interpostas somente pela capital, o Município de Fortaleza⁴. Vê-se, portanto, que se trata de um caminho extremamente optado que gera muita receita para o Estado.

Nessa linha de raciocínio, consiste a execução fiscal, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, em “uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva”⁵. Com isso, o autor citado esclarece que, na execução fiscal, é exigida uma prestação com base em um título já constituído, líquido e exigível, não cabendo, a princípio, qualquer discussão sobre a validade da cobrança.

Conforme o art. 3º do CTN, parágrafo único⁶, no entanto, tal exigibilidade representa apenas uma presunção de liquidez e certeza não absoluta, que, no contexto já mencionado de dissidências entre fisco e contribuinte no desdobramento da execução fiscal, pode vir a ser afastada caso seja provada a inviabilidade do título executivo, o que, de pronto, já ilustra a obrigatoriedade de previsão de mecanismos de defesa à disposição do executado inconformado no âmbito da cobrança judicial de tributos.

Assim, considerando que a execução fiscal é o método mais utilizado pela Fazenda Pública para obter a satisfação do crédito tributário, há de se analisar, em um

² PISCITELLI, Tathiane. Direito Financeiro - 9ª Edição 2023. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. p.13. ISBN 9786559775231.

³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em números 2024: ano base 2023. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>>. Acesso em 18 de dezembro de 2024.

⁴ MOURA, Ana. Agência CNJ de Notícias. Acordo prevê extinção de 75% das execuções fiscais em Fortaleza. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/acordo-preve-extincao-de-75-das-execucoes-fiscais-em-fortaleza/>>. Acesso em 18 de dezembro de 2024.

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário - 16ª Edição 2024. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.30. ISBN 9786559776030.

⁶ Nos termos da lei, o parágrafo único do art. 3º do CTN explicita que “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.” (BRASIL. **Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em 18 de dezembro de 2024).

primeiro momento, de que forma esse processo é regulamentado, ou seja, quais são as medidas cabíveis ao contribuinte em caso de execução a maior, por exemplo, ou em qualquer situação em que a CDA contenha erro que torne a execução desaparelhada e, portanto, impossível.

Para tanto, propõe-se, neste primeiro capítulo, passar ao crivo da execução fiscal e das características que asseguram o devido processo legal no decorrer da exação, entendido, em um momento inicial, como um instituto comum à toda disciplina de direito, constituindo verdadeira norma fundamental, e, em uma abordagem mais específica, como requisito necessário também ao direito processual tributário, manifestando-se de diversas formas. Além disso, cabe averiguar de que forma a urgência pela exploração de novas estratégias de arrecadação tem se tornado mais evidente, estimulada pela multiplicação de estudos sobre os problemas de eficiência que o modelo de execução fiscal vem demonstrando nos últimos anos.

2.1 O devido processo legal no processo judicial tributário

O devido processo legal é um dos princípios gerais de direito que encabeçam a constitucionalização do direito, ou seja, a padronização do estudo e aplicação das normas jurídicas conforme a constituição. Tal princípio vem inscrito no art. 5º, LIV, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, o que significa que se trata, portanto, de um princípio expresso.

Em rápido parênteses, vale reconhecer a existência da celeuma em torno dos conceitos de princípio e regra apenas para apontar que o debate acerca da diferenciação entre os dois e a classificação das normas nos dois grupos vai além do escopo da presente pesquisa, de modo que, para atingir os objetivos estabelecidos, bastar-se-á a definir o que quer dizer o conceito de princípio para todos os efeitos jurídicos, sobretudo tributários.

A priori, são princípios certas normas norteadoras com alto grau de generalidade que cumprem a função de orientar a interpretação do restante do ordenamento jurídico, conferindo coerência ao sistema como um todo e garantindo que os direitos fundamentais sejam protegidos e respeitados. Em outras palavras, são princípios as orientações que indicam de que forma um caso concreto deve ser tratado em juízo de forma resplandecer da melhor maneira possível a ideologia inscrita na Constituição, possuindo tais diretrizes um caráter geral e extremamente vago que visa abarcar o maior número de situações que podem vir a ocorrer.

Nesse mesmo sentido ensina Miguel Reale:

princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.⁷

Vale ainda ressaltar a importância dos princípios para a modernização da seara jurídica. Jorge Miranda, ao tratar do caráter evolutivo que os princípios congregam, indica servirem como elementos de construção e qualificação, afirmando que

exercem, finalmente, uma função prospectiva, dinamizadora e transformadora, em virtude da sua maior generalidade ou indeterminação e da força expansiva que possuem”, sugerindo, pois, “a adoção de novas formulações de novas normas que com eles se coadunem e que, portanto, mais se aproximem da ideia de Direito, inspiradora da Constituição.⁸

Da mesma forma entende Paulo Bonavides, quando diz que

fazem [os princípios] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes; São qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma constituição.⁹

Vale lembrar que existem alguns princípios que são extraídos do texto constitucional através de um esforço interpretativo, como assevera Norberto Bobbio:

Ao lado dos princípios gerais expressos há os não expressos, ou seja, aqueles que se podem tirar por abstração de normas específicas ou pelo menos não muito gerais: são princípios, ou normas generalíssimas, formuladas pelo intérprete, que busca colher, comparando normas aparentemente diversas entre si, aquilo a que comumente se chama o espírito do sistema.¹⁰

Assim, o devido processo legal possui uma função reguladora com efeitos práticos, que superam a compreensão meramente formalista que o texto constitucional e seus princípios recebiam. Isso pois a constitucionalização do direito processual foi uma consequência natural após as constatações das falhas do pensamento positivista jurídico com o final da Segunda Guerra Mundial, que quis justificar, com base no obediência da lei vigente à época, vários crimes cometidos em diversos países.¹¹

⁷ REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60.

⁸ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo II: Constituição e Inconstitucionalidade. Coimbra: Editora Coimbra, 3ª edição, 1996.

⁹ BONAVIDES, Paulo et al. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1994.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: EDIPRO, 2. ed. 2014.

¹¹ DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues; DA ROCHA, Altamirando Pereira; DA ROCHA, Leopoldo Altamirando de Andrade. *O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO E A SEGURANÇA JURÍDICA À LUZ*

Com as conclusões tiradas após aquele momento, entendeu-se a urgência de uma primazia das normas que prezam pelos direitos básicos e fundamentais, que devem orientar a promulgação de novas leis e aplicação do conjunto normativo com base na observação da Constituição. Assim, o processo deixa de ser um simples “instrumento técnico” e se torna, ao mesmo tempo, uma garantia e um garantidor dos demais direitos protegidos pela égide da Constituição.¹²

Ademais, para a doutrina, a noção de devido processo legal costuma englobar tanto um aspecto mais formal quanto um aspecto mais substancial. Hugo de Brito Machado Segundo explica que a formalidade advém da simples observância das normas que estruturam o processo judicial ou administrativo, sem a necessidade de análise do conteúdo das referidas leis, ou seja, para que alguém seja privado de sua liberdade ou de seus bens, como diz o art. 5º, LIV, da Constituição, basta que os diplomas legislativos tenham sido seguidos, estando eles em discordância ou não com os demais princípios constitucionais.¹³

Por algum tempo, essa foi a única faceta do devido processo legal, mas logo se reconheceu a necessidade de ir além, atingindo o caráter substancial do princípio, relativo à limitação do conteúdo das normas definidoras do processo de forma a garantir outros princípios, como a igualdade entre as partes, o contraditório, a ampla defesa, a segurança jurídica, entre outros.¹⁴

No mesmo sentido, James Marins também divide o devido processo legal em duas dimensões, o *substantive due process* e o *procedural due process*. Importa notar que, para a observância das referidas dimensões, é necessário que sejam atendidos todos os demais princípios que derivam do devido processo legal, já mencionados. Abaixo está representado o pensamento, nas palavras do referido autor:

O Processo Administrativo Fiscal será inválido por aviltamento a garantias constitucionais individuais do cidadão-contribuinte se não observar eficazmente quaisquer de suas garantias principiológicas: será inválido o Processo Fiscal que não observe o direito ao contraditório; será inválido o processo que deixe de assegurar a ampla defesa ao contribuinte; será inválido se não se prestar para a produção das provas necessárias ao conhecimento da matéria alegada; será inválido se não for assegurado o princípio do duplo grau de cognição e se deixar de observar o princípio do julgador competente [...] O crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido

DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. REVISTA DIREITO E JUSTIÇA: REFLEXÕES SOCIOJURÍDICAS, v. 13, n. 21, p. 59-82, 2014.

¹² Idem.

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário - 16ª Edição 2024. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.30. ISBN 9786559776030.

¹⁴ Idem.

processo legal (art. 5º, LIV), somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (substantive due process e procedural due process).¹⁵

Portanto, considerando o exposto, é possível afirmar que o devido processo legal tributário é aquele que respeita tanto as previsões legais que determinam os procedimentos a serem realizados, seguindo o sequenciamento correto das etapas processuais e observando as oportunidades de defesa conferidas ao contribuinte, quanto a coerência das ditas leis com relação à Constituição, de modo que a estruturação do processo estejam em consonância com os demais princípios já mencionados.

Dessa maneira, faz-se necessária uma reflexão mais aprofundada acerca de quais oportunidades de defesa são garantidas ao polo passivo da relação tributária ao longo do processo judicial, ou seja, da execução fiscal. Isso pois se o devido processo legal assegura tais mecanismos no âmbito judicial, será importante analisar mais à frente de que forma tais garantias são “transportadas” para o meio extrajudicial, onde é possível o protesto da dívida tributária.

2.2.1 As formas garantidoras de proteção ao contribuinte enquanto parte vulnerável

Em primeiro lugar, é importante salientar que todos os tópicos a serem estudados a seguir configuram o chamado contraditório, um dos desdobramentos mais importantes do devido processo legal, juntamente com a ampla defesa. Por um lado, pode-se conceituar o contraditório, de forma simples, sendo a oportunidade de reação a ser oferecida obrigatoriamente a ambas partes do processo.

Por outro lado, no entanto, precisa-se reconhecer que o papel do contraditório já ultrapassa tal compreensão reduzida, atingindo uma tridimensionalidade que entende que deve ser a participação democrática das partes e do juiz que levará à fundamentação da sentença, ou seja, o julgador também deve se submeter ao contraditório na medida em que não pode chegar a uma solução que não considera as pretensões dos litigantes, indo além do esperado à guisa de ser o juiz o ser humano mais equilibrado e incapaz de cometer erros, o que seria uma falácia.¹⁶

¹⁵ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

¹⁶ MACHADO, Daniel Carneiro. A VISÃO TRIDIMENSIONAL DO CONTRADITÓRIO E SUA REPERCUSSÃO NO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS NO PROCESSO DEMOCRÁTICO—THE THREE-DIMENSIONAL VIEW OF THE ADVERSARY PROCEEDINGS AND ITS IMPACT ON THE JUDICIAL DUTY TO GIVE REASONED DECISIONS. Revista da SJRJ, v. 21, n. 41, p. 69-84, 2014.

Entendido o papel do contraditório na execução fiscal, vejamos a seguir de que formas ele se desdobra e influencia o andamento da execução fiscal.

Adiciona-se que analisar tais possibilidades com absoluta profundidade não cabe ao propósito da presente subseção, que é de apenas visualizá-las para a formação de uma impressão geral sobre a execução fiscal, de modo que, para melhor compreendê-los, recomenda-se a leitura das obras referenciadas ao longo do texto.

A citação do executado é o primeiro exemplo de efetivação do contraditório e do devido processo legal, sendo o despacho que determina a citação o ato que designa a interrupção da prescrição tributária, conforme o art. 8º, § 2º, da LEF¹⁷. Sendo assim, com esteio no art. 239 do CPC¹⁸, é apenas a partir da efetiva citação da parte executada, por carta, oficial de justiça ou edital¹⁹, que a Fazenda Pública poderá tomar as devidas providências a fim de localizar bens suficientes para a satisfação do crédito tributário, como a penhora on-line, a quebra do sigilo bancário, apreensão da habilitação e do passaporte etc.

Portanto, até tomar ciência da execução fiscal contra ele – configurando aí a citação prévia válida mesmo quando a tomada de conhecimento é presumida na modalidade editalícia –, o contribuinte não poderá sofrer qualquer tipo de sequestro patrimonial de seus bens ou medida que o traga qualquer tipo de óbice ou prejuízo, devendo ser respeitado o que dispõe o art. 8º da LEF acerca do prazo de cinco dias para pagamento do tributo ou garantia da execução.²⁰

No que tange às possibilidades de impugnação do crédito tributário por parte contribuinte, caracterizando, neste ponto, tanto o contraditório quanto a ampla defesa, ou seja, a disponibilização ao executado de todos os meios legais que busquem comprovar sua pretensão, encontram-se as possibilidades de oferecimento tanto da exceção de pré-executividade quanto dos embargos à execução fiscal.

¹⁷ Aduz o art. 8º, § 2º, da LEF que “o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.” (BRASIL. **Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 18 de dezembro de 2024).

¹⁸ O art. 239 do CPC estabelece que “para a validade do processo é indispensável a citação do réu ou do executado, ressalvadas as hipóteses de indeferimento da petição inicial ou de improcedência liminar do pedido.” (BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 20 de dezembro de 2024).

¹⁹ Conforme a Súmula nº 414 do STJ, “a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”, de modo que mesmo a citação por edital existe sob a égide do devido processo legal, pois, assim, tenta-se garantir que ao executado realmente foram disponibilizados todos os meios de conhecimento acerca da exação em curso. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 414. Primeira Seção, em 25.11.2009 DJe 16.12.2009, ed. 501).

²⁰ CONRADO, Paulo Cesar. MENESES, César Chinaglia. MORAD, Marcio Abbondanza. A penhora de ativos financeiros, em execução fiscal, antes da citação. 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jun-19/penhora-ativos-execucao-fiscal-antes-citacao/>>. Acesso em 20 de dezembro de 2024.

Reitere-se que essas formas de impugnação estão já inseridas dentro de um processo em curso, de modo que não há necessidade de o contribuinte se dirigir ao Judiciário para dar início a outra litigância para a discussão da questão, podendo fazer isso dentro da própria execução fiscal.

Assim, a exceção de pré-executividade foi, inicialmente, uma construção doutrinária e jurisprudencial que foi posteriormente reconhecida pelos tribunais como uma espécie de defesa que pode ser oferecida pelo contribuinte em momento anterior à garantia da execução ou de forma independente desta, a qualquer momento, pois versa sobre matéria de ordem pública, arguível em qualquer ponto do processo.²¹

O raciocínio é o de que, por tratar de matéria que independe da produção de provas e que poderia ter sido reconhecida de ofício pelo juiz caso houvesse dedicado uma atenção mais aprofundada à petição inicial que deu início à exação, é a exceção de pré-executividade, portanto, uma impugnação válida em casos como quando a Fazenda se esquece de aparelhar a execução com as respectivas CDAs, quando o crédito já se encontra decaído ou prescrito ou quando se verifica algum erro formal nas certidões, causando sua nulidade.

Preleciona, no mesmo sentido, Cláudio Carneiro, quando conceitua a espécie da exceção de pré-executividade:

Podemos então conceituar a exceção de pré-executividade ou objeção de pré-executividade como a medida oposta pelo devedor, no processo de execução, com vistas a arguir vício ou nulidade do título executivo sobre o qual se funda a execução, ou seja, alegação de matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício pelo juiz e não demande dilação probatória, como, por exemplo, prescrição, decadência, ausência das condições da ação, pagamento já efetuado etc. Por isso mesmo, por constituir defesa pela alegação de vício ou nulidade do título executivo, prescinde de garantia do juízo.²²

Com relação a isso, no entanto, Hugo de Brito Machado Segundo tece uma ressalva extremamente pertinente quanto à excepcionalidade da medida, reiterando que a execução fiscal não deve tratar de forma ampla questões de mérito, por ameaçar comprometer a celeridade que deve ter o processo:

Note-se que o fato de não serem amplamente admissíveis, mas apenas em hipóteses restritas, as “exceções de pré-executividade”, não causa grandes embaraços ao executado, pois, como veremos, para que seus embargos sejam conhecidos e processados, não é necessário que esteja garantida toda a dívida. Esse posicionamento, aliás, conta com ampla aceitação por parte da jurisprudência do STJ. Assim, não nos parece que a execução se deva transformar em palco para

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário - 16ª Edição* 2024. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.217. ISBN 9786559776030.

²² CARNEIRO, Claudio. *Processo Tributário: administrativo e judicial*. Saraiva Educação SA, 2018.

discussões relacionadas ao “mérito” da dívida executada, inclusive relacionadas a aspectos de fato. Sairia perdendo o executado, que teria a seu dispor, para demonstrar suas alegações, um procedimento “ronceiro”, para usar as palavras do Min. Gomes de Barros. Sairia perdendo também o exequente, que veria fenecer seu direito a uma tutela de execução efetiva.²³

Como se pode observar do comentário do autor acima, a exceção de pré-executividade é utilizada de forma excepcional, como o próprio nome já o diz, justamente porque a execução fiscal não se trata de uma ação de conhecimento em si, e a aceitação de impugnações que tentem discutir matéria ambígua, que depende de maiores investigações apenas ocasionaria uma demora ainda maior no processamento da lide. Por isso mesmo, porém, a exceção de pré-executividade deve ser admitida como consequência natural do princípio do devido processo legal, pois trata de fatos reconhecíveis de ofício que, uma vez efetivamente acolhidos pelo juiz, ensejam a extinção do feito.

Outra espécie de defesa que pode vir a ser utilizada pelo executado são os embargos à execução, que Hugo de Brito Machado Segundo conceitua como uma “ação de conhecimento na qual, através de ampla dilação probatória, poderá demonstrar as razões fáticas e jurídicas pelas quais considera deva ser desconstituído o título executivo”.²⁴

Assim, os embargos consistem em ação autônoma de impugnação com exigência de oferecimento de garantia, mesmo que parcial, que, inicialmente, visava à discussão do lançamento tributário mediante a suspensão do curso da execução fiscal, tendo posteriormente tal efeito suspensivo automático sido afastado conforme entendimento diverso superveniente do STJ. Segundo decidiu o tribunal, o efeito suspensivo pode ser concedido pelo juiz, caso entenda que é cabível na situação concreta, entendimento esse pautado na dinâmica prevista no CPC. Mesmo assim, parte da doutrina entende que a suspensão deve ser imediata, pois o CPC se aplica apenas de forma subsidiária à LEF. Contudo, vigora a compreensão do STJ.²⁵

Assim, vê-se que, no âmbito judicial, existem algumas alternativas que buscam garantir o contraditório e, através deste, o devido processo legal na seara da execução fiscal. Sendo assim, são essas as formas garantidoras mais evidentes no âmbito judicial que se escolheu apontar, embora cada uma delas possua, uma a uma, diversas particularidades que podem ensejar uma pesquisa completa unicamente sobre elas, o que escapa ao objetivo do presente trabalho.

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário - 16ª Edição 2024*. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.217. ISBN 9786559776030.

²⁴ Idem.

²⁵ Idem.

Portanto, limita-se, aqui, à abordagem já apresentada. Ocorre que a execução fiscal corresponde a um processo com diversas falhas e contratempos, que criam a necessidade de refletir acerca da desjudicialização das cobranças tributárias.

2.2 A pouca eficiência do modelo judicial de cobrança tributária no contexto atual

Conforme levantamento anual realizado pelo CNJ, nomeado Justiça em Números, no exercício de 2023 as execuções fiscais representavam cerca de 31% do total de ações que tramitavam no Poder Judiciário, e 59% das execuções em geral, o que evidencia um volume altíssimo de ações fiscais, o que contribuiu, no ano mencionado, para uma taxa de congestionamento do Poder Judiciário de 70,5%, resultado que decairia para 64,7% caso fossem desconsideradas essas ações. Ainda, vale adicionar que a taxa de congestionamento das próprias execuções fiscais foi de 87,8%, ou seja, apenas doze de cada cem execuções foram baixadas ao longo do ano de 2023.²⁶

No mais, como se pode aferir das figuras 1 e 2 abaixo, retiradas do relatório anual do CNJ, trata-se de uma situação latente, que tem se estendido por anos, o que explica a urgência do debate sobre as possibilidades de desjudicialização que serão abordadas adiante.

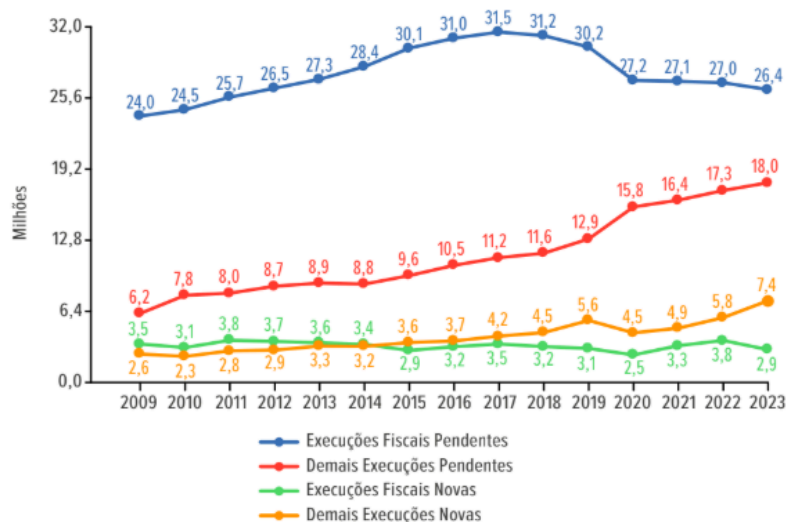


Gráfico 1 – Série histórica do impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes

²⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em números 2024: ano base 2023. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>>. Acesso em 23 de dezembro de 2024.

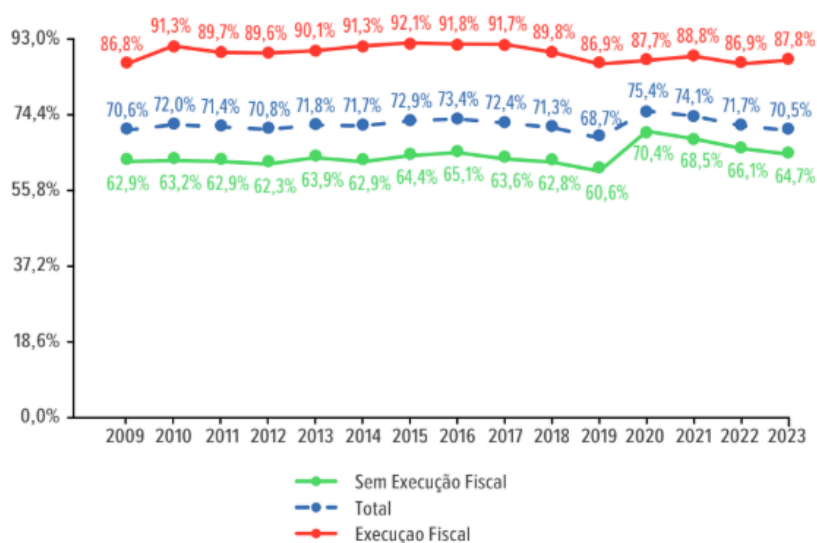


Gráfico 2 – Série histórica do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total

Ainda conforme o levantamento, embora o número de execuções fiscais venha sofrendo uma pequena redução ano a ano, tendo diminuído 2,3% no ano de 2023, ainda seriam necessários cerca de sete anos e dois meses para que todas as execuções fiscais pendentes – isso é, sem considerar as novas exações ajuizadas – fossem julgadas e extintas.²⁷ Tal fato indica um sobrecarregamento da máquina pública com tentativas, muitas vezes falhas, de satisfazer o crédito tributário.

O problema maior, no entanto, é observável quando se leva em consideração o custo de ajuizamento e tramitação de uma execução fiscal, pois, muitas vezes, esse valor supera o próprio valor cobrado, tornando ineficaz a execução fiscal e onerando desnecessariamente os cofres públicos.

A título de exemplo, no julgamento do recurso extraordinário que levou à fixação do Tema 1184, que legitimou a extinção de execução fiscal de baixo valor, o Ministro Luís Roberto Barroso apontou, com base em pesquisa realizada pelo CNJ, que de seis milhões de execuções fiscais escolhidas como amostra, “28% [buscavam satisfação de um crédito] abaixo de 2.500; 42% abaixo de 5 mil; 52% abaixo de 10 mil e 68% abaixo de 30 mil, sendo que cálculos do Ipea demonstram que o custo de uma execução fiscal é de, aproximadamente, 30 mil reais.”²⁸

²⁷BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em números 2024: ano base 2023. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>>. Acesso em 23 de dezembro de 2024.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.355.208 SANTA CATARINA. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15365774434&ext=.pdf>>. Acesso em 20 de dezembro de 2024.

Em outras palavras, torna-se evidente que, em certos casos, é contraproducente o ajuizamento de uma execução fiscal para buscar o pagamento de um crédito pequeno, o que não compensa a movimentação onerosa da máquina judiciária com, por exemplo, as diversas tentativas infrutíferas de citação do executado e de localização de bens passíveis à penhora, evidenciando um gasto superior ao que poderia ser arrecadado.

De fato, é extremamente importante para o êxito da demanda o momento anterior à propositura da ação, em que se realiza o sopesamento de questões como, a exemplo, a viabilidade do processo e a facilidade de localização do réu, caso ainda exista e resida em lugar certo, pois são fatos como esses que decidirão se vale a pena o ajuizamento. Do contrário, o início de diversas execuções fiscais destinadas a falhar, ou seja, que desde cedo já se tinha conhecimento sobre a ausência do paradeiro do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis, representa um gasto desnecessário com a movimentação do aparato judiciário, que invariavelmente acarreta na prescrição intercorrente do crédito, com previsão no art. 40 da LEF.

Já foi prática costumeira das autoridades fiscais o ajuizamento de execuções sem qualquer prospecto de recuperação do crédito, com fundamento puro e simples na necessidade de se acabar com a inércia do ente público credor, objetivando afastar a prescrição material da pretensão executiva. Em outras palavras, para a Fazenda, era mais interessante entrar em litígio mesmo sem a obtenção de nenhum resultado, justamente porque aí, então, estaria afastada a inércia do fisco e poder-se-ia culpar a morosidade do juízo ou a sequência de atos que permeiam a execução fiscal pela postergação da ação por anos e mais anos.

Por exemplo, tal prática ocorria – e ainda ocorre bastante – com base na Súmula nº 106 do STJ, que aduz que “a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”. Ora, se a culpa pela ineficiência da execução fiscal não puder ser atribuída ao fisco, a prescrição intercorrente, que se baseia na impossibilidade de localização do devedor ou de seus bens de acordo com os esforços da Fazenda, tampouco deve ser acolhida.

Contudo, hoje o entendimento majoritário é o de que a prescrição intercorrente não está fundada na culpa subjetiva do credor, sendo na realidade “um fenômeno que resulta objetivamente da inatividade e do prazo legal”, que é consumado “em prol da segurança jurídica, que não permite a perpetuação de litígios”. Ou seja, o seu reconhecimento não

depende da observação da efetiva inércia da autoridade fiscal, mas da impossibilidade de dar prosseguimento à execução, mesmo a Fazenda utilizando todos os métodos à sua disposição.²⁹

Tal revisão de entendimento – que veio à tona mediante o julgamento do Recurso Especial 1.340.553 em 2018 – ajudou a reforçar a necessidade de se avaliar a viabilidade de propositura de certas ações fiscais, buscando melhor atender aos princípios da celeridade processual e da dignidade da pessoa humana, que não pode permanecer para sempre sendo executado pela Fazenda Pública.

Além disso, o acionamento do Poder Judiciário pode ser em vão nos casos em que a execução vem ser extinta por prescrição ou decadência do crédito tributário, o que efetivamente ocorre na maioria dos casos em que é extinto o feito, o que, aliado à morosidade da Justiça e do sistema arrecadatário, faz surgir um interesse sonegador, que leva à elaboração de “cálculos de risco” por muitos contribuintes que desejam se evadir da devida prestação pecuniária, apostando que, até que a Fazenda consiga fazer o recolhimento desses valores, o débito dos executados já estará prescrito ou decaído.³⁰

A esses fatos que indicam os contratemplos associados à execução judicial do título executivo se assoma a tendência global de redirecionamento da cobrança tributária, total ou parcialmente, para o âmbito administrativo, portanto colocando o Poder Judiciário como última instância à qual se deve apelar apenas em casos extremos, quando ineficazes os métodos extrajudiciais. Artur Barbosa da Silveira, que realizou ampla pesquisa sobre os modelos utilizados no direito comparado, verificou que boa parte das nações desenvolvidas, como os países europeus e os Estados Unidos, promovem a execução fiscal total ou predominantemente no âmbito administrativo, conseguindo, assim, aumentar a eficiência das cobranças.³¹

É por esses motivos que em 2023 o STF julgou demanda que levou à fixação do Tema 1184, cuja tese resta abaixo transcrita:

1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a

²⁹ DE ALMEIDA CARVALHO, Bruno et al. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: ANÁLISE CRÍTICA E REFLEXÕES NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL. REMUNOM, v. 12, n. 3, p. 1-25, 2024.

³⁰ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021.

³¹ Idem.

suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.³²

Vê-se que o julgamento retro considerou, em primeiro lugar, a ausência de interesse de agir como quesito apto de legitimar a extinção do processo, isso pois apesar de o acesso à jurisdição ser um direito garantido pela Constituição, ele pode e deve ser regulamentado de forma a filtrar certas demandas que não possuem razão de ser, inclusive como forma de assegurar esse próprio acesso porque a tumultuação do Judiciário com questões desimportantes é prejudicial para a eficiência da prestação jurisdicional aos demais atendidos pela Justiça.³³

Nesse sentido, o CPC elenca como condições da ação a legitimidade e o interesse processual³⁴, o que também deve se aplicar ao processo de execução uma vez que este também é uma “manifestação do direito subjetivo à prestação jurisdicional *lato sensu*”³⁵, nas palavras de André Mendes Moreira, calcada em uma causa de pedir representada pelo título executivo exigível e não pago. Naturalmente, a execução fiscal também deve se originar da formação regular da relação jurídica processual com base nesses requisitos.

Alerta o referido autor, ainda, em importantíssima ressalva, que isso se deve à natureza da execução fiscal, que possui um propósito arrecadatório, de modo que a cobrança de valor irrisório por meio da ação judicial demonstra a baixa eficiência do sistema, afastando o interesse de agir em tais casos. Em outras palavras, assim pontua o autor:

Ademais, figura ainda como norma informativa da tutela executiva o “princípio da utilidade da execução”, pelo qual a execução somente pode ser levada a cabo se for produzir algum resultado útil, proveitoso ao exequente, não se permitindo a transformação do procedimento executivo em simples meio de impor prejuízo ao executado. Em não se verificando, por exemplo, a existência de resultado proveitoso ao credor, carece de ação o exequente, pelo que deverá o processo ser extinto, sem resolução do mérito, por ausência de interesse processual.³⁶

É dentro dessa linha de raciocínio que foi conduzido o julgamento que resultou no Tema 1184 do STF mencionado acima, que legitimou a extinção da execução fiscal de baixo

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 1184. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6291425&numeroProcesso=1355208&classeProcesso=RE&numeroTema=1184>>. Acesso em 30 de dezembro de 2024.

³³ MOREIRA, André Mendes; GALDINO, Breno Santana. Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, p. 131-154.

³⁴ Art. 485, VI, do CPC. O juiz não resolverá o mérito quando verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual. BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 20 de dezembro de 2024.

³⁵ MOREIRA, André Mendes; GALDINO, Breno Santana. Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, p. 131-154.

³⁶ Idem.

valor como forma de prezar pelo princípio da eficiência administrativa e, por isso, também pela utilidade da execução, já que o volume imenso de execuções fiscais acaba por engessar e prejudicar a desenvoltura da máquina judiciária. Contudo, se tais créditos não hão de serem cobrados pela via judicial, como será satisfeita a obrigação tributária?

Buscando solucionar tal impasse, a Suprema Corte delimitou que o ajuizamento da execução fiscal deve ser medida última, a ser cogitada apenas depois de várias tentativas por meio da via administrativa, elencando, em primeiro lugar, a conciliação ou outra solução administrativa, e, em segundo lugar, o protesto do título executivo, como se pode aferir da leitura da segunda parte do Tema 1184 já colacionado acima.

No âmbito do Município de Fortaleza, por outro lado, até o final do ano de 2023, tinha-se o volume de 46.699 execuções fiscais ajuizadas, como dito anteriormente³⁷, das quais muitas não obtêm o êxito desejado em decorrência de motivos já citados, como a insuficiência de bens para a satisfação da obrigação ou a dificuldade de citação da parte requerida, de modo que os gastos com a promoção da ação se tornam superiores ao valores efetivamente recuperados, ainda mais quando o crédito a ser recebido é de pouca monta.

Nesse sentido, pode-se notar que o debate em torno da utilização do protesto de CDA ganhou bastante espaço e apoio nos últimos anos, o que demonstra que se trata de um tema ainda em desenvolvimento que promete incrementos na forma como o crédito é cobrado segundo a legislação tributária brasileira, devendo sempre ser levado em consideração o princípio da eficiência da Administração Pública. Tal princípio tem sido extremamente desrespeitado pelo desempenho precário do sistema arrecadatório, como já exposto, de modo que repensar novos mecanismos é simplesmente uma consequência da crise do sistema tributário vivida. Sendo assim, cabe a partir de então analisar de que forma o protesto de CDA se insere na lógica da cobrança tributária.

³⁷ TJCE. Acordo pioneiro entre TJCE, PGM-Fortaleza e CNJ deve extinguir milhares de processos de execução fiscal no Município. Disponível em: <<https://www.tjce.jus.br/noticias/acordo-pioneiro-entre-tjce-pgm-fortaleza-e-cnj-deve-extinguir-milhares-de-processos-de-execucao-fiscal-no-municipio/>>. Acesso em 21 de janeiro de 2025.

3 O PROTESTO DE DÍVIDA COMO ALTERNATIVA À EXECUÇÃO FISCAL

Como dito anteriormente, entre as alternativas disponíveis para que sejam contornadas as dificuldades oferecidas pela execução fiscal que resultam na baixa eficiência do caminho judicial para a satisfação total do crédito tributário, o protesto extrajudicial de CDA se apresenta como a opção que vem recentemente sendo amplamente adotada em diversos níveis da administração tributária em detrimento da execução fiscal, como o Município de Fortaleza, conforme se verá mais adiante.

O art. 1º da Lei nº 9.492/97 aduz que protesto é “o 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 um conceito relativamente recente, uma vez que, antes da promulgação da referida lei, a previsão do protesto era dispersa entre diversos diplomas legais sobre espécies de títulos de crédito distintas, como a Lei nº 2.044/08, que tratava das letras de câmbio e das notas promissórias, a Lei nº 5.474/68, que criou a duplicata, e a Lei nº 7.357/85, que introduziu a figura do cheque.³⁸

Antes disso, no entanto, o protesto teve a sua origem atrelada à letra de câmbio e à fixação da taxa de câmbio na data do inadimplemento, tendo evoluído ao longo do tempo para comprovar a falta de aceite da letra de câmbio, buscando suprir essa lacuna, e posteriormente para comprovar também a ausência de pagamento.³⁹

Defende Sérgio Luiz José, em todo caso, que o protesto hodiernamente busca estampar a impontualidade do devedor, deixando implícita também a diligência do credor, que deseja ver a obrigação materializada no título de crédito adimplida. Ou seja, nos termos do autor,

a função do protesto é, pois, eminentemente probatória ou testificante, ainda que em alguns casos o ato se destine a conservar direitos, como na hipótese de protesto necessário para fins de regresso, denominado conservatório, ou ao cumprimento de outro requisito legal, como no requerimento de falência ou ajuizamento de ação decorrente de alienação fiduciária e venda com reserva de domínio.⁴⁰

Assim, o protesto atende ao propósito de confirmar o estado de inadimplência do devedor. Contudo, tal objetivo meramente probatório foi sofrendo uma alteração profundamente significativa devido ao crescimento do volume de protestos recebidos pelos

³⁸ FONTOURA DE SOUZA, T. F. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa após a edição da Lei 12.767/2012. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, RS, n. 64, 2015.

³⁹ CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html>.

⁴⁰ BUENO, Sérgio Luiz José. Tabela de protesto. Editora Foco, 2022.

tabeliães, de modo que a publicidade cada vez maior do instituto trouxe à tona outra finalidade extremamente importante, qual seja, a busca pela satisfação da obrigação em virtude do caráter coercitivo da medida. Nesse sentido, seria então o protesto mais do que um instrumento de prova do inadimplemento, representando também uma forma extrajudicial de solução de conflitos.⁴¹

Vale ressaltar que, por bastante tempo, a utilização do protesto com essa intenção foi considerada pela doutrina um absurdo e uma incoesão jurídica, pois estaria esvaziando o instituto, que deveria ser voltado unicamente para a publicização do descumprimento da obrigação. A partir disso o uso do protesto pelo credor como forma de exigir o que lhe é devido seria, portanto, um meio de cobrança ilícito, que traria enorme constrangimento ao devedor que teria seus dados incluídos em órgãos de proteção ao crédito.

No entanto, tal posicionamento foi sendo lentamente desconsiderado frente aos avanços observados quanto à expressiva utilização do protesto extrajudicial, inclusive os apresentados pelo levantamento realizado pelo Datafolha vinculado à Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG Brasil, denominado Cartório em Números 2022. Segundo a pesquisa, “mais de 60% dos títulos e documentos enviados a protesto são solucionados em até três dias úteis nos mais de 3.760 cartórios presentes em todas as regiões do Brasil”⁴².

Tal fato evidentemente indica um altíssimo índice de êxito da medida e, ainda mais, um sinal de que, de fato, o entendimento anteriormente sustentado pela doutrina seria eventualmente superado devido às novas demandas e avanços econômicos e sociais da sociedade brasileira e à necessidade de se encontrar outras alternativas para promover a recuperação do crédito devido aos credores.

É seguindo esse mesmo raciocínio que Sérgio Luiz José tece reflexão acerca da mudança de paradigma mencionada, redigida nos seguintes termos:

De fato, hoje não mais se pode negar o caráter saneador do procedimento para protesto. O apresentante busca o serviço de protesto, salvo raras exceções, para obter a satisfação de seu crédito, o que pode obter em pouco tempo, com segurança e legalidade.

[...] Não haverá justiça, fim natural do Direito, em preservar o nome do devedor, ou melhor (talvez fosse mais adequado dizer ou pior), em impedir que aqueles que com ele contratem conheçam sua real situação creditícia e, em nome dessa preservação,

⁴¹ BUENO, Sérgio Luiz José. Tabelação de protesto. Editora Foco, 2022.

⁴² ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG. Cartório em Números 2022. Disponível em: <<https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2022/12/Cartorio-em-Numeros-Edicao-2022.pdf>>. Acesso em 22 de janeiro de 2025.

fazer com que o pequeno comerciante, por exemplo – o credor –, permaneça por anos a fio no aguardo do recebimento de seu crédito, se é que virá.

Atualmente, é possível protestar sentenças, inclusive a trabalhista, não sem os reclamos dos que, mesmo depois do trânsito em julgado, valem-se de subterfúgios variados para evitar o cumprimento da obrigação, que tem reconhecido caráter alimentar. É injusto (e contrário ao Direito) deixar o empregado à própria sorte e manter o crédito do empregador, ao invés de possibilitar o protesto, cuja publicidade, por ser incômoda ao devedor, pode levá-lo ao pagamento. É possível dizer o mesmo da obrigação alimentar devida ao filho, materializada em sentença definitiva.⁴³

Assim, seguindo essa lógica e considerando ainda o alto nível de congestionamento do Poder Judiciário, que acaba por atrasar em larga escala a recuperação dos créditos, a extrajudicialidade do protesto contribuiu para a sua veloz adoção pela doutrina mais recente e pela jurisprudência dos tribunais, uma vez que o pagamento realizado no tabelionato pode evitar o ajuizamento de outra ação executiva, desafogando a máquina pública e facilitando a resolução das demais execuções pendentes.

Repisa Sérgio Luiz José que, “ao fazer isso, tornou evidente que a lei outorgou ao protesto, ou melhor, ao procedimento para protesto, uma finalidade mais abrangente”, elevando o instituto de sua função meramente probatória ou conservatória para “assumir o papel de meio rápido, seguro e eficaz de satisfação de obrigações e prevenção de litígios”.⁴⁴

Isso representou uma alteração de entendimento extremamente relevante, que se confirma ainda mais quando se observa a inclusão, no art. 1º da Lei nº 9.492/97, dos chamados “outros documentos de dívida”, exemplificando justamente a ampliação do uso do protesto, que vai além dos títulos de crédito usuais do direito cambiário mas deve se limitar, no entendimento da doutrina e da jurisprudência, aos títulos executivos judiciais e extrajudiciais líquidos, certos e exigíveis, previstos nos artigos 475-N e 585 do CPC, uma vez que a aceitação de qualquer documento que representasse uma dívida somado aos efeitos do protesto extrajudicial resultaria em uma insegurança jurídica prejudicial ao sistema.⁴⁵

Restando pacificado o protesto como forma de possibilitar ao credor o recebimento de seu crédito, a doutrina também enfrentou por bastante tempo outro tipo de impasse, ora relacionado às certidões da dívida ativa.

Embora anteriormente as características de certeza, liquidez e exigibilidade das quais gozam as certidões da dívida ativa já pudessem justificar a sujeição de tal título executivo ao protesto extrajudicial – como se poderia imaginar pela previsão dos “outros documentos de dívida” já mencionados –, a alteração da Lei nº 9.492/97 que adicionou o

⁴³ BUENO, Sérgio Luiz José. Tabelionato de protesto. Editora Foco, 2022.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ FONTOURA DE SOUZA, T. F. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa após a edição da Lei 12.767/2012. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, RS, n. 64, 2015.

parágrafo único ao seu art. 1º eliminou quaisquer dúvidas restantes, quando dispôs que “incluem-se 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”.

Porém, a admissão explicitada retro pouco serviu para firmar um consenso, e o debate em torno da questão persistiu, com muitos autores insistindo em se tratar a medida de uma sanção política, visando constranger e coagir o devedor ao pagamento dos valores não recolhidos sem a utilização dos mecanismos legais de cobrança e sendo, portanto, inconstitucional.

Além disso, foi levantado o questionamento acerca do aumento de prerrogativas destinadas à Fazenda Pública, que já aproveitaria de um procedimento judicial específico, qual seja, a execução fiscal, com os vários benefícios a ela vinculados, e de um cadastro de devedores próprio da Administração Pública, por exemplo. A possibilidade de protesto das CDAs, então, seria ainda mais um meio de cobrança à disposição do fisco, o que criaria um desbalanço ainda maior com relação à situação dos contribuintes. Tal ponto será tratado mais adiante, em capítulo subsequente.

No que diz respeito a alegação de sanção política, no entanto, cabe pontuar que o STF já chegou a formar entendimento sumulado, definido no julgamento da ADI 5.135/DF, no sentido de que “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”. Também será destinada uma seção específica para analisar o teor da referida decisão, mas por ora é pertinente a observação da tese colacionada. Assim, entende hoje a Suprema Corte que a prática do protesto de CDA é uma medida lícita e constitucional.

Além disso, também já chegou a ser defendida a necessidade de previsão legislativa do ente que iria protestar a CDA, o que posteriormente se reconheceu ser uma exigência redundante e que vai contra o princípio da homogeneidade federativa, uma vez que a possibilidade de protesto do título executivo fiscal já viria disposta pela Lei nº 9.492/97, de competência nacional.

No mesmo sentido salienta Eduardo Fortunato Bim:

Exigir lei local para justificar o protesto de CDA implica negar força normativa à Lei 9.492/97, ferindo o princípio da separação vertical de poderes. Exigir a lei local é o mesmo que dizer que a lei nacional sobre a matéria não tem efeito ou força

normativa suficiente, sendo mera autorização para que seja editada a lei local que autorize o protesto.⁴⁶

Assim, diante de previsão legal hierarquicamente superior, cabe às leis estaduais e municipais somente o preenchimento das possíveis lacunas deixadas e o esmiuçamento do conteúdo da lei mais abrangente que disciplina a matéria do protesto, de modo que é suficiente a existência da Lei nº 9.492/97 para legitimar o protesto de CDA

Por último, também tentou-se convencer que existiria a exclusividade da cobrança de tributos via execução fiscal segundo a redação do art. 38 da LEF, que dispõe que “a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

Para alguns pesquisadores, a norma estaria impedindo o protesto da certidão de dívida, contudo o próprio dispositivo é extremamente esclarecedor quando reitera que se aplica apenas aos casos de discussão judicial da dívida.

Ou seja, quando a Fazenda Pública decidir recorrer ao judiciário para a obtenção do crédito, deve fazê-lo sempre pelo rito específico da execução fiscal, e não por caminhos gerais como a execução por quantia certa, regulada pelo CPC. No entanto, o art. 38 da lei nada diz com relação aos meios extrajudiciais de cobrança, o que em nada proíbe a utilização do protesto com tal finalidade.⁴⁷

No mais, é válido ressaltar que o protesto de CDA não exclui a possibilidade de distribuição da execução fiscal caso o protesto não surta efeito.

Dessa forma, a priori, pode-se verificar que a jurisprudência atual e mais elevada considera o protesto extrajudicial um meio hábil de cobrança, buscando desafogar o sistema judiciário que está repleto de execuções fiscais infrutíferas.

Vista essa funcionalidade do protesto, portanto, no presente capítulo pretende-se realizar uma análise com relação aos efeitos do protesto da dívida tributária, avaliando de que forma se manifestam e quais os interesses fiscais envolvidos. Para tanto, busca-se analisar de maneira mais aprofundada a tendência de desjudicialização da cobrança tributária no que tange aos baixos valores inscritos em dívida, que muitas vezes acabam por ocasionar a atribulação do sistema judicial.

⁴⁶ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

⁴⁷ Idem.

3.1 Os efeitos do protesto extrajudicial

Apesar do protesto extrajudicial ser uma medida à discricção da Fazenda Pública, que pode optar pelo melhor caminho para buscar a satisfação de um tipo específico de crédito, é mister salientar que as origens do objeto do protesto, ou seja, a certidão de dívida ativa, representam uma importante faceta do contraditório e da ampla defesa, que constituem o devido processo legal assegurado pelo art. 5º, LV, da CF, quando faz uma ressalva ao processo administrativo.

Em outras palavras, a constituição do crédito tributário que levará à emissão da respectiva certidão depende da participação do contribuinte no contencioso administrativo, apresentando defesas ou fornecendo informações cruciais para a apuração dos valores devidos. Segundo Hugo Machado Segundo, “a Certidão de Dívida Ativa deverá conter, sob pena de nulidade, a referência ao processo administrativo que a originou. Essa formalidade possibilita que se conheça a origem da dívida consubstanciada na CDA, os fatos que a geraram, seu fundamento legal etc., sendo, portanto, essencial ao controle da validade do crédito executado, em juízo, em sede de embargos à execução”.⁴⁸

Sendo assim, a princípio, trata-se o protesto de uma forma de cobrança idônea sob a perspectiva de que o devedor presumivelmente possui completa ciência de que pode vir a ter seu débito protestado em tabelionato, pois foi devidamente notificado, dentro das possibilidades estabelecidas em lei, da respectiva inscrição em dívida ativa dos valores por ele não pagos, conforme determinam os arts. 216 a 218 do CTMF.⁴⁹

Com isso em mente, cumpre dizer que a doutrina consegue identificar os seguintes efeitos do protesto extrajudicial de dívida: o conservatório, no caso do protesto necessário, que possibilita ao portador do título o exercício do direito de regresso contra devedores indiretos ou contra o sacador; o moratório, que constitui em mora o devedor; o de fixação do termo legal da falência, nos casos de insolvência empresarial; o de interrupção da

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário - 16ª Edição* 2024. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.160. ISBN 9786559776030.

⁴⁹ Art. 216. O disposto nesta Seção aplica-se à notificação ou à intimação de todos os atos e procedimentos administrativos realizados pela Administração Tributária que tenham por objeto a constituição, modificação ou extinção de direito, bem como aos atos do Processo Administrativo Tributário. Art. 217. Os servidores municipais competentes, sob pena de responsabilidade, adotarão providências e praticarão os atos que forem necessários para a efetivação da notificação ou da intimação.

Art. 218. É assegurado ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa, em Processo Administrativo Tributário, por meio das seguintes impugnações, tempestivamente apresentadas: [...]. (FORTALEZA. LEI COMPLEMENTAR Nº 159, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2013. INSTITUI O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS).

prescrição; o que confere publicidade por meio da emissão das certidões e informações e o que influencia o crédito do devedor.⁵⁰

No que importa ao presente desenvolvimento, destinar-se-á o foco aos efeitos de mora, de interrupção da prescrição, de publicidade e de impacto na vida do contribuinte, justamente por serem esses que mais guardam relação com o crédito tributário.

Em primeiro lugar, o efeito moratório diz respeito à constituição em mora do devedor, ou seja, ao atestado do atraso de pagamento da obrigação acordada. De fato, a mora é automaticamente implícita nos casos em que a dívida possui uma data de vencimento expressa, o que, nos termos do art. 397 do Código Civil, significa dizer que “o inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor”. Assim, o protesto não precisa marcar o termo inicial para a mora do devedor quando este não respeitou o prazo para o adimplemento.

Contudo, o parágrafo único do artigo mencionado então complementa: “Não havendo termo, a mora se constitui mediante interpelação judicial ou extrajudicial”, sendo precisamente o protesto uma das formas de cobrança extrajudicial. Isso se confirma pela redação do art. 40 da Lei nº 9.492/97, que também dispõe: “Não havendo prazo assinado, a data do registro do protesto é o termo inicial da incidência de juros, taxas e atualizações monetárias sobre o valor da obrigação contida no título ou documento de dívida”.

Portanto, não havendo prazo desrespeitado, o protesto possui o condão de comprovar a mora do devedor. Entretanto, é um dos requisitos para a validade da CDA que tal título sempre contenha o termo inicial dos juros de mora, como determina o art. 2º, § 5º, II, da LEF⁵¹, de modo que se pode dizer que o protesto extrajudicial jamais irá efetivamente constituir em mora o devedor, que ao descumprir a obrigação que tinha prazo estipulado já deve pagar o tributo com os juros de atraso, como determina o art. 161 do CTN.⁵²

Por essa razão, muitos autores reconhecem há tempos a superação da função somente moratória do protesto, como já explicado, entendendo tal recurso como uma forma de estimular o devedor a saldar a dívida, buscando o inadimplemento. Segundo Eduardo Fortunato Bim:

⁵⁰ BUENO, Sérgio Luiz José. Tabelação de protesto. Editora Foco, 2022.

⁵¹ § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: [...]

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 22 de janeiro de 2025.

⁵² Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual fôr o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 22 de janeiro de 2025.

Se é possível protestar qualquer título executivo certo, líquido e exigível, seja judicial, seja extrajudicial, obviamente a certificação da mora é desnecessária. Se cientificar a mora for necessário, o protesto é obrigatório, não facultativo.⁵³

No que tange à matéria da prescrição, o Código Civil fez menção ao protesto causar a interrupção do prazo prescricional, o que veio a se confirmar no âmbito do direito tributário com a edição da Lei Complementar nº 208, de 2024, que alternou o CTN para adicionar expressamente às causas de interrupção da prescrição o protesto judicial ou extrajudicial, como trabalhado na presente pesquisa. Assim, por representar meio idôneo de cobrança, afastando a inércia da pretensão executiva fiscal, o protesto também possui o efeito de interromper a prescrição.

Sobre isso, no entanto, cabe dizer que essa mudança legislativa não foi suficientemente esclarecedora a respeito da exigibilidade do crédito, de modo que a atual redação legislativa destinada a essa matéria, devido à ausência de previsão expressa, permite que a Fazenda Pública realize o ajuizamento da ação fiscal concomitantemente ao protesto, pois permanecendo exigível o crédito, naturalmente é possível a judicialização da cobrança, o que caracteriza, logicamente, verdadeiro *bis in idem* e um abuso de direito.⁵⁴

Vê-se que o Poder Público se preocupou com a inscrição em lei da interrupção da prescrição pelo protesto o quanto antes, o que, por mais acertada que tenha sido tal decisão, invariavelmente representa uma vantagem destinada unicamente à Fazenda Pública, que não precisará tomar atitudes próprias de ingresso na esfera judicial enquanto credora para impedir a prescrição do crédito. Basta que faça o protesto. Entretanto, claramente faltou a contraparte a essa disposição legal, em benefício do contribuinte, ou seja, o protesto da dívida tributária deveria também suspender a exigibilidade do título, sob pena de tornar a posição do contribuinte ainda mais vulnerável, o que voltará a ser abordado mais adiante. Mais sobre esse ponto será discutido no tópico destinado ao amparo ao contribuinte na esfera extrajudicial.

Ademais, os efeitos de publicidade e de abalo no crédito do devedor estão intrinsecamente interligados, uma vez que os protestos lavrados (e não cancelados) gerarão a emissão rotineira de certidões e informações como determina a Lei nº 9.492/97 abaixo:

Art. 29. Os cartórios fornecerão às entidades representativas da indústria e do comércio ou àquelas vinculadas à proteção do crédito, quando solicitada, certidão diária, em forma de relação, dos protestos tirados e dos cancelamentos efetuados,

⁵³ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

⁵⁴ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

com a nota de se cuidar de informação reservada, da qual não se poderá dar publicidade pela imprensa, nem mesmo parcialmente.

Vale adicionar que apenas o ato do protesto será tornado público, e não as etapas do procedimento como um todo. Nesse sentido, apenas os dados relacionados ao título protocolado deverão de ser encaminhados às entidades de proteção do crédito, conforme ressalva da legislação consumerista.⁵⁵ Tal remessa diária, diante do aumento de bancos de consulta gratuita disponibilizados pelos tabeliões de protesto, contribuem para que o devedor se torne rapidamente conhecido pela sua inadimplência, reiterando o efeito de publicidade do protesto extrajudicial.⁵⁶

Chegou-se a cogitar que o protesto extrajudicial de CDA poderia representar uma quebra do sigilo fiscal em decorrência da publicidade conferida ao ato do protesto, o que seria uma violação direta ao art. 198 do CTN, que determina “sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

No entanto, o sigilo fiscal não pode ser desrespeitado pelo protesto da certidão porque ela não faz parte do âmbito de proteção do sigilo, até mesmo porque esses títulos também aparelham as execuções fiscais, sendo, portanto, informação pública e acessível por consulta simples às ações nos sistemas disponíveis aos contribuintes, como os portais do Processo Judicial Eletrônico – PJe. Caso as inscrições na dívida ativa fossem sigilosas, as execuções fiscais tramitariam em segredo de justiça, o que, naturalmente, não ocorre.⁵⁷

Esse espraiamento da informação acerca da ausência de pagamento influencia, por fim, a credibilidade do devedor, que enfrentará maiores dificuldades ao tentar obter algum tipo de crédito dos demais participantes do mercado e ao investir na vida comercial, ou seja, sentirá restrições consideráveis ao buscar um financiamento junto a uma instituição financeira ou a outro comerciante, por exemplo.

No mesmo sentido ensina Sérgio Luiz José Bueno:

Dessa forma, a existência de protesto não cancelado em nome de determinada pessoa, muito provavelmente, acarretará a ela restrições creditícias, o que, é sempre

⁵⁵ Art. 43. O consumidor, sem prejuízo do disposto no art. 86, terá acesso às informações existentes em cadastros, fichas, registros e dados pessoais e de consumo arquivados sobre ele, bem como sobre as suas respectivas fontes. BRASIL. Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm>. Acesso em 23 de janeiro de 2025.

⁵⁶ BUENO, Sérgio Luiz José. Tabelionato de protesto. Editora Foco, 2022.

⁵⁷ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

oportuno repetir, não configura constrangimento repreensível sob qualquer ponto de vista, seja ético ou jurídico, pois a quem está na iminência de conceder crédito a outrem deve ser assegurado o direito de conhecer a precedente conduta daquele que está para ser beneficiado. Não se olvide que muitas vezes quem concede o crédito é o pequeno comerciante, que para sobrevivência de seu negócio depende de que a dívida seja honrada.⁵⁸

Gustavo Chies Cignachi assegura que se trata de efeito não apenas jurídico, mas social, na medida em que sua

finalidade é dar às transações maior segurança e estabilidade. A publicização do estado de inadimplência faz com que potenciais contratantes deixem de celebrar novos negócios com o devedor ou passem a exigir maiores garantias, pois a garantia fundada na simples promessa de pagamento está abalada.⁵⁹

Assim, são esses efeitos de publicidade e de abalo no crédito do devedor os principais responsáveis pelo alto volume de protestos retirados pelo efetivo pagamento das dívidas, o que fomenta a desjudicialização em larga escala pela Fazenda Pública, como se verá mais adiante. Antes disso, no entanto, cabe analisar a decisão do STF que legitimou o protesto das certidões de dívida ativa, afastando a possibilidade de constituir sanção política.

3.1.1 A constitucionalidade do protesto extrajudicial conforme o Supremo Tribunal Federal

O protesto extrajudicial das certidões da dívida ativa, apesar dos vários argumentos formulados a seu favor já expostos no presente trabalho, também enfrentou fortes críticas da doutrina com relação à sua constitucionalidade. Costumava-se dizer que o caráter coercitivo do protesto que ativamente conduz o devedor ao pagamento estaria violando garantias basilares, como a livre iniciativa, a propriedade privada, a diminuta intervenção estatal na ordem econômica, o livre exercício profissional etc.⁶⁰

Por outro lado, Eduardo Fortunato Bim, por exemplo, alegava que caso o protesto extrajudicial dos créditos tributários equivalêsse de fato a uma sanção política, logo não estaria à disposição dos particulares, ou seja, “se não ofendem nenhum direito fundamental do contribuinte quando usado por particulares, por que ofenderiam quando usados pelo Estado?”⁶¹ Assim, o entendimento que compreendesse o protesto de CDA como

⁵⁸ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

⁵⁹ CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html>.

⁶⁰ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021.

⁶¹ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

desproporcional e irrazoável – o que confirmaria a sanção política – estaria implicando na desproporcionalidade também do protesto entre particulares, pois o meio correto e menos oneroso seria sempre a execução judicial.

Esses entendimentos conflitantes atacando e defendendo a legitimidade do protesto de CDA vieram a ser analisados pelo STF, durante o julgamento da ADI nº 5135/DF, em 9 de novembro de 2016, tendo sido fixada a seguinte tese favorável à Fazenda Pública:

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.

De forma preliminar, foi analisada a constitucionalidade formal da norma, pois o fato de que a matéria foi incluída por emenda, em medida provisória que tratava do serviço público de energia elétrica – sendo assuntos completamente diferentes no mesmo diploma normativo – viola diretamente o devido processo legal. A Suprema Corte, inclusive, possui entendimento firmado no sentido de coibir tal prática, frequentemente realizada pelo Congresso Nacional, mas foi conferida eficácia *ex nunc* a essa tese, convalidando todas as emendas com semelhante vício, o que se aplicou ao caso do protesto de CDA.

Pacificada a questão acima, o STF prosseguiu a afastar a inconstitucionalidade material da inclusão da CDA no rol de títulos sujeitos a protesto, considerando que só podem ser consideradas “sanções políticas” as medidas de cobrança de tributo que impliquem em restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, como ocorre nos casos de interdição do estabelecimento (Súmula nº 70 do STF), a apreensão de mercadorias (Súmula nº 323 do STF) e a proibição das atividades profissionais (Súmula nº 547 do STF).

A fundamentação da decisão focou-se em dois pontos. O primeiro diz respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, pelo que foi reconhecida a correta observação do devido processo legal, uma vez que a lei não proíbe mecanismos de cobrança extrajudiciais e o acesso à justiça não é de nenhuma forma impossibilitado, podendo o contribuinte sempre recorrer ao juízo caso entenda necessário. A isso se soma que os efeitos do protesto não comprometem diretamente o desempenho da atividade comercial – como ocorre nos casos de sanções políticas –, sendo eventuais restrições à linha de crédito da empresa uma decorrência indireta do instrumento que é inerente ao funcionamento do mercado creditício.

O segundo ponto aborda a proporcionalidade da medida, considerando-a adequada e um “importante mecanismo extrajudicial de cobrança, que estimula a adimplência, incrementa a arrecadação e promove a justiça fiscal”. Sobretudo, reitera que a opção por tal

caminho permite alcançar os fins pretendidos “de modo menos gravoso para o contribuinte” – levando em consideração a dispensa de penhora, custas, honorários etc. – e de forma “mais eficiente para a arrecadação tributária em relação ao executivo fiscal”, pois diminui o número de ações fiscais pendentes.

Além disso, segundo trecho extraído da ementa da ADI nº 5135/DF:

A medida é proporcional em sentido estrito, uma vez que os eventuais custos do protesto de CDA (limitações creditícias) são compensados largamente pelos seus benefícios, a saber: (i) a maior eficiência e economicidade na recuperação dos créditos tributários, (ii) a garantia da livre concorrência, evitando-se que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos, e (iii) o alívio da sobrecarga de processos do Judiciário, em prol da razoável duração do processo.

Assim, pode-se observar que o entendimento firmado foi extremamente favorável ao protesto das certidões da dívida ativa, tendo sido os pontos levantados no julgamento justamente os que já vinham sendo defendidos por uma parte considerável da doutrina há certo tempo. Por isso, é compreensível a forma como a tese fixada foi rapidamente aceita como suposta pacificação sobre o tema, vindo a ensejar algumas impropriedades que destoam da parte final da decisão, abaixo transcrita:

Nada obstante considere o protesto das certidões de dívida constitucional em abstrato, a Administração Tributária deverá se cercar de algumas cautelas para evitar desvios e abusos no manejo do instrumento. Primeiro, para garantir o respeito aos princípios da impessoalidade e da isonomia, é recomendável a edição de ato infralegal que estabeleça parâmetros claros, objetivos e compatíveis com a Constituição para identificar os créditos que serão protestados. Segundo, deverá promover a revisão de eventuais atos de protesto que, à luz do caso concreto, gerem situações de inconstitucionalidade (e.g., protesto de créditos cuja invalidade tenha sido assentada em julgados de Cortes Superiores por meio das sistemáticas da repercussão geral e de recursos repetitivos) ou de ilegalidade (e.g., créditos prescritos, decaídos, em excesso, cobrados em duplicidade).

Como se pode observar, o reconhecimento pelo STF da constitucionalidade e da legitimidade do protesto de CDA veio acompanhado de orientações sobre a importância de regulamentar a utilização desse mecanismo, de modo a “evitar a ocorrência de desvios e abusos no manejo do instrumento”, nos termos utilizados. Isso porque deve-se assegurar que o protesto do crédito tributário será, caso a caso, a opção menos gravosa e a que se justifica dentro dos limites legais, pois, do contrário, o ônus do contribuinte pode se tornar ainda maior diante do abuso de direito por parte do fisco.

Para Mellissa Freitas Ribeiro, 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.⁶²

Assim, vê-se que a maioria dos estudos e da jurisprudência sobre o assunto reconhece o alto grau de eficiência do protesto, seus benefícios e suas funcionalidades, buscando adotar esse instrumento da forma mais célere possível à atividade cotidiana dos órgãos fazendários. Mas apesar do julgamento da questão pelo órgão de mais alto prestígio no ordenamento jurídico brasileiro, é notável que muitas questões ainda cercam a legitimidade do protesto da dívida ativa, o que será discutido em tópico específico mais adiante.

Antes disso, no entanto, faz-se necessário estabelecer um ponto de partida a partir do qual se poderá pensar a aplicabilidade do sistema do protesto extrajudicial a nível municipal, vez que é esse o foco principal do presente trabalho. Em outras palavras, antes de analisar as lacunas deixadas pela legislação sobre o protesto extrajudicial em matéria tributária e pela interpretação dos tribunais superiores a respeito do assunto, é importante visualizar o quão investido o Município de Fortaleza se encontra na adoção da proposta, de modo a facilitar averiguar se os efeitos dos problemas encontrados serão conseqüentemente grandes ou pequenos.

3.2 O interesse da Fazenda Pública Municipal no protesto extrajudicial das dívidas de baixo valor

Em primeiro lugar, cabe recapitular de forma breve o que se introduziu acerca da baixa eficiência da execução fiscal na recuperação do crédito tributário.

Viu-se que a fixação do Tema 1184 pelo STF admitiu “a extinção da execução fiscal de baixo valor, pela ausência de interesse de agir, tendo em vista o princípio da eficiência administrativa”. Vê-se que se trata de uma mudança recente, que se consolidou finalmente no ano de 2023 e que representa um importante passo em direção à dinamização e à diversificação dos caminhos disponíveis para a cobrança tributária, o que possibilita o aumento da eficiência da atividade arrecadatória sem depender do sistema judiciário já extremamente atribulado.

⁶² RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

Ocorre que tais condições atuais resultaram de uma construção gradativa, que teve início com a Portaria MF nº 49, de 01 de abril de 2004⁶³, e posteriormente com a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012⁶⁴. A primeira norma mencionada estabelecia um valor mínimo superior a R\$ 10 mil para a cobrança judicial do crédito pela PGFN, justamente considerando o equilíbrio entre o custo de processamento da demanda e a efetiva recuperação pelo fisco dos tributos exigíveis.

Diante de uma pesquisa promovida pelo IPEA, em 2012, no entanto, foi calculado que o custo médio de cada execução fiscal promovida pela PGFN era de cerca de seis mil reais, e que cada ação possuía um tempo de trâmite de cerca de nove anos, o que levou o órgão fazendário a alterar o valor mínimo para ajuizamento de ação fiscal para R\$ 20 mil como forma de garantir um maior aproveitamento dos esforços públicos, buscando aproximar a atuação da PGFN do chamado *breaking point*, ou seja, “o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal”.⁶⁵

Evidentemente, esse aumento do limite estipulado pela PGFN foi decorrente de cálculos e observações práticas que demonstraram o êxito da cobrança extrajudicial e do debate doutrinário acirrado que, com o tempo, começou a tomar uma forma bastante definida defensora da desjudicialização da execução. Como já exposto anteriormente, o ajuizamento de uma ação fiscal exige que a Fazenda Pública sopesse a viabilidade da medida, considerando pontos como a existência e o paradeiro do réu, a quantia a ser executada e a duração razoável do processo, tudo com a finalidade de atender ao interesse público e de evitar gastos desproporcionais.

Para Artur Barbosa da Silveira, a desjudicialização cumpre não só um papel jurídico, buscando aumentar a eficiência do Poder Judiciário mediante a diminuição da quantidade de execuções fiscais em trâmite, como também cumpre um papel ético, na medida em que busca outros caminhos extrajudiciais de resolução de conflitos⁶⁶, uma vez que a concentração dessa função exclusivamente no Judiciário representa uma interpretação deturpada do art. 5º, XXXV, da CF, que trata do acesso à justiça. Na realidade, essa garantia deve ser compreendida de forma sistemática e adequada à sociedade atual, que deve

⁶³ BRASIL. Portaria MF nº 49, de 01 de abril de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=22087>>.

⁶⁴ BRASIL. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631#1061640>>.

⁶⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 2012. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>.

⁶⁶ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021.

reconhecer na solução de conflitos além do âmbito judicial também como uma forma de acesso à justiça, como na arbitragem, conciliação, mediação e, não obstante, o protesto em tabelionato.⁶⁷

Tais mudanças foram sendo acompanhadas pelos demais entes federativos, tais como o Município de Fortaleza, com enfoque na Lei Complementar nº 159/2013, também chamada de Código Tributário do Município, que em seu art. 203 já previa que créditos cujos valores fossem iguais ou menores que R\$ 5 mil não seriam encaminhados para judicialização, o que não impede a sua cobrança por vias administrativas e pelo protesto de dívida. Tal disposição em nada foi alterada e ainda se aplica atualmente, entretanto faz-se necessário pontuar as mais recentes alterações de conduta observadas pelos órgãos fazendários do Município, que expandiram ainda mais a possibilidade de desjudicialização da cobrança da dívida.

O primeiro indicativo da significativa alteração de diretrizes veio com Lei Complementar nº 358, de 19 de junho de 2023, que pelo seu art. 10 alterou a Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Município – para adicionar a ela o seguinte comando:

Art. 42-A. A cobrança judicial dos créditos da Fazenda Municipal, de natureza tributária ou não tributária, somente será deflagrada se o valor da causa for igual ou superior ao custo total de cobrança.

§ 1º O custo total de cobrança deve considerar os custos administrativos e jurisdicionais necessários ao ajuizamento, ao acompanhamento e à tramitação da execução fiscal.

§ 2º O piso para fins de ajuizamento de execução fiscal será definido anualmente por meio de ato normativo do Procurador-Geral do Município, não podendo ser superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

§ 3º O valor mínimo para fins de ajuizamento de execução fiscal deve ser apurado de maneira consolidada por espécie de tributo ou natureza do débito quando não tributária, considerando-se o mesmo sujeito passivo, somados todos os encargos e os acréscimos legais ou contratuais.

Com isso, pode-se ver que o Município de Fortaleza começou a adotar na prática as propostas discutidas pela doutrina e pela jurisprudência por mais de duas décadas, visando identificar de forma mais direta quais créditos justificam o ajuizamento de uma ação fiscal em decorrência da sua probabilidade de recuperação, focalizando os esforços da máquina pública e evitando o congestionamento do Poder Judiciário. A respeito do § 3º do art. 42-A transcrito,

⁶⁷ BIANCHINI, Samuel Augusto; MACIEL, Lucas Pires. A (DES)NECESSÁRIA DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL: PRIMEIRAS IMPRESSÕES SOBRE OS PROJETOS DE LEI 4.257/19 E 6204/19 E ANÁLISES DE SUA CONSTITUCIONALIDADE. Revista Eletrônica de Direito Processual, Rio de Janeiro, v. 26, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2025.71615. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/71615>. Acesso em: 5 fev. 2025.

que discorre sobre o cálculo do valor mínimo a ser calculado de acordo com cada espécie de tributo, será destinado um comentário na próxima seção do trabalho.

Após a referida lei, sobreveio a Portaria GPG/PGM nº 136, de 7 de agosto de 2023, que fixou o piso para fins de ajuizamento de ação de execução fiscal pela Procuradoria-Geral do Município precisamente no limite máximo estipulado pela lei complementar, de R\$ 50 mil ou seja, mais do que o dobro do patamar fixado pela PGFN. Isso porque deve-se levar em consideração a quantidade heterogênea de ações que tramitam nas diversas varas com competência para a matéria tributária.

Segundo os dados do Relatório Justiça em Números 2024, o maior impacto das execuções fiscais esteve, à época, na Justiça Estadual, que concentrou 86% dos processos. A Justiça Federal respondeu por 14%; a Justiça do Trabalho por 0,16%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%. Em outras palavras, é compreensível a alta tolerância para não ajuizamento de débitos em Fortaleza, uma vez que a concentração de execuções fiscais é muito maior no âmbito judicial estadual, criando então a urgência de desjudicialização em uma escala mais ampla do que a estipulada pela PGFN.

Ainda, o art. 2º da referida portaria estabelece as particularidades da desistência das execuções fiscais em Fortaleza:

Art. 2º. Fica autorizada a desistência das execuções fiscais cujo valor atualizado da causa seja igual ou inferior ao piso estabelecido no art. 1º desta Portaria.

§ 1º. A desistência da execução fiscal não extingue o crédito público correspondente, o qual será objeto de cobrança administrativa, observada a prescrição.

§ 2º. A execução fiscal não será objeto de desistência se estiver embargada, garantida por qualquer meio ou se o crédito estiver com a exigibilidade suspensa.

§ 3º. A critério do Procurador-Geral do Município, pode-se manter o processamento de execução fiscal cujo valor atualizado da causa seja inferior ao piso fixado.

Sendo assim, vê-se que o crédito, embora dispensado da cobrança via judicial, ainda é exigível por outros caminhos, tal como o protesto extrajudicial.

Trata-se de uma boa alternativa, pois valores pequenos inscritos em dívida dificilmente são reavidos na via judicial, justamente porque são devidos por empresas de pequeno porte ou cidadãos com um patrimônio modesto, o que significa dizer que eventualmente o fisco se encontraria sem opções disponíveis que viabilizassem a execução, que seria então extinta por força do art. 40 da LEF. O limite de R\$ 50 mil, portanto, possibilita que o fisco concentre seus esforços nas execuções que buscam altos valores devidos por

empresas maiores ou espólios, o que aumenta a probabilidade de êxito da penhora on-line, por exemplo.

No entanto, como se viu do art. 2º, § 3º, da Portaria GPG/PGM nº 136/2023, é conferida ao Procurador-Geral do Município uma discricionariedade sobre a manutenção da execução fiscal de débito inferior aos parâmetros estipulados, o que cria a necessidade de fundamentação dedicada das decisões tomadas nesse sentido, de modo a observar o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, que proíbe os entes federativos de adotarem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Empós, a Portaria Conjunta nº 8, de 29 de novembro de 2023, assinada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), pelo Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE) e pela Procuradoria da Fazenda do Município de Fortaleza (PGM), serviu para “regulamentar o fluxo de extinção em bloco de execução fiscal e ações correlatas”, estabelecendo uma prática de troca de informações constante entre os três órgãos signatários que permite a identificação pelo Município de Fortaleza e a posterior extinção dos processos com valor de até R\$ 50 mil, como proposto pela previsão normativa municipal.

Por fim, a Resolução CNJ nº 547, de 22 de fevereiro de 2024, definiu que devem ser extintas as execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10 mil quando do ajuizamento, em que não haja movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenham sido localizados bens penhoráveis, nos termos do art. 1º, § 1º.

Ainda, o normativo ressaltou que o cálculo do valor deve levar em consideração os créditos somados de todas as execuções fiscais promovidas contra um mesmo devedor, o que demonstra a enorme vontade pública de direcionar o maior número possível de cobranças para a via extrajudicial.

Ademais, o art. 3º da Resolução CNJ nº 547/24, a resolução dispõe que “o ajuizamento da execução fiscal dependerá, ainda, de prévio protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida”, evidenciando claramente a importância do protesto extrajudicial para a atividade arrecadatória das autoridades fiscais.

Diante do exposto, vê-se que o Poder Público possui uma preocupação com a diminuição de execuções fiscais em trâmite, o que provoca cada vez mais efeitos práticos pelo que se pode ver das novas orientações normativas publicadas no último ano.

Sendo assim, embora sejam alterações recentes, que ainda irão produzir efeitos mais notáveis e originadores de amplas amostras para estudo, existem previsões e resultados

anteriores que podem ser objeto de uma análise, buscando calcar o futuro em experiências passadas.

3.2.1 Os resultados da medida no Município de Fortaleza

Antes de analisar os dados já existentes a respeito da utilização mais proeminente do protesto de CDA, cumpre apontar informação recente sobre os efeitos das medidas citadas anteriormente. Segundo notícia publicada pela Agência CNJ de Notícias, nos quatro primeiros meses de 2024, foi possível a extinção de 71% das execuções fiscais do Município de Fortaleza (ou 33.225 ações), facilitando a concentração de esforços nas ações fiscais de maior valor.⁶⁸ Vê-se que se trata de um número muito vultoso de créditos cujos recolhimentos deverão ser buscados por outros caminhos, na via extrajudicial, o que justifica o estudo de apurações feitas anteriormente a respeito da efetividade do protesto no Município de Fortaleza, que serão expostas a seguir.

O resultado das estratégias colocadas em prática durante o ano de 2024 certamente ainda serão objeto de um levantamento mais detalhado, que permita avaliar a participação do protesto extrajudicial da dívida ativa na diminuição do volume exacerbado de processos pendentes. Por ora, no entanto, cabe averiguar as informações disponíveis relativas às experiências da PGM de Fortaleza com o protesto da dívida entre 2020 e 2024.

Rafael Freitas Nascimento, que realizou extensa pesquisa a respeito do processo de cobrança a nível estadual e municipal, centrado no Ceará e em Fortaleza, afirmou que, entre as diversas medidas recentemente adotadas pela PGM, esteve a tomada de decisão orientada a dados que permitisse escolher entre protesto e ajuizamento caso a caso. Além dessa mudança, foram implementadas outras estratégias, como “relatórios de inteligência para monitoramento dos resultados da dívida ativa, criação do perfil do contribuinte em relação ao seu histórico de pagamento, compreensão do ciclo de vida do crédito x comportamento do contribuinte, análise e estudos estatísticos na base de dados da dívida ativa”, entre outras.⁶⁹

Abaixo está a tabela com os dados reunidos pelo pesquisador, demonstrando que, nos anos entre 2020 e 2022 houve um crescimento exponencial do número de certidões da

⁶⁸ BANDEIRA, Regina. Agência CNJ de Notícias. CNJ facilita concentração de esforços nas execuções fiscais de maior valor. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/cnj-facilita-concentracao-de-esforcos-nas-execucoes-fiscais-de-maior-valor/>>. Acesso em 06 de fevereiro de 2025.

⁶⁹ NASCIMENTO, Rafael Freitas do. O processo de cobrança e seus impactos na arrecadação municipal: uma análise comparativa entre o Município de Fortaleza e o Estado do Ceará. 2023.

dívida ativa enviadas aos tabelionatos de protesto, com uma porcentagem de performance ainda bastante tímida, no entanto.

Exercício	Valor Protestado	Valor Arrecadado	% Performance	Valor Parcelado	% parcelado
2020	R\$ 1.844.162,93	R\$ 428.223,95	23%	R\$ 17.591,56	6%
2021	R\$ 35.918.417,09	R\$ 7.232.239,33	20%	R\$ 2.051.822,66	6%
2022	R\$ 450.357.081,22	R\$ 41.291.633,50	9%	R\$ 23.259.521,11	5%

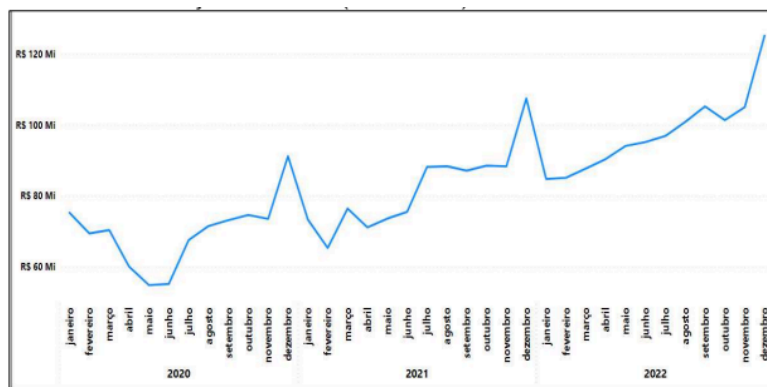
Fonte: Elaboração própria com dados do BI da Procuradoria Geral do Município – PGM.

Tabela 1 – Performance dos protestos nos exercícios de 2020 a 2022

Conforme o pesquisador, “o valor enviado para protestos em 2020 e 2021 foi baixo devido aos decretos de suspensão de cobrança devido ao Covid-19, mesmo assim apresentou uma boa performance, pelo volume dos protestos em 2022 conseguimos confirmar a estratégia da PGM tentando diminuir o custo e o tempo de recuperação do crédito tributário para o fisco”.

Assim, por se tratar de um período amostral que ficou marcado pela crise sanitária que assolou o país e que aprofundou as dificuldades financeiras enfrentadas por boa parte da população, os dados levantados pelo autor são fiéis em retratar também o recuo do adimplemento – no que tange aos protestos da dívida ativa – por parte dos contribuintes em decorrência do *lockdown* e da diminuição da atividade comercial.

A título de exemplo, o ISS, principal fonte de arrecadação municipal, sofreu uma queda considerável em seu recolhimento entre os meses de março e maio de 2020, como se nota pelo gráfico abaixo, em virtude das limitações impostas ao comércio e aos prestadores de serviços. Vê-se, ainda, que a gradativa recuperação da curva no gráfico se deu a partir de junho de 2021, quando se instituiu em Fortaleza um programa voltado para a regularização da situação dos contribuintes com algum débito junto ao Município.⁷⁰



Fonte: Elaboração própria/SEFIN-Fortaleza.

Gráfico 3 – Arrecadação ISS Mensal (2020 a 2022)

⁷⁰ NASCIMENTO, Rafael Freitas do. O processo de cobrança e seus impactos na arrecadação municipal: uma análise comparativa entre o Município de Fortaleza e o Estado do Ceará. 2023.

Portanto, no que diz respeito à performance dos protestos de CDA entre 2020 e 2022, vale dizer que os resultados foram promissores, considerando as circunstâncias críticas vivenciadas, tendo o fisco municipal demonstrado um forte interesse na desjudicialização da cobrança tributária, o que permite uma maior otimização da atividade arrecadatória, que passa a ser exercida por intermédio de mais um mecanismo, muito menos custoso e mais célere. As recentes alterações legislativas, inclusive, apontam para uma intensificação da opção pelo protesto, criando expectativas de resultados cada vez mais positivos.

No que diz respeito aos exercícios de 2023 e 2024, no entanto, Ana Esther Nascimento Almeida, fazendo uso do banco de dados do Sistema Ágilis, adotado pela Procuradoria da Fazenda de Fortaleza para monitoramento da dívida ativa, pôde reunir os seguintes dados a respeito do volume dos protestos feitos nos últimos dois anos, como abaixo, relativo ao IPTU, sendo as faixas de azul escuro referentes ao ano de 2023, e as faixas de azul claro, 2024 (tal padrão que se repetirá nos gráficos subsequentes).⁷¹



Gráfico 4 – Andamento do IPTU (2023 e 2024)

Pode-se observar que o valor protestado em 2024 foi muito superior ao ajuizado, o que evidencia a tendência de desjudicialização pela qual passa o crédito tributário municipal. Comportamento similar pode ser visto no acompanhamento do ISS, colacionado abaixo, a título de exemplo:

⁷¹ ALMEIDA, Ana Esther Nascimento. EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL X ADMINISTRATIVA: PERSPECTIVA DE SOLUÇÕES PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE ANÁLISE DE CASOS NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CE. 2024.



Gráfico 5 – Andamento do ISS (2023 e 2024)

A respeito da enorme quantidade de créditos de ISS cancelados, Ana Esther pontua que “o cancelamento pode se dá por diversos fatores, os quais, em sua maioria, são determinados em processo administrativo tributário”.⁷² Desse modo, uma vez que a apuração de créditos a título de ISS precisa recorrer a análises minuciosas de uma miríade de documentos como livros contábeis, balanços patrimoniais, notas fiscais etc., é plausível que muitos lançamentos sejam impugnados e posteriormente cancelados caso a autoridade fiscal venha a constatar a ocorrência de um erro.



Gráfico 6 – Andamento do ITBI (2023 e 2024)

Por fim, o gráfico acima, relativo ao ITBI, indica que no ano de 2023 não foi realizado protesto de nenhum crédito de ITBI, situação que veio a mudar em 2024, com quase 220 milhões de protestos feitos.

Assim, a pesquisa realizada pôde determinar que “cada tributo exige um procedimento distinto a ser demandado, e a depender de qual crédito está em exigibilidade, cada via pode ter seus resultados”.⁷³ Nas palavras de Ana Esther Nascimento:

⁷²ALMEIDA, Ana Esther Nascimento. EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL X ADMINISTRATIVA: PERSPECTIVA DE SOLUÇÕES PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE ANÁLISE DE CASOS NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CE. 2024.

⁷³ Idem.

Quanto ao IPTU, por exemplo, a ressalva de concentrar estes débitos na via administrativa é a de não haver a possibilidade de penhorar o imóvel, como pode ocorrer na via judicial. Se a dívida for abaixo de R\$ 50.000,00 os meios de execução são reduzidos, já que só se resta a via administrativa em razão do piso de ajuizamento.

Já em relação ao ISS, existe um número considerável de execuções com valores acima de R\$ 50.000,00, e há possibilidades maiores de execução, já que, em razão do valor, pode-se utilizar tanto da via judicial quanto da via administrativa. Por fim, quanto ao ITBI, constatou-se que o protesto foi amplamente utilizado no ano de 2024, diferentemente do ano de 2023, enquanto a via das execuções fiscais foi utilizada com mais frequência em ambos os anos.⁷⁴

Portanto, embora não se possa precisar com total segurança o rumo e as proporções que o protesto extrajudicial de CDA irá assumir em virtude das últimas mudanças normativas, considerando os levantamentos estatísticos citados feitos nos últimos cinco anos é possível afirmar que o Município de Fortaleza destinará um volume cada vez maior de créditos aos tabelionatos de protesto, buscando com isso não obrigatoriamente uma arrecadação mais apurada – o que pode acontecer e ser extremamente interessante para o órgão fazendário – mas sobretudo um descarregamento da via judicial, que se encontra abarrotada de execuções fiscais infrutíferas.

Isso evidentemente cria uma demanda muito maior para o setor administrativo, que lidará com o envio para protesto, por exemplo, porém trata-se de uma estratégia que compensa bastante, uma vez que as características do protesto também estimulam o adimplemento e a possibilidade de estabelecer parcerias junto aos cartórios torna barato o ato do protesto, onerando muito menos a máquina pública.

Assim, o Município de Fortaleza tem demonstrado uma tendência crescente de desjudicialização das execuções fiscais e de utilização cada vez mais frequente do instrumento do protesto para a cobrança tributária, com um valor que limita a opção de desistência muito acima do utilizado pela PGFN, o que significa dizer que as dificuldades apresentadas pela regulamentação do protesto de CDA já explicitadas nos tópicos anteriores gerarão ainda mais problemas devido à quantidade de títulos executivos que irão a protesto nos próximos anos, podendo haver uma inversão do que se pensava ser uma solução para a taxa de congestionamento.

Ou seja, se diversos contribuintes precisarem judicializar as cobranças realizadas via tabelionato de protestos, haverá um retrocesso, levando a um novo aumento no número de ações envolvendo o crédito tributário tramitando em juízo.

⁷⁴ ALMEIDA, Ana Esther Nascimento. EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL X ADMINISTRATIVA: PERSPECTIVA DE SOLUÇÕES PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE ANÁLISE DE CASOS NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CE. 2024.

4 O DESEQUILÍBRIO DA RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE CONTRIBUINTE E FISCO

O direito tributário, além de prever normas gerais a respeito das espécies de tributo e outras finalidades, existe para regulamentar as relações existentes entre os contribuintes e o fisco, que estão vinculados um ao outro em decorrência da prática de um ato previsto em lei que faz nascer a obrigação tributária e, posteriormente, o crédito tributário. Nesse sentido, a exigência do pagamento dos tributos, ou seja, o poder de tributar, é “nada mais que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela dessa”, nas palavras de Hugo de Brito Machado.⁷⁵

O escritor, no entanto, salienta que a relação de tributação não é simplesmente uma relação de poder, mas também jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Em suas palavras:

Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. [...]

Entende-se por *relação de poder* aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a *relação jurídica* é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas.⁷⁶

Em suma, a relação tributária decorre do poder soberano do Estado, pois surge em virtude de previsão legal e veicula o poder de tributar.

Reiterando o pensamento explanado, James Marins afirma que o surgimento da relação tributária veio junto com o “estigma da escravidão”, com soberanos ou monarcas retirando de seus súditos ou vassallos, por meio da força ou da intimidação, quantias que eles determinavam necessárias para a manutenção da sua estrutura de poder⁷⁷, de modo que a positivação da matéria tributária surgiu o propósito de limitar e regulamentar a atuação dos governantes, e não de alavancar o rol de atribuições do poder estatal, como abaixo:

O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte: mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 42ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009.

A tese defendida por esse autor, contudo, vai além quando entende que “a assimetria de forças sempre caracterizou essa relação que se prevalecia da vulnerabilidade física ou moral que caracteriza as vítimas do arbítrio”.⁷⁸ Ou seja, a “transição de *relação de poder* para *relação de direito*”, ou relação jurídica, apesar da criação da positivação do devido processo legal com os ideais iluministas, manteve esse desequilíbrio na relação entre fisco e contribuinte mediante outras práticas que vieram depois, à burla das diretrizes legais, como confiscos patrimoniais, interdição de estabelecimentos, multas exorbitantes, confissões compulsórias irretiráveis, renúncias compulsórias de direitos, exigência de certidões negativas para permitir a realização de negócios jurídicos, entre outras.

Isso nada mais é do que uma construção política e histórica, com um passado desde sempre fincado no desequilíbrio da relação entre o Estado credor e os cidadãos contribuintes, que apesar de não se apoiar mais em táticas induzidas pela violência ou pelo medo para amparar a atividade de cobrança, substituiu-as por outras justificativas que, na realidade, representam somente interpretações distorcidas de princípios importantes para a integridade do sistema tributário brasileiro com o objetivo de “explicar” atuações mais arrojadas do fisco que beiram o desrespeito ao devido processo legal.

Mellissa Freitas Ribeiro consegue apontar três de tais princípios, sendo eles a solidariedade social, a supremacia do interesse público e o dever fundamental de pagar tributos. Conforme o trabalho da autora, os dois primeiros estão intrinsecamente ligados, representando a prevalência dos interesses da coletividade sobre os interesses dos particulares, ou seja, uma vez que a Administração Pública, no exercício de suas funções, precisará tomar decisões que não serão de agrado de certos grupos, ao menos tal atuação estará garantida pelo fato de que as autoridades estarão optando pelas melhores alternativas em nome da população geral ou de comunidades que exigem alguma atenção especial.

Na seara tributária, no entanto, por vezes esses princípios têm funcionado como retórica pura e simples com a finalidade de invocar uma interpretação sempre favorável à Fazenda com relação a diversas normas tributárias e dentro dos pleitos executivos, argumentando que “a cobrança da exação deveria prevalecer, pois ela se reverteria em favor de toda a comunidade”⁷⁹, o que honraria a supremacia do interesse público e afastaria possíveis egoísmos por parte dos contribuintes.

⁷⁸ MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

⁷⁹ RIBEIRO, Mellissa Freitas. *Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte*. 2021.

Trata-se, entretanto, de uma falácia que acentua a vulnerabilidade do contribuinte e corrompe a segurança jurídica, vez que o julgamento das questões passa a privilegiar um dos lados em detrimento do outro ao invés de traçar um compromisso com a justiça, tornando o juízo um mero instrumento de realização de uma agenda política-econômica que reduz a importância do direito tributário à mera atividade arrecadatória e não a uma seara que busca zelar também pela paridade de armas e pelo devido processo legal.

É em consonância com a distorção dos princípios da solidariedade social e da supremacia do interesse público que se sustenta o terceiro ponto levantado por Mellissa Ribeiro, referente ao dever fundamental de pagar tributos. É fato que o custeio das políticas e serviços públicos oferecidos pelo Estado é feito em grande parte pelos fundos arrecadados pelo pagamento dos tributos, de forma que não haveria a garantia dos direitos fundamentais sem o dever de pagar os tributos.

Isso é claro, porém não é admissível dizer que uma coisa depende da outra, pois isso implicaria dizer que o contribuinte deveria pagar todo e qualquer tributo, mesmo que indevido, caso desejasse garantir a solidariedade social e o bom funcionamento da máquina pública. É, mais uma vez, uma interpretação desvirtuada do pensamento da obrigação de pagar tributos pois, em um ordenamento que preza pela liberdade individual e pelo patrimônio dos particulares, a cobrança indevida de um tributo não pode resultar no sacrifício de um contribuinte em prol da coletividade.⁸⁰

Hugo de Brito Machado Segundo, ao discorrer sobre o dever fundamental de pagar tributos, enfatiza que essa obrigação existe apenas com relação aos tributos efetivamente devidos, afastando o raciocínio que supõe que as demandas devem sempre ser interpretadas em favor do fisco, como se a atividade arrecadatória fosse de fato mais importante do que a ilegalidade da cobrança. Assim diz o autor:

Mesmo que se admita, porém, à luz de princípios como o da igualdade, e da solidariedade social, que existe um dever fundamental de pagar tributos, é importante deixar claro que esse dever diz respeito ao pagamento de tributos que sejam devidos. Em relação a tributos indevidos, existe um direito fundamental de não os pagar, e esse direito não está em oposição ao aludido dever, nem deve ser “ponderado” com ele. O mesmo vale para a invocação do “interesse público” como fundamento para a cobrança de tributos, ou, como mais modernamente se verifica, da proteção à livre concorrência: se o tributo é indevido, não há interesse público que justifique sua cobrança, tampouco se pode objetar o afastamento de uma cobrança indevida sob o argumento de que “os concorrentes também se submetem a ela”.⁸¹

⁸⁰RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário - 14ª Edição 2024. 14. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. p.76. ISBN 9786559776177.

Então, diante da contínua repetição de um *modus operandi* que procura inflar a relevância da narrativa do fisco, querendo moralizar e glorificar a arrecadação de tributos, fica evidente a situação de vulnerabilidade do contribuinte, que James Marins conceitua como “condição factual de susceptibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária”.

Nesse sentido, o autor citado divide essa condição em três dimensões, a material, a formal e a processual, que serão brevemente abordadas a seguir com o fito de facilitar a visualização dos riscos que a adoção do protesto de dívida tributária pode trazer consigo.

A primeira, de natureza político-econômica, diz respeito sobretudo ao procedimento de criação da norma, envolvendo obrigatoriamente toda uma discussão jurídica e legislativa que culmina com frequência em projetos de leis fiscais apresentados por membros do próprio governo em representação dos técnicos do fisco, que possuem um compromisso não com a justiça fiscal, mas com a arrecadação.

Assim, o fraco controle parlamentar sobre as iniciativas tributárias da governança torna o contribuinte vulnerável a conjuntos normativos estritamente arrecadatários, distantes da ideia de construção de um sistema equilibrado. Além disso, essa vulnerabilidade material também se manifesta na altíssima carga tributária brasileira que é, em sua maioria, disposta de forma desproporcional, com os mais pobres suportando a maior parcela da tributação.

No que tange ao protesto, é evidente que a discussão que vem se desdobrando na doutrina, nos tribunais e no presente trabalho não poupa esforços em apontar os diversos benefícios para a execução fiscal e para a Fazenda Pública – no máximo debatendo questões sobre a formalidade das normas –, mas deixa de trabalhar abordagens mais amplas a respeito dos efeitos que afetarão a vida de milhões de contribuintes, o que confirma o apontamento feito por James Marins quando fala da forte presença da visão fazendária na construção do sistema normativo tributário.

A segunda dimensão trata da vulnerabilidade formal do contribuinte, que o direito tributário formal tentou diminuir eliminando a discricionariedade do atuar administrativo mediante vinculação legal dos atos. No entanto, nas áreas de fiscalização, formalização e cobrança subsistem diversas lacunas que são preenchidas por atos infralegais por muitas vezes inconstitucionais, seguidas à risca pelos fiscais em função da atividade arrecadatária.

O autor adiciona que as dificuldades formais enfrentadas pelos contribuintes vão desde a imposição de uma gama de procedimentos confusos e consumidores de tempo – que caso feitos equivocadamente ensejam uma autuação –, perpassam o controle constante feito

pelas autoridades em virtude dos avanços tecnológicos, permitindo que a Fazenda detenha e acompanhe vários dados dos indivíduos – o que cria uma exposição demasiada do contribuinte, e contemplam também a utilização distorcida dos decretos, regulamento, instruções normativas e até portarias, que às vezes “ampliam o alcance dos comandos, acrescentam regras onde na lei não havia, criam conceitos inexistentes ou torcem os que existem na lei”⁸².

Por ser a própria autoridade que aplica a norma viciada nos processos administrativos, então, não adianta o contribuinte invocar a legislação superior ou a própria Constituição Federal, porque o seu pleito será rejeitado frente à suposta vinculação da autoridade ao conjunto normativo infralegal. Assim, o contribuinte se encontra sempre em posição desfavorável, pois muitas vezes o ente é aquele que edita a norma e depois a aplica, restando ao devedor apenas a conformação com a sua impotência.

Com relação a isso, cabe fazer um contraponto a um dos argumentos oferecidos pelos defensores da utilização do protesto de CDA, referente à isonomia do método. Para Eduardo Fortunato Bim, o embasamento para afastar a alegação de desequilíbrio na relação fisco-contribuinte é de que a possibilidade do protesto não é prerrogativa do Estado, mas de qualquer credor, havendo tanto a via judicial quanto a extrajudicial para perseguir a satisfação do crédito.⁸³

Deixa de considerar o autor, contudo, com a devida vênia, que a relação tributária é a única em que o Estado reúne as três funções de legislador, executor e julgador: primeiro, ele cria a lei tributária obrigacional, depois a aplica e, por fim, julga os litígios que decorrem da aplicação. Em outras palavras, o credor tributário possui uma concentração de poderes completamente diferente do credor particular, de caráter privado, de modo que não é possível comparar duas posições diametralmente distantes entre si. O protesto pode não ser uma prerrogativa do Estado, mas a possibilidade de controlar todos os aspectos que definem a obrigação tributária é definitivamente um fato a ser considerado quando se for discutir a formação da certidão da dívida ativa, que denuncia o crédito que será levado a protesto.

Entende Bim que não há negativa da ampla defesa no protesto de CDA, pois a certidão é confeccionada com a prévia participação do contribuinte, que fornece seus dados de antemão, sendo inclusive garantida a ele a possibilidade de impugnar o lançamento tributário.

⁸² MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

⁸³ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 45-67, 2008.

Para o autor, se o contribuinte abriu mão do uso do recurso administrativo ou não forneceu as devidas informações, não pode alegar violação à ampla defesa.

Todavia, a formação da CDA dispensa qualquer tipo de expressão de consentimento do contribuinte, o que já a diferencia de outros títulos executivos, afastando as semelhanças com o protesto de título privado. E quanto à oportunidade do contribuinte exercer sua defesa, apenas parte dos lançamentos que constituem o crédito é notificada ao devedor. Já em outras hipóteses, a CDA pode ser gerada de forma unilateral pela repartição fiscal sem o aviso ao contribuinte quanto ao lançamento, como no caso do lançamento por homologação, em que o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível. Pode ocorrer também da CDA ser emitida “sob a *presunção* de ter havido ‘confissão’ do contribuinte em suas declarações, mesmo que este jamais tenha expressado vontade de confessar qualquer quantia”⁸⁴.

Ocorre que nem todas as formalizações do crédito tributário passarão pelo crivo de um processo administrativo, com a garantia do contraditório e da ampla defesa, como os tributos declarados e não pagos e decorrentes de intimações inválidas que geraram revelia, ou aqueles que demandam a discussão quanto à constitucionalidade da cobrança, matéria que não encontra guarida de discussão no âmbito administrativo. É por essa razão que Mellissa Ribeiro assevera que “o sujeito passivo se vê obrigado a ter contra si inúmeros meios de cobrança extrajudiciais de tributos, antes mesmo de obter qualquer análise jurisdicional sobre o tema”⁸⁵.

Assim, para evitar os efeitos inconvenientes do protesto da dívida não adimplida, o contribuinte, muitas vezes, acaba pagando valores indevidos de pouca monta em vez de judicializá-los, o que certamente vai de encontro com as garantias constitucionais que prezam pelo contraditório na formação da relação tributária.

Por fim, a vulnerabilidade processual do contribuinte se manifesta com a fragilização jurídica dos tribunais administrativos, que gozam de pouca autonomia diante da subordinação dos órgãos julgadores ao secretário ou ao prefeito, dificultando o efetivo controle de lançamentos com o fito de realizar a justiça fiscal. Os vícios não corrigidos no âmbito administrativo são conduzidos ao Judiciário, onde a execução fiscal é reduzida a “mero rito expropriatório instantâneo a serviço da Fazenda Pública”, com a possibilidade de exposição do contribuinte a constrições injustas no seu patrimônio.

⁸⁴ MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009.

⁸⁵ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

Por se tratar de questão que envolve a própria origem do crédito tributário, seja a CDA utilizada para aparelhar execução fiscal, seja conduzida a protesto, haveria de qualquer forma um desvirtuamento do sistema tributário, o que não implica necessariamente em uma falha do uso equivocado do instrumento do protesto. No entanto, isso demonstra, como já dito, que a suposta participação do contribuinte no processo administrativo de formação da CDA não garante que foram respeitadas as nuances mais importantes do devido processo legal, com a necessária notificação do contribuinte para que tome ciência da cobrança antes que ela passe a surtir seus efeitos. No protesto, isso ocorre a partir do momento em que o ato é registrado, enquanto a execução fiscal exige a citação válida do devedor, mesmo que ficta.

Assim, embora muitos escritores sejam favoráveis ao quebra do paradigma da execução fiscal judicial⁸⁶, diante do reconhecimento da constitucionalidade do protesto do crédito tributário e dos promissores resultados observados com esse instrumento, é imperioso refletir se o aumento de meios de cobrança disponíveis ao fisco, em conjunto com todos os benefícios quanto à cobrança do crédito tributário, não estaria acentuando 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”, inclusive transferindo para o contribuinte o ônus da discussão do crédito após sua constituição.⁸⁷

4.1 O amparo ao contribuinte na esfera extrajudicial consoante a acentuação da sua posição desprivilegiada e o seu acesso à justiça

Diante do exposto, vê-se que o cerne da questão é determinar se o meio extrajudicial de cobrança tributária mediante protesto é a opção menos gravosa, honrando o disposto no art. 805 do CPC quando aduz que “quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado”⁸⁸.

A passagem normativa citada trata do princípio da menor onerosidade ao devedor, diretriz importantíssima de ser observada quando se busca garantir a justiça fiscal e quando se

⁸⁶ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021.

⁸⁷ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

⁸⁸ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>.

considera a condição de vulnerabilidade do contribuinte já trabalhada no tópico anterior conforme a doutrina de James Marins, pois apenas sendo dada a devida atenção a esse princípio é que a condição desprivilegiada do devedor poderá ser compensada no decorrer de um procedimento de cobrança que confere várias vantagens ao fisco.

Nesse sentido, já apresentadas e discutidas as questões referentes à legalidade do protesto de CDA e aos empecilhos teóricos à utilização desse método, cabe analisar os obstáculos que precisam ser enfrentados na prática pelos contribuintes que procuram discutir em juízo a dívida previamente protestada extrajudicialmente, vez que a utilização desse instrumento pela Fazenda Pública resulta na transferência do ônus de judicialização da demanda para o contribuinte devedor, que precisará ingressar no âmbito judicial para questionar eventual ilegalidade. Essa inversão da ordem natural implica inclusive no pagamento de custas e preparo da ação a ser ajuizada pelo contribuinte, obrigação esta que a Fazenda Pública em juízo está dispensada.⁸⁹

Para Mauro Cappelletti e Bryant Garth, a matéria de acesso à justiça deve tratar de três pontos principais: as custas judiciais, as possibilidades das partes e a tutela de direitos difusos.⁹⁰ Uma vez que a relação tributária litigiosa envolve somente o Estado credor e o contribuinte inconformado com a cobrança, não há que se falar em um direito difuso, relativo a diversos indivíduos, restando analisar de que forma os dois primeiros fatores podem se relacionar com a questão aqui tratada.

No caso das custas judiciais, o ingresso em juízo pelo contribuinte virá naturalmente acompanhado de dispêndios com quantias a título de sucumbência e de honorários advocatícios, o que já indica um gasto adicional que o devedor precisará ter para afastar a cobrança tributária supostamente indevido e, caso perca a ação, sendo condenado a pagar definitivamente o tributo, terá tido uma despesa ainda maior com a tramitação do processo. Ainda, na hipótese de demora no processamento da demanda, esses valores irão se acumulando ao longo do tempo, pressionando os indivíduos com menos recursos a abandonarem a causa ou a aceitarem o valor arguido pelo fisco.

Por último, o quesito da possibilidade das partes diz respeito a uma condição de superioridade que alguns litigantes possuem em juízo, seja em quesito de recursos financeiros, seja na aptidão para reconhecer um direito e propor uma ação, seja devido à habitualidade à litigância de algumas partes, como o é no caso da extensa experiência processual e judicial do

⁸⁹ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

⁹⁰ CAPPELLETTI, Mauro. GARTH, Bryant Acesso à Justiça. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

fisco, que, por possui inúmeras ações a ele vinculadas, detém um domínio muito maior sobre a matéria do processo judicial.

Nesse caso de ir a litígio contra a Fazenda Pública, é fácil reconhecer que a manutenção do processo é muito mais custosa ao contribuinte que figura no polo ativo, tendo que arcar com altas quantias, do que ao fisco, que é isento de custas e emolumentos – com exceção do ônus de sucumbência –, e que, inclusive, goza da prerrogativa dos prazos em dobro, o que certamente contribui para o arrastamento da ação e para o esgotamento mais célere de recursos do devedor litigante.

Em realidade, é alta a probabilidade de que muitos devedores optariam pelo pagamento dos débitos indevidos de pequena monta para evitar os obstáculos relatados e relacionados à judicialização do debate em torno do crédito e para afastar problemas como o abalo do crédito do contribuinte, que dificulta a concessão de um financiamento, de uma licitação ou acordo empresarial. Para Melissa Freitas Ribeiro, tais fatos já deixam esclarecido que o protesto de CDA não é o meio mais suave dentre as possíveis opções existentes para que o fisco obtenha a satisfação do crédito, por deixar tais ônus sob a responsabilidade do contribuinte.⁹¹

Inclusive, na visão da autora, que tece uma crítica contundente à busca pela Fazenda Pública por novos meios de satisfação da dívida, a solução para a crise na atividade arrecadatória deveria partir da análise da própria execução fiscal, por ser o caminho de cobrança judicial padrão do fisco, com, por exemplo, o aumento da “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”⁹² etc.

Apesar das colocações precisas e pertinentes da autora, no entanto, acredita-se que a solução para o dilema apresentado da ineficiência da execução fiscal não deveria excluir a possibilidade do protesto de CDA, diante dos diversos benefícios já discutidos e da viabilidade da medida, já reconhecida até mesmo pelo STF apesar das ressalvas feitas. No mesmo sentido da decisão do Supremo, no entanto, é forçoso reconhecer também que a adoção do protesto irá demandar detalhada regulamentação, por ser uma questão recentemente abraçada em larga escala pelos órgãos fazendários, em especial na

⁹¹ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

⁹² Idem.

municipalidade de Fortaleza, que ainda demonstra diversas lacunas e falhas a serem corrigidas.

Urge que isso seja feito, com o fito de tentar igualar as condições entre credor e devedor, realizando a paridade de armas e compensando, por um lado, o aumento de modalidades de cobrança à disposição do fisco com, por outro lado, a inscrição em leis e normas infralegais de garantias que buscam proteger o contribuinte de abusos de direito que a Fazenda Pública pode vir a cometer.

Entende-se ser esse o melhor caminho, uma vez que o problema da execução fiscal se apresenta como uma questão inadiável, que, embora não seja de fácil resolução, beneficiar-se-á de medidas que buscam contornar os impasses da exação judicial e dirimir as dificuldades enfrentadas, como ocorre com o protesto de CDA. A regulamentação desse instrumento, com a previsão legal de responsabilidade civil do Estado por protesto manifestamente abusivo, a exemplo do que sugeriu Eduardo Fortunato Bim⁹³, são alternativas que podem – e devem – ser adotadas para evitar que o contribuinte se torne ainda mais vulnerável, sendo que se discutirá sobre isso no tópico a seguir.

4.2 A necessidade de regulamentação com o fito de viabilizar a cobrança tributária via protesto extrajudicial

Viu-se ao longo do trabalho que o protesto das certidões da dívida ativa é uma proposição bem recepcionada pela doutrina e pela jurisprudência, com resultados satisfatórios a respeito do desafogamento do Poder Judiciário, como se pôde observar pelo exemplo do Município de Fortaleza, que promoveu a desjudicialização de boa parte das execuções fiscais que tramitavam em juízo.

Trata-se, ainda mais, da adoção de um modelo semelhante e não incomum utilizado em diversas nações europeias, e até mesmo em países latino-americanos, como México, Chile e Argentina. Segundo Artur Barbosa, além dos países já citados, a tendência de desjudicialização também é evidente no direito comparado da Espanha, da Suécia, da Romênia, da Lituânia, da Letônia, da República Tcheca, e da Eslováquia.⁹⁴

Cumprido dizer que, apesar de todos os sistemas mencionados utilizarem em algum nível a via administrativa como caminho para perseguir a satisfação do crédito, não pertence

⁹³ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

⁹⁴ SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021.

ao escopo do presente trabalho discutir a questão da execução administrativa, sua contestada constitucionalidade e os problemas que a cercam, cabendo esse tópico a outros estudos. No entanto, é inegável, ao se observar as experiências internacionais, que hoje o mundo globalizado e muitos países – desenvolvidos ou em desenvolvimento – seguem uma forte corrente no sentido de afastar do Poder Judiciário – total ou parcialmente – a cobrança dos créditos fazendários, o que não pode ser ignorado quando se estuda a experiência brasileira.

De fato, a execução fiscal carece de ajustes, visto o altíssimo volume de ações que congestionam a justiça brasileira em decorrência dos empecilhos enfrentados pelo fisco que impedem a satisfação do crédito tributário. No entanto, é forçoso observar que uma parcela considerável de execuções fiscais é inviável não somente pela dificuldade de localização do paradeiro do executado ou pela insuficiência de patrimônio que pague a dívida, mas pela combinação desses fatos ao baixo valor da causa, ou seja, o ajuizamento de ação fiscal aparelhada por certidão da dívida ativa de valor irrisório.

Não é à toa que o CNJ conseguiu estimar, em levantamento levado à discussão pelo STF no julgamento que levou ao Tema 1184, que mais de 52% das execuções fiscais têm valor menor que R\$ 10 mil. Aliado a isso, há o fato de que as execuções fiscais arrecadam menos de 2% dos valores cobrados, enquanto o protesto prévio de títulos arrecada mais de 20%⁹⁵, o que indica que esse instrumento corresponde a uma forma mais barata e menos onerosa para o desempenho da atividade arrecadatória, o que, por consequência, é uma alternativa melhor para a sociedade em geral quando os fundos arrecadados puderem ser convertidos em melhorias para a população no que tange às políticas e serviços públicos.

Assim, mesmo que a execução fiscal se torne mais eficiente, o fato é que, caso não haja como satisfazer a dívida tributária na prática, por qualquer que seja o motivo relacionado especificamente ao devedor e não aos esforços do fisco e do Judiciário, a inviabilidade da ação continuará a mesma, não importando a morosidade ou a celeridade do processamento da demanda.

A bem da verdade, é certo que o protesto por si só também não é a solução mágica para o dilema da inexistência de patrimônio apto para quitar a dívida do devedor, ou seja, se o contribuinte não possui dinheiro para extinguir a execução fiscal pelo pagamento, claro que não poderá fazê-lo quando escolhida a via do protesto. Ainda assim, ao menos, é mais interessante que a exação dos pequenos valores seja feita pelo caminho menos oneroso e que

⁹⁵ LOURENÇO, Margareth. Agência CNJ de notícias. Juízes podem extinguir execução fiscal com valor de até R\$ 10 mil. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/juizes-podem-extinguir-execucao-fiscal-com-valor-de-ate-r-10-mil/>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2025.

oferece mais simplicidade, o que, além de possibilitar a diminuição de execuções fiscais em trâmite, também aumenta a eficiência do trabalho das autoridades públicas, que poderão focar nas demandas mais urgentes de valores mais altos, imprimindo, assim, maiores esforços na busca pelo executado ou por seus bens.

Evidentemente, não se pode olvidar dos desafios que o instrumento do protesto introduz no equilíbrio debilitado entre o fisco e os contribuintes, que sempre indicará uma tendência de favorecimento da Fazenda Pública, pelos motivos já explorados anteriormente no presente trabalho. Nesse sentido, a situação do contribuinte é extremamente delicada, e a instituição do protesto como medida não apenas possível mas obrigatória para justificar o ajuizamento da execução fiscal certamente é fator agravante da vulnerabilidade dos indivíduos que pagam tributo.

Mesmo assim, entende-se que a incerteza e a estranheza ocasionadas pela mudança de entendimento jurisprudencial recente é natural, e será rapidamente acompanhada de disposições legais e infralegais que buscam atender às necessidades da parte vulnerável da relação tributária jurídica e de poder. A resistência oferecida por alguns pesquisadores, entre os poucos que ainda discutem o tema abordando não apenas o viés arrecadatório mas também o referente à relação desigual fisco-contribuinte, como Mellissa Freitas Ribeiro, fundamenta-se, em primeiro lugar, na inexistência de previsões legislativas que procurem impor limites mais detalhados ao protesto de CDA, o que teoricamente permite que a Fazenda Pública faça o que ela quiser com tal instrumento.⁹⁶

Entre os argumentos levantados pela pesquisadora mencionada, está o fato de que qualquer dívida tributária pode ser levada a protesto, sem respeito a qualquer espécie de critério, o que poria em perigo a segurança jurídica e a previsibilidade da cobrança, aumentando a vulnerabilidade do contribuinte. Apesar de correto, esse apontamento vem se tornando obsoleto diante do conjunto gradativamente maior de disposições que visam regulamentar o protesto, como a que estabelece um limite de valor que permite o envio da CDA ao tabelionato e a que proíbe a desjudicialização das execuções fiscais já embargadas ou garantidas, a exemplo do que já dispõe a Portaria GPG/PGM nº 136/23 do Município de Fortaleza, aplicável a todos os processos fiscais da municipalidade.

Com isso pode-se observar a construção de um conjunto normativo que busca corrigir o desequilíbrio ocasionado pelo reconhecimento da constitucionalidade da aplicação do protesto, indicando que esse método é viável e benéfico quando bem regulamentado.

⁹⁶ RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

Quanto a isso por sinal, é cabível que a Procuradoria Fiscal do Município desenvolva cada vez mais estudos acerca dos perfis dos contribuintes – o que já vem sendo feito⁹⁷ e pode ser aprimorado – com a finalidade de afunilar ainda mais os tipos de dívida que serão encaminhadas a protesto, conferindo mais previsibilidade à atividade arrecadatória e evitando que o fisco aja com tamanha discricionariedade, não sendo esse o feito da Administração Pública, ou pelo menos não deve ser.

Em segundo lugar, a rejeição do protesto se dá em virtude da transferência do ônus de ingressar na justiça ao contribuinte que deseja discutir a dívida protestada, caso seja indevida, com o deslocamento das despesas com custas e honorários para ele, dificultando o acesso à justiça que é tão primordial à integridade de um sistema de justiça democrático.

De fato, trata-se de um ponto extremamente importante, uma vez que o possível crescimento da quantidade de processos ajuizados por contribuintes inconformados, desejando a desconstituição do crédito e o cancelamento do protesto extrajudicial, iria de encontro com um dos principais propósitos do protesto de CDA, que é o descarregamento do âmbito judicial mediante a diminuição do número de execuções fiscais. Em outras palavras, o investimento na desjudicialização da exação seria em vão, pois cresceria a quantidade de mandados de segurança e de ações ordinárias, anulatórias e cautelares.

Contudo, no que tange aos dois pontos arguidos, deve-se ressaltar que apenas o caso concreto poderia assegurar com certeza se esse efeito reverso se confirmaria de fato e em tamanha quantidade que tornaria completamente inócuas as vantagens oferecidas pelo protesto. Como dito, é importante almejar a identificação dos casos particulares que melhor se adequam à via do protesto, de modo que, caso seja feita a apuração do crédito com presteza, os riscos de se tratar de uma cobrança indevida serão baixíssimos. E, ainda, desde que haja a colocação de limites dentro dos quais o fisco pode atuar, ele não poderá utilizar o protesto como forma de dirimir o contraditório e a ampla defesa que devem permear também o meio extrajudicial.

⁹⁷ Segundo estudo desenvolvido por Rafael Freitas do Nascimento, a PGM passou a adotar as seguintes melhorias: “tomada de decisão orientada a dados (protesto x ajuizamento), relatórios de inteligência para monitoramento dos resultados da dívida ativa, criação do perfil do contribuinte em relação ao seu histórico de pagamento, compreensão do ciclo de vida do crédito x comportamento do contribuinte, análise e estudos estatísticos na base de dados da dívida ativa, criação de metodologia matemática para classificação do contribuinte em relação a bom pagador, criação da área de inteligência de dados e criação de diversos *dashboards* de *business intelligent* para monitoramento dos indicadores de dívida ativa, modernização do aplicativo da Dívida Ativa, implantação de metodologia e ferramentas de monitoramento de acervo processual, redistribuição de processos que estavam sem responsáveis criação de indicadores, implantação de metodologia de monitoramento e avaliação de indicadores”. (NASCIMENTO, Rafael Freitas do. O processo de cobrança e seus impactos na arrecadação municipal: uma análise comparativa entre o Município de Fortaleza e o Estado do Ceará. 2023).

Assim, seria evitado o retrocesso no número de processos e respeitado o acesso à justiça, pois apenas os casos que realmente exigirem uma revisão em âmbito judicial levarão o contribuinte ao juízo, vez que, assim como os demais mandados de segurança e ações ordinárias que discutem o crédito antes do ajuizamento da ação fiscal ou depois do recolhimento do tributo precisam de preparo, a ação escolhida pelo contribuinte para contestar o protesto abusivo deve levar em consideração a lógica das demais, sob risco de se estar favorecendo alguns contribuintes em detrimento de outros, o que é vedado pelo princípio da isonomia vigente em nosso ordenamento de leis.

No mais, é interessante a criação de uma previsão legal para os casos de protesto manifestamente abusivo, como defendeu Eduardo Fortunato Bim, devendo haver, nesses casos, a responsabilidade civil do Estado. Nos termos utilizados pelo autor:

O indevido protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa é teoricamente apto a gerar a responsabilidade estatal, tanto objetiva quanto subjetivamente (em alguns casos pela falta do serviço, outros pela individual culpa do servidor). Protestar créditos manifestamente prescritos ou baseados em lei ou interpretação tida como inconstitucional, com efeitos *erga omnes*, pelo Judiciário, certamente gera o dever de indenizar, exceto se o Estado comprovar a inexistência do dano. Deverá haver controle rigoroso na inscrição dos créditos por parte dos órgãos responsáveis, depurando e os catalogando para evitar a sua inscrição ou o seu protesto baseados em normas inconstitucionais ou ilegais.⁹⁸

Portanto, desde que haja a detalhada regulamentação do instituto do protesto de CDA – e se espera que de fato haja diante da recente animação da doutrina e dos tribunais com a adoção cada vez maior da proposta –, pode-se dizer que o protesto extrajudicial das certidões da dívida ativa possui o condão de inovar a forma como a cobrança tributária é promovida, sendo uma alternativa eficiente e menos custosa enquanto respeita os fundamentos do devido processo legal e preza pela manutenção da relação entre fisco e contribuinte, sem visão de aprofundar a situação já desprivilegiada do contribuinte vulnerável.

⁹⁸ BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

5 CONCLUSÃO

A monografia aborda a questão do protesto extrajudicial da dívida tributária, sua constitucionalidade e viabilidade dentro do funcionamento do sistema tributário nacional e o gradativo reconhecimento que esse instrumento vem ganhando ao longo dos últimos anos. Vê-se que a determinação de várias medidas no sentido de desjudicializar a exação e transferi-la para o âmbito extrajudicial, submetendo-a ao protesto, é uma tendência que possui o condão de afetar não apenas a eficiência da atividade arrecadatória mas também a relação entre fisco e contribuinte, que já guarda suas desigualdades em decorrência das vantagens oferecidas às autoridades fiscais. Esses fatos estimulam estudos acerca do tema, como este, com o fito de prevenir excessos e orientar novos diplomas legais.

O apoio incessante ao método do protesto se dá devido aos vários empecilhos enfrentados na prática no âmbito dos processos de execução fiscal, que podem se manter estacionados por meses, até anos, até que a impossibilidade de localização do devedor ou de seus bens atraia os requisitos suficientes para o reconhecimento da prescrição intercorrente da pretensão executiva. Ocorre que esse é o caso de boa parte das ações iniciadas pelo fisco pela satisfação do crédito, com uma parcela considerável representando um dispêndio desnecessário de recursos públicos graças aos valores irrisórios de algumas causas, tornando inviável a promoção da execução, um procedimento custoso, a troco de um crédito de baixa monta, que não compensa o esforço da máquina pública.

A execução fiscal, no entanto, por se tratar de processo devidamente regulamentado, com as prerrogativas do fisco bem delimitadas e as garantias ao contribuinte quanto ao contraditório e à ampla defesa também definidas, demonstra que a modalidade de cobrança judicial padrão da Fazenda Pública é adequada para atender à obrigatoriedade do devido processo legal, atribuindo segurança ao relacionamento fisco-contribuinte.

Diante da incontestável baixa eficiência desse modelo pelo que se pode apreender dos levantamentos analisados, contudo, o interesse na adaptação de um novo estilo de exação para evitar o abarrotamento de ações em trâmite no Judiciário e aumentar a eficiência da arrecadação se torna muito maior, surgindo o questionamento no sentido de avaliar a possibilidade de transposição da cobrança para a via extrajudicial do protesto de CDA.

No caso de Fortaleza, a discussão se torna ainda mais importante visto que o piso adotado para desistência das execuções fiscais e direcionamento da cobrança do crédito para o âmbito extrajudicial é muito maior que o valor de R\$ 20 mil estabelecido pela PGFN: no Município, qualquer ação fiscal promovida pelo fisco com valor da causa abaixo de R\$ 50 mil

pode ser extinta e o crédito encaminhado para protesto. Ou seja, envolve um número muito maior de processos e o impacto dos problemas relacionados à prática é proporcionalmente mais evidente, o que suscita que sejam realizados mais estudos em enfoque nessa área. Por ser um tema recente, no entanto, que carece de regulamentação mais trabalhada até mesmo a nível nacional, o debate sobre a experiência municipal se tornou um pouco engessado, mas deve aproveitar das conclusões tiradas de um modo ou de outro.

A compreensão do protesto como meio de cobrança nem sempre foi uma posição bem aceita pela doutrina, sendo uma mudança de entendimento recente que culminou na Súmula 323 do STF e no Tema 1184, fixado pelo mesmo órgão, reconhecendo a constitucionalidade do protesto de CDA. Anteriormente, no entanto, o protesto foi um instrumento do direito cambiário voltado para, entre outras funções, certificar o direito do credor de posteriormente vir a exigir o seu crédito. Em virtude dos avanços sociais e dos vantajosos efeitos do protesto no sentido de compelir o devedor à quitação da obrigação, o protesto foi assumindo outra faceta, relativa a uma forma de cobrança, principalmente quando facultativo, pois dispensa a função primária do protesto mencionada.

Assim, considerando as vantagens oferecidas pelo protesto pela publicidade do ato e a influência no crédito do contribuinte junto a outros credores, o protesto se mostra como opção viável e razoável apta a coagir o devedor ao pagamento com menor onerosidade e mais celeridade. Ainda, não configura como sanção política, nos termos do que decidiu o STF.

A decisão do Supremo, no entanto, deixou de considerar pontos mais subjetivos, referentes à relação entre fisco e contribuinte que demonstra indubitavelmente uma superioridade da Fazenda Pública graças às regalias que o Estado possui na atividade arrecadatória, sendo o legislador, o aplicador da lei e o julgador dos litígios que envolvem a incidência da norma por ele criada. Em outras palavras, o contribuinte se vê claramente em uma posição vulnerável, sujeito aos excessos e narrativas tendenciosas que podem ser promovidas pelo fisco, apoiadas em um moralismo duvidoso relativo à supremacia do interesse público e ao dever fundamental de pagar tributos.

Mesmo não tendo sido abordado esse ponto pela Suprema Corte, foi efetivamente feita, junto ao reconhecimento da constitucionalidade do protesto de CDA, uma ressalva quanto à necessidade da imposição de limites a essa possibilidade de cobrança, justamente cogitando a abertura de frestas através das quais o fisco pode vir a cometer atitudes abusivas, perseguindo o contribuinte com o instrumento do protesto ao mesmo tempo que promove a execução fiscal judicial do título, por exemplo.

Essas intenções não devem e, mais ainda, não podem ser permitidas, devendo a lei e a legislação inferior se ocuparem de fornecer ao contribuinte os meios para se defender e ao fisco as delimitações dentro das quais pode atuar. Somente assim será possível garantir a paridade de armas também no âmbito extrajudicial, que, por mais que não aborde o litígio sob a observação de um magistrado, ainda deve respeitar as disposições legais que visam a fazer valer a ampla defesa e o contraditório, componentes do devido processo legal. Desse modo, concluiu-se que o protesto de CDA pode sim ser uma alternativa eficiente e benéfica para a lógica arrecadatória, ao mesmo tempo que preza pela proteção ao contribuinte.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Ana Esther Nascimento; MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio; MACIEL, Julia Mattei de Oliveira (orient.). Execução fiscal judicial x administrativa: perspectiva de soluções para a satisfação do crédito tributário a partir de análise de casos no município de Fortaleza – CE. Universidade de Fortaleza. Centro de Ciências Jurídicas. Curso de Direito. Fortaleza, 2024. 46f. (Coleção Trabalhos de Conclusão de Curso de Graduação. Curso de Direito. 2024.1). Disponível em: <https://uol.unifor.br/auth-sophia/exibicao/37576>. Acesso em: 2 mar. 2025.

ASSOCIAÇÃO DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES DO BRASIL – ANOREG. Cartório em Números 2022. Disponível em: <https://www.anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2022/12/Carto%CC%81rios-em-Nu%CC%81meros-Edic%CC%A7a%CC%83o-2022.pdf>. Acesso em 22 de janeiro de 2025.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. História do Tributo no Brasil. Vol. 1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANDEIRA, Regina. Agência CNJ de Notícias. CNJ facilita concentração de esforços nas execuções fiscais de maior valor. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/cnj-facilita-concentracao-de-esforcos-nas-execucoes-fiscais-de-maior-valor/>. Acesso em 06 de fevereiro de 2025.

BIANCHINI, Samuel Augusto; MACIEL, Lucas Pires. A (DES)NECESSÁRIA DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL: PRIMEIRAS IMPRESSÕES SOBRE OS PROJETOS DE LEI 4.257/19 E 6204/19 E ANÁLISES DE SUA CONSTITUCIONALIDADE. Revista Eletrônica de Direito Processual, Rio de Janeiro, v. 26, n. 1, 2024. DOI: 10.12957/redp.2025.71615. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/71615>. Acesso em: 5 fev. 2025.

BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa (CDA). Revista Dialética de Direito Tributário, p. 45-67, 2008.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. São Paulo: EDIPRO, 2. ed. 2014.

BONAVIDES, Paulo et al. Curso de direito constitucional. São Paulo: Malheiros, 1994.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em números 2024: ano base 2023. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 18 de dezembro de 2024.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 22 de janeiro de 2025.

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em 18 de dezembro de 2024.

BRASIL. Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990. Código do Consumidor. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm>. Acesso em 23 de janeiro de 2025.

BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19492.htm>. Acesso em 20 de fevereiro.

BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em 20 de dezembro de 2024.

BRASIL. Portaria MF nº 49, de 01 de abril de 2004. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=22087>>.

BRASIL. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631#1061640>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.355.208 SANTA CATARINA. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15365774434&ext=.pdf>>. Acesso em 20 de dezembro de 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 414. Primeira Seção, em 25.11.2009 DJe 16.12.2009, ed. 501.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 1184. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6291425&numeroProcesso=1355208&classeProcesso=RE&numeroTema=1184>>. Acesso em 30 de dezembro de 2024.

BUENO, Sérgio Luiz José. Tabelionato de protesto. Editora Foco, 2022.

CAPPELLETTI, Mauro. GARTH, Bryant Acesso à Justiça. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

CARNEIRO, Claudio. Processo Tributário: administrativo e judicial. Saraiva Educação SA, 2018.

CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html>.

CONRADO, Paulo Cesar. MENESES, César Chinaglia. MORAD, Marcio Abbondanza. A penhora de ativos financeiros, em execução fiscal, antes da citação. 2022. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2022-jun-19/penhora-ativos-execucao-fiscal-antes-citacao/>>.
Acesso em 20 de dezembro de 2024.

DE ALMEIDA CARVALHO, Bruno et al. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE: ANÁLISE CRÍTICA E REFLEXÕES NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL. REMUNOM, v. 12, n. 3, p. 1-25, 2024.

DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues; DA ROCHA, Altamirando Pereira; DA ROCHA, Leopoldo Altamirando de Andrade. O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO E A SEGURANÇA JURÍDICA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. REVISTA DIREITO E JUSTIÇA: REFLEXÕES SOCIOJURÍDICAS, v. 13, n. 21, p. 59-82, 2014.

FONTOURA DE SOUZA, T. F. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa após a edição da Lei 12.767/2012. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, RS, n. 64, 2015.

FORTALEZA. LEI COMPLEMENTAR Nº 159, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2013. INSTITUI O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 2012. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4460/1/Comunicados_n127_Custo.pdf>.

LOURENÇO, Margareth. Juízes podem extinguir execução fiscal com valor de até R\$ 10 mil. Agência CNJ de notícias. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/juizes-podem-extinguir-execucao-fiscal-com-valor-de-ate-r-10-mil/>>.
Acesso em 20 de fevereiro de 2025.

MACHADO, Daniel Carneiro. A VISÃO TRIDIMENSIONAL DO CONTRADITÓRIO E SUA REPERCUSSÃO NO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS NO PROCESSO DEMOCRÁTICO—THE THREE-DIMENSIONAL VIEW OF THE ADVERSARY PROCEEDINGS AND ITS IMPACT ON THE JUDICIAL DUTY TO GIVE REASONED DECISIONS. Revista da SJRJ, v. 21, n. 41, p. 69-84, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 42ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário - 16ª Edição 2024. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. E-book. ISBN 9786559776030.

MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo II: Constituição e Inconstitucionalidade. Coimbra: Editora Coimbra, 3ª edição, 1996.

MOREIRA, André Mendes; GALDINO, Breno Santana. Congestionamento judiciário e execução fiscal: a falta de interesse processual em débitos de baixo valor. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, p. 131-154.

MOURA, Ana. Agência CNJ de Notícias. Acordo prevê extinção de 75% das execuções fiscais em Fortaleza. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/acordo-preve-extincao-de-75-das-execucoes-fiscais-em-fortaleza/>>. Acesso em 18 de dezembro de 2024.

NASCIMENTO, Rafael Freitas do. O processo de cobrança e seus impactos na arrecadação municipal: uma análise comparativa entre o Município de Fortaleza e o Estado do Ceará. 2023. Dissertação. Disponível em: <<https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/75880>>.

PISCITELLI, Tathiane. Direito Financeiro - 9ª Edição 2023. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. p.13. ISBN 9786559775231.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60.

RIBEIRO, Mellissa Freitas. Protesto de cda e averbação pré-executória como meios extrajudiciais de cobrança: a inversão dos sujeitos processuais e a acentuação na vulnerabilidade do contribuinte. 2021.

SILVEIRA, Artur Barbosa da. Desjudicialização da execução fiscal: a necessária quebra de um paradigma. 2021. Dissertação. Disponível em: <<https://bibliotecatede.uninove.br/handle/tede/2501>>.

TJCE. Acordo pioneiro entre TJCE, PGM-Fortaleza e CNJ deve extinguir milhares de processos de execução fiscal no Município. Disponível em: <<https://www.tjce.jus.br/noticias/acordo-pioneiro-entre-tjce-pgm-fortaleza-e-cnj-deve-extinguir-milhares-de-processos-de-execucao-fiscal-no-municipio/>>. Acesso em 21 de janeiro de 2025.