

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Roberta Graziella Vivian Castro

O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DE CERTIDÃO DA
DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

Casca

2017

Roberta Graziella Vivian Castro

O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DE CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Universidade de Passo Fundo, Campus Casca, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a orientação do Professor Doutor Giovani da Silva Corralo.

Casca

2017

À minha família...

AGRADECIMENTOS

Findo mais uma etapa de minha vida e deixo a minha imensa gratidão a todos que contribuíram para a realização deste trabalho.

Primeiramente a Deus, criador da vida, pelo dom da inteligência e pela capacidade de aprender, pois ele está acima de tudo e de todos.

Aos meus pais Ricardo (*in memoriam*) e Emília e ao meu irmão Marcos, que sempre demonstraram compreensão e incentivo para que eu pudesse alcançar meus objetivos.

Ao esposo Telmo, pelo carinho e pelo apoio durante a realização deste curso.

Aos professores do Curso de Direito, que durante o curso transmitiram seus conhecimentos, contribuindo para a formação pessoal e que são a inspiração para nunca parar de estudar.

Ao meu orientador, Professor Doutor Giovani da Silva Corralo, pela sua atenção e pela dedicação na concretização deste trabalho.

Aos colegas, amigos e a todos que de uma maneira ou de outra contribuíram para a execução deste trabalho.

Muito obrigada!

“Nunca esqueçamos esta verdade fundamental: o Estado não tem fonte de dinheiro senão o dinheiro que as pessoas ganham por si mesmas e para si mesmas. Se o Estado quer gastar mais dinheiro, somente poderá fazê-lo emprestando de sua poupança ou aumentando seus impostos. Não é correto pensar que alguém pagará. Esse ‘alguém’ é ‘você’. Não há ‘dinheiro público’, há apenas ‘dinheiro dos contribuintes’”.

Margaret Thatcher (1925-2013)

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar o novel instrumento do protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa da Fazenda Pública, introduzido pela Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, como meio alternativo de cobrança para os municípios brasileiros. Analisar a eficiência com a utilização do instrumento do protesto extrajudicial para a cobrança dos créditos fiscais é o objetivo desta pesquisa, que utiliza os dados da Prefeitura Municipal de Gramado, no período de abril de 2014 a junho de 2016. O estudo aborda temas essenciais do Direito Tributário, iniciando pela identificação e pela conceituação das receitas municipais, seguindo para a dívida ativa da fazenda pública, até chegar ao protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, aspecto fundamental desta pesquisa. Para tanto, utiliza-se o método de abordagem hipotético-dedutivo, buscando avaliar os resultados obtidos pelo ente público com base no referencial teórico. Constata-se que há claros benefícios decorrentes da adoção do instrumento do protesto, dentre eles gratuidade, agilidade na recuperação dos créditos e maior eficácia, inibição da inadimplência, redução do volume de execuções fiscais que abarrotam o Poder Judiciário, revelando-se um meio de cobrança mais efetivo, mais célere e menos custoso.

Palavras-chave: Certidão de Dívida Ativa. Fazenda Pública. Protesto.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	DAS RECEITAS MUNICIPAIS: ORIGINÁRIAS E DERIVADAS.....	10
2.1	Das receitas municipais: classificação, estrutura e espécies	10
2.1.1	Classificação das receitas públicas	11
2.1.2	Espécies de receitas públicas municipais	16
2.2	Da responsabilidade da gestão fiscal: a competência tributária	19
2.3	Da renúncia de receita decorrente da competência tributária.....	22
2.3.1	Casos de exclusão: isenção e anistia	26
2.3.2	Caso de extinção: remissão	28
2.3.3	Caso de modificação: alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo	28
3	DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA.....	29
3.1	Conceitos: relação jurídica tributária, créditos tributários e não tributários.....	29
3.2	Inscrição e meios de cobrança da dívida ativa.....	31
3.2.1	Do processo tributário administrativo fiscal: cobrança extrajudicial	33
3.2.2	Do processo judicial tributário: ações de iniciativa do fisco	38
3.3	Da prescrição e da decadência.....	44
3.3.1	Decadência.....	45
3.3.2	Prescrição.....	46
4	DO PROTESTO EXTRAJUDICIAL DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	49
4.1	Do protesto extrajudicial e a desjudicialização da cobrança de créditos fiscais....	49
4.2	A desjudicialização da cobrança de créditos fiscais como mecanismo para recuperação de créditos da Fazenda Pública: análise da eficiência e o tratamento jurisprudencial.....	53
4.3	Experiências de órgãos públicos com o protesto das certidões de dívida ativa como meio alternativo de cobrança e diminuição de litígios	59
5	CONCLUSÃO.....	68
	REFERÊNCIAS.....	72
	ANEXO.....	80

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem o objetivo de analisar o novel instrumento do protesto extrajudicial de certidão da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas, faculdade incluída no parágrafo único do artigo 1º da Lei Federal n. 9.492, de 10 de setembro de 1997 pela Lei Federal n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, com ênfase à aplicação pelos municípios.

A escolha em dissertar sobre a eficiência da utilização do instrumento de protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa da fazenda pública torna-se relevante na medida em que é recente a possibilidade para a administração pública de adotar esse modelo de cobrança fiscal, e, compreendendo o tratamento jurisprudencial sobre o tema, espera-se contribuir nas atividades desenvolvidas pela acadêmica em órgão público municipal, o qual não se utiliza desse mecanismo de cobrança de créditos da fazenda pública.

Outro fator relevante em estudo é a verificação da utilização do protesto de certidões da dívida ativa quanto a um possível instrumento potencial na recuperação dos créditos da fazenda pública, revelando a eficiência da administração tributária, que tem atividade permanente, vinculada ao interesse público, essencial à gestão pública municipal para o incremento das receitas.

Além disso, o tema envolve o conflito entre argumentos favoráveis e contrários ao uso do protesto de certidão de dívida ativa, situação que gerou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135 que, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente o pedido formulado pela Confederação Nacional da Indústria.

Considerando a observância aos princípios norteadores da administração pública elencados no texto constitucional, busca-se contribuir com o estudo, no intuito de que possa vir a ser utilizado no planejamento tributário municipal e na gestão tributária e fazendária, que são as bases de arrecadação tributária, para, conseqüentemente, promover melhorias socioeconômicas e territoriais.

Verifica-se que, no Estado do Rio Grande do Sul, apesar de a matéria já estar regulamentada pela Corregedoria Geral de Justiça, por meio do Provimento n. 19/2014, poucos são os municípios que utilizam do instrumento do protesto para a recuperação dos seus créditos, ou seja, menos de dez por cento dos municípios gaúchos editaram norma para regulamentação do instituto do protesto na esfera municipal, conforme dados da pesquisa

realizada na Base de Legislação Municipal (BLM) no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS).

Dessa forma, busca-se responder ao seguinte questionamento: O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa, positivado pela Lei n. 12.767/2012, revela-se um mecanismo eficiente para recuperar créditos da fazenda pública, frente aos demais instrumentos de arrecadação dos municípios brasileiros?

Importa dizer que o problema proposto reside na necessidade de analisar esse novo método de cobrança de créditos da fazenda pública, pois se entende que, quando há uma arrecadação ineficiente, a carga tributária individual aumenta, não existindo justiça no suporte dos gastos sociais. Isso ocorre tendo em vista que, com o não pagamento por uma parcela dos contribuintes, a outra parte, que efetivamente quita seus débitos, fica prejudicada, uma vez que acaba suportando os custos da ampla população.

A isso se soma o fato do aumento no volume de ajuizamento de execuções fiscais, o que reflete na morosidade do Poder Judiciário, repercutindo de modo geral. Além do mais, a adoção desse meio alternativo de cobrança do crédito público, sem prejuízo aos contribuintes, tornaria o Poder Judiciário mais célere em relação aos demais conflitos que lhe são levados para julgamento.

Para a pesquisa, utiliza-se o método científico hipotético-dedutivo, uma vez que se pretende analisar o tratamento doutrinário e jurisprudencial dado ao instituto do protesto. Especialmente, por se tratar de instrumento recente no ordenamento jurídico, busca-se verificar experiências de entes públicos que regulamentaram em seus meios de cobrança de créditos o referido instituto e os resultados da aplicação prática de conhecimentos para testar a eficiência na administração tributária.

A presente pesquisa pode ser classificada quanto à sua natureza como sendo básica, pois visa a gerar novos conhecimentos e deduzir possíveis consequências no tocante ao objetivo do estudo de analisar a eficiência do protesto de certidões da dívida ativa por entes públicos, com coleta de dados em um município do Estado do Rio Grande do Sul.

Em relação à abordagem do problema, prevalece o caráter quantitativo, uma vez que os resultados encontrados serão explicitados em dados numéricos (porcentagens) para melhor evidenciação e compreensão. Também se classifica como sendo descritiva, quanto à abordagem dos objetivos, visto que os fatos encontrados serão somente descritos, sem que haja qualquer interferência sobre eles.

Ainda, quanto aos procedimentos técnicos, foram adotadas a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A fase bibliográfica ocorreu com a leitura de obras de autores diversos,

relacionadas ao objeto em estudo, possibilitando, dessa forma, agregar vários posicionamentos a respeito do mesmo tema. A fase documental utilizou-se da análise do Cenário da Dívida Ativa da Prefeitura de Gramado, do período compreendido entre abril de 2014 a junho de 2016. Justifica-se a escolha desse período por ser posterior à regulamentação municipal que autoriza o Poder Executivo Municipal a protestar as certidões de dívida ativa correspondentes aos créditos tributários e não tributários do Município.

Para melhor compreensão do tema, o trabalho será elaborado em três capítulos. No primeiro capítulo são relacionadas as receitas próprias municipais, tributárias e não tributárias, que originam a inscrição de dívida ativa, a competência tributária e a responsabilidade na gestão fiscal relativa à renúncia de receita, a fim de nortear a base da arrecadação municipal para o objeto de estudo.

Na sequência, no segundo e não menos importante capítulo, será tratado a respeito da dívida ativa, dos créditos tributários e não tributários, da inscrição da dívida ativa e dos meios de cobrança. Também são estudados os processos tributário administrativo fiscal e judicial tributário.

Por fim, na terceira parte do estudo, presente no terceiro capítulo, analisa-se o instituto do protesto, que, com o advento da Lei Federal n. 12.767/2012, incluiu dentre os títulos sujeitos ao protesto, as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas fundações e autarquias. Ainda, analisa-se a posição jurisprudencial e doutrinária frente ao instituto do protesto e compartilham-se experiências de órgãos públicos com a utilização do protesto de certidões da dívida ativa como meio alternativo de cobrança e de diminuição de litígios.

O presente estudo não tem por objetivo esgotar a pesquisa acerca do tema analisado, que tem recente permissivo à sua adoção pelo ordenamento jurídico, enquanto meio eficaz de recomposição do erário.

2 DAS RECEITAS MUNICIPAIS: ORIGINÁRIAS E DERIVADAS

As receitas próprias municipais, definidas em lei e de forma transparente, devem ser suficientes para suportar a diferença entre as necessidades e as transferências repassadas pelo Estado e pela União.

A eficiência administrativa impõe medidas capazes de buscar o ingresso de valores devidos por parte dos contribuintes à fazenda pública para que o município possa garantir os recursos suficientes a atender com qualidade as necessidades da coletividade. É da análise dessas questões que se ocupa o presente capítulo.

2.1 Das receitas municipais: classificação, estrutura e espécies

A classificação das receitas municipais pode ser realizada por diferentes critérios. Antes de adentrar nas classificações feitas pela doutrina, indispensável referir que todo numerário que ingressa nos cofres públicos pode ser conceituado como entrada, podendo também ser utilizada a expressão ingresso, como sinônimos, e gênero, do qual a receita pública é espécie.

Contudo, nem toda entrada será receita pública, pois poderá estar sujeita à devolução futura, em virtude do caráter provisório, ou como é o caso da venda de um patrimônio, quando o valor de ingresso substituirá o bem. Nessa linha de entradas provisórias, tem-se a caução, que é exigida como garantia de um contrato em processo licitatório que, em princípio, será devolvida ao contratante ao término do contrato ou também poderá ingressar nos cofres públicos a título de sanção pelo inadimplemento contratual que, nesse momento, será receita. Outras entradas caracterizadas de provisórias são a fiança, os empréstimos públicos e os depósitos (BROLIANI, 2004, p. 01).

Para caracterizar receita pública, exigem-se três requisitos essenciais: a) que o dinheiro integre de modo permanente o patrimônio público; b) que esses valores não estejam sujeitos à devolução; c) que o patrimônio público venha a ser acrescido com esse elemento novo. Assim, a fiança, os empréstimos e o numerário decorrente da venda de um bem que gerará a baixa patrimonial, embora determinem uma entrada, não constituem receitas públicas (BROLIANI, 2004, p. 02).

Denomina-se receita pública todos os valores que são acrescidos ao patrimônio público, que podem ser derivadas ou originárias.

Nesse sentido, Giovani da Silva Corralo define:

As receitas derivadas (provenientes do capital privado) são: (a) tributos; (b) ingressos extrafiscais; (c) multas e penalidades. Já as receitas originárias (provenientes do capital estatal) podem ser: (a) ingressos patrimoniais: oriundas da exploração de bens dominicais e do pagamento de serviços não essenciais; (b) ingressos comerciais: oriundas de empresas paraestatais e sua atuação na atividade econômica (2011, p. 205).

Dessa maneira, as receitas públicas municipais ingressam no tesouro municipal aumentando a disponibilidade de recursos financeiros, que viabilizam a execução das políticas públicas, com o objetivo de atender as demandas da sociedade.

Para o Direito Financeiro, a receita apenas será classificada como pública quando, na sua arrecadação pelo Estado, não houver para ele uma obrigação correspondente, ou seja, sem correspondência com o passivo estatal, como seria o caso de um empréstimo (HACK, 2015, p. 40).

2.1.1 Classificação das receitas públicas

No plano classificatório das receitas públicas, que se caracterizam pelo ingresso de bens e de valores nos cofres públicos, tem-se as receitas extraordinárias e ordinárias. Em relação às receitas extraordinárias, essas correspondem à entrada que ocorre em circunstâncias anormais ou excepcionais, possui caráter temporário, irregular e contingente. Já nas receitas ordinárias, as entradas ocorrem com regularidade e periodicidade, com previsão orçamentária e dentro do desenvolvimento normal das atividades do ente estatal, e podem ser subdivididas em receitas derivadas e originárias (SABBAG, 2014, pág. 39-40).

A matéria pertinente à receita vem disciplinada no artigo 3º, conjugado com o artigo 57, e no artigo 35, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964¹, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Destaca-se que, para fins contábeis, quanto ao impacto na situação líquida patrimonial, a receita pode ser “efetiva” ou “não-efetiva”. A

¹ Artigo 3º da Lei n. 4320/64: “A Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de credito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.” [...]

Artigo 57 da Lei n. 4320/64: “Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, tôdas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.”

Artigo 35 da Lei n. 4320/64: “Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nêle arrecadadas; II - as despesas nêle legalmente empenhadas.”

receita orçamentária efetiva corresponde à receita que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil modificativo aumentativo. Logo, a receita orçamentária não efetiva é aquela que não altera a situação líquida patrimonial quando do reconhecimento do crédito, constituindo um fato contábil permutativo (BRASIL - STN, 2014, p. 39).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público traz as definições de receita em sentido amplo e sentido estrito, assim denominadas:

Em **sentido amplo**, os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado denominam-se receitas públicas, registradas como receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, ou ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. Em **sentido estrito**, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias (BRASIL - STN, 2014, p. 40).

Para este estudo, adota-se a definição de receita no sentido estrito. Assim, quando houver a citação de “Receita Pública”, implica referência às “Receitas Orçamentárias”.

Nos termos do Manual Técnico de Orçamento, elaborado pela Secretaria do Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a doutrina classifica as receitas públicas, quanto à procedência, em originárias e derivadas, referindo ainda que essa classificação não é normatizada, apenas efeito acadêmico; portanto, não é utilizada como classificador oficial da receita pelo poder público (2015, p. 16).

As receitas públicas são as entradas de valores nos cofres públicos e são assim classificadas: a) segundo a natureza: orçamentária ou extraorçamentária; b) quanto à aplicação: ordinária ou vinculada; c) quanto à categoria econômica: correntes ou de capital; d) quanto à duração: ordinária ou extraordinária e e) quanto à origem ou fonte: originárias ou derivadas.

No que tange às receitas derivadas, o Estado, de modo vinculado e com base no artigo 5º, II, da Constituição Federal², fará derivar para os seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição, o que significa dizer que, valendo-se do seu poder de império, tais entradas derivadas resultam da imposição coativa, que o Estado obtém por meio de sua autoridade ou de seu constrangimento sobre o patrimônio dos particulares. Por outro lado, as receitas originárias não decorrem da coerção e da soberania estatais, e sim de um acordo ou manifestação bilateral de vontade (SABBAG, 2014, p. 40-41).

² Artigo 5º da Constituição Federal: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Ademais, a receita pública passa por três estágios, que consistem em planejamento, execução e controle e avaliação. Com o planejamento, é realizada a previsão da receita orçamentária a ser arrecadada, por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA). Já, a etapa da execução inicia com o lançamento do registro do montante apurado em decorrência de um fato gerador e com a identificação do sujeito passivo; após, ocorre a arrecadação, que consiste na entrega dos recursos aos agentes arrecadadores por meio de uma guia correspondente, e, por fim, tem-se o recolhimento, que se caracteriza como último estágio da execução, em que se dá a entrega ou transferência dos recursos ao tesouro municipal. A etapa de controle e avaliação corresponde à fiscalização e ao acompanhamento da receita realizada (ROSA, 2013, p. 196-200).

Os municípios necessitam de receitas para manter serviços públicos de qualidade. E as demandas sociais aumentam, exigindo cada vez mais recursos que possam garantir sua sobrevivência administrativa e o aperfeiçoamento dos serviços públicos por eles prestados.

Por conseguinte, os municípios são os responsáveis por disponibilizar a maioria dos serviços públicos à sua população, que são definidos por meio de metas e de prioridades da administração municipal. Para custear essas ações governamentais, os municípios dependem de recursos – as receitas municipais –, que compõem as finanças públicas municipais, do mesmo modo que ocorre com os entes federal, distrital e estaduais. Parte das receitas das finanças públicas municipais é originada de transferências federais e estaduais e, outra parte, de suas receitas próprias (SANTOS, 2014, p. 10).

Para a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), as Receitas Próprias, são aquelas que o município arrecada diretamente através de seus impostos, taxas, contribuições de melhoria e outras fontes. No seu conjunto, os valores que compõem as receitas próprias dos municípios, que por se mostrarem, em muitos casos, abaixo do necessário para manter sua estrutura de gestão e fornecimento de uma infraestrutura pública ao município e à sua população, precisam ser complementadas por transferências de outros entes do poder público: o estadual e o federal (2012, p. 36).

Pode-se dizer que o ramo do direito mais extenso no ordenamento jurídico brasileiro atualmente é o Direito Tributário, pois existem mais de 5.560 “leis de Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos*, uma para cada município do país (ITBI)” (HACK, 2015, p. 12).

Os municípios apresentam-se como os entes públicos diretamente relacionados aos interesses cotidianos da população e o gerenciamento dessas fontes de recursos é extremamente relevante para o atingimento dos objetivos e das metas da administração pública.

O município brasileiro é entidade estatal integrante da Federação, considerada uma peculiaridade nacional, pois está constitucionalmente reconhecido como uma parte do regime federativo, o que não ocorre em outras nações. A partir dessa posição distinta do município brasileiro é que resulta a sua ampla autonomia político-administrativa, pois, nas demais federações, os municípios são apenas circunscrição territorial, meramente administrativa (MEIRELLES, 2012, p. 995).

Assim, leciona Hely Lopes Meirelles:

A autonomia do município brasileiro está garantida na Constituição da República Federativa do Brasil, de 24.1. 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1. de 17.10.1969, sob o triplice aspecto: político, administrativo e financeiro, nos seguintes termos: ‘Art. 15 – A autonomia municipal será assegurada: I – pela eleição direta do Prefeito, Vice-Prefeito e vereadores, realizada simultaneamente em todo o País, em data diferente das eleições gerais para senadores, deputados federais e deputados estaduais: II – pela administração própria, no que respeite ao seu peculiar interesse, especialmente quanto: a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e b) à organização dos serviços públicos locais (2012, p. 995).

Em análise sistêmica da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional (CTN), percebe-se que o artigo 145 da Constituição Federal de 1988³, dispõe que a União, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Nesta mesma linha, o artigo 5º do Código Tributário Nacional prescreve, que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Tais artigos nos remetem ao entendimento que o ordenamento jurídico brasileiro adotou a concepção tripartida das figuras tributárias, deixando de lado as demais classificações (AFONSO, 2007, p. 169-201).

Contudo, embora todo o exposto acima, oportuno salientar que existe a teoria pentapartida, que, além de taxas, impostos e contribuições de melhoria, reconhece os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como espécies autônomas, previstas

³ Artigo 145 da Constituição Federal: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

nos artigos. 148, 149, *caput*, e 149-A da Constituição Federal⁴. Ao se deparar com o tema, o Supremo Tribunal Federal tem adotado a teoria pentapartida. Conquanto, é extremamente importante esclarecer que mesmo os adeptos das teorias dicotômica e tripartida dos tributos entendem que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, enquadrando-os ora como taxa, ora como imposto, dependendo da análise do seu fato impositivo (AFONSO, 2007, p. 169-201).

Em termos de contribuições especiais, a Constituição Federal de 1988 reconhece de forma clara a natureza jurídica e a autonomia das contribuições especiais nos artigos 149 e 149-A, distinguindo-a em quatro subespécies: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública (VIEIRA, 2014, p. 93).

Desse modo, ao recepcionar a teoria pentapartida dos tributos, após a vigência da Constituição Federal de 1988, pela clara redação nela expressa e no que diz respeito à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a discussão sobre o caráter tributário das contribuições especiais encerrou-se definitivamente (VIEIRA, 2014, p. 93).

Ainda, os municípios recebem as transferências constitucionais do Estado e da União e instituem e arrecadam tributos de sua competência, que se chamam de receitas próprias. Dentre os tributos previstos, instituídos e arrecadados, de conformidade com o artigo 5º do Código Tributário Nacional, há impostos, taxas e contribuições de melhoria e, de acordo com os artigos 149 *caput* e 149-A da Constituição Federal, as contribuições especiais, que são a contribuição previdenciária, cobrada de seus servidores efetivos para o custeio do regime

⁴ Art. 148 da Constituição Federal: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Art. 149 da Constituição Federal: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

Art. 149-A da Constituição Federal: “Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica”.

previdenciário, e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada a cobrança da contribuição na fatura de consumo do serviço de energia elétrica.

2.1.2 Espécies de receitas públicas municipais

Quanto à categoria econômica, encontra-se a classificação das receitas orçamentárias em receitas corrente e de capital, conforme disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 11 da Lei n. 4.320/1964.

As receitas correntes, em geral, com efeito positivo sobre o patrimônio líquido, são arrecadadas dentro do exercício, aumentando as disponibilidades financeiras do Estado, e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações correspondentes às políticas públicas e classificam-se em receitas provenientes dos tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal chamada de patrimonial; da exploração de atividades econômicas, denominada de agropecuária, industrial e de serviços; de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes, designadas de transferências correntes; e demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, denominadas de outras receitas correntes (BRASIL - STN, 2015, p. 18).

Já, as receitas de capital, definidas no artigo 11, parágrafo segundo, da Lei 4.320/1964⁵, com redação dada pelo Decreto Lei n. 1.939/1982, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado. Entretanto, o fazem de forma diversa das receitas correntes, pois não provocam efeito no patrimônio líquido, uma vez que são provenientes de realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, de conversão, em espécie, de bens em direitos, de recebimento de recursos de outras pessoas de direito público privado, quando destinados a atender despesas de capital; e, superávit do orçamento corrente.

Os impostos de competência municipal, arrecadados diretamente pelos poderes executivos municipais estão elencados no artigo 156 da Constituição Federal de 1988⁶: a)

⁵ Artigo 11 da Lei 4320/1964: “A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. [...]§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente”.

⁶ Artigo 156 da Constituição Federal: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do Município, nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional⁷; b) ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos: tem função eminentemente fiscal e tem como fato gerador a transmissão onerosa de bens imóveis e de direitos reais entre pessoas vivas, nos termos do artigo 156, inciso II da Constituição Federal⁸ (CORRALO, 2011, p. 214); c) ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: incide na prestação de serviço, previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal⁹, regido pela Lei Complementar n. 116/2003.

No que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, são discriminadas como segue: a) taxas – estão regulamentadas nos artigos 77 a 80 do Código Tributário Nacional, tendo como fato gerador o poder de polícia ou a utilização de um serviço público prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição; b) contribuição de melhoria – regulamentada pelo Código Tributário Nacional, artigos 81 e 82, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, desde que apresente os requisitos mínimos para cobrança.

diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao Município da situação do bem. § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

⁷ Artigo 32 do Código Tributário Nacional: “Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. § 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior”.

⁸ Artigo 156, inciso II da Constituição Federal: “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

⁹ Artigo 156, inciso III da Constituição Federal: “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A Emenda Constitucional n. 30/2002, trouxe à baila a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública¹⁰, que, à luz do artigo 149A da Constituição Federal permitiu aos Municípios e ao Distrito Federal, a instituição, por meio de lei ordinária, da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP). Ainda, a lei ordinária deve trazer os elementos configuradores de todo o tributo, disposto nos incisos I a V do artigo 97 do Código Tributário Nacional, no bojo da reserva legal ou tipicidade cerrada, quais sejam: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador (SABBAG, 2014, p. 475).

Portanto, no enquadramento classificatório da exação, não há como associar a COSIP, por exemplo, a uma taxa, uma vez faltantes os elementos da especificidade e divisibilidade para a exação. Com efeito, o serviço de iluminação pública não é prestado a um número determinado ou determinável de contribuintes, mas, sim, a qualquer pessoa sobre a qual incidam os raios de luz, oriundos dos postes de iluminação, nos logradouros públicos (SABBAG, 2014, p. 476).

Note-se que, diante dessa situação, importa trazer em destaque a Súmula n. 670 do Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹, e associar a COSIP a taxas é permitir nítida burla à jurisprudência já sumulada. Assim, a referida COSIP foi rotulada de “tributo”, associando-a à espécie das “contribuições”, como uma contribuição *sui generis*, sem que se confunda tal contribuição com as três outras, previstas no caput do art. 149 da CF: contribuições sociais, corporativas ou interventivas (SABBAG, 2014, p. 476).

Aliás, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal¹², com julgamento em repercussão geral, RE 573.675, adotou a classificação da COSIP como contribuição *sui generis*, chancelando a constitucionalidade da exação.

¹⁰ Artigo 2.º, XXIV e artigo 20, VI, da Resolução da Aneel n. 456, de 29.11.2000. A iluminação pública é conceituada pela Resolução da Aneel como: "Serviço que tem por objetivo prover de luz, ou claridade artificial, os logradouros públicos no período noturno ou nos escurecimentos diurnos ocasionais, inclusive aqueles que necessitam de iluminação permanente no período diurno." "Fornecimento de energia elétrica para iluminação de ruas, praças, avenidas, túneis, passagens subterrâneas, jardins, vias, estradas, passarelas, abrigos de usuários de transportes coletivos, e outros logradouros de domínio público, de uso comum e livre acesso, de responsabilidade de pessoa jurídica de direito público ou por esta delegada mediante concessão ou autorização, incluído o fornecimento destinado à iluminação de monumentos, fachadas, fontes luminosas e obras de arte de valor histórico, cultural ou ambiental, localizadas em áreas públicas e definidas por meio de legislação específica, excluído o fornecimento de energia elétrica que tenha por objetivo qualquer forma de propaganda ou publicidade."

¹¹ Súmula n. 670 do Supremo Tribunal Federal: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

¹² **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM ADI ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP. ART. 149-A, CF. LEI COMPLEMENTAR N. 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. (...) III – Tributo de caráter ‘sui generis’, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (STF, 2009).

A distinção entre taxas e impostos reside na vinculação de uma atividade estatal específica. No caso das taxas, há a vinculação de atividade estatal, pois o fato gerador decorre do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível. Quanto aos impostos, o fato gerador e a respectiva receita não são vinculados a um fim específico. Assim, percebe-se que, no âmbito do imposto, “o contribuinte age, e ele próprio arca com o gravame”; na seara da taxa, por sua vez, “o Estado age, e o contribuinte arca com a exação” (SABBAG, 2014, p. 349).

A geração e a arrecadação de receitas próprias municipais são de extrema relevância, pois possibilitam a realização de mais investimentos, seja nas áreas da saúde, da educação, da segurança, do lazer, do saneamento, do transporte e da habitação, refletindo-se, assim, na melhor qualidade de vida da população. Todavia, torna também o município mais competitivo, uma vez que, possuindo uma infraestrutura satisfatória atrai investimentos privados, gerando renda, empregos e retorno econômico, formando um ciclo que impulsiona cada vez mais o crescimento da região.

2.2 Da responsabilidade da gestão fiscal: a competência tributária

Inicialmente, destaca-se que o Direito Financeiro tem por objeto a disciplina jurídica de toda a atividade financeira do Estado e abrange receitas, despesas e créditos públicos. O Direito Tributário tem por objeto específico a disciplina jurídica de uma das origens da receita pública: o tributo.

Assim, tem-se as normas básicas referentes ao Direito Financeiro e ao Tributário que se encontram na Constituição Federal; na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964; na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional; na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal; e no Decreto n. 93.872, de 24 de dezembro de 1986.

A Lei Complementar n. 101/2000, que regulamenta os artigos 163 e 169 da Constituição Federal de 1988, tem por objetivo estabelecer normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal e traduz a ideia de responsabilidade fiscal como sendo o cuidado, o zelo na arrecadação das receitas e na realização das despesas públicas. Obriga-se o gestor a agir com transparência e de forma planejada (CRC/RS, 2001, p. 25).

A promulgação, em 04 de maio de 2000, da Lei de Responsabilidade Fiscal caracterizou um importante marco regulatório fiscal no Brasil, ocasionando uma mudança na cultura fiscal e na postura do gestor público, pois essa responsabilidade fiscal obriga o gestor a agir com transparência e de forma planejada, com zelo na arrecadação das receitas e na realização das despesas (PIRES, 2015, p. 270).

É relevante também abordar que existe a obrigatoriedade de o município exaurir sua competência tributária e buscar uma arrecadação satisfatória, como cita no artigo 11¹³ da Lei de Responsabilidade Fiscal. A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária (SABBAG, 2014, p. 397).

A Constituição Federal consagrou o *princípio do federalismo* no artigo 60, parágrafo quarto, inciso I¹⁴, delimitando entre as pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar. A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional (SABBAG, 2014, p. 399).

Os municípios têm suas competências estabelecidas no artigo 30 da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁵ para a instituição e cobrança de seus tributos. O legislador constituinte de 1988 visou, com isso, a evitar a total dependência municipal às transferências intergovernamentais.

As matérias tributárias tratadas na Constituição Federal disciplinam os direitos conferidos aos entes públicos, mediante a fixação de expressas e precisas pautas de competência.

A competência tributária é a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência quais sejam, os sujeitos ativos e passivos, a materialidade, base de cálculo e alíquota (MELLO, 2014, p. 148).

A competência tributária, para José Eduardo Soares de Mello, significa superior princípio constitucional que se caracteriza por privatividade, indelegabilidade,

¹³ Artigo 11 da Lei Complementar n. 101/2000: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

¹⁴ Artigo 60 da Constituição Federal: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

¹⁵ Artigo 30 da Constituição Federal: “Compete aos Municípios: [...] III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”.

incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício (2012, p. 148).

Por se tratar de matéria de ordem pública, aos que não foram consagrados com esse direito, ou seja, não estão dotados dessa competência de criar os tributos e se mesmo assim o fizeram, tornará o ato eivado de nulidade, visto que é privativo das pessoas eleitas pela Constituição Federal, que elenca os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de maneira que seja assegurada a conseguinte receita financeira (MELLO, 2014, p. 148).

O pressuposto da indelegabilidade diz respeito à proibição que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo a outra pessoa, situação que ensejaria a violação de princípio federativo, que conferiu, a cada esfera de governo, tributos e receitas diferenciadas. Já a incaducabilidade e a facultatividade correspondem ao não afastamento do direito garantido pela Constituição, em razão da falta de seu exercício, ou seja, não está estabelecida qualquer espécie de perda em razão de mera inércia legislativa. Cita-se o exemplo da União, que ainda não instituiu o imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII da Constituição Federal (MELLO, 2014, p. 148-149).

A competência tributária possui como elemento substancial a inalterabilidade, visto que coadjuvante ao irrestrito prestígio do princípio federativo, o qual não permite modificação da matéria tributável. Isso consiste, por exemplo, na impossibilidade de a União passar a considerar como produtos industrializados, para fins de incidência do IPI previsto no artigo 153, inciso IV da Constituição Federal, os bens corpóreos compreendidos na prestação de serviços, que estão sujeitos ao ISS, previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal, de competência dos Municípios (MELLO, 2014, p. 151).

Outro pressuposto da competência tributária, chamado de irrenunciabilidade, trata da não disposição pelas pessoas políticas das receitas tributárias estabelecidas pela Constituição Federal e não pode ser confundido com a negligência no efetivo exercício de sua competência (MELLO, 2014, p. 151).

A doutrina costuma discriminar três modalidades de competência tributária: privativa, residual e comum. Designa-se de privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. A competência residual, atribuída à União, diz respeito aos outros impostos que podem se instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às

taxas e contribuição de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (AMARO, 2014, p. 117).

No Protocolo Conjunto de Orientações constante na Cartilha de Racionalização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal, elaborada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, pelo Ministério Público Estadual e pelo Ministério Público de Contas do Estado do Rio Grande do Sul está evidente a necessidade de aperfeiçoamento dos mecanismos de cobrança extrajudicial no que compete ao municípios, quando refere que

não basta instituir tributos sem que haja a diligência em buscar o ingresso dos valores devidos por parte dos contribuintes aos cofres públicos, em atendimento ao Princípio da Eficiência, disposto no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁶, assim como ao caput do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (2014, p. 5).

Desse modo, destaca-se a importância de se constituir uma estrutura de administração tributária, em cada município, essencial para que seja eficiente o exercício da competência tributária municipal, pois mecanismos internos satisfatórios de planejamento, execução, controle e avaliação de operações tributárias, possivelmente, gerarão resultados positivos para toda a sociedade.

2.3 Da renúncia de receita decorrente da competência tributária

A renúncia de receita supõe a abdicação do direito de cobrar um crédito tributário, total ou parcialmente, manifestada pelo ente que possui competência para previsão, instituição e arrecadação do tributo. Essa renúncia de receita, via de regra, opera-se por meio da concessão de incentivos fiscais, que consiste em medida que implique a redução discriminada de tributos (BROLIANI, 2004, p. 09).

Consoante Hiyoshi Harada (2011), antes da vigência da Lei Complementar n. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, esses incentivos fiscais eram concedidos de forma desordenada e por diversas modalidades. Após a referida Lei, constata-se a limitação da ação do legislador na concessão de incentivos de natureza tributária, contida no artigo 14 da Lei Complementar n. 101/2000.

Para Carlos Valder do Nascimento, os incentivos fiscais, em princípio,

são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente (2001, p. 95).

Nos termos do artigo 14, parágrafo primeiro da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000¹⁷, que estabelece normas de finanças públicas, dentre elas condições para que os entes políticos concedam benefícios tributários ou financeiros, prevê os casos de exclusão (isenção e anistia), de extinção (remissão) ou modificação (alteração de alíquotas e de base de cálculo) do crédito tributário, e os casos de benefícios financeiros (subsídios, créditos presumidos e incentivos), considerados como renúncia de receita (BROLIANI, 2004, p. 10).

Cabe anotar que o rol presente no art. 14, § 1º é apenas exemplificativo, pois considera-se renúncia de receita também qualquer tratamento diferenciado resultante de benefício, por poder afetar o equilíbrio entre receitas e despesas (NÓBREGA; FIGUEIRÊDO, 2002, p. 40).

Ainda, segundo o Tribunal de Contas da União (2011), com base no artigo 89, § 2º da Lei 12.465/2011, compreende-se por benefícios tributários os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário, os quais visam a atender objetivos econômicos e sociais, alçando, exclusivamente, grupo específico de contribuintes. Isso resulta na redução da arrecadação potencial e aumenta a disponibilidade econômica do contribuinte, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não impede o que a própria Constituição Federal autoriza, ou seja, ao atribuir a competência tributária ao ente político para instituir o tributo, a Constituição atribui também competência legislativa plena para não cobrá-lo (isenção), para cobrá-lo em parte (isenção, anistia e remissão parcial), para extinguir o crédito (remissão), ou para cobrá-lo com deduções (créditos presumidos ou outros benefícios).

Desse modo, a interpretação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, consoante as demais normas constitucionais, visa ao equilíbrio orçamentário e o cumprimento das metas (não somente metas de arrecadação, mas também metas de obras e serviços

¹⁶ Artigo 37 da Constituição Federal: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e [...]”

¹⁷ Artigo 14, parágrafo primeiro da Lei Complementar n. 101/2000: “a renúncia de receitas compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”.

públicos, de despesas com pessoal, metas com educação, saúde, segurança e habitação, para o cumprimento das demais normas constitucionais que atribuem deveres aos órgãos públicos de todas as esferas de governo).

Assim sendo, a renúncia de receita é admitida, mas a Lei de Responsabilidade Fiscal exige transparência na sua concessão, e quantificação, para que a sociedade analise os efeitos benéficos e sociais que a renúncia poderá gerar, a fim de garantir que os incentivos fiscais concedidos não prejudiquem as demais obrigações constitucionais que visam ao bem comum.

A renúncia de receita, desde que respaldada em lei, ocorre quando o ente público deixar de receber valores que poderiam ser utilizados para realização de despesas visando a diversos direitos e à efetivação de políticas públicas, daí a necessidade de serem limitadas, para que sejam realizadas apenas quando necessárias ao interesse público (AMORIM; LIMA, 2014, p. 05).

Por certo, a Lei de Responsabilidade Fiscal não impede a renúncia de receita de natureza tributária, mas exige, em prol do equilíbrio das contas públicas, um relatório de impacto-orçamentário financeiro e adequação com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nesse sentido, o art. 165, § 6º da CF/88, dispôs que o projeto de lei orçamentária anual, a qual consiste juntamente com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias no instrumento de planejamento na gestão fiscal de iniciativa do poder executivo, será acompanhado de demonstrativo regionalizado do impacto nas receitas e nas despesas, decorrentes de anistias, isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia.

Para tanto, a renúncia de receita deve ser considerada na metodologia de cálculo do valor da estimativa da receita e, ainda, a demonstração de que não afetará o atingimento das metas fiscais, a fim de evitar o desequilíbrio de orçamentos futuros, esse estudo ocorre na etapa de previsão da receita.

No que tange às medidas de compensação da renúncia de receita, essas estão relacionadas à execução do orçamento para três exercícios, ou seja, ao que se referir a lei orçamentária anual e os dois anos seguintes, mediante o aumento da receita proveniente da elevação de alíquotas (por exemplo, aumento do ISS de 2% para 2,5%); ampliação da base de cálculo (por exemplo, tributação de rendas que antes eram isentas) e majoração ou criação de tributo ou contribuição (por exemplo, criação da contribuição sobre movimentação financeira) (NASCIMENTO, 2013, p. 134).

Cumprido salientar que, caso o ato de concessão ou de ampliação do incentivo ou do benefício de natureza tributária decorrer da condição de estar acompanhada de medidas de

compensação, o benefício só entrará em vigor quando implementadas essas medidas, ou seja, haverá a concessão de benefício mediante a efetiva compensação do aumento de receita, a fim de atingir um equilíbrio concomitante (NASCIMENTO, 2013, p. 134).

Imprescindível lembrar que a renúncia somente acontece quando a receita já era esperada, estimada ou prevista, posto que as despesas foram fixadas com base no montante previsto. Contudo, não se trata de renúncia se a receita não foi computada, não era esperada, não foi estimada, não se aplicando, assim, a norma do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, apenas o relatório de impacto já disposto no artigo 165, parágrafo 6º, da Constituição Federal.

Ainda, outro aspecto que não se aplica ao disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal refere-se ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. Tal cancelamento, com amparo no CTN, poderia ser efetivado pelo Poder Público da esfera de governo com competência para instituir o tributo ao editar lei visando à extinção do crédito tributário, inscrito ou não em dívida ativa, mediante a utilização do instituto da remissão, norma legal esta que definiria até que valor poderia ocorrer o cancelamento (TCE/RS, 2013, p. 08-09).

Esse procedimento foi adotado pela União, que editou, exemplificativamente, a Lei n. 10.522/2002, cujo artigo 18, §1º, cancelou débitos inscritos em dívida ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais) e pelo Estado do Rio Grande do Sul que por meio da Lei n. 12.031/2003¹⁸, atualizada até a Lei nº 14.381, de 26 de dezembro de 2013, definiu limite de valores de créditos da Fazenda Pública Estadual para cancelamento (TCE/RS, 2013, p. 09-10).

É importante salientar que, antes de haver o cancelamento de créditos deve haver o esgotamento das investigações quanto à possibilidade ou não da sua cobrança na via administrativa, inclusive nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Caberia também ao Poder Judiciário informar o custo de sua movimentação quando do ajuizamento de ações, visando, assim, ao estabelecimento de um parâmetro de orientação a

¹⁸ Artigo 1º da Lei n. 12.031/2003: “Ficam cancelados os créditos da Fazenda Pública Estadual, inscritos ou não como Dívida Ativa, ajuizados ou não, cujos valores atualizados monetariamente até a data da publicação desta Lei sejam iguais ou inferiores a: I - R\$ 100,00 (cem reais), na hipótese de créditos decorrentes do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, constituídos até 31 de outubro de 2003; II - R\$ 200,00 (duzentos reais), na hipótese dos demais créditos de natureza tributária constituídos até 31 de outubro de 2003, exceto os decorrentes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICM, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e da Taxa de Serviços Diversos instituída pela Lei nº 8.109, de 19 de dezembro de 1985; III - R\$ 200,00 (duzentos reais), na hipótese de créditos de natureza não tributária inscritos como Dívida Ativa até 31 de outubro de 2003, bem como de créditos de que trata o Decreto nº 39.184, de 28 de dezembro de 1998”.

cada ente federado, para que este editasse lei dispondo da hipótese exclusiva de que, quando o valor atualizado da dívida fosse superior aos custos de cobrança da Administração e, também superior aos relativos à atividade do Poder Judicial, fosse efetuada a cobrança judicial (TCE/RS), 2013, p. 10).

2.3.1 Casos de exclusão: isenção e anistia

Para Luciano Amaro, há distinção de imunidade de isenção, pois preconiza que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”. Haverá isenção apenas quando a previsão for “legal, e não constitucional” (2014, p. 152).

A anistia configura o perdão da infração e das penalidades correspondentes e somente pode ser concedida por lei tributária específica. É modalidade de exclusão do crédito tributário, consoante a norma do artigo 175 do Código Tributário Nacional¹⁹.

Ao contrário da remissão, que, segundo o artigo 172 do Código Tributário Nacional, exige justificativa para sua concessão (casos de admissibilidade), a anistia pode ser absoluta e concedida incondicionalmente. Para o direito moderno, vencidas as antigas práticas protecionistas, a anistia é vista não como um favorecimento individual, mas como uma forma de beneficiar a pessoa humana e toda a sociedade. É concedida no interesse soberano da própria sociedade (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 80-83).

Ainda, a lei municipal pode estabelecer, genericamente, que ficam anistiadas as multas decorrentes da falta de pagamento de tributos municipais, em todo seu território, durante determinado período, sem que o texto da norma tenha especificado os motivos de sua concessão. Contudo, a lei municipal poderá limitar o perdão apenas às multas relativas à falta de pagamento do ISS; deliberar um teto de valor para o benefício; restringir o perdão apenas aos estabelecimentos localizados em locais prejudicados por situações de calamidade pública em casos de enchente, por exemplo, ou estabelecendo prazo para recolhimento do tributo (MELLO, 2014, p. 426).

Ainda, no Protocolo Conjunto de Orientações constante na Cartilha de Racionalização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal, elaborada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul o Ministério Público

¹⁹ Artigo 175 do Código Tributário Nacional: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Estadual e o Ministério Público de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, ressalta, entretanto, que:

A concessão da ‘anistia’ e da ‘remissão’ não se constitui numa boa prática, esses institutos por vezes utilizados por municípios, ocasionam o perdão de multa e juros e no período da vigência da lei municipal essa iniciativa poderá trazer um incremento expressivo na arrecadação, contudo, noutra viés desestimula os bons pagadores, o que poderá afetar a realização dos créditos no médio e longo prazo (2014, p. 06).

Assim, a título de resposta à consulta formalizada por um município, a Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul editou a Informação n. 45/2001(Processo n. 1251-02.00/01-3), divulgando o posicionamento da Corte, no sentido de não considerar a redução da multa como anistia, porque o crédito tributário já teria sido constituído e não considera nem remissão, em face o artigo 172 do Código Tributário Nacional²⁰ não contemplar essa hipótese.

Os conceitos de anistia e a isenção são bem referenciados por Hugo de Brito Machado (2010, p. 229 e 237), que dispõe que a anistia e a isenção são as duas modalidades de exclusão do crédito tributário, ou seja, por meio delas impede-se que ele se constitua, conforme o art. 175 do CTN. Entretanto, a anistia, cuja previsão se encontra nos artigos 180 a 182 do CTN, tem por objetivo a exclusão de crédito tributário referentes a penalidades pecuniárias, ou seja, multas, e abrange exclusivamente situações em que as infrações foram cometidas anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A isenção, por sua vez, com previsão nos artigos 176 a 179 do CTN, dispensa o pagamento do tributo, excluindo-se o próprio fato.

Ressalta-se que a isenção pode ter caráter geral ou não geral, estando previsto no art. 14 da LRF apenas o de caráter não geral, ou seja, quando fica restrita a certos contribuintes.

²⁰ Artigo 172 do Código Tributário Nacional: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

2.3.2 Caso de extinção: remissão

Na remissão ocorre a dispensa do crédito tributário, que já estava constituído pelo lançamento, nos termos do artigo 156, inciso IV do Código Tributário Nacional²¹, crédito este oriundo de tributo ou de penalidade pecuniária, multa.

Remissão é o perdão (total ou parcial) do crédito tributário. É uma forma de extinção da obrigação, por meio de lei tributária, que faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo, no todo ou em parte. Frisa-se que a remissão ocorre no contexto de um vínculo de ordem obrigacional tributária, ao passo que a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória (CARVALHO, 2012, p. 429).

Cumprе observar que o ato concessivo e fundamentado da remissão não gera direito adquirido, podendo ser revisto ou cassado, quando comprovado que o beneficiado, para usufruir do benefício, agiu com dolo ou simulação nos termos do artigo 155 do Código Tributário Nacional e desde que se comprove não estarem presentes ou terem cessado as condições exigidas no artigo 172, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

2.3.3 Caso de modificação: alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo

A redução de alíquota ou de base de cálculo não se confunde com a isenção. Ante sua característica não-geral integra também o rol da exigência da norma do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A doutrina costuma denominar tais benefícios de isenção parcial, no entanto, não há unanimidade nem entre os doutrinadores, nem na jurisprudência quanto a esta conceituação. São formas de reduzir a tributação pela modificação do critério quantitativo da regra-matriz tributária. Não há anulação desse critério, como ocorre na isenção, mas mera modificação, mais benéfica para os que se enquadram nessa situação (BROLIANE, 2004, p. 16).

Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho que:

as reduções de bases de cálculos e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento — elemento liberatório do dever — que implica, necessariamente, redução do *quantum* tributário em relação à generalidade dos contribuintes (ou em relação à situação impositiva imediatamente anterior) (2012, p. 119).

²¹ Artigo 156 do Código Tributário Nacional: “Extinguem o crédito tributário: [...]IV – remissão [...]”.

3 DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

A atividade financeira dos entes públicos é disciplinada pelo direito financeiro, que estabelece regras relativas ao orçamento público, a receita pública e a despesa pública. Esses elementos estão concatenados e é imprescindível que a fazenda pública observe formas, condições e limites de obtenção de receita para fazer frente às despesas fixadas. O presente capítulo tem como objetivo analisar essas questões, a iniciar pela noção relação jurídica tributária.

3.1 Conceitos: relação jurídica tributária, créditos tributários e não tributários

Ricardo Lobo Torres (2010, p. 04) refere que todas as ações na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira do Estado, que envolve a constituição e a gestão da Fazenda Pública, isto é, os recursos e as obrigações do Estado e a sua administração.

A relação jurídica tributária é complexa, uma vez que abrange um conjunto de direitos e de deveres do fisco e do contribuinte. De um lado, tem-se a Fazenda Pública, que tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários à sua fiscalização e determinação; de outro lado, o sujeito passivo, que tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais no tocante à apuração do débito, bem como o direito de tratamento igualitário por parte do ente público e ao devido sigilo relativo aos atos praticados.

Para José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 197), a dívida ativa é o crédito de natureza tributária regularmente inscrito na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. A fluência de juros de mora não exclui a liquidez do crédito, com amparo no artigo 201 e parágrafo único do Código Tributário Nacional. A Fazenda Pública não pode ingressar diretamente na Justiça, objetivando a cobrança de valores tributários, porque careceria dos requisitos de liquidez e certeza. Necessária a prévia constituição do título de crédito tributário, que demanda lançamento (por declaração ou de ofício), ou exigência administrativa concernente a valores que não tenham sido antecipados pelo sujeito passivo (no caso do denominado lançamento por homologação). Somente após a observância de todos os trâmites do processo administrativo, com a participação dos sujeitos passivos, e decisão acerca da legitimidade dos

créditos, é que ocorrerá sua constituição definitiva, conferindo-se à Fazenda o direito de promover sua inscrição.

A dívida ativa é uma espécie de crédito público, cuja matéria é definida desde a Lei n. 4.320/1964, sendo sua gestão econômica, orçamentária e financeira resultante de uma conjugação de critérios estabelecidos em diversos outros textos legais.

A Secretaria do Tesouro Nacional (2014, p. 256), por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, define dívida ativa como o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Logo, não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.

Frise-se que este crédito público não pode ter sido alvo de causa suspensiva, extintiva ou excludente, o que lhe provocaria desdobramentos impeditivos da exequibilidade, e deve ter sido internalizado por ato administrativo intitulado “inscrição”, nos cadastros da representação judicial do Fisco. Quando o crédito é de natureza não tributária, tem-se a dívida ativa não tributária; se o crédito for de natureza tributária, ter-se-á a dívida ativa tributária, de que trata o art. 201 do Código Tributário Nacional²² (SABBAG, 2005, p. 961).

A Lei de Execução Fiscal (LEF) – Lei n. 6.830/1980, trata da matéria no artigo 2º, parágrafos primeiro e segundo²³, definindo nos termos da Lei n 4.320/1964 e alterações as dívidas tributárias ou não tributárias, abrangendo atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, ou seja, dos tributos, taxas e contribuições de melhoria, quando regularmente inscrita na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (MELO, 2012, p. 456).

²² Artigo 201 do Código Tributário Nacional: Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

²³ Artigo 2º da Lei de Execução Fiscal: Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública. § 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

O crédito tributário é o direito do poder público em receber valores de pessoas físicas ou jurídicas, decorrentes da realização do fato gerador de tributo, concretizado com a ocorrência real de todos os aspectos previstos na legislação. A partir da prática de negócios jurídicos, prestações de serviços públicos específicos e divisíveis, valorização imobiliária decorrente de execução de obras públicas, devidamente enquadradas em normativos legais, o poder público passa a ter o direito à prestação pecuniária do sujeito passivo (MELLO, 2014, p. 170).

A certeza e a liquidez do crédito tributário são requisitos de legitimidade da dívida ativa tributária, regularmente inscrita na repartição administrativa competente nos termos do artigo 204²⁴ do Código Tributário Nacional e sua presunção de validade decorre de apuração e exame de todos os elementos de sua constituição.

A constituição do crédito tributário decorre da natureza da relação obrigacional tributária, ou seja, obrigação e crédito, que surgem concomitantemente do ponto de vista da fenomenologia e que está vinculada a um devedor a um credor, pois quem tem o dever de pagar, deve pagar a alguém (PAULSEN, 2012a, p. 455).

O Código Tributário Nacional trata da constituição do crédito tributário, em seu artigo 142²⁵, ou seja, apenas e exclusivamente por lançamento, não regulando a constituição ou formalização do crédito através de declaração ou de confissão do contribuinte, tampouco aquele realizado nas ações trabalhistas (PAULSEN, 2012b, p. 458).

3.2 Inscrição e meios de cobrança da dívida ativa

O termo de inscrição na dívida ativa possui requisitos essenciais, devendo ser autenticado pela autoridade competente e indicará obrigatoriamente: (a) o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; (b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; (c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente, a disposição da lei em que seja fundado; (d) a data em que foi inscrita; (e) sendo o caso, o número do

²⁴ Artigo 204 do Código Tributário Nacional: A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

²⁵ Artigo 142 do Código Tributário Nacional: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

processo administrativo de que se originar o crédito, conforme determina o artigo 202 do Código Tributário Nacional²⁶.

Ainda, a certidão de dívida ativa deverá conter a indicação do livro e da folha da inscrição, pois qualquer omissão dos requisitos mencionados, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente.

Destaca-se que essa possível nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, com a substituição da certidão nula, devolvendo ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que versará somente sobre a parte modificada, previsão essa sedimentada pela Súmula 392 do Supremo Tribunal de Justiça²⁷.

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa e extrair a respectiva certidão de dívida ativa, produzindo, assim, o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade (PAULSEN, 2014, p. 458).

Inegável que a fazenda pública, como responsável pela fiscalização, constituição, controle da legalidade e cobrança dos tributos, deve buscar a máxima eficiência arrecadatória. Tal eficiência, entretanto, não significa exigir crédito tributário extrapolando os limites legais e constitucionais (MARTINS, 2012, p. 593).

Deve-se atentar, ainda, para o que preconiza o artigo 198 do Código Tributário Nacional, que trata do sigilo funcional, que não raras vezes é confundido com o sigilo fiscal. O sigilo funcional diz respeito às informações que obteve para atingir seu fim, ao passo que o sigilo fiscal é referente ao próprio tributo apurado.

Nesse sentido, não há impedimento legal e ou constitucional no que concerne à inscrição ao cadastro de inadimplentes de contribuintes que não quitaram os créditos perante a Fazenda Pública. Portanto, não é vedada a divulgação de informações relativas a inscrições em dívida ativa, tal dispositivo foi incluído no artigo 198 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104, de 2001²⁸.

²⁶ Artigo 202 do Código Tributário Nacional: O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

²⁷ A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

²⁸ Artigo 198, § 3º, inciso II, do Código Tributário Nacional: “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

A vedação ocorre quando o contribuinte é exposto a situações constrangedoras, ou seja, quando inscrito no cadastro de inadimplentes por um crédito inexistente, impedindo-o, por este fato, de contratar com o Poder Público.

Os meios de cobrança da dívida ativa se darão na esfera administrativa ou extrajudicial e na esfera judicial. Importante atentar-se que a gestão fiscal responsável impõe a adoção de sistemáticas de cobrança administrativa, com definição de rotinas e procedimentos a serem realizados, com o intuito de tornar em caráter excepcional o ajuizamento de ações fiscais.

3.2.1 Do processo tributário administrativo fiscal: cobrança extrajudicial

Na concepção do Código Tributário Nacional, a legislação tributária, assim compreendidos os atos normativos enumerados no art. 96 do Código Tributário Nacional, regulará a competência e os poderes das autoridades administrativas encarregadas de fiscalizar a aplicação dos preceitos básicos estatuídos no Código Tributário Nacional, inclusive das pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, abrangidas pela imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal, nos termos do art. 194, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Assim, ocorrido o fato descrito abstratamente na lei, automaticamente a norma tributária incidirá, irradiando seus efeitos que lhe são próprios.

Para Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 267), em matéria tributária, os atos devem ser igualmente regidos pelo princípio da legalidade, que disciplina toda a atividade administrativa do Estado, ou seja, o apego à legalidade é ainda maior, pois é limite intransponível à atuação do Fisco, em especial quando trata de direitos de propriedade e de liberdade. O funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis, encontra-se jungido ao plexo das regras genéricas do direito administrativo, a que se agregam as dispostas na legislação fiscal que, a rigor, são também normas de direito administrativo.

O processo tributário se subdivide em judicial e administrativo. O processo administrativo fiscal, que é uma espécie do gênero processo administrativo o qual para o objeto de estudo será classificado em: a) processo administrativo não contencioso, também chamado de voluntário; e b) processo administrativo contencioso ou bilateral (CARNEIRO, 2013, p. 53).

estado de seus negócios ou atividades. [] § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: [] II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”.

Leciona José dos Santos Carvalho Filho (2006, p. 803) que, em sua aparência e no procedimento, os processos “litigiosos” assemelham-se aos processos judiciais, sendo, por isso, comumente denominados processos judicialiformes, ou seja, processos que tem forma de processos judiciais. Por isso é comum esse tipo de processo nos conflitos de natureza tributária e previdenciária.

Para Cláudio Carneiro,

o legislador de cada ente federativo, quando estabelecer a disciplina normativa do processo administrativo fiscal, poderá também prever as limitações adequadas à consecução dos fins almejados, desde que observe os princípios constitucionais, em especial os da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse sentido já entendeu o STF no RE 390.513/SP: ‘Uma vez franqueada ao contribuinte, pela legislação subalterna, via de acesso à instância recursal administrativa, não faz sentido impor-lhe exigências desproporcionais que terminem por inviabilizar o manejo do próprio remédio recursal’ (2013, p. 57-58).

Nas modalidades do processo tributário-administrativo não contencioso, há o procedimento de iniciativa do contribuinte, uma vez que não há um litígio configurado entre ele e o Fisco. Como exemplo, indica-se a consulta e a denúncia espontânea. A consulta é a indagação prévia pelo contribuinte e de forma oficial e objetiva quanto a solução adequada e possui diversos efeitos, quais sejam, implica a suspensão da instauração de procedimento fiscal em relação à matéria consultada; os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estendem-se aos demais estabelecimentos; no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, em nome dos associados ou filiados, os efeitos da consulta somente os alcançarão depois de o consulente ter tomado ciência da Solução de Consulta (CARNEIRO, 2013, p. 64).

A denúncia espontânea é pautada em dois requisitos básicos: a espontaneidade e o pagamento. A expressão “denúncia” significa o ato de o contribuinte comunicar por iniciativa própria, à autoridade tributária, a prática de ilícito fiscal. Por conseguinte, o CTN elenca hipóteses de exclusão da responsabilidade, bem como a atenuação das penalidades quando o contribuinte age de boa-fé e se acusa espontaneamente ao Fisco, ou seja, comunica o cometimento de infração desde que antes do início de qualquer procedimento fiscal. É bom lembrar que o simples temor à fiscalização não afasta a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional²⁹ (CARNEIRO, 2013, p. 71-74).

²⁹ Artigo 138 do Código Tributário Nacional: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Destaca-se que, sobre a natureza do processo administrativo fiscal, como espécie do processo administrativo, busca o controle dos atos administrativos, por meio do objetivo principal de aplicação do princípio da legalidade administrativa, e a sua correção, nas hipóteses de se vislumbrar uma ameaça às liberdades e aos direitos dos contribuintes, o que pode ser ocorrer no caso de revisão do lançamento do tributo. Nessa senda, importa referir que esse controle não necessita ser invocado pelo contribuinte por meio de uma impugnação ou de um recurso administrativo, em sentido amplo, podendo também ser exercido de ofício pela Administração, na forma da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal³⁰ e dos artigos 145 e 146 do Código Tributário Nacional³¹ (CARNEIRO, 2013, p. 54).

Com isso, é possível dizer que o processo administrativo tributário é uma forma de aplicação da autotutela pela Administração Tributária em busca da observância da legalidade, sem a faculdade de dirimir questões constitucionais a respeito dos tributos, muito menos de encadear relevantes discussões jurídicas em matéria tributária, mas sim o de controlar os atos administrativos, especialmente os de natureza unicamente fiscal, ainda mais os que excedem o poder das autoridades fazendárias (CARNEIRO, 2013, p. 54-55).

Em contrapartida, o processo administrativo fiscal, além do controle de legalidade dos atos administrativos, também se presta ao reconhecimento e outorga de determinados benefícios fiscais, como a isenção e, em especial, o reconhecimento de imunidade tributária. Ainda, poderá servir para aplicar as sanções administrativas pertinentes, de cunho administrativo, posto que, sanções penais são estipuladas pelo direito penal tributário.

Nessa senda, o posicionamento de Hely Lopes Meirelles:

Processo administrativo tributário ou fiscal, propriamente dito, é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. Nesse conceito amplo e genérico estão compreendidos todos os procedimentos fiscais próprios, sob as modalidades de controle (processos de lançamento e de consulta), de outorga (processos de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), sem falar nos processos impróprios, que são as simples autuações de expediente que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do fisco (2014, p. 669).

³⁰ Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

³¹ Artigo 145 do Código Tributário Nacional: “O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 e Artigo 146: A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Em síntese, a instauração de um processo administrativo fiscal, tem como característica principal o controle da legalidade dos atos da Administração Tributária. Contudo, não pode ser visto apenas como um meio de controle da legalidade, pois, através desse processo, se desenvolve também a função administrativa, em especial no que tange à matéria tributária. Assim, sua função é mais ampla em face de ter natureza jurídica de um típico processo administrativo, podendo possuir três vertentes: a) processo de controle; b) de outorga; e c) de aplicação de sanções (CARNEIRO, 2013, p. 55).

É dever do contribuinte apresentar todos os documentos exigidos em lei e a Administração Tributária tem o direito de examinar todos os livros e papéis dos contribuintes, para fins de apuração do tributo, bem como para a cobrança da dívida ativa, devendo a legislação local determinar quais os documentos de apresentação obrigatória, com amparo no artigo 195 do Código Tributário Nacional³².

No que diz respeito as competências para regulação de normas sobre o processo administrativo fiscal, direciona-se ao artigo 24, XI³³ da Constituição Federal que prevê que é de competência concorrente a matéria relacionada a procedimentos de matéria processual. Diversas são as discussões sobre o tema, contudo, as normas que regulam sobre o processo administrativo fiscal não podem restringir o direito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Assim, as obrigações tributárias lançadas e notificadas são por sua natureza administrativa, executórias e aquelas que independem de lançamento oficial devem ser auto-executadas e as lançadas, cumpridas nos prazos marcados, pois elas são exigidas desde a via administrativa. Na via administrativa, podem ser apuradas infrações e impostas sanções administrativas. Todavia, nessa esfera, as obrigações fiscais exigíveis poderão ser injustas e desconformes com a lei e, então, o Estado, nessa mesma órbita administrativa, oferece uma certa tutela jurídica ao contribuinte, embora ainda não definitiva por meio do instituto do procedimento administrativo tributário (NOGUEIRA, 1995, p. 115).

³² Artigo 195 do Código Tributário Nacional: “Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam”.

³³ Artigo 24 da Constituição Federal: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: XI - procedimentos em matéria processual”.

De outro lado, o art. 151, III³⁴ do CTN prevê que as reclamações e os recursos, nos termos da lei reguladora dos processos tributários administrativos, suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Assim, considerando o que referido alhures, todos os regulamentos vigentes têm força de lei e somente por elas podem ser alterados. No âmbito federal, tem-se o recurso por parte do contribuinte, regido pelo Decreto n. 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.941/2009, o recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – antigo Conselho de Contribuintes (CARF) e o recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (que com a Lei n. 11.941/2009 deixou de ser instância especial e passou a ser parte integrante do CARF). Frise-se que, apesar de o Superior Tribunal de Justiça³⁵ não ser o tribunal responsável pela declaração final de constitucionalidade, já manifestou posicionamento de ser constitucional a advocatória pelos secretários de fazenda no âmbito estadual e municipal.

Nessa toada, em atendimento ao princípio da eficiência, imbuído de responsabilidade na gestão fiscal, a administração tributária deve adotar uma sistemática de cobrança administrativa que dispense a necessidade de ajuizamento de execuções fiscais, ou seja, tornando-as excepcionais, tendo em vista que as ações de cobrança administrativa, em tese, são mais eficientes do que as ações de cobrança judicial (TCE/RS, 2014, p. 03).

Por essa razão, a opção pela cobrança judicial deve ser a última alternativa, quando efetivamente frustrada a cobrança administrativa ou extrajudicial, e nos casos em que a execução fiscal for viável. Nesse sentido, deve ser implementada uma sistemática de cobrança administrativa, ou seja, a adoção de procedimentos que tornem excepcionais o ajuizamento de execuções fiscais. Dentre os procedimentos de cobrança administrativa, a edição de norma interna, que estabeleça rotinas uniformes de procedimentos a serem realizados, com registro das ações desenvolvidas, propicia segurança ao município, bem como aos servidores encarregados de tais rotinas (TCE/RS, 2014, p. 03).

³⁴ Artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

³⁵ TRIBUTÁRIO. RMS. LEGALIDADE DE DECISÃO QUE REVISARA DECISÃO DE CONSELHO DE CONTRIBUINTES. ART. 124, III, DO DECRETO ESTADUAL N. 2.473/79. RAZOABILIDADE. É pacífico o entendimento de que é constitucional e legal a norma estadual que estabelece a possibilidade de o secretário de fazenda rever decisão do conselho de contribuintes estadual. No caso, o secretário fez uso regular da advocatória para revisar decisão que reconheceu a decadência do crédito tributário, pois esse tema insere-se no genérico conceito presente na norma autorizadora da avocação, o art. 124, II, do Dec. estadual n. 2.473/1979 (resguardar interesse de ordem pública e a estrita observância da Justiça Fiscal e da legalidade dos atos). Guardaria, também, compatibilidade com o art. 266, § 2º, do Código Tributário estadual, que condiciona as decisões administrativas desfavoráveis à fazenda pública ao crivo daquele secretário. Ressalvou-se o uso da ação judicial própria. Com esse entendimento, a Turma negou provimento ao recurso, no que foi acompanhada, apenas quanto ao resultado, pelo Min. Carlos Fernando Mathias (juiz convocado do TRF da 1ª Região), pois entendia não haver prova pré-constituída devido à falta nos autos de documento essencial (RMS 26.228/RJ, rel. Min. Castro Meira, julgado em 15-4-2008).

Nessa esteira, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul traz exemplos de sistemáticas de cobrança administrativa:

- notificações regulares aos devedores, contendo a identificação do setor responsável, telefones diretos para contato, horário de atendimento e endereço;
- facilitação do pagamento, com o envio de boleto bancário ou guia de arrecadação já preenchida, que permita o pagamento diretamente na rede bancária ou via Internet (sem necessidade de ir até a prefeitura para tanto);
- o devido registro de todas as ações de cobrança desenvolvidas;
- o controle gerencial do acompanhamento do estoque de valores a cobrar. Para tanto, é necessário que sejam alocados recursos humanos e materiais (principalmente tecnológicos) para perseguir a melhora na redução do período médio de cobrança de seus créditos (2014, p. 03-04).

Para a efetivação das sistemáticas de cobrança administrativa, torna-se imprescindível a implantação na estrutura administrativa das Secretarias de Fazenda do Setor de Cobrança Administrativa que, normatizado quanto às ações a serem desenvolvidas, configurará uma boa prática da Administração municipal, uma vez que, será mais eficiente que a remessa ao Poder Judiciário e mais rapidamente gerará incremento do fluxo de recebíveis (TCE/RS, 2014, p. 04).

Ainda, outra boa prática que poderá ser adotada, visando à atualização cadastral que é tarefa importante e que visa a obter êxito na comunicação aos contribuintes, assim como para os contatos necessários para a verificação quanto a pagamentos é a realização de convênios com outras instituições, quais sejam, fisco estadual e federal, o Banco Central, o Departamento Estadual de Trânsito (Detran), as empresas responsáveis pela manutenção de cadastros de maus pagadores, as companhias distribuidoras de energia elétrica ou de água, as operadoras telefônicas (TCE/RS, 2014, p. 04).

3.2.2 Do processo judicial tributário: ações de iniciativa do fisco

O sujeito passivo da obrigação tributária, quando do lançamento tributário, resta inconformado com a exigência do tributo, embora tenha tramitado mediante processo contraditório com a imposição de penalidade, poderá ingressar em juízo, onde se opera o controle da legalidade dos atos da administração (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 485).

Em face da ausência de leis processuais específicas para a solução dos conflitos entre a Fazenda Pública e o contribuinte, o processo judicial tributário regula-se pelo Código de Processo Civil, salvo no que diz respeito à execução fiscal e à cautelar fiscal. A iniciativa do processo de conhecimento, em matéria tributária, sempre se dará pelo contribuinte, pois a decisão no processo administrativo é sempre do fisco. Assim, se há decisão administrativa,

pela existência de um crédito tributário, a cobrança deste se faz mediante a propositura da execução fiscal, já que o fisco constitui o título executivo a seu favor, de modo unilateral (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 485).

O processo judicial tem como objetivo a aplicação do Direito, quando inobservada a norma por seus destinatários, incumbindo ao Poder Judiciário a competência de aplicá-la, assegurando a estes a prevalência daquela. Assim, a atividade jurisdicional desenvolve-se no processo, a fim de compor os conflitos, e também para fazer valer um direito não controvertido e para acautelar direito sobre o qual se questiona, de maneira que a decisão da causa não resulte inútil em face de seu perecimento (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 485).

Dentre as espécies de processo, cita-se como primeira o processo de conhecimento que se instaura, por conseguinte, diante de uma controvérsia sobre o direito material, em que se questionam os fatos ocorridos, o significado jurídico desses e o juiz é chamado a dizer o direito, tomando conhecimento dos fatos e dos significados atribuídos pelo autor e pelo réu, para, interpretando e aplicando a norma cabível, solucionar o litígio. O referido processo é a principal sede em que se desenvolve a atividade jurisdicional.

Já, na segunda espécie de processo, chamada de processo de execução, não há a composição do litígio, pois ele não existiu ou já foi composto em precedente processo de conhecimento, sendo possível a sua propositura quando se dispõe de um título, cuja formação pode ser judicial, como é o caso da sentença proferida em processo de conhecimento, ou extrajudicial, como é o caso da certidão de inscrição da dívida ativa tributária.

Assim, no processo de execução, quem o promove dispõe de um título executivo e não vai a juízo questionar o seu direito, mas sim pedir providências ao juiz para fazê-lo valer. Nesse caso, não se requer uma decisão sobre uma controvérsia, mas providências concretas para efetivar o seu direito.

A terceira espécie de processo denominada de processo cautelar foi extinta pelo Novo Código de Processo Civil (NCPC) – Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Assim, não há mais o processo cautelar autônomo e o pedido dito principal pode ser formulado, no prazo de trinta dias, independente do adiantamento de novas custas, simultaneamente com o pedido de tutela cautelar, ou ainda, formulado nos mesmos autos em que requerida a medida acautelatória.

Nesse sentido, a tutela de urgência, cautelar ou antecipatória, pode ser requerida em caráter antecedente ou incidental, mas, em ambos os casos, a continuidade dos procedimentos se dará nos mesmos autos.

Nesse sentido, o fisco não tem necessidade de ingressar em juízo para pleitear uma decisão referente ao seu direito de crédito (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 485).

Dentre as ações de iniciativa do fisco, assim, elenca-se a execução fiscal; a cautelar fiscal e a ação rescisória.

As execuções caracterizadas como fiscais estão enquadradas na classe das processualmente autônomas e, para tanto, exigem o aparelhamento do processo exclusivamente voltado à produção da tutela correlata. O objeto corresponde à prestação inteiramente expressada em pecúnia, apontada categoria, que pode ser acomodada, além disso, no grupo das execuções por quantia certa, adotando-se, para isso, o critério da identificação que considera a natureza da obrigação exequenda (CONRADO, 2014, p. 50).

Apesar de estar de certo modo classificadas na classe das execuções por quantia certa, importa destacar que as execuções fiscais encontram sua matriz normativa para além da legislação processual geral, mas na própria fonte da referida classificação localizada na Lei n. 6.830/1980, tendo dois fatores que respondem pela conceituação de uma execução fiscal, quais sejam, de uma parte o sujeito ativo e de outra parte o correspondente objeto (CONRADO, 2014, p. 50).

Para Hugo de Brito Machado (2010, p. 490-491), denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como Dívida Ativa. A matéria é regulada pela Lei n. 6.830/1980, que afastou a aplicação dos dispositivos do Código de Processo Civil concernentes ao processo de execução, em face dos quais restou revogado o Decreto n. 960/38.

O sujeito ativo está claramente definido pelo reconhecimento do titular do direito de crédito exequendo: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias, tal figura processual encontra amparo no artigo 1º da Lei 6.830/1980³⁶. No mesmo dispositivo legal, combinado com o § 1º do art. 2º, tem-se a natureza objetiva, representada pelo termo dívida ativa, assim entendido qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º da Lei n. 6.830/1980 (CONRADO, 2014, p. 50).

Nesse viés, pode-se dizer que fiscal é a execução que, a um só tempo, tem por sujeito ativo uma entidade inserida no conceito de Fazenda Pública, ou seja, aquelas figuras expressamente arroladas no texto do artigo 1º da Lei n. 6.830/1980, e, ainda, por objeto o valor qualificado como dívida ativa.

³⁶ Artigo 1º da Lei 6.830/1980: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

As qualidades ostentadas pelo sujeito passivo, apesar de necessárias à identificação da obrigação subjacente à lide executiva fiscal, são de sobremaneira indiferentes, pois independentemente de quem seja sujeito passivo, solvente ou insolvente, pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, aplicável se põe o conceito de execução fiscal, bastando, para isso, que as condições efetivamente relevantes estejam implementadas (CONRADO, 2014, p. 51).

Ainda, na lide executiva fiscal, fixa-se que a proporção passiva, o polo passivo da demanda apresentar-se-ia como um indiferente na definição, ou seja, poderia ser preenchido *in concreto* por qualquer sujeito. Enfim, os sujeitos elencados na condição de credores e de devedores no corpo de uma Certidão de Dívida Ativa seriam tidos, além de partes, como também de partes presumivelmente legítimas, pois, além de elemento integrante da petição inicial, a certidão de dívida ativa é o que responde, materialmente, pela revelação em linguagem juridicamente hábil da obrigação de fundo (CONRADO, 2014, p. 52) (grifo do autor).

Retomando o conceito de parte legítima, tem-se que o termo parte está prontamente verificável, sendo formal; já o termo legitimidade decorre do cruzamento de dois outros conceitos, relacional, que são o de parte e o de sujeito de direito material. Tal definição reside no artigo 18 do Novo Código de Processo Civil (NCPC) – Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, dispositivo segundo o qual ninguém está habilitado a pleitear em nome próprio direito (*material*) alheio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico (CONRADO, 2014, p. 52) (grifo no original).

Então, para que certo sujeito seja tido como parte, importa que se encontre impresso, tal e qual, na petição inicial; por outro lado, para que o sujeito se repute parte legítima, além de estar gravado na petição inicial, esse mesmo sujeito deve figurar na relação de fundo e a circunstância da ilegitimidade não desqualifica a parte com tal, donde se extrairia apenas o predicativo (CONRADO, 2014, p. 52).

Importa, no presente estudo, conceituar parte e parte legítima no âmbito do executivo fiscal, decorrente da particular forma como a Lei n. 6.830/1980 disciplinou a questão onde já estão incluídos os executivos fiscais, tendo no conceito de petição inicial que, simplificadamente é o ato provocativo da jurisdição cível. Assim, a petição inicial dos executivos fiscais difere dos demais casos, em tese, submetidos ao artigo 319 do Novo Código

de Processo Civil, pois reduz complexidades, nos termos do artigo 6º³⁷ da Lei n. 6.830/1980, que elenca apenas o que indicará a petição inicial (CONRADO, 2014, p. 52).

Observa-se, portanto, que, em nível de execução fiscal, a apuração de conceito de parte legítima passa por uma verdadeira sobreposição conceitual, em razão de a certidão de dívida ativa ser, simultaneamente, instrumento revelador da relação de fundo e de ser elemento integrante da petição inicial. Assim, a certidão, peça integrante da petição inicial, revela quem são os sujeitos do processo e também como atua como peça informadora da relação de fundo, qualificando, por presunção, como legitimados na sede dos executivos fiscais, bastando, para tanto, a consulta à referida CDA (CONRADO, 2014, p. 52).

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento, no julgamento dos Recursos Especiais (Resp) 1.104.900/ES (1ª Seção – rel. Min. Denise Arruda) e 1.110.925/SP (1ª Seção – rel. Min. Teori Albino Zavascki), ambos submetidos ao procedimento previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, de que “a CDA goza da presunção de legitimidade, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária [...]” (CONRADO, 2014, p. 52).

Na execução fiscal o exequente não pede ao juiz para que decida sobre o seu direito de crédito, o objeto da execução fiscal não é a constituição nem a declaração do direito, mas, certamente, a efetivação deste, que por força de lei, se presume líquido e certo. Nesse sentido, portanto, o exequente pede simplesmente que sejam adotadas providências para tornar seu crédito efetivo compelindo o devedor ao pagamento (MACHADO, 2010, p. 485).

Para o andamento do processo, o juiz fará o despacho que defere a inicial e importa em ordem para a citação da parte, que se realizará via correio postal, com aviso de recebimento, caso a fazenda pública não a requeira de outra forma. Se a citação não for consumada por correspondência, far-se-á por mandado ou por edital (MACHADO, 2010, p. 485).

A partir da citação, o executado terá o prazo de cinco dias para pagar ou garantir o juízo, mediante fiança bancária ou depósito, ou ainda, indicar bens à penhora. Após findado o prazo, será feita a penhora de qualquer bem do executado, exceto daqueles bens que a lei declara absolutamente impenhoráveis. Assim, será lavrado o auto de penhora que conterá a

³⁷ Artigo 6º da Lei n 6830/1980 - A petição inicial indicará apenas: I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação. § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. § 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico. § 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial. § 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

avaliação dos bens, de responsabilidade de quem o lavrar e o executado poderá exercitar o seu direito de defesa com a interposição de embargos (MACHADO, 2010, p. 485).

Várias decisões judiciais já afirmaram que os embargos não produziram o efeito suspensivo automático, mas, embora não o diga expressamente, a Lei de Execuções Fiscais, contém dispositivos que indicam o efeito suspensivo dos embargos (arts. 18, 19, 24, inc. I, e 32, § 22º). Essas decisões, entretanto, albergam lamentável equívoco, pois as alterações do Código de Processo Civil, em regra, não se aplicam às execuções fiscais, que se regem por lei especial, ou excepcional (MACHADO, 2010, p. 485).

A iniciativa do fisco denominada cautelar fiscal tem a finalidade de tornar indisponíveis os bens do contribuinte, devendo ser proposta antes da execução fiscal ou ainda no curso desta, instituída pela Lei n. 8.397, de 6.1.1992. Dentre as várias hipóteses de cabimento da cautelar fiscal, previstas no artigo 2º da Lei 8.397/1992, com redação dada pela Lei n. 9532/1997, destaca-se a situação de quando o contribuinte põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros. Assim, poderá ser requerida a medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário (MACHADO, 2010, p. 494).

Frisem-se as distinções entre a fraude à execução e fraude contra credores, pois a fraude contra credores exige ação própria para o seu conhecimento denominada de ação pauliana ou revocatória e não tem como pressuposto a alienação de bens no curso da demanda. Já a fraude à execução, pode ser reconhecida incidentalmente no processo em curso, sem exigência de ação própria ou ação específica. O momento em que a fazenda pública poderá realizar a proposição da ação cautelar fiscal será sempre que verificado algum indício de fraude contra credores entre o início da atuação do fisco e a inscrição da dívida ativa. A simples lavratura do auto de infração constitui o crédito tributário, ainda que a inscrição na dívida ativa dependa do julgamento final de eventuais recursos administrativos (BOTTESINI et al., 2000, p. 129).

A fazenda pública poderá promover a ação rescisória quando ocorrer uma das hipóteses de cabimento, previstas no artigo 966 do NCPC, para a desconstituição do julgado que lhe tenha sido desfavorável, quando do trânsito em julgado da sentença favorável ao contribuinte proferida em ação anulatória de lançamento tributário ou em ação declaratória.

Em se tratando de rescisória decorrente de acordão proferido em ação anulatória de lançamento tributário, quando julgada procedente, tem-se restabelecido o lançamento e, desse modo, o crédito por ele constituído, que poderá ser cobrado mediante ação de execução fiscal, caso não consumada a prescrição, e se não havia sido lançado o tributo e já decorreu o prazo

de decadência, a ação rescisória será inútil, pelo fato de não ser mais possível a constituição do crédito tributário (MACHADO, 2010, p. 495).

3.3 Da prescrição e da decadência

Os institutos da decadência e da prescrição têm em comum a particularidade de ambos operarem à vista da conjugação de dois fatores, quais sejam, o decurso do tempo e a inércia do titular do direito, aplicados no direito privado e no direito público.

Para Roberval Rocha (2015, p. 321), o Código Tributário Nacional, em suma, quer dizer que, há dois prazos extintivos em seu texto, quais sejam, a decadência, que delimita a possibilidade de lançamento do tributo, e a prescrição, que delimita, ante a inadimplência do devedor, a possibilidade de cobrança do crédito constituído.

É mister referir que os institutos da prescrição e da decadência decorrem do Direito Civil. Contudo, destaca-se que o Direito Tributário é um ramo do Direito Público, e referidos institutos exibem diversas características peculiares.

Nesta senda, traz-se a lição de Luciano Amaro:

O risco dessa *importação* de institutos (ou de rótulos) do direito privado está, em primeiro lugar, em trazer para o direito tributário as perplexidades e inconsistências com que a doutrina lá se defrontava. Mas, mais do que isso, está em atrair, para o seio dos tributos, os problemas da distinção entre institutos diversos (a prescrição e a decadência) que, efetiva ou supostamente, reportam-se a direitos de natureza diferente, para serem aplicados sobre direitos (do credor fiscal) que não apresentam a dualidade (ou pluralidade) existente no direito privado. Com efeito, se, no direito privado, há interesses individuais de *natureza distinta* (que ora envolvem direitos disponíveis, ora atêm-se a preocupações de ordem pública, insuscetíveis de afetação pela vontade das partes), no direito tributário temos *uma mesma relação material* (a relação jurídica tributária, que enlaça o devedor e o credor do tributo), um só objeto (a prestação do tributo), uma só origem (a lei, dada a natureza *ex lege* da obrigação tributária) (2014, p. 240-241) (grifos no original).

O Código Tributário Nacional, influenciado pelas construções teóricas construídas sobre os institutos da decadência e da prescrição, e, fundamentalmente, condicionado ao fenômeno do lançamento, optou por cindir a problemática dos prazos extintivos do direito do credor da obrigação tributária de modo que fixou dois prazos. O primeiro é o lapso de tempo dentro do qual deve ser constituído o crédito tributário, mediante a consecução do lançamento, e o segundo refere-se ao período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, poderá ajuizar a ação de cobrança. Para tanto, o Código Tributário

Nacional designou de decadência o primeiro prazo e de prescrição o segundo prazo (AMARO, 2014, p. 240).

3.3.1 Decadência

A decadência é uma forma de extinção do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156³⁸, V, do Código Tributário Nacional, embora a doutrina entenda que estaria mais bem classificada na modalidade de exclusão do crédito e não como modalidade de extinção, dado que não se pode extinguir o que não existe, pois se não há o lançamento, não há que se falar em crédito, sendo assim, não se poderia extinguir um crédito que não existe (CARNEIRO, 2013, p. 548).

A partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, surge para o fisco um direito potestativo, que se refere ao poder-dever de constituir o crédito mediante o lançamento, previsto no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Para não eternizar as relações jurídicas e por razões de segurança jurídica, há a imposição do ordenamento para que tal direito seja constituído em um prazo extintivo, denominado decadencial, sob pena de perda do próprio direito de crédito (ROCHA, 2015, p. 321).

Nesse sentido, a decadência é a perda do direito de efetuar o lançamento e constituir o crédito tributário, pelo decurso do tempo. Contudo, como regra, o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende; mas, é admissível entender que o Direito Tributário possui exceção a essa regra, pois na forma do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional³⁹, o prazo decadencial acaba sendo interrompido.

A autoridade administrativa deve manifestar-se no prazo de cinco anos, se outro prazo não for fixado em lei, desde que o prazo para homologação não seja superior a cinco anos. A natureza do prazo é decadencial, ou seja, esgotado o lapso de tempo estabelecido, sem manifestação da autoridade administrativa, essa decai do direito de (recusando homologação) lançar de ofício o tributo e ao mesmo tempo que tacitamente faz anuência com o montante pago pelo sujeito passivo (homologação tácita) (AMARO, 2014, p. 221).

Assim, seu termo inicial varia de acordo com as situações fáticas descritas no Código Tributário Nacional, ou seja, a regra geral prevê a contagem do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, 1) e a regra especial

³⁸ Artigo 156 do Código Tributário Nacional: “Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência;[...]”

traz as exceções iniciando a contagem: a) da data da notificação de início da constituição do crédito tributário, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, se anterior à regra geral (art. 173, parágrafo único); b) da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória, por vício formal, do lançamento anteriormente efetuado (art. 173. II) e c) da data do fato gerador, para os tributos sujeitos a homologação (art. 150, § 4º) (ROCHA, 2015, p. 321).

O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça em relação à regra geral é de que: “Não é possível a constituição de crédito tributário com base em documento de confissão de dívida tributária apresentado, para fins de parcelamento, após o prazo decadencial previsto no artigo 173, 1, do CTN (REsp 1355947, Recurso repetitivo) o ‘dies a quo’ do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, 1, do CTN”. Assim, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigo 150, § 4º, e 1n do CTN, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (REsp 973733, Recurso repetitivo) (ROCHA, 2015, p. 322).

Destarte, em se esgotando o prazo dentro do qual o sujeito ativo deve lançar, diz-se que decaiu de seu direito; este se extingue pela decadência (ou caducidade). Se, em tempo oportuno, o lançamento é feito, mas o sujeito ativo, à vista do inadimplemento do devedor, deixa transcorrer o lapso de tempo que tem para ajuizar a ação de cobrança, sem promovê-la, dá-se a prescrição da ação (AMARO, 2014, p. 240).

3.3.2 Prescrição

A prescrição para a cobrança do crédito tributário está disciplinada no artigo 174 do Código Tributário Nacional⁴⁰, que é realizada pelo fisco por meio da execução fiscal. O prazo é de cinco anos para todos os tributos, contados da constituição definitiva do crédito tributário. Ocorre a perda da pretensão, ou seja, do direito de ajuizar a execução fiscal em

³⁹ Artigo 173 do Código Tributário Nacional: “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [] II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

⁴⁰ Artigo 174 do Código Tributário Nacional: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

função do decurso do cujo termo *a quo* tem início com a constituição definitiva do crédito pelo lançamento. As contribuições, enquanto tributos, também se submetem ao prazo prescricional quinquenal estabelecido pelo art. 174 do Código Tributário Nacional, sendo inconstitucional o 46 da Lei n. 8.212/91 que estabeleceu prazo decenal, por invasão de matéria reservada à lei complementar (art. 146, III, b, da CF) (PAULSEN, 2012c, p. 143).

A Lei n. 13.043/2014 e a Lei Complementar n. 128/2008 revogaram o teor da Súmula Vinculante 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário” respectivamente.

Em face do vencimento do prazo de cumprimento de uma exação fiscal, ao sujeito passivo abrem-se, após a notificação do lançamento, as possibilidades e consequências respectivas: a primeira possibilidade, quando adimplida a obrigação, extingue-se o crédito tributário respectivo; segunda possibilidade, caso se torne inadimplente, o sujeito passivo viola o direito de cobrança do fisco, causando-lhe uma lesão – inadimplência –, possibilitando que a cobrança do crédito seja “forçada”, isto é, feita na via judicial. O início da inadimplência marca, também, o início do prazo prescricional, que corre contra o fisco (CTN, art. 174) e terceira possibilidade suspender a exigibilidade do crédito por meio de qualquer das modalidades de suspensão previstas no art. 151 do CTN: depósito do seu montante integral, impugnações administrativas, liminar em mandado de segurança, liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, parcelamento e moratória (ROCHA, 2015, p. 326).

O prazo prescricional tem início com a violação do direito do fisco, sendo o primeiro passo para saber até quando o fisco poderá cobrar o crédito. Assim, o início da exigibilidade do crédito tributário ocorre no primeiro dia seguinte ao vencimento do prazo dado ao sujeito passivo para adimplir o crédito tributário definitivamente constituído. Após efetuado o lançamento, normalmente, as leis tributárias concedem um prazo para que o notificado efetue o pagamento, adimplindo a obrigação tributária, ou impetre impugnação. Não corre a prescrição durante esse prazo e durante o prazo em que estiver pendente de impugnação, pois o crédito ainda não é exigível. Necessário, também, que seja identificado quando o crédito tributário é considerado definitivamente constituído, pois, a partir desse momento exato é que se poderá identificar a sua exigibilidade (ROCHA, 2015, p. 326).

A jurisprudência aceita que a constituição do crédito fique na pendência do julgamento definitivo das objeções que impedem a exigibilidade do crédito tributário. O Supremo Tribunal de Justiça nesse ponto entende que

A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa a Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão 'ex officio'. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional (REsp 435896. DJ 20.10.2003) (ROCHA, 2015, p. 327).

Ainda, o artigo 174 do Código Tributário Nacional prevê os casos de interrupção do prazo prescricional, que correspondem primeiro ao despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal incluído pela Lei Complementar n. 118/2005, mesmo já contemplado na LEF, artigo 8, § 2, mas que com o advento da Constituição Federal de 1988, passou-se a exigir lei complementar para regular normas gerais em matéria de prescrição tributária. Segundo caso é o protesto judicial previsto no artigo 726 do CPC/2015, e trata-se de medida cautelar indicativa de que o credor não está inerte na proteção do seu direito. Terceiro caso engloba interpelações, intimações e notificações judiciais, ou seja, qualquer ato que constitua em mora o devedor, correspondem às medidas processuais próprias para a garantia da posição do credor e da exigibilidade do crédito. Por fim, o quarto caso trata-se da confissão de dívida, ato de iniciativa do devedor, cartas, petições, declarações, solicitações de parcelamento, defesas parciais, independentemente de qualquer providência de cobrança, ou seja, qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor (ROCHA, 2015, p. 326).

Para Ricardo Lobo Torres (2010, p. 304-305), embora o Código Tributário Nacional não cuide sistematicamente da suspensão da prescrição, uma de suas causas é a própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista nos artigos 151 a 155 do CTN. Outra causa de suspensão será quando da inscrição dos créditos nos livros de dívida ativa, que suspende a prescrição por 180 dias até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo, prevista no artigo 2º, § 3º, da Lei 6.830/1980. Uma terceira hipótese ainda se dá quando, no curso da execução, não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora; decorrido o prazo máximo de 1 ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos; mas, se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a fazenda pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato nos termos do artigo 40 da Lei n. 6830/80, com a alteração da Lei 11.051/2004.

4 DO PROTESTO EXTRAJUDICIAL DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

O protesto extrajudicial é uma forma de cobrança em que se dá publicidade à dívida por meio da inscrição da dívida em cartório. Segundo a definição prevista no artigo 1º da Lei do Protesto n. 9.492/1997, 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”.

O tema envolve o conflito de argumentos favoráveis e contrários, a medida do protesto de certidão da dívida ativa sempre foi alvo de questionamento pelos contribuintes, pois sustentavam a tese de que não haveria a permissão expressa para a utilização do referido instituto na Lei de Execuções Fiscais ou na Lei de Protestos. É dessas possibilidades que se ocupa o presente capítulo.

4.1 Do protesto extrajudicial e a desjudicialização da cobrança de créditos fiscais

O protesto, definido no artigo 1º, da Lei n. 9.492/1997⁴¹ configura-se como o meio hábil de assegurar que o credor, portando um título executivo⁴², exerça seu direito exigindo que o devedor o aceite ou pague o valor nele contido, sob pena de ser constituído em mora e abrindo a possibilidade de ser executado judicialmente. Não sendo, todavia, considerado como um requisito obrigatório à propositura de ação executiva (BELGO, 2016, p. 4).

Com a edição da Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012 que alterou a Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, foi incluído no parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 9.492/1997, dentre 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.

⁴¹ Artigo 1º, da Lei n. 9.492/1997: “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”.

⁴² Nos termos do artigo 784, do Código de Processo Civil, são títulos executivos extrajudiciais, *in verbis*: “I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas; IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal; V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução; VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte; VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio; VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas; XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei; XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva”.

À luz deste conceito, necessário se faz refletir acerca do significado do termo “prova” assinalado pelo legislador.

Para grande parte da doutrina, a interpretação desta expressão cingiu-se à prova processual. Nesse sentido, a definição proposta por Walter Ceneviva coroa o caráter probatório do protesto:

Protesto é a manifestação do credor contra a omissão do devedor, sendo elemento de prova – imprescindível em certas circunstâncias – de que a obrigação não foi cumprida na forma e no prazo previsto pelo título, assegurando, ainda e no âmbito das relações cambiárias, direito contra eventuais avalistas e de regresso contra o endossante e o sacador (2002, p. 83).

Ainda, o protesto também possui o caráter probatório, eis que é um importante “ato notarial, cuja finalidade é a de registrar a recusa ou a falta de pagamento de um título e assegurar o direito de cobrança de eventuais co-devedores” (MÜLLER, 2006, p. 13).

O viés probatório do instituto é reforçado por José Xavier Carvalho de Mendonça (1953), para quem o protesto é a formalidade extrajudicial, mas revestida de solenidade, que se presta a formar prova da apresentação do título para aceite ou pagamento.

Em vista disso, não se pode analisar o conceito legal de protesto, contudo, olvidando-se o seu mister precípua, lugar comum de todos os institutos de registros públicos: a publicidade. Neste ensaio, quer se crer que o legislador, ao fazer uso da palavra “prova” para conceituar o protesto, pretendeu reconhecer que este é meio pelo qual o credor pretende dar publicidade, erga omnes, do inadimplemento; levar ao conhecimento público que determinado devedor não cumpriu sua obrigação para com determinado título ou documento de dívida.

Restringir o protesto a um pressuposto processual é esvaziá-lo de importância e torná-lo inócuo, na medida em que é com base no protesto extrajudicial que se pode evitar a “interposição de um processo de execução para a concretização do direito de receber o crédito a que tem direito” (COMASSETTO, 2002, p. 114).

Deveras, apesar de defende-se ser o protesto meio de prova para eventual ação judicial. Entrementes, quando o credor procura o tabelionato para efetivar o protesto contra determinado documento, está visando a receber o débito existente, em detrimento da possibilidade de eventual ação judicial. E isto não pode ser ignorado.

Vislumbra-se, no protesto, além de sua faceta probatória, algo maior: verifica-se coercibilidade, conduzindo o devedor a reorganizar sua vida financeira, impedido que fica de obter novas linhas de crédito, devendo saldar as pendências existentes para poder retomar o crédito, através da liquidação dos títulos protestados em seu nome. Evita-se, assim, o

superendividamento e, neste passo, não há como negar ser o protesto um eficiente meio de cobrança.

Outra constatação a respeito do protesto consistir em ferramenta célere, prática e eficaz para o recebimento pecuniário (e não apenas meio de prova), consiste no fato de ocasionar altíssimo índice de adimplemento. Precisa a assertiva que desliga o protesto de seu estigma probatório:

Assim, na aparência o protesto fica com um gosto amargo, uma nota de hostilidade, de amaldiçoado; todavia, em verdade, é remédio ao inadimplemento, é ponto de saneamento dos conflitos de crédito cambial presentes e de prevenção de negócios futuros, é meio simples, célere e eficaz de satisfação de boa parte dos títulos não honrados em seu vencimento; exerce, enfim, função de cura e de profilaxia jurídica e, também por isso, não é apêndice, mas integra a medula do sistema cambiário, com sua presença medicinal entre a vida e a morte dos títulos de crédito (AMADEI, 2004, p. 186).

Destarte, de maior justeza a elucidação, para quem o protesto extrajudicial é um importante instrumento na recuperação pecuniária de variados inadimplementos, o protesto ainda colabora para desafogar o judiciário, por tratar-se de meio alternativo de pacificação deste tipo de conflito. Outra característica importante do protesto extrajudicial está no tempo em que se dá tal recuperação, uma vez que o devedor, tão logo notificado, tem um prazo de um dia (24 horas) para quitar o débito correspondente, evitando dessa forma que o protesto seja efetivado (SANTOS, 2012, p. 2-3).

De igual feita, arguta a afirmação de Silvio de Salvo Venosa,

De há muito o sentido social e jurídico do protesto, mormente aquele denominado facultativo, deixou de ter o sentido unicamente histórico para o qual foi criado. Sabemos nós, juristas ou não, que o protesto funciona como fator psicológico para que a obrigação seja cumprida. Desse modo, a estratégia do protesto se insere no iter do credor para receber seu crédito, independentemente do sentido original consuetudinário do instituto. Trata-se, no mais das vezes, de mais uma tentativa extrajudicial em prol do recebimento do crédito. Ora, por rebuscos ou não, o fato é que os juristas tradicionais nunca se preocuparam com esse aspecto do protesto, como se isso transmitisse uma *capitis deminutio* ao instituto do protesto e a sua Ciência. Não pode, porém, o cultor do direito e o magistrado ignorar a realidade social. Esse aspecto não passa desapercibido na atualidade (2003, p. 470-471).

Logo, percebe-se que o protesto funciona como um instrumento deveras importante para a satisfação creditícia, haja vista tratar-se de um instrumento consideravelmente menos oneroso que um processo judicial, além de se mostrar efetivo.

Do mesmo entendimento são as esclarecimentos de Ermínio Amarildo Darold, para quem o protesto cambiário é

Ato formal, requerido ao organismo estatal pelo interessado, à salvaguarda dos seus direitos expressos em título de crédito e à constituição em mora do devedor para todos os efeitos legais. Além disso, o protesto tem a função de ‘constranger legalmente o devedor ao pagamento, sob pena de ter lavrado e registrado contra si ato restritivo de crédito, evitando, assim, que todo e qualquer inadimplemento vislumbre na ação judicial a única providência formal possível’ (2006, p. 17).

O protesto dá publicidade ao inadimplemento, para que sejam tomadas medidas legais e restritivas de crédito contra o devedor pelas instituições financeiras, já que é instrumento de registro de dívida que não prescreve, pois extingue somente no momento em que for quitado.

Carlos Henrique Abrão, além da esguelha probatória, assinala que o protesto, primordialmente, “significa o interesse, o móvel que agita o credor na exigência do valor resultante de operação preenchendo as formalidades legais” (2011, p. 9).

Assim, rechaça-se a doutrina que dogmatiza o protesto a mero meio de prova processual. Não há que se compreender aludido instituto senão como adjudico extrajudicial de satisfação de crédito inadimplido, estampado em título ou documento de dívida, e eficiente e efetivo instrumento de combate ao inadimplemento. Justifica-se, pois, o uso do protesto nas cobranças de CDAs.

De mais a mais, assevera-se que,

Muito embora o protesto tenha surgido com o propósito de documentar um fato relevante relativo às relações cambiárias, é certo que hoje se trata de um instrumento poderoso e eficaz para a cobrança dos títulos de crédito, na medida em que a lavratura do protesto faz com que recaiam sobre o devedor cambiário fundadas dúvidas a respeito de sua situação financeira, dificultando em muito a obtenção de crédito por parte daquele cujo nome conste dos arquivos dos tabeliães de protesto (BERTOLDI; RIBEIRO, 2011. p. 419-420).

Assim, denota-se que o protesto se trata de um eficaz método de cobrança, haja vista que, embora não seja efetivada constrição patrimonial do devedor, seu nome constará com gravames que o impossibilitam de efetuar novas aberturas de crédito enquanto não liquidada a dívida protestada, o que se revela de fundamental importância para satisfação do fisco, além de impedir que o devedor contraia novas dívidas e não venha a honrá-las.

Nesse mesmo interim, tem-se que

Nos dias atuais, apesar da essencial finalidade testificante do protesto, anteriormente mencionada, nítidos são os dissabores que os devedores protestados encontram no seu dia a dia, em especial no tocante à obtenção de crédito junto aos mais variados segmentos da sociedade. Logo, à finalidade testificante acrescenta-se verdadeira finalidade de cobrança; aquele que encaminha determinado título ou outro documento de dívida a protesto, dentre estes se encaixando a certidão de dívida ativa, sabedor das consequências do protesto ao devedor, vale-se desse potente instrumento como efetivo meio de cobrança (PEDROSO, 2013. p. 139).

Segundo a tese do doutrinador português José Casalta Nabais, compreender que o imposto decorre de um dever fundamental leva, por consequência que este não pode ser considerado nem como um sacrifício para os cidadãos nem como uma simples relação de poder, em que o Estado faz meras exigências discricionárias aos súditos. O imposto não pode ser visto “[...] nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2004, p. 185).

O dever fundamental de pagar impostos enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais). A tese de que não há Estado sem impostos e que todos os direitos possuem custos públicos é uma constante na obra de Nabais, inclusive em escritos posteriores (NABAIS, 2004, p. 185).

Por isso, frente ao texto constitucional, há, sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas gerais do Estado. Dessa forma,

[...] não há lugar a um qualquer (pretense) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender (NABAIS, 2004, p. 186).

Ainda para José Casalta Nabais (2004, p. 186), o imposto representa o preço (e para o autor, um dos mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou da sociedade civilizada. O dever fundamental de pagar imposto, como outro dever fundamental qualquer, pautado na solidariedade e integrante da esfera de cidadania da pessoa, permitirá ou trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais, entre eles a liberdade e a propriedade.

4.2 A desjudicialização da cobrança de créditos fiscais como mecanismo para recuperação de créditos da Fazenda Pública: análise da eficiência e o tratamento jurisprudencial

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidava-se no sentido de que não era possível o protesto de CDA, em virtude de desnecessidade e da abusividade da medida, não havendo sentido utilizá-la, porquanto a CDA já gozava de presunção de certeza e

liquidez. Sustentava-se que o título em questão, por si só, já provaria o inadimplemento, de modo que a finalidade da Administração Pública, além do que inexistia base legal para se levar o protesto de CDA (AZEVEDO, 2015, p. 03).

Ocorre que a Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.126.515/PR, reformulou sua jurisprudência, passando a admitir a possibilidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa. Na ocasião, ficou consolidado que o Poder Judiciário não poderia determinar o que seria conveniente para a cobrança da dívida ativa fazendária, fazendo as vezes de administração pública: “dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou inconveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública” (AZEVEDO, 2015, p. 03).

Ainda, restou assentado que o protesto da CDA não implica ofensa aos direitos constitucionais do devedor, quais sejam, do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante a provocação da parte interessada que poderá questionar, judicialmente, a validade da medida quanto à higidez do título levado a protesto.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, encampando o entendimento dos órgãos judiciais, admitiu, nos autos do Processo TC 41.852/026/10, a adoção do instituto do protesto de certidões da dívida ativa, com fundamento na Lei Federal n. 12.767/2012 a qual, dentre outros, acrescentou um parágrafo único ao artigo 1º da Lei Federal n. 9.492/1997, com o seguinte teor: “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.”

A partir de então, tem prevalecido nos Tribunais Regionais Federais o entendimento de que é possível a utilização do protesto extrajudicial de CDA. Confira-se:

TRF da 2ª Região – Apelação/Reexame Necessário nº 200851100035719, rel. Desembargador Federal José Antonio Neiva, julgado em 14.05.2014, DJe 29.05.2014; TRF da 3ª Região – Agravo de Instrumento 000238168.2014.4.03.0000/SP, rel. Desembargador Federal Nery Junior, julgado em 18.09.2014, DJe3 Judicial 1: 03.10.2014; TRF da 4ª Região – AC 500154943.2013.404.7214, Terceira Turma, relatora para acórdão Salise Monteiro Sanchotene, juntado aos autos em 09.10.2014; AC 502813495.2013.404.7000, Terceira Turma, relator para acórdão Roger Raupp Rios, juntado aos autos em 11.07.2014; TRF da 5ª Região – APELREEX/PE 08002754620124058300, relator Desembargador Federal Rogério Roberto Gonçalves de Abreu (convocado), Quarta Turma, julgamento em 13.05.2014 (AZEVEDO, 2015, p. 04).

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, procedeu-se o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135, em 09 de novembro de 2016, da relatoria do Ministro Roberto Barroso, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), na qual foram apontados vícios formais e materiais na Lei n. 12.767/2012, sendo a decisão proferida:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente o pedido formulado, vencidos os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Fixada tese nos seguintes termos: ‘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’. O Ministro Marco Aurélio, vencido no mérito, não participou da fixação da tese. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Teori Zavascki, participando em missão oficial do Programa de Eleições dos Estados Unidos (USEP) e da 7ª Conferência da Organização Global de Eleições (GEO-7), em Washington, Estados Unidos, e o Ministro Dias Toffoli, acompanhando as eleições norte-americanas a convite da International Foundation for Electoral Systems (IFES). Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 09.11.2016 (STF, 2016).

Conforme bem anotou o Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil, Seção São Paulo, em recente artigo publicado no Jornal Tribuna do Direito – julho de 2013, por seus tabeliães de Notas e Protesto, os senhores Arthur Del Guércio Neto e Milton Fernando Lamanauskas,

Cabe agora, ao administrador público, do Município, Estado, ou da União, optar por quebrar a inércia que torna a máquina burocrática do Estado tão difícil de movimentar, focando suas atenções nas simples medidas e procedimentos que poderá adotar para ter os créditos fiscais recuperados por meio da cobrança extrajudicial, de forma ágil e infinitamente menos onerosa, atendendo não só às exigências da responsabilidade fiscal hoje em dia rigorosamente fiscalizada, como principalmente aos reclamos da sociedade por uma melhor gestão e aplicação dos recursos públicos (TCE, 2013).

De mais a mais, importa destacar que, caso regulamentado o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa, visto ser uma faculdade ao ente público, o número de ações ajuizadas perante o Poder Judiciário poderá diminuir consideravelmente, o que imprimirá celeridade aos demais casos, pois, como é cediço, aludido Poder encontra-se abarrotado de ações, causando morosidade e diminuição de sua eficiência.

Considerando o número de ações ajuizadas diariamente no Poder Judiciário, aliado ao fato de que o mesmo apresenta uma estrutura precária, com baixo número de servidores frente à avalanche de processos, faz com que a Justiça não consiga atender à quantidade de demandas.

Por tais razões, o instituto do protesto extrajudicial contribuirá sobremaneira com o desafogamento do Judiciário, uma vez que “há muito tempo a execução fiscal figura como um

dos maiores fatores para a justificação da morosidade do Poder Judiciário”, ou seja, “a falta de meios alternativos de cobrança do crédito público, bem como a ausência de políticas públicas responsáveis voltadas à arrecadação da dívida ativa, ocasionam o ajuizamento anual de milhões de execuções fiscais no país” (MAZZEI; SIGNORELLI; GERAIGE NETO, 2013, p. 213).

Embora considerado por muitos como um mero instrumento de prova da inadimplência do devedor, o protesto acabou-se revelando como um efetivo meio de cobrança em si mesmo, além de seu baixo custo em comparação às ações executivas (FALQUETO, 2014, p. 19).

Segundo a corrente que defende a legalidade do protesto da CDA,

ele atende ao desiderato da nova reforma processual implementada pela Lei nº 11.232/05, que objetivou dar maior celeridade às execuções, sendo certo, ainda, que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/01), preconiza que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente federativo, devendo, com isto, o gestor da coisa pública utilizar mecanismos não só para lançar o tributo, que é ato vinculado, mas também para exigir o seu pagamento (MAZZEI; SIGNORELLI; GERAIGE NETO, 2013, p. 218).

Dessa forma, entende-se que pode – e deve – a Administração Pública utilizar não apenas todos os meios necessários à satisfação da dívida, mas dar preferência àqueles que tenham maiores chances de sucesso e sejam menos onerosos, como é o caso do protesto.

Ademais, insta consignar que o protesto da certidão de débitos fiscais está em conformidade com o princípio da economia processual, uma vez que em diversos casos o valor cobrado na execução fiscal da dívida é inferior ao valor despendido com o ajuizamento da executiva fiscal. Isso acaba por sobrecarregar o Poder Judiciário com ações pífias, enquanto que este poderia aproveitar melhor o tempo gasto com essas ações para análise e julgamento de fatos realmente importantes à Justiça.

Além do mais, não se pode deixar de considerar que tal procedimento também encontra amparo na diretriz proposta pela teoria dos poderes implícitos, ou seja, “Se a Fazenda Pública pode promover o ajuizamento da execução fiscal (que é o mais), com mais razão poderá protestar a CDA (que é o menos). Tem-se que o ato consistente no *minus* (protesto) é abarcado implicitamente pelo *plus* (execução fiscal)” (MAZZEI; SIGNORELLI; GERAIGE NETO, 2013, p. 213).

Apesar dos benefícios que podem surgir do protesto da CDA, parte da doutrina teceu críticas acerca do procedimento, sustentando que “o protesto cartorário, fundado em

legislação do direito privado, tem sua causa existencial fundada na necessária filtração das relações de cunho mercantil, saneando e dando estabilidade a tais relações”, e tendo em vista que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) “não é um título de crédito comercial nem possui natureza cambiária”, arremata, “não é passível de protesto” (CASAGRANDE, 2000, P. 49).

Ainda nesse diapasão, há quem afirme que o protesto se “consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal”; ademais, tendo em vista que o protesto produz efeitos que não afetam o crédito tributário, tal como o de viabilizar o pedido de falência do devedor e conduzi-lo em mora, além de preservar o direito de regresso contra coobrigados, ter-se-ia “indiscutível abuso, que apenas tem o efeito de causar dano ao contribuinte, sem qualquer proveito para a Fazenda Pública” (MACHADO, 2006, p. 34).

Desse modo, a doutrina que defende a impossibilidade do protesto de certidão de dívida ativa sustenta que aludido procedimento não apresenta qualquer utilidade prática, haja vista que a CDA já se trata de prova pré-constituída, tornando inútil o protesto, eis que já nasce com tais atributos.

Outrossim, a fazenda pública “possui inúmeros privilégios para a cobrança dos créditos tributários, como, por exemplo, a existência de procedimento judicial específico, com inúmeras vantagens não previstas na lei processual civil, e a inclusão dos devedores em cadastro próprio de devedores no âmbito da Administração Pública, entre outros”. Assim, a corrente contrária ao protesto conclui que “a inclusão de mais uma prerrogativa em favor do crédito público criaria um forte desequilíbrio na relação entre Fisco e contribuinte” (SOUZA, 2015, p. 05).

Há quem sustente, ainda, que a utilização do protesto pela Fazenda Pública trata-se de verdadeira sanção política, a qual

consiste no uso de meios coercitivos indiretos pela Fazenda Pública para obrigar o contribuinte ao pagamento de tributos, restringindo ou inviabilizando a sua atividade profissional ou econômica. Nesse passo, tal proceder do Fisco é reconhecidamente inconstitucional, diante da flagrante violação aos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição da República de 1988 (SOUZA, 2015, p. 05).

Todavia, é de se considerar que “o protesto é muito menos oneroso que a Ação de Execução, do ponto de vista financeiro”. Além do mais, “o protesto também é muito menos gravoso que a ação de execução, pois não há penhora de bens, ou seja, não há constrangimento patrimonial” Assim, “a adoção do protesto para a cobrança das CDAs coroa

a eficiência, posto que meios céleres, eficazes, eficientes e sem custo são os que devem ser utilizados pela Administração Pública na recuperação dos seus créditos” (BUENO, p. 234).

Ainda,

Deve ser ressaltada a possibilidade do protesto da certidão da dívida ativa, como título executivo que é (art. 585, inciso II, do Código de Processo Civil). Há decisões em sentido contrário, mas seguem na direção oposta aos ventos de modernização e agilidade, pois o interesse público haveria de reclamar o recebimento rápido de créditos tributários, o que não implica restrição ao direito de defesa, seja na esfera administrativa, seja na seara judicial. Sustenta-se que, por ser desnecessário, o protesto materializa constrangimento. Ora, o protesto, hoje, é sabido e reiteramos, não é apenas forma de comprovar o descumprimento da obrigação, é meio eficaz de recuperação de crédito. Há decisões autorizando o protesto de sentença. O próprio Superior Tribunal de Justiça o admitiu. Acaso seria necessário tal protesto para que se promova a execução? O que se reconhece não é a necessidade jurídica, mas a social. São extremamente danosos ao país os reflexos da sonegação fiscal, e note-se que a certidão apenas é expedida após a regular constituição do crédito tributário (BUENO, 2011. p. 235).

Isto posto, deve ser levado em consideração que, embora a certidão de dívida ativa já seja dotada de certeza e liquidez, tornando-se um título executivo, nada impede que seja protestada, com o fito de economizar tempo para satisfação do crédito, bem como para servir como válvula de escape para o desenfreado ajuizamento de ações judiciais, reduzindo o fluxo processual junto aos tribunais.

Cumprе salientar, outrossim, que a busca por um processo ágil é deveras relevante, pois, como é sabido, o tempo não é aliado ao processo, mas se trata de um fator que maquina em contrapartida ao desenvolvimento procedimental, trazendo malefícios não só intra como também extra processualmente (DUARTE; OLIVEIRA JUNIOR, 2012, p. 77).

No processo civil, “el tempo es algo más que oro: es justicia⁴³”, pois a demora da prestação jurisdicional dá à parte mais forte do litígio as “cartas da vitória”. Logo, “quien no puede esperar, se sabe de antemano derrotado. Quien especula con el tiempo para preparar su insolvência, para desalentar a su adversario, para desinteresar a los jueces, gana en ley de fraude lo que podría ganar en ley de debate⁴⁴” (COUTURE, 1945, 37).

A duração do processo, incluindo as execuções, dentro de um prazo razoável é requisito fundamental à própria efetividade da tutela jurisdicional, pois “quanto mais distante da ocasião tecnicamente propícia for proferida a sentença, a respectiva eficácia será proporcionalmente mais fraca e ilusória”, ou seja, “para que a Justiça seja injusta não faz falta

⁴³ Tradução livre: “O tempo é algo mais que ouro, é justiça”.

⁴⁴ Tradução livre: “Quem não pode esperar, sabe-se de antemão derrotado. Quem especula com o tempo para preparar a sua insolvência, para desencorajar o seu adversário, para desinteresar juizes, ganha em fraude o que poderia ganhar em debate”.

que contenha equívoco, basta que não julgue quando deve julgar” (CRUZ E TUCCI, 1997, p. 65).

Em se tratando de execuções fiscais, o protesto das certidões de dívida ativa da Fazenda Pública pode trazer efetividade de duas formas. A uma, considerando que o protesto da CDA é um procedimento relativamente menos oneroso e mais rápido, ocasiona o adimplemento do débito em um lapso mais vantajoso, podendo a parte credora utilizar do valor para investir em melhorias na saúde, educação, segurança, entre outros; a duas, tendo em vista que, caso o protesto de CDA venha a ser amplamente utilizado em *terrae brasilis*, ocasionará o desafogamento do Poder Judiciário, haja vista o número massivo de ações executivas fiscais ajuizadas anualmente, que poderá centrar-se com mais afinco nas demais ações, fornecendo uma prestação jurisdicional de melhor qualidade.

4.3 Experiências de órgãos públicos com o protesto das certidões de dívida ativa como meio alternativo de cobrança e diminuição de litígios

É cediço por todos os operadores do direito a necessidade de se estabelecer um novo modelo de cobrança do crédito tributário-fiscal, uma vez que o modelo hoje existente já dá claros sinais de saturação. Assim, é imperioso se buscar formas mais eficientes de cobrança dos valores inscritos em dívida ativa.

No âmbito da União, o projeto do Protesto Extrajudicial de Certidões da Dívida Ativa da União começou em 2013 em decorrência da alteração na Lei 9.492/1997, com a inserção da possibilidade de protesto de CDAS da União. Inicialmente, o protesto se limitava às certidões de dívida ativa com valor consolidado inferiores a R\$ 20 mil. Porém, desde novembro de 2015, com a alteração da Portaria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nº 429, que excluiu o limite valorativo para envio a protesto, a procuradoria passou a encaminhar a protesto CDAS de até R\$ 1 milhão (MARQUES, 2016, p. 01).

A Advocacia-Geral da União, que representa a União em causas fiscais e é responsável pela cobrança de créditos tributários e não-tributários, apresentou o balanço do projeto do Protesto Extrajudicial de Certidões da Dívida Ativa da União, criado no ano de 2013 pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), demonstrando que, entre março de 2013 a outubro de 2015, a PGFN enviou a protesto 839,9 mil inscrições, com valor consolidado de R\$ 3,79 bilhões. Desse total, foram recuperados ao erário R\$ 728,26 milhões em 167,2 mil inscrições (MARQUES, 2016, p. 01).

Para a Procuradora da Fazenda Nacional Renata Gontijo D'Ambrosio, o protesto

é um mecanismo de cobrança indireta que tem se mostrado efetivo. 'O índice de recuperação é alto em comparação com as demais formas diretas de cobrança tributária. Desde março de 2013 até outubro de 2015, alcançou o patamar de 19,2%', afirma. O percentual de recuperação é especialmente expressivo quando comparado ao da execução fiscal, que gira em torno de 1%. Destaca não só a eficiência do mecanismo, mas também a velocidade da recuperação do valor protestado. Trata-se de um instrumento de cobrança bastante célere. Estima-se que, em geral, entre o envio da inscrição a protesto e o seu pagamento ou parcelamento, transcorre-se um prazo de apenas três meses (MARQUES, 2016, p. 01).

Nesse sentido, com a adoção do instituto do protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa para a cobrança de créditos tributários e não-tributários denota-se a eficiência, agilidade e transparência nas práticas da administração tributária, pois ocorre a repercussão social da divulgação das dívidas fiscais, ao permitir que agentes econômicos tenham a possibilidade de ponderar ao negociar ou não com devedores da Fazenda Pública (MARQUES, 2016, p. 01).

Nessa senda, a Procuradora da Fazenda Nacional ao referir sobre a repercussão das dívidas fiscais, ressalta que

O sigilo de débitos tributários poderia gerar distorções e concorrência desleal, pois, aos olhos do mercado e da sociedade, muitos devedores concorreriam em igualdade de condições, seja em negócios privados, seja em licitações - com aqueles contribuintes que se esforçam em cumprir as suas obrigações. Portanto, a divulgação decorrente do protesto possui enorme importância, tanto econômica, quanto social (MARQUES, 2016, p. 02).

Na esfera estadual, cita-se o exemplo do Estado de São Paulo, onde dados da Corregedoria Geral de Justiça demonstram que, até o mês de dezembro de 2012, tramitavam na Justiça Estadual 11.185.192 executivos fiscais, o que equivale a 56,57% dos processos em andamento no Judiciário Estadual, que dimensionados pela própria Procuradoria Geral dão conta que o Estado de São Paulo, no período de janeiro de 2011 até julho de 2013, ajuizou um total de 449.478 execuções fiscais, sendo o montante de R\$ 52.427.606.302,68 cobrado nessas execuções (ABOUD, 2014, p. 193).

Os dados analíticos desses processos estão representados no quadro 1, a seguir:

Quadro 1 – Débitos ajuizados de janeiro de 2011 a julho de 2013 – Estado SP

DÉBITOS AJUIZADOS JANEIRO DE 2011 a JULHO DE 2013				
<i>(Posição mensal na data de extração, sem alterações anteriores)</i>				
ANO	MÊS DE AJUIZAMENTO	QUANTIDADE CDA's	QTD. EXECUÇÕES	VALOR
2011	JANEIRO	20.155	9.280	R\$ 3.530.062.791,41
	FEVEREIRO	15	15	R\$ 81.653.305,44
	MARÇO	137.508	25.455	R\$ 7.718.241.953,60
	ABRIL	229	229	R\$ 5.276.066,00
	MAIO	15.743	8.571	R\$ 798.581.693,14
	JUNHO	35.689	8.052	R\$ 58.544.794,43
	JULHO	186.003	63.976	R\$ 5.283.872.972,01
	AGOSTO	14.500	4.681	R\$ 23.591.310,01
	SETEMBRO	18.399	7.677	R\$ 2.576.464.760,24
	OUTUBRO	92.271	31.274	R\$ 2.451.936.586,00
	NOVEMBRO	37.137	26.108	R\$ 2.190.894.314,54
	DEZEMBRO	47.841	36.106	R\$ 46.437.590,23
TOTAL		605.490	221.424	R\$ 24.765.558.137,05
2012	JANEIRO	4	4	R\$ 1.092.490,07
	FEVEREIRO	18	13	R\$ 79.929.084,81
	MARÇO	16.649	5.056	R\$ 2.466.363.924,57
	ABRIL	43.401	22.059	R\$ 3.414.588.299,11
	MAIO	115.332	48.332	R\$ 8.401.145.017,08
	JUNHO	2.281	1.000	R\$ 89.536.671,50
	JULHO	60	39	R\$ 1.396.660.112,36
	AGOSTO	96	82	R\$ 21.063.112,99
	SETEMBRO	56.723	32.126	R\$ 2.739.351.811,07
	OUTUBRO	29.449	7.549	R\$ 126.238.047,08
	NOVEMBRO	61.100	16.753	R\$ 188.761.656,13
	DEZEMBRO	21.178	6.295	R\$ 83.370.163,12
TOTAL		346.291	139.308	R\$ 19.008.100.389,89
2013	JANEIRO	6.697	3.334	R\$ 1.378.929.156,80
	FEVEREIRO	14.724	4.874	R\$ 1.375.678.773,18
	MARÇO	43.983	13.995	R\$ 2.844.921.689,56
	ABRIL	2.660	504	R\$ 306.283.821,55
	MAIO	129.310	62.623	R\$ 2.675.605.951,33
	JUNHO	8.069	3.124	R\$ 44.299.261,20
	JULHO	1.268	292	R\$ 28.229.122,12
TOTAL		206.711	88.746	R\$ 8.653.947.775,74
TOTAL GERAL (2011/2012/2013)		1.158.492	449.478	R\$ 52.427.606.302,68

Fonte: Relatórios dos débitos ajuizados gerados pela Coordenadoria da Dívida Ativa da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ABOUD, 2014).

Também, outro fator de conhecimento pelos operadores, que se insere na parcela de responsabilidade nessa saturação, é o tempo médio que se consome em um processo de

execução fiscal. Para mensurar esse tempo, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) realizou um estudo para atender à demanda do Conselho Nacional de Justiça, e esse resultado foi divulgado no Comunicado nº 127, de 04 de janeiro de 2012. Por esse estudo se concluiu que o tempo médio total de uma ação de execução fiscal movida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é de nove anos, nove meses e 16 dias e a recuperação integral do crédito é de 25,8% (ABOUD, 2014, p. 194).

Além disso, outro dado relevante do estudo do IPEA foi o cálculo do custo unitário da execução fiscal, que somou o montante de R\$ 5.606,67, sendo que o *breaking even point*, ou seja, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal foi fixado em R\$ 21.731,45 (ABOUD, 2014, p. 195).

Um dos projetos piloto de protesto de certidão de dívida ativa do Estado de São Paulo foi relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em março de 2011, esse protesto foi realizado de forma manual, ou seja, todas as certidões foram encaminhadas mediante o preenchimento de formulário específico, junto ao Instituto de Estudos de Protestos e Títulos do Brasil (IEPTB) (ABOUD, 2014, p. 204).

Com o intuito de se concentrarem os esforços e absorver os impactos da litigiosidade, O Estado de São Paulo optou por protestar essas certidões somente nas Comarcas da Capital e de São Bernardo do Campo, região muito próxima da Capital, altamente preparada e experimentada com o protesto das certidões de dívida ativa e adotado um critério objetivo para evitar questionamentos, ou seja, foram selecionados os maiores débitos do exercício de 2010, sendo escolhidos 22 contribuintes na Comarca de São Bernardo do Campo e 30 na Comarca da Capital (ABOUD, 2014, p. 204).

Alexandre Aboud (2014, p. 204) destaca que o resultado inicial desses protestos foi desanimador, sendo que o índice de pagamento, dentro do tríduo, foi de apenas uma certidão em cada uma das Comarcas, o que representou o percentual de 3,20% em São Paulo e 4,35% em São Bernardo do Campo. Porém, verificou-se dois aspectos positivos, que foi a inexistência de questionamentos judiciais, mas o resultado foi bem inferior à meta de 30% inicialmente prevista e a performance da efetividade do protesto dessas certidões ao longo do tempo. Para se ter uma ideia desse ganho, nos dias atuais, esse piloto tem um índice de pagamento de 55,76% de contribuintes, o que representa o valor histórico de 62,79%, ou seja, R\$505.441,99.22.

A partir de dezembro de 2012, iniciou-se o protesto das certidões da dívida ativa pelo módulo específico desenvolvido dentro do Sistema da Dívida Ativa. O primeiro lote enviado foi de 1999 certidões. Desde então, até o mês de julho de 2013, o Estado de São Paulo já

enviou a protesto 88.294 certidões, sendo que destas, 72.410 foram efetivamente protestadas, e o valor desses títulos protestados atingiu a cifra de R\$82.828.300,44. O número de certidões pagas no Tabelionato dentro do tríduo legal atingiu o montante de 4.596, que corresponde a R\$4.936.378,72 em valores históricos. Após o protesto, foram pagas 4.542 certidões, que corresponde a R\$4.833.480,44. Assim, pelos números consolidados até julho de 2013, o Estado já teve 9.138 certidões de dívida ativa liquidadas em razão desse projeto, que já atingiu a arrecadação de R\$9.819.851,16.25 (ABOUD, 2014, p. 205).

Desse modo, levando em consideração esses elementos, o Estado de São Paulo passou a promover e intensificar métodos alternativos e efetivos para cobrança de seus créditos, entre os quais, o protesto das certidões de dívida ativa. Assim, a experiência compartilhada do Estado de São Paulo vem demonstrar a efetividade desse instrumento de cobrança.

Na esfera municipal, compartilha-se o exemplo do Município de Gramado do Estado do Rio Grande do Sul, localizado na Serra Gaúcha, mais precisamente na Região das Hortênsias, fundado em 15 de dezembro de 1954, com população estimada em 2016 de 34.832 habitantes (IBGE, 2016) onde a coleta dos dados foi realizada junto à Secretaria Municipal da Fazenda, com disponibilização de material utilizado em palestra realizada junto a Federação dos Municípios do Rio Grande do Sul (FAMURS) em 26/07/2016 durante o Fórum do Conselho dos Secretários Municipais de Fazenda e Finanças do Rio Grande do Sul, que tratou sobre o protesto Extrajudicial Municipal evidenciando o Cenário Geral da Dívida Ativa do período de 2014 a junho de 2016 a fim de identificar o montante de valores inadimplidos.

Os dados serão analisados mediante a organização dos procedimentos e rotinas adotados pelo ente público que busca as boas práticas de cobrança administrativa de créditos tributários, para, após apresentar os resultados encontrados.

Em atendimento ao princípio da eficiência e para que a gestão fiscal seja considerada responsável (art. 11 da LRF), deve ser adotada uma sistemática de cobrança administrativa, tornando a cobrança judicial excepcional.

Assim, o Município de Gramado justificou a motivação para iniciar o protesto extrajudicial em virtude da inadimplência contumaz; necessidade de receita própria; ineficiência do Judiciário e solicitação do Tribunal de Contas do Estado por medidas eficientes de cobrança.

Com efeito, foi editada a Lei Municipal n. 3218/2013, que autoriza o poder Executivo Municipal de Gramado a protestar as certidões de dívida ativa correspondente aos créditos tributários e não tributários do Município

Destaca-se que a referida legislação disciplina questões relevantes que dizem respeito a situação de existência de processo de execução fiscal em curso não ser caso impeditivo para o protesto; as despesas com emolumentos cartorários serem custeadas pelo devedor e a contratada receberá o pagamento de custas e emolumentos na modalidade de pagamento diferido, onde o pagamento é postergado, suportado única e exclusivamente pelo devedor, sem nenhum ônus à Administração Pública Municipal.

Outro aspecto importante que foi adotado pelo município em análise diz respeito à estrutura da Procuradoria da Fazenda, que foi criada e composta por Procurador da Fazenda, Diretor de Execuções Fiscais, Coordenador de Protestos, Coordenador de Execuções Fiscais, Auxiliar administrativo e Estagiário.

Ademais, a Secretária da Fazenda de Gramado acredita que,

com a possibilidade de negativação do contribuinte nos órgãos de proteção ao crédito, haja uma maior atenção por parte dos inadimplentes na regularização das suas pendências, a curto prazo, enquanto que, na esfera judicial, o resultado pode se arrastar por vários anos. Com os contribuintes cumprindo com suas obrigações fiscais, o município terá mais capacidade de fazer investimentos em prol de toda comunidade. Essa é a verdadeira justiça fiscal, onde todos contribuem e todos se beneficiam com o retorno destes recursos em bens e serviços (ANEXO)⁴⁵.

Embora houvesse nos últimos anos ações que possibilitassem diminuir a dívida, quais sejam, leis de benefícios fiscais que concederam descontos na dívida, opções por parcelamento dos débitos em até 48 vezes; a cada ano, novos valores ingressam na dívida, fazendo com que ela cresça em proporções maior do que se amortiza com os pagamentos, o que exige iniciativas mais eficazes para conter o seu crescimento.

Os valores lançados em dívida ativa significam que o Município não pode contabilizar esse dinheiro para aplicá-lo em melhorias nas áreas da saúde, educação, obras e demais setores importantes para o desenvolvimento da cidade.

O Cenário Geral da Dívida Ativa do Município de Gramado, apresentava em abril de 2014 o valor de R\$ 36.259.894,62, época em que iniciou o protesto. Os valores inscritos em dívida ativa em janeiro de 2015 somaram o montante de R\$ 7.799.447,25 e em janeiro de 2016 somaram o montante de R\$ 6.382.063,57. O valor total da dívida em junho de 2016 somou R\$ 34.485.751,97. No início de cada ano, foram inseridos os débitos do exercício anterior em dívida ativa, cuja titularidade dos créditos pertencem à Fazenda Municipal, incrementando significativamente os valores inadimplidos.

⁴⁵ Apresentação da Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado no Fórum do Conselho dos Secretários Municipais de Fazenda e Finanças do RS em 26/07/2016, realizado no auditório da Federação das Associações dos Municípios do Rio Grande do Sul – (FAMURS).

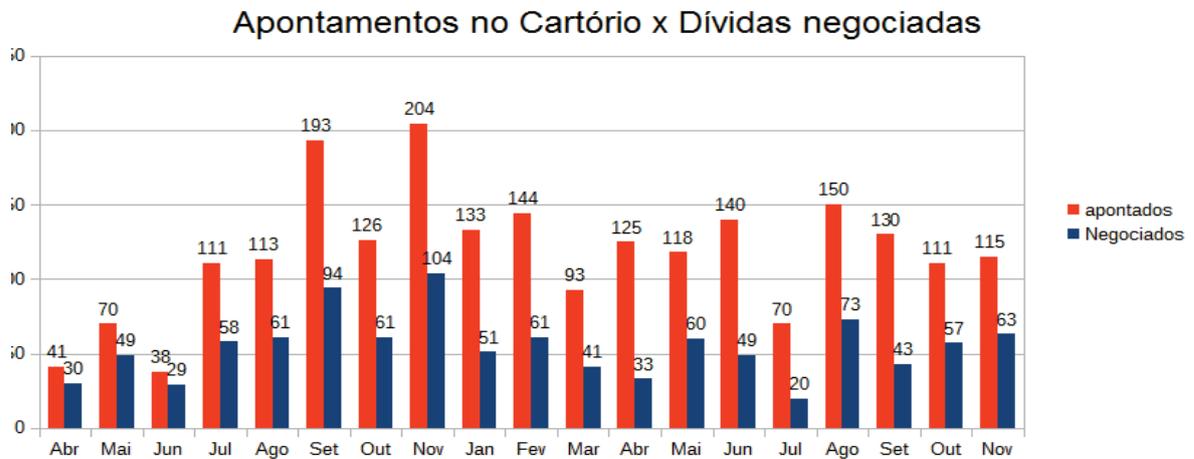
A organização dos procedimentos administrativos para o protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa seguiu-se de alguns passos questionadores, quais sejam, quem protestar primeiro, ordem cronológica ou de valores, partir para dívidas não executadas e só em segundo momento envolver a dívida em processo judicial, concentrar toda a dívida do contribuinte para protesto ou protestar parcialmente e onerar o mínimo possível o contribuinte com emolumentos.

Para as rotinas de cobrança foram adotados, inicialmente, procedimentos de identificação quanto aos maiores devedores (quem não possuía execução e quais os cadastros de pessoas físicas (CPF) e Cadastros Nacionais de Pessoas Jurídicas (CNPJ) passíveis de cobrança), contato personalizado (telefone, e-mail e carta simples – notificação extrajudicial com extrato do contribuinte); verificação de quem não retornou o contato (cerca de 30% atende ao chamado e negocia a dívida), passo seguinte emissão das CDAs e boletos com vencimento para o último dia útil do mês e apresentação das CDAs ao Cartório mediante protocolo.

Após o protocolo dos títulos no Cartório, outros procedimentos são necessários diante das diversas e inusitadas situações possíveis, pois o devedor poderá pagar o título gerando a quitação da dívida; o devedor poderá parcelar a dívida e o Município manifestar pelo levantamento do protesto através da carta de anuência; o Município desistir do protesto e retirar o título através da revisão administrativa apresentando carta de revisão; o protesto ser sustado judicialmente (discussão da dívida); devedor ficar inerte e o Município partir para a cobrança judicial.

Ainda, faz-se o registro de controle no sistema sobre a dívida protestada; decorrido o vencimento verifica-se o controle de pagamento; recebe-se o retorno do cartório e classifica-se os documentos; após arquivar-se as CDAs quitadas ou retiradas mediante apresentação de carta de anuência; define-se as CDAs passíveis de cobrança judicial com a triagem das CDAs não executáveis, com amparo na Lei Municipal n. 3.384/2015 que define que valores inferiores de R\$ 500,00 não serão executados judicialmente; a seguir inicia-se a cobrança judicial.

Com efeito, tais procedimentos obtiveram resultados satisfatórios, ou seja, 46% dos contribuintes negociaram suas dívidas, representando 1.034 ações judiciais deixaram de ser ajuizadas face a quitação e parcelamento de dívidas no período de abril de 2014 a novembro de 2015.

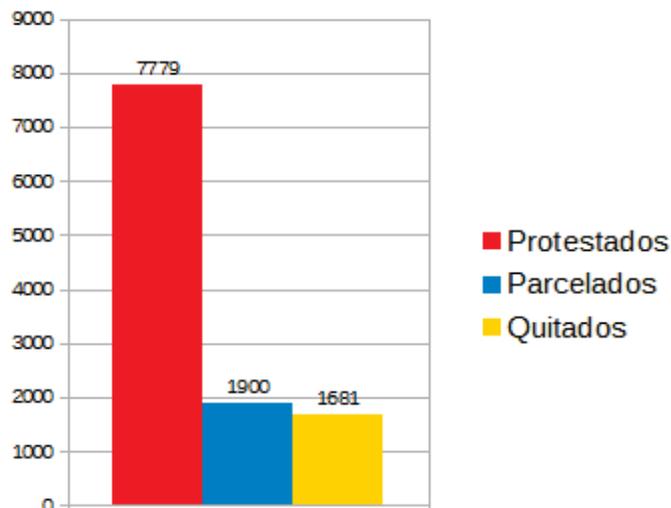
Figura 1 – Apontamentos no Cartório *versus* Dívidas negociadas

Fonte: Apresentação da Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado no Fórum do Conselho dos Secretários Municipais de Fazenda e Finanças do RS em 26/07/2016, realizado no auditório da Federação das Associações dos Municípios do Rio Grande do Sul (FAMURS).

Entre 2014 e 2015, foram encaminhadas ao cartório para protesto 7.779 certidões de dívida ativa, desses títulos, 1.900 contribuintes negociaram a dívida e parcelaram seus débitos e 1.681 quitaram seus débitos, pode-se visualizar no gráfico a seguir:

Figura 2 – Títulos encaminhados ao Cartório 2014/2015

Títulos encaminhados ao cartório 2014/2015

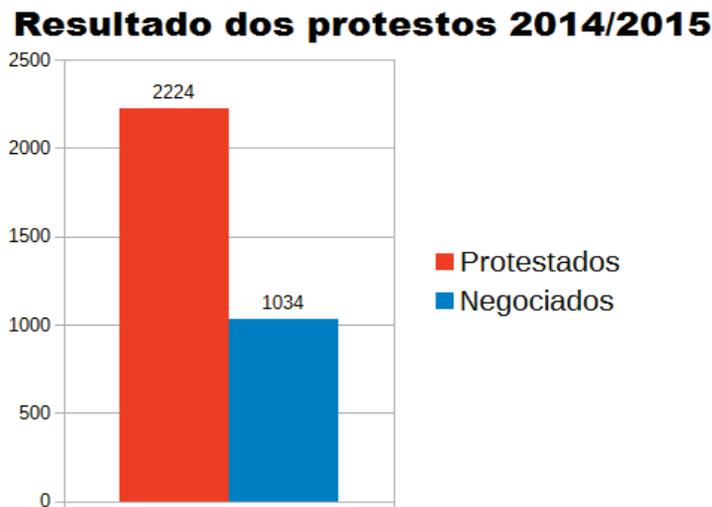


Fonte: Apresentação da Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado no Fórum do Conselho dos Secretários Municipais de Fazenda e Finanças do RS em 26/07/2016, realizado no auditório da Federação das Associações dos Municípios do Rio Grande do Sul – (FAMURS).

Destaca-se o relevante resultado com o aumento da receita municipal, visto que, dos mais de 7.700 títulos encaminhados para o cartório de protestos, que correspondem a 2.224

contribuintes, houve a negociação e a quitação por 1.034 contribuintes, fato que gerou o ingresso de R\$ 2.602.234,47 aos cofres do município em análise, o que demonstra claramente os benefícios decorrentes da adoção do instrumento do protesto, revelando-se num meio de cobrança mais efetivo, mais célere e menos custoso.

Figura 3 – Resultados dos Protestos 2014/2015



Fonte: Apresentação da Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado no Fórum do Conselho dos Secretários Municipais de Fazenda e Finanças do RS em 26/07/2016, realizado no auditório da Federação das Associações dos Municípios do Rio Grande do Sul (FAMURS).

Ademais, resta claro que, a certidão de dívida ativa não serve exclusivamente para aparelhar a execução fiscal que, por sua vez, não é o único meio de a Fazenda Pública arrecadar seus créditos. O referido documento é, sim, um título executivo que formaliza um crédito e, como tal, passível de ser protestado quando esta forma se mostrar mais eficiente que o ajuizamento de um processo executivo moroso e antieconômico.

Nesse sentido, observa-se que a utilização do protesto de CDA atende inclusive ao objetivo de aprimoramento da prestação jurisdicional, mormente pela efetividade do princípio do sistema constitucional da razoável duração do processo e pela prevenção de conflitos, constituindo-se meta prioritária a agilidade e efetividade da prestação jurisdicional, mediante a racionalização dos procedimentos de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, expresso no item 2.11 do Anexo ao II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais Acessível, Ágil e Efetivo, firmado pelos Exmos. Srs. Presidente da República, Presidente do Senado Federal, Presidente da Câmara dos Deputados e Presidente do STF em 13-04-2009 (NOGUEIRA JUNIOR, 2014, p. 1125).

5 CONCLUSÃO

O presente estudo abordou o instituto do protesto de certidão da dívida ativa da fazenda pública, positivado pela Lei n. 12.767/2012, que incluiu, dentre os títulos sujeitos a protesto, as certidões de dívida ativa (CDAs) da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas fundações públicas e autarquias.

Tratou-se, inicialmente, das receitas municipais, sua classificação e suas espécies, a fim de identificar as receitas municipais que compõem o rol de receitas tributárias e não tributárias que ingressam no tesouro municipal e o gerenciamento dessas fontes de recursos, que são extremamente relevantes para o atingimento dos objetivos e das metas da administração pública.

Em seguida, foi abordada a competência tributária, quando se observou a obrigatoriedade de os municípios exaurirem sua competência tributária e de buscarem uma arrecadação tributária satisfatória, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Ainda, por ser matéria de ordem pública, apenas os consagrados com esse direito, ou seja, dotados dessa competência poderão criar os tributos.

Analisou-se também que a renúncia de receita é admitida, contudo, exige a atenção ao preconizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, com a transparência na sua concessão e quantificação, com acompanhamento pelo controle social, que analisará os efeitos benéficos e sociais que a renúncia poderá gerar, com o devido impacto orçamentário financeiro e a sua adequação com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Ainda, foram abordados os conceitos de crédito tributário e não tributário, a forma de inscrição em dívida ativa e os meios de cobrança, quando foram destacados os requisitos essenciais que o termo de inscrição deve conter, podendo ser sanada possível nulidade até a decisão de primeira instância, com a substituição da certidão nula.

Relativamente aos meios de cobrança, foram abordados o processo tributário administrativo e o processo judicial tributário, sendo possível verificar que o processo administrativo tributário é uma forma de aplicação da autotutela pela administração tributária em busca da observância da legalidade, buscando controlar os atos administrativos, especialmente os de natureza unicamente fiscal, ainda mais os que excedem o poder das autoridades fazendárias. Nesse sentido, foram trazidos exemplos de sistemáticas de cobrança administrativa que devem ser adotadas, que dispensem a necessidade de ajuizamento de execuções fiscais, ou seja, tornando-as excepcionais.

Em relação ao processo judicial tributário, foram destacadas as ações judiciais de iniciativa do fisco, com destaque para a ação de execução fiscal, definida na Lei n. 6.830/1980, que comporta altos custos e é grande responsável pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, com baixo índice de êxito.

Relativamente ao tratamento jurisprudencial, verificou-se que o Superior Tribunal de Justiça reformulou sua jurisprudência, ao julgar o REsp 1.126.515/PR, cujo relator foi o Ministro Herman Benjamin, com julgamento publicado em 16 de dezembro de 2013, para admitir a possibilidade de protesto da CDA, entendimento que veio a ser sufragado por parcela da jurisprudência.

Do ponto de vista normativo, com a nova redação do parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, o caminho para o protesto das certidões de dívida ativa ficou definitivamente sedimentado.

Com respeito aos posicionamentos contrários, o protesto da certidão de dívida ativa, possui amparo legal e não configura medida desarrazoada e desproporcional. Além disso, constitui-se em importante meio para a recuperação dos créditos fiscais, principalmente os de pequeno valor, demonstrando resultados positivos na prática em sintonia com a tendência moderna processual de desjudicialização dos créditos fiscais.

A Corte Suprema, guardiã da Constituição, definiu acerca da controvérsia envolvendo o protesto da CDA e, em sua decisão, por maioria, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135, em 09 de novembro de 2016, pôs fim à celeuma quando fixou, a tese 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”.

Dos objetivos projetados, com base na experiência de entes públicos para identificar se foi atendido o princípio da eficiência com a utilização do instrumento do protesto, tanto nos dados apresentados da União, do Estado de São Paulo e do Município de Gramado, foi possível comprovar que os resultados foram positivos.

A União Federal, por meio do projeto do Protesto Extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa da União, criado em 2013 pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, obteve resultados satisfatórios, quando, entre março de 2013 a outubro de 2015, recuperou ao erário R\$ 728,26 milhões em 167,2 mil inscrições, cerca de 19%. Tal patamar é expressivo quando comparado ao da execução fiscal, que atinge em torno de 1%.

De igual modo, na experiência apresentada no Estado de São Paulo, que já utilizava o instituto do protesto anteriormente à Lei n. 12.767/2012, registra-se atualmente um índice de

pagamento de 55,76% de contribuintes, o que representa o valor histórico de 62,79%, ou seja, R\$505.441,99.2, revelando melhora na *performance* e resultado altamente satisfatório.

O município de Gramado reestruturou a administração tributária, a fim de reverter o cenário da dívida ativa do Município que se apresentava em abril de 2014, época em que iniciou-se o protesto no âmbito municipal; adequou suas rotinas e adotou o instituto do protesto, independentemente do valor do crédito, como alternativa à execução fiscal. Tal iniciativa foi eficiente e resultou num aumento relevante da receita municipal, com ingresso de R\$ 2.602.234,47 e um percentual de 46% dos contribuintes que renegociaram suas dívidas, representando 1.034 ações judiciais que deixaram de ser ajuizadas.

Por fim, em resposta à problemática e com base nas experiências trazidas no presente estudo, restaram demonstrados os exitosos resultados que o protesto notarial revelou como importante meio alternativo de cobrança e da reversão do quadro apresentado, marcado por sua eficiência comprovada na recuperação dos créditos.

Nesse viés, denota-se que, resguardada a autonomia local, cada ente poderá utilizar o instrumento do protesto de certidão de dívida ativa, a fim de que, com a adoção desse mecanismo, prime-se por eficiência, celeridade e otimização da cobrança e da arrecadação de créditos públicos.

A administração tributária, para ser considerada dinâmica, racional e eficiente, deverá conduzir à redução de tempo e de custos operacionais na arrecadação de tributos, o que concorrerá para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que atinge níveis críticos. Os efeitos do protesto, da publicidade da dívida e da possível restrição de crédito imposta ao devedor justificam-se na medida em que este não atende ao dever de pagar impostos, o que se contrapõe aos interesses da coletividade, que se vê privada de investimentos públicos pela escassez de recursos disponíveis no erário.

A par disso, vedar à fazenda pública a utilização do protesto configuraria indesejado desequilíbrio, pois tal instituto estaria limitado apenas aos particulares, e é cediço que o protesto não tem função de tutelar exclusivamente interesses privados. Nessa senda de compreensão, não pode o ente público ser dotado de menos prerrogativas para a cobrança de seus créditos do que os particulares, face ao interesse público que permeia a arrecadação de valores ao Erário.

Nesse sentido, o protesto das CDAs deve ser analisado, caso a caso, tendo em vista que em diversos casos é muito mais viável e útil à credora fazenda pública, assim como ao próprio Poder Judiciário, do que o ajuizamento de diversas execuções fiscais de baixo valor, com grandes chances de serem infrutíferas.

De mais a mais, a adoção do protesto para a cobrança das CDAs coroa a eficiência, porquanto que meios céleres, eficazes, eficientes e sem custo são os que devem ser utilizados pela administração pública na recuperação dos seus créditos, tornando efetiva a arrecadação. A efetividade da arrecadação justifica-se na previsão, na instituição e na efetiva arrecadação do tributo, visto que é a base para formação do erário e, também, é medida de igualdade e justiça; a administração pública deve valer-se de meios que garantam a efetiva arrecadação, tanto pela saúde financeira necessária ao ente federativo como pela justiça e pela equidade entre os contribuintes.

Nesse cenário, vislumbra-se no protesto ferramenta célere, prática e eficaz para a cobrança da dívida ativa, que conduz o devedor a reorganizar sua vida financeira, pois fica impedido de buscar novas linhas de crédito; desse modo, deverá equacionar as pendências para ter acesso novamente ao crédito, por meio da liquidação dos títulos protestados em seu nome.

Ademais, observou-se que o uso do protesto na recuperação das dívidas fiscais não onera o ente público e confere relevante economia quando comparado às despesas relativas a uma execução fiscal, conforme o regimento de custas de cada Estado. O protesto é muito menos oneroso que a ação de execução, seja do ponto de vista financeiro, seja por não haver penhora de bens, isto é, não há constrangimento patrimonial.

Ainda, outra justificativa plausível para a adoção do mecanismo do protesto pela fazenda pública evidencia-se na medida em que a esfera judicial de cobrança deve ser acionada, preferencialmente, quando esgotados todos os passos extrajudiciais existentes. Importa consignar, inclusive, que, se desjudicializada a cobrança por meio de métodos extrajudiciais lícitos, haverá redução do número de demandas que sobrecarregam o Poder Judiciário, representando economia aos cofres públicos.

Por derradeiro, consoante a análise dos dados, enquanto a execução fiscal comporta altos custos e é grande responsável pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, com baixo índice de êxito, o protesto extrajudicial revela-se um excelente meio de cobrança, efetivo, econômico, célere, útil e propiciador da desjudicialização e da eficiência na arrecadação dos créditos da fazenda pública. Assim, não há dúvidas de que a utilização do protesto extrajudicial é constitucional frente ao princípio da proporcionalidade, e eficaz, atendidos, pois, os subprincípios da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito.

REFERÊNCIAS

- ABOUD, Alexandre. A experiência do Estado de São Paulo com o protesto das certidões de dívida ativa como meio alternativo de cobrança e de diminuição de litígios. *Interesse Público – IP*. Belo Horizonte, ano 16, n. 84, mar./abr. 2014.
- ABRÃO, Carlos Henrique. *Protesto*. Caracterização da Mora. Inadimplemento Obrigacional. São Paulo: Atlas, 2011.
- AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 74/2007, p. 169-201, Mai-Jun. 2007.
- AMADEI, Vicente de Abreu. *Introdução ao Direito Notarial e Registral*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2004.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMORIM, Samira Macêdo Pinheiro de; LIMA, Romana Missiane Diógenes. *A renúncia de receita e o dever de cobrar tributos: uma análise da lei de responsabilidade fiscal e da sua observância pelos municípios do estado do Ceará*. 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7df552440682aa17>>. Acesso em: 1º maio 2017.
- AZEVEDO, Priscilla Pinto de. *O protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa*. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Priscilla_deAzevedo.html>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- BELGO, Francisco de Assis. *A constitucionalidade em tese do protesto de certidão de dívida ativa e a polêmica sobre o art. 25 da lei nº 12.767*. 2016. Disponível em: <http://www.academia.edu/26085795/A_CONSTITUCIONALIDADE_EM_TESE_DO_PROTESTO_DE_CERTID%C3%83O_DE_D%C3%8DVIDA_ATIVA_E_A_POL%C3%8AMIC_A_SOBRE_SOBRE_O_ART._25_DA_LEI_No_12.767>. Acesso em: 23 mar. 2017.
- BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO; Márcia Carla Pereira. *Curso avançado de direito comercial*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*. 3. ed. rev., São Paulo: RT, 2000.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 maio 2016.
- _____. Agência Nacional de Energia Elétrica. Resolução da Aneel n. 456/2000. *Estabelece, de forma atualizada e consolidada, as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica*. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/cedoc/bres2000456.pdf>>. Acesso em: 1º maio 2017.
- _____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília,

DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 28 maio 2016.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 28 maio 2016.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 22 maio 2016.

_____. Lei n. 6.830, de 28 de setembro de 1980. *Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 22 maio 2016.

_____. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. *Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. *Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição, ... e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012. *Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n. 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: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Lei n.12.465, de 12 de agosto de 2011. *Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm>. Acesso em: 2016 e 2017.

_____. Secretaria do Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Manual Técnico de Orçamento*. Brasília Edição 2015 (1ª versão). Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015_1_edicao_-21-05-14.pdf/>. Acesso em: 22 maio 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional*. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Renúncia de receita e a lei de responsabilidade fiscal. A&C: *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*. Belo Horizonte, ano 4, n. 18, p. 51-88, out./dez. 2004.

BUENO, Sérgio Luiz José. *O protesto de títulos e outros documentos de dívida: aspectos práticos*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2011.

CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário*. Administrativo e judicial. 4. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CASAGRANDE, Edilson Jair. Da impossibilidade de protesto cartorário de CDA de origem tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 56, p. 47-51, maio, de 2000.

CENEVIVA, Walter. *Lei dos Notários e dos Registradores comentada (Lei nº. 8.935/94)*. 4.ed., rev., ampl. e atualiz. até 10 de julho de 2002. São Paulo: Saraiva, 2002.

CNM - Confederação Nacional de Municípios. *Finanças: Procedimentos para otimizar a arrecadação municipal*. Brasília: CNM, 2016. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/municipios>>. Acesso em: 18 out. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COMASSETTO, Miriam Saccol. *A Função Notarial como Forma de Prevenção de Litígios*. Porto Alegre, RS: Norton, 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014.

CORRALO, Giovani da Silva. *Curso de Direito Municipal*. São Paulo: Atlas, 2011.

COUTURE, Eduardo. *Proyecto de Codigo de Procedimiento Civil*. Montevideo: Uruguaya, 1945.

CRC/RS - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DOS SUL. *Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal: Perguntas e Respostas*. Porto Alegre. Ago. 2001.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Tempo e processo: uma análise empírica das repercussões do tempo na fenomenologia processual (civil e penal)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

DAROLD, Ermínio Amarildo. *Protesto Cambial*. 3. ed.; 3. tir.; Curitiba: Juruá, 2006.

DUARTE, Bento Herculano; OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte de. *Princípios do processo civil: noções fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FALQUETO, Jovelino. *O protesto da CDA: aspectos tributários, administrativos e empresariais*. TCC(graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas. Direito. Florianópolis, 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/127308>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Remissão e Anistia Fiscais. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, p. 80-83, out./dez., 1995.

HACK, Érico. *Direito Tributário Brasileiro* [livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2015. Disponível em: <<http://upf.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788544302439/pages/13>>. Acesso em: 2017.

HARADA, Kiyoshi. Lei de Responsabilidade Fiscal. Requisitos para concessão de incentivos tributários. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 95, dez 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10854>. Acesso em: 6 mar. 2017.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA ESTATÍSTICA. *Cidades. Rio Grande do Sul. Gramado*. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=430910&search=rio-grande-do-sul|gramado>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS. *Comunicados do Ipea. Comunicado n. 127*. 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. Introdução. Conceito e efeitos do protesto. Descabimento do protesto de certidões de dívida ativa. Utilidade da Portaria nº 321 do PGF. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 130, v. 130, p. 34-40, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARQUES, Filipe. Projeto de órgão da AGU recupera mais de R\$ 720 milhões para os cofres públicos. 2016. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/420991>. Acesso em: 07 abr. 2017.

MARTINS, Ives Granda da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Tratado de direito constitucional*, v. 1, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MAZZEI, Marcelo Rodrigues; SIGNORELLI, Alexandre Rodrigues Oliveira; GERAIGE NETO, Zaiden. O protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa: meio alternativo à judicialização ou ofensa ao direito coletivo dos contribuintes? *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 15, n. 80, p. 213-228 jul./ago. 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 40. ed. atual. até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. O Regime Municipal Brasileiro. *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*, vol. 3, p. 995-1012, Maio 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953.

MÜLLER, Célia. *Protesto Notarial*. A descartularização da Duplicata Mercantil no Protesto por Indicações e outros aspectos atuais e relevantes. São Paulo: BH 2006.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Incentivos fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2013.

NASCIMENTO, Sávio. Lei de responsabilidade fiscal na prática dos concursos: questões CESP, ESAF, FCC e FGV. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

NÓBREGA, Marcos; FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. *Interesse Público*, Porto Alegre, ano 4, vol. esp., p. 37-55, 2002.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. O protesto de certidão de dívida ativa e o “II Pacto Republicano”. *Revista de Processo*, vol. 205/2012, p. 381-408, Mar. 2012. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, vol. 11, p. 1099-1128, Jul. 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a.

_____. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2012b.

_____. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012c.

PEDROSO, Regina. *Estudos avançados de direito notarial e registral*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (org.). Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 12.031, de Dispõe sobre o cancelamento de créditos da Fazenda Pública Estadual, introduz alteração na Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2012.031.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2017.

_____. Tribunal de Contas; Tribunal de Justiça; Ministério Público Estadual; Ministério Público de Contas. *Cartilha de Racionalização da Cobrança da Dívida Ativa Municipal*. Dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/site/imprensa/destaques/doc/Cartilha_racionalizacao_dez_2014.pdf>. Acesso em: 07 maio 2016.

_____. Tribunal de Contas. *Ofício circular DCF n. 42/2013*. Consultoria Técnica. Processo n. 5.334-02.00/05-8. Informação 021/2005. 2013. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:546331>. Acesso em: 1º maio 2017.

ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 2 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Jus Podivm, 2015.

ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade do Setor Público*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2014.

SANTOS, Karla Gabriele Bahia dos; SANTOS, Carlos Eduardo Ribeiro. Dependência Municipal das transferências do fundo de participação dos municípios: uma análise para os municípios do Sul da Bahia entre 2008 e 2012 GT 1 – Economia Regional e Baiana. 2014. Disponível em: <<http://www.uesc.br/eventos/ivsemeconomista/anais/gt1-5.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2016.

SANTOS, Reinaldo Velloso dos. *Apontamentos sobre o protesto notarial*. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2012.

SOUZA, Tiago Fontoura de. O protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa após a edição da Lei nº 12.767/2012. *Revista Doutrina TRF4*, Porto Alegre, n.064, 2015. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *REsp 1.104.900/ES*, relatora Ministra Denise Arruda, 1ª Seção. Disponível em: <www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0388.rtf>. Acesso em: 2017.

_____. *REsp 1.110.925/SP*, relator Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Seção. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 2017.

_____. *REsp 1.126.515/PR*, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma do STJ, no julgamento do DJe 16.12.2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.435*, Relator Ministro Roberto Barroso, j. em 09 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4588636>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

_____. RE 573.675 Repercussão Geral, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. em 25-03-2009). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

_____. Súmula 473. *A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.* Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Súmula 670. *O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.* Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Súmula Vinculante 8. *São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.* Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TCE – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:3::P1_PESQUISAR:NO:RP:P3_ORIGEM,P3_MOSTRA_STATUS_NORMA,P3_TEXTO_LIVRE:PESQUISA,0>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul editou a Informação n. 45/2001(Processo n. 1251-02.00/01-3 Disponível em:

http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:4:::NO::P4_CD_LEGISLACAO:334939
Acesso em: 18 out. 2016.

_____. Instituto de Estudos de Protesto de Títulos do Brasil - Seção São Paulo.
Endividamento e dívida ativa dos municípios paulistas. Disponível em:
<<https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/comunicado-sdg-40-2013.pdf>>. Acesso em: 1º
maio 2017.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Processo TC 41.852/026/10*. Disponível em:
<<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/macroavaliacao-governamental/areas-de-atuacao/renuncia-de-receita/>>. Acesso em: 16 out. 2016.

VIEIRA, Lucas Pacheco. Uma releitura das contribuições sociais à luz do federalismo fiscal.
Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115, p. 91-113, Mar-Abr. 2014.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANEXO

Gramado vai protestar certidões da dívida ativa

Inadimplentes somam créditos de R\$ 36 milhões

O contribuinte que teve o seu nome lançado na relação da dívida ativa da Prefeitura de Gramado corre o risco de ter o seu crédito abalado em outras instituições e no comércio em geral. Na tentativa de reaver R\$ 36 milhões que totalizam o valor da dívida ativa do município, a Prefeitura, a partir desta segunda-feira, 14 de abril, vai começar a protestar em cartório os títulos de dívida ativa mais antigos. Para iniciar a cobrança foram selecionados processos que somam valores maiores que cinco mil reais, mas para dar continuidade à arrecadação dos valores referente a dívida ativa, os demais créditos serão aos poucos encaminhados para protesto.

Dados da Secretaria da Fazenda indicam que atualmente a Prefeitura é autora de mais de seis mil processos judiciais de execução fiscal. Desde 2000, com a aprovação da Lei de Responsa-



FAZENDA: Sônia Molon

bilidade Fiscal, a cobrança judicial destes créditos tornou-se obrigatória. A cobrança por meio de protestos conta com amparo legal, uma vez que a Câmara de Vereadores aprovou lei proposta pelo Executivo gramadense autorizando o "protesto extrajudicial" das dívidas, através do cartório de protestos de títulos e documentos existente em Gramado. "Durante estes 14 anos muitas campanhas foram realizadas pela Secretaria da Fazenda, buscando diminuir a dívida ativa. Nos últimos anos, muitos acordos foram

REGULARIZAÇÃO

✓ Ela acredita que, com a possibilidade de negativação do contribuinte nos órgãos de proteção ao crédito, haja uma atenção maior por parte dos inadimplentes na regularização das suas pendências, a curto prazo, enquanto na esfera judicial, o resultado pode se arrastar por vários anos. "Com todos contribuintes cumprindo com suas obrigações fiscais, o município terá mais capacidade de fazer investimentos em

prol de toda comunidade. Essa é a verdadeira justiça fiscal, onde todos contribuem e todos se beneficiam com o retorno destes recursos em bens e serviços", finaliza a secretária. Os valores lançados em dívida ativa, significa que a prefeitura não pode contabilizar este dinheiro para aplicá-lo em melhorias nas áreas da saúde, educação, obras e demais setores importantes para o desenvolvimento da cidade.

NÃO PAGOS

✓ A dívida ativa do município, que são os valores de todos os créditos vencidos e não pagos até 31 de dezembro do ano anterior.

feitos, tivemos aprovação de leis de benefícios fiscais que concederam descontos na dívida, outros contribuintes optaram pelo parcelamento em até 48 vezes, também possível, ações que possibilitaram diminuir a dívida ativa", comenta a secretária Sô-

nia Molon. "Entretanto, a cada ano novos valores ingressam na dívida, fazendo com que ela cresça em proporção maior do que se amortiza com os pagamentos, o que exige iniciativas mais eficazes para conter seu crescimento", acrescenta Sônia.