

DA (IN)VIABILIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS MEIOS ALTERNATIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS EM SUBSTITUIÇÃO À AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

Rodrigo Leal Teixeira¹

Samanta Cardoso Nobre²

INTRODUÇÃO

Com a crescente discussão acerca da necessidade de aprimoramento da arrecadação tributária, principalmente quando se trata da celeridade e efetividade do atual modelo de cobrança dos créditos públicos, torna-se preciso estruturar um novo paradigma de recuperação do crédito que seja, ao mesmo tempo, sinônimo de recolhimento eficiente e instrumento de concretização dos direitos inerentes aos contribuintes.

Nesse aspecto, este estudo coloca em voga explicações acerca da utilização e eficiência dos métodos convencionais e alternativos de realização do crédito público, buscando analisar a viabilidade de aplicação dos meios alternativos de cobrança de tributos como instrumento substitutivo à ação de execução fiscal apregoada pela Lei de Execução Fiscal – (LEF).

1 Professor Mestre do Curso de Direito da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES.

2 Bacharela em Direito pela Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES.

Assim, ainda nessa conjuntura, considerando-se que o processo não pode ser um fim em si mesmo, devendo, por esse motivo, propiciar a entrega da prestação jurisdicional, o presente trabalho se justifica pela necessidade de análise dos meios alternativos à ação de execução fiscal para a cobrança de tributos diante não da faculdade, mas do dever do Estado de cobrar suas dívidas da maneira eficiente e dinâmica, sem que isso represente ao contribuinte ônus ou sanção.

Compõe um estudo sob o método dedutivo que, mediante pesquisa bibliográfica, uso de livros, artigos, julgados e jurisprudência e obras doutrinárias e legislativas permitiram uma maior compreensão em torno da temática debatida.

Dessa forma, realiza-se um estudo acerca do processo de execução fiscal por meio de um retrospecto histórico, com análise da origem e evolução dos feitos executivos fiscais até o procedimento adotado atualmente pela LEF, e o exame acerca da eficiência desse método convencional de cobrança.

Em seguida, cuida-se de um breve estudo sobre os principais meios alternativos de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública credora, a exemplo da utilização do protesto de Certidões de Dívida Ativa - CDAs, a inscrição do nome dos devedores de tributos no Cadastro Público de Inadimplentes - CADIN, a exigência de apresentação de Certidões Negativas de Débito - CND e a

utilização da transação tributária.

Por fim, examina-se a aplicabilidade desses meios alternativos de cobrança enquanto expediente alternativo às ações de execução fiscal à luz dos direitos fundamentais do contribuinte e em face da indispensabilidade de aprimoramento da arrecadação tributária.

Breve histórico do processo de execução fiscal

Antes que se dê início ao estudo dos principais meios alternativos de cobrança de tributos e à análise da viabilidade jurídica de adoção desses instrumentos em substituição às ações de execução fiscal, é necessário que se faça um breve retrospecto histórico acerca do processo de execução.

Por meio da Carta de Lei, de 22 de dezembro de 1761, cabia ao Conselho da Fazenda a jurisdição para processar e decidir as execuções das rendas e de todos os direitos e bens da Coroa. Nos termos do Alvará de 16/12/1774, a execução se dava conforme os Regimentos da Fazenda e da Lei do Reino, de modo que, após a expedição dos mandados executivos pelas dívidas constantes dos Livros da Alfândega, realizava-se a penhora e os autos eram então remetidos ao Superintendente-Geral para o prosseguimento do feito. A penhora era feita administrativamente pela própria administração ativa e somente durante a fase recursal é que a competência passava ao juízo (Paulsen, 2012).

Segundo Paulsen (2012), somente em 1831, com a centralização das finanças públicas brasileiras, é que se criou um órgão responsável por toda a fiscalização, inspeção, arrecadação e cobrança dos créditos públicos. Por meio da Lei nº 242, de 29/11/1842, instituiu-se o Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em primeira instância e restabeleceu-se o privilégio do foro para as causas da Fazenda Nacional, de modo que os Procuradores dos Feitos da Fazenda passaram a atuar em defesa da Coroa.

Paulsen (2012, p. 175) continua sua análise histórica acerca dos principais diplomas legais que trataram sobre o procedimento executivo fiscal durante o Brasil República:

[...] O Decreto nº 9.885, de 29/2/1888, expedido em face da autorização concedida pela Lei nº 3.348, de 20/10/1887 (art. 8º, §5º), tornou sem efeito toda a legislação anterior acerca do processo executivo e visava acelerar a cobrança da dívida ativa, que abrangia a dívida tributária e não tributária. A legislação revogada fundava-se basicamente na Lei de 22 de dezembro de 1761, no Decreto 736, de 20 de novembro de 1850, na Lei nº 628, de 17 de setembro de 1851, e na Instrução de 31 de janeiro de 1851. A execução fiscal obedeceria, desde então, ao citado decreto e às disposições dos Decretos 737, de 1850, e 9.549, de 1886, no que fossem aplicáveis. O Decreto-Lei 960, de 17 de dezembro de 1938, substituiu esse diploma e perdurou, com algumas modificações, até o advento do Código de Processo Civil de 1973 (Código Buzaid). Com esse diploma legal, o executivo fiscal passou a denominar-se 'execução fiscal' ou 'ação de execução', alterando fundamentalmente o sistema da execução forçada

fiscal, visto que o processo comum e o fiscal foram unificados. [...]

Somente em 1980, com edição da LEF, que trata sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, é que o Código de Processo Civil de 1973 – CPC/73 passou a ser aplicado apenas de forma subsidiária às execuções fiscais. Mesma sistemática procedimental foi mantida com a chegada do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/15.

Conforme se observa, a tentativa de dotar os procedimentos de execução da dívida ativa da Fazenda Pública de maior celeridade e eficiência deu origem à edição da LEF, sobre a qual se fará adiante algumas explicações.

A eficiência da utilização das ações de execução fiscal na cobrança de tributos

A execução fiscal nada mais é que uma subespécie da execução por quantia certa regida por uma lei especial (Lei n. 6.830/80) e, subsidiariamente, pelo CPC/15. E, embora conte apenas com a aplicação subsidiária do CPC/15, a sistemática do executivo fiscal introduzida pela LEF não se manteve alheia àquela já disposta pelo Código de Ritos. Em razão disso, tanto o CPC/15, quanto a LEF dispõem sobre um processo executivo de pura atividade de realização do direito do credor.

A edição de uma lei dispondo sobre a cobrança

judicial da Dívida Ativa da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias se deu sob o nítido propósito de agilizar e racionalizar a execução fiscal, por meio de um procedimento especial diverso da execução forçada então regulada pelo CPC/73 (Theodoro Júnior, 2007).

A exposição de motivos n. 223, de 20 de junho de 1980, que acompanhou o anteprojeto que resultou na LEF, ressaltou a necessidade de se garantir os privilégios próprios do crédito público diante da imprescindibilidade de predomínio do interesse público-econômico, financeiro e social face a qualquer outro interesse privado (Theodoro Júnior, 2007).

Entretanto, segundo Castro (2016), os resultados alcançados pela Fazenda Pública com a utilização dos chamados mecanismos convencionais de cobrança da dívida ativa tributária jamais foram os esperados.

Dados divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça, em agosto de 2011, por meio do Sumário Executivo do Relatório Justiça em números 2010, demonstram que o processo de execução fiscal mostra-se moroso e ineficiente. Além de não trazer eficácia à satisfação do crédito público, o procedimento executivo fiscal previsto na LEF revela-se demasiadamente dispendioso ao Estado. De acordo com o relatório,

Dos 83,4 milhões de processos em tramitação na Justiça Brasileira em 2010, 27 milhões referiam-se a processo de execução fiscal, constituindo

aproximadamente 32% do total. [...] Dos 46,3 milhões de processos pendentes na 1ª instância da Justiça estadual, aproximadamente 20,9 milhões (o equivalente a 45%) eram execuções fiscais (Brasil, 2010).

Sete anos mais tarde, os dados mais recentes divulgados pelo CNJ demonstram que a ineficácia e morosidade dos procedimentos de execução fiscal se mantêm. De acordo com o Relatório Justiça em números 2017, os processos de execução fiscal representam, agora, 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário (Brasil, 2017).

Como consequência desse estudo, a equipe técnica da área de Justiça e Cidadania do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA elaborou nova pesquisa, desta vez, relativa exclusivamente ao desempenho da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no tocante às execuções fiscais de dívida ativa da União distribuídas na Justiça Federal. O novo estudo concluiu que o valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25 (vinte e seis mil, trezentos e três reais e vinte e cinco centavos), enquanto o custo unitário total de uma ação de execução fiscal seria de R\$ 5.606,76 (cinco mil, seiscentos e seis reais e setenta e seis centavos). Já o tempo médio de tramitação do feito executivo alcançou a marca de 9 anos, 9 meses e 16 dias (Castro, 2016).

O mesmo estudo verificou, ainda, que a citação do devedor é um dos maiores obstáculos no recebimento do crédito tributário. Apenas 3,6% dos executados se apresentam

voluntariamente, em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa frustrada de localização do devedor e em 46,2% das demandas o executado sequer é encontrado. Com relação à satisfação do crédito, a pesquisa revelou que, embora em 15,7% dos processos haja a penhora de bens, somente 3,8% dos casos resulta em leilão judicial, sendo que em apenas 0,3% desses casos o pregão gera recursos suficientes para a quitação integral do débito (Castro, 2016).

Segundo Batista Júnior (2013), no Estado de Minas Gerais, a cobrança dos créditos públicos inferiores a R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), no ano de 2012, representava arrecadação de R\$ 303.994.330,60 (trezentos e três milhões, novecentos e noventa e quatro mil, trezentos e trinta reais e sessenta centavos). Em contrapartida, o custo dos procedimentos executivos para o Estado alcançava a exorbitante quantia de R\$ 802.950.000,00 (oitocentos e dois milhões, novecentos e cinquenta mil reais).

Em que pese o procedimento legal da execução fiscal buscar o equilíbrio da satisfação do crédito, das garantias e privilégios da Fazenda Pública e do direito de defesa do executado, a análise mais aprofundada dos resultados apresentados neste estudo permite colocar em discussão a eficiência do modelo processual atualmente utilizado na recuperação de créditos tributários da Fazenda Pública.

Assim, na exata medida em que a ação de execução fiscal se mostra como instrumento ineficaz, caro e demasiadamente demorado na cobrança da dívida pública

(Londe, 2017), emerge-se um debate acerca da viabilidade jurídica da substituição do procedimento executivo apregoado pela LEF pelos meios alternativos de cobrança à disposição da Fazenda Pública, os quais serão objeto de estudo da próxima sessão.

Os meios alternativos de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública credora

O protesto de Certidões de Dívida Ativa

O protesto avulta-se como ato formal e solene por meio do qual se atesta a inadimplência e descumprimento de uma obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida (Brasil,1997).

De acordo com Castro (2016, p.156), o procedimento do protesto de títulos e documentos ocorre da seguinte maneira:

Em primeiro lugar, dá-se a apresentação do título pelo credor supostamente prejudicado pelo inadimplemento da obrigação (art. 5º, *caput*), após o que o Tabelião irá realizar o protocolo do referido documento, verificar o preenchimento de seus requisitos formais (art. 9º) e expedir intimação ao devedor para que pague a dívida dentro do prazo limite de 3 dias (art. 14, *caput*, e §2º). Caso opte por realizar o pagamento dentro do prazo constante da intimação, poderá o devedor fazê-lo diretamente no cartório, oportunidade em que deverá recolher também os emolumentos e as despesas preestabelecidas (art. 19). Por fim, decorrido sem pagamento o lapso temporal de 3 dias – contados

do protocolo do título ou documento de dívida -, o Tabelião deve proceder ao registro do protesto (art. 20).

A Lei n. 12.767/2012, que alterou a Lei n. 9.492/1997, inovou ao trazer em seu artigo 25 a possibilidade do protesto também das CDAs da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. A inovação, todavia, gerou intensa discussão no âmbito doutrinário e jurisprudencial acerca da possibilidade e legalidade do protesto extrajudicial dos créditos públicos (Brasil, 1997).

Nessa linha, Abraão (2011, p.14) destacou que:

O protesto de certidão de dívida ativa, além de ser completamente inócuo, porque o crédito da Fazenda recebe garantias e tem disciplina preferencial na cobrança, poderia acarretar abalo de crédito, obstar eventual requerimento na impetração da concordata preventiva (recuperação da empresa) e desestimular o titular do valor a propor a execução fiscal sempre atento ao importe exigido.

O STJ, antes da alteração promovida pela Lei n. 12.767/2012, também entendia pelo não cabimento da medida. Somente com o julgamento do Recurso Especial n. 1.126.515, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, a jurisprudência, até então dominante, foi superada com o reconhecimento da legalidade do protesto de CDA.

As controvérsias, no entanto, somente

se amenizaram com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135, da Confederação Nacional da Indústria (CNI), em que o STF declarou a constitucionalidade do protesto de CDAs, entendendo ser referido procedimento de cobrança extrajudicial mecanismo constitucional e legítimo.

Da leitura do artigo 1º da Lei n. 9.492/97, depreende-se que o protesto busca, em primeiro lugar, provar a mora do devedor, cuja inadimplência é registrada por meio do ato formal perante o cartório de títulos e documentos (Barbosa, 2017).

No entanto, além de atestar a mora do contribuinte devedor, o protesto de CDA funciona como instrumento coercitivo de cobrança. Isso porque, consoante a redação do artigo 29 do aludido diploma legal, os cartórios fornecerão às entidades vinculadas à proteção do crédito, quando solicitada, certidão diária dos protestos registrados e dos cancelamentos efetuados, com a nota de se cuidar de informação reservada, da qual não se poderá dar publicidade pela imprensa, nem mesmo parcialmente (Brasil, 1997).

Assim, ao permitir que o nome do devedor seja incluído em serviços de restrição ao crédito, o sujeito passivo da obrigação vê, muitas vezes, restringida a sua esfera negocial, na exata medida em que não poderá obter empréstimos ou financiamentos junto a instituições oficiais de crédito, por exemplo (Barbosa, 2017).

Levado a efeito um estudo acerca do protesto

de CDAs pela Fazenda Pública, necessária uma análise acerca da inscrição do nome dos devedores de tributos no CADIN como meio indireto e alternativo de cobrança.

A inscrição do nome dos devedores de tributos no Cadastro Público de Inadimplentes – CADIN

O CADIN, nas palavras de Castro (2016), é uma garantia extraordinária do crédito tributário criada para desembaraçar a recuperação do crédito público.

A Lei n. 10.522/2002, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, trata sobre o assunto e estabelece, em termos gerais, que o CADIN conterá uma relação de pessoas físicas e jurídicas que sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas perante órgãos e entidades da Administração Pública Federal (Brasil, 2002).

Nos termos do permissivo legal, a inclusão do nome do devedor no CADIN se dará no prazo de 75 (setenta e cinco) dias, contados a partir da data de comunicação prévia ao devedor acerca da existência do débito e demais informações a ele pertinentes. Demonstrada, no entanto, a regularização da situação que deu origem à inclusão no mencionado cadastro, cumpre ao órgão ou à entidade responsável pelo registro a respectiva baixa no prazo de 5 (cinco) dias ou, na impossibilidade de fazê-lo dentro do quinquídio legalmente estabelecido, a emissão de certidão

de regularidade do débito ao devedor (Brasil, 2002).

De acordo com Borges e Reis (1999, p. 63),

[...] sem a menor sombra de dúvida, as causas que determinaram a criação do Cadastro Informativo dos Créditos de Órgãos e Entidades Federais não Quitados – Cadin foram inspirados pelo Serviço de Proteção ao Crédito – SPC, porque o Estado, através das instituições financeiras oficiais, também concede créditos, financia projetos e empreendimentos de interesse da iniciativa privada, também concede, permite e autoriza a exploração de serviços públicos por particulares, também vende bens de seu patrimônio e, em função dessas e outras atividades, também se torna credor de obrigações pecuniárias.

Nesse sentido, o CADIN acaba revelando a sua maior utilidade, por meio da proibição imposta à Administração de celebrar avenças junto às pessoas inadimplentes. Não por outro motivo, a Lei n. 10.522/02, por meio de seu artigo 6º, determina a consulta obrigatória prévia ao CADIN, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, à realização de operações de crédito que envolvam recursos públicos; à concessão de incentivos fiscais e financeiros e à celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos (Castro, 2016).

Haidar (2012), no entanto, defendeu a inconstitucionalidade do instituto:

De fato, a inscrição no Cadin restringe as atividades do contribuinte, especialmente pelo fato de que, embora a lei apenas pretenda inviabilizar a utilização de recursos públicos em financiamentos ou incentivos fiscais, as instituições bancárias, mesmo privadas, utilizam-no para impedir a realização de negócios que nada têm a ver com tais recursos.

Concluído o estudo em torno da utilização do CADIN como meio alternativo de cobrança de tributos, imperiosa a análise mais detida também da exigência, pela Fazenda Pública, da apresentação de Certidões Negativas de Débito e a utilização da transação tributária como modalidade indireta de cobrança fiscal.

A exigência de apresentação de Certidões Negativas de Débito e a utilização da Transação Tributária

A CND é figura decorrente dos direitos fundamentais de acesso à informação e de certidão trazidos pelos incisos XXXIII e XXXIV, do artigo 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O CTN também regulamenta a CND, ao estabelecer em seu artigo 205 a possibilidade de que a lei exija prova da quitação de determinado tributo por meio da expedição de certidão (Castro, 2016).

Sobre o assunto, Castro (2016 p. 175) pondera que:

Sob a ótica do sujeito passivo tributário, a CND pode ser enxergada não apenas como um direito, mas também como um dever, decorrentes das estudadas garantias do crédito tributário. Assim, tanto o sujeito passivo poderá exigir do Poder Público que elabore certidão contendo todas as informações fiscais referentes ao requerente, como, em alguns casos, deverá o Poder Público exigir do particular a apresentação da Certidão Negativa de Débitos como requisito indispensável à prática de determinados atos civis e empresariais.

Aliás, a própria CRFB/88 já traz uma exigência em seu artigo 195, §3º de regularidade fiscal para a prática de determinados atos empresariais, ao vedar a contratação da pessoa jurídica em débito com a Seguridade Social pelo Poder Público e a concessão de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios (Castro, 2016).

Ainda que minoritários, alguns entendimentos doutrinários se amparam na regra do artigo 146, III, b, da CRFB/88 para defender a inconstitucionalidade da exigência de apresentação das certidões negativas. De acordo com essa linha de entendimento, apenas o CTN ou outra lei com *status* de lei complementar poderia conter normas com exigências de apresentação de CND (Castro, 2016).

Paulino (2012, p.105-106) salienta, ao expor acerca dos limites jurídicos para a instituição das exigências de apresentação da CND, que

Contra exaustos, sejam aqueles que apenas tutelam os direitos da Administração, sejam aqueles que valorizam os direitos do contribuinte, a sujeição

da prática de atos jurídicos à regularidade perante a Fazenda Pública há de ser analisada mediante a ponderação dos princípios constitucionais, sob pena de converter a apresentação de certidões negativas a instrumento indireto para a arrecadação de tributos, ou melhor, a uma verdadeira ‘sanção política’.

Percebe-se, portanto, que a apresentação da CND funciona como meio alternativo de cobrança de tributos nas hipóteses em que a exigência dessa certidão para a prática de determinados atos encontre respaldo legal (Castro, 2016).

A transação, por outro lado, nada mais é que a realização de concessões mútuas com a finalidade de prevenir ou pôr fim a um determinado litígio. A transação tributária, especificamente, restringe esse conceito, já que somente é admitida para terminar o litígio (Castro, 2016). Esse é o sentido trazido pelo artigo 171 do CTN: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário” (Brasil, 1966).

Fernandes (2014, p.36-37) traça uma análise acerca das mais diversas orientações doutrinárias sobre o assunto:

[...] é justamente a partir do conceito de transação que parte da doutrina afasta, desde logo, a sua aplicação no âmbito do direito público, tendo em vista a impossibilidade de dispor do interesse

público. Essa característica mostra-se ainda mais acentuada nas relações tributárias, em que se faz presente o princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada. Para essa corrente doutrinária, o fato de o lançamento e a consequente cobrança do tributo serem realizados de forma plenamente vinculada e obrigatória impediria a aceitação do instituto na seara tributária.

Em contrapartida, outro setor da doutrina, o qual busca inspiração, sobretudo no direito comparado, tenta demonstrar que a instituição de um modelo geral de transação tributária iria ao encontro do princípio da eficiência administrativa, estando em consonância com o interesse público. Há ainda aqueles que admitem a transação, mas em hipóteses restritas e de forma excepcional.

A interpretação que se extrai do artigo 171 do CTN é a da possibilidade de que a lei permita a realização de concessões mútuas, marcada pela liberdade de atuação da Administração Tributária em conjunto com o contribuinte, mas também pelos limites vinculados aos permissivos legais, que irão prever os requisitos e condições da transação.

Alguns estados brasileiros adotaram legislação para tratar sobre o assunto. Algumas delas contêm normas gerais sobre a transação tributária. É o caso dos Estados do Rio Grande do Sul, Pernambuco, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e Goiás. Já outros Estados da Federação, como Alagoas, Ceará, Bahia e Santa Catarina, optaram por normas pontuais, com restrito âmbito de aplicação sobre o tema (Fernandes, 2014).

O Projeto de Lei n. 5.082/09 pretende instituir,

no ordenamento jurídico pátrio, um modelo de transação tributária. De acordo com a exposição de motivos do projeto,

2. O anteprojeto vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente. [...]

3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária (Brasil, 2009).

Registrado o estudo em torno do conceito e substanciais aspectos dos principais meios alternativos de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública, cumpre agora desenvolver uma análise acerca da utilização desses métodos alternativos face à necessidade de aprimorar a arrecadação e recuperação do crédito público e garantir ao contribuinte o seu direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

A utilização dos meios alternativos de cobrança de tributos à luz do dever fundamental de recolher tributos e dos direitos fundamentais do contribuinte

Realizado um breve estudo acerca dos principais meios alternativos de cobrança à disposição da Fazenda Pública credora, necessário que se faça uma análise acerca do emprego desses meios alternativos na construção

de uma nova sistemática capaz de garantir ao devedor os seus direitos fundamentais enquanto cidadão-contribuinte e promover a efetiva arrecadação tributária.

De acordo com as lições de Cardoso (2014), a tributação deixou de ser um mero meio arrecadatório no Estado Democrático de Direito, passando a funcionar como instrumento de consecução dos objetivos e dos valores constitucionais.

Ainda de acordo com Cardoso (2014, p.195),

No Estado Democrático de Direito, fruto de toda uma evolução histórica das formas de organização do Estado, o dever fundamental de recolher tributos se encontra alicerçado em novas bases e assume novas características. Não perdendo a sua característica de dever fundamental, decorrente de sua inerente função arrecadadora, que permite a manutenção do aparato estatal, o referido dever assume novas funções, condizentes com os novos objetivos constitucionais, de intervenção em setores da vida social e de instrumento de combate das desigualdades sociais e de redistribuição de renda.

Assim, percebe-se que aquele que não cumpre com o seu dever fundamental de pagar tributos gera um desequilíbrio no âmbito do sistema constitucional tributário, retardando o alcance de metas e objetivos constitucionais, a exemplo da erradicação da pobreza ou a redução das desigualdades sociais, de forma que a sonegação fiscal acaba por desvirtuar por completo o Estado Democrático e Social

de Direito (Castro, 2016).

Nesse sentido, Cardoso (2014) defende a necessidade de que seja afastada a concepção negativa da tributação enquanto norma de rejeição social e opressão de direitos, já que a tributação representa, em verdade, uma condição para a garantia e efetivação de direitos.

Não se pode esquecer, todavia, que a atividade arrecadatória deve sempre ser efetivada de acordo com os ditames constitucionais, com respeito aos limites e direitos do cidadão-contribuinte e aos princípios constitucionais tributários (Cardoso, 2014).

Ao legislador não é facultada a fixação de qualquer medida tendente à recuperação do crédito tributário, especialmente quando os princípios constitucionais tributários e de defesa do contribuinte não estiverem resguardados. Para que a garantia do crédito tributário se reputa válida, imprescindível que sejam asseguradas ao contribuinte devedor as garantias do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (Castro, 2016).

Para Franco Júnior (2016), o princípio do devido processo legal, enquanto garantia fundamental, tem aplicabilidade imediata, não podendo ser obstaculizada a sua efetivação pelo Poder Público. De maneira geral, o devido processo legal descreve a obediência às normas processuais dispostas em lei, garantindo aos cidadãos, por meio de atos e decisões devidamente fundamentados, um julgamento justo e igualitário. Assegura, ainda, a proporcionalidade

e a razoabilidade de leis e medidas aplicadas pelo Estado, podendo ser invocado pelo contribuinte para afastar a aplicabilidade de leis ou atos que se configurarem ilegítimos ou arbitrários.

Em breve lição acerca do princípio do contraditório, Di Pietro (2007, p.367) esclarece que:

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Paulino (2011), por sua vez, destaca que a garantia da ampla defesa está intimamente ligada ao contraditório. Assim, a ampla defesa representaria a oportunidade de contestar as acusações imputadas por meio da bilateralidade, ocasião em que se determinaria a existência também do contraditório.

Ao discutir sobre a imprescindibilidade do equilíbrio nas relações tributárias entre Fisco e contribuinte, Paulsen (2014, p. 197-198) pondera que:

Cabe considerar inicialmente que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para cobrança de seus créditos. Assim,

medidas como a interdição de estabelecimentos, não autorização de emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação da habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanção política”. Todavia, há situações específicas em que a restrição não se mostra desproporcional nem abusiva. Deve-se ter em conta que o dever de pagar tributos também tem caráter constitucional e que se caracteriza como dever fundamental.

Nesse sentido, entende-se que o respeito aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte deve ser observado pelo Estado fiscal para que a imposição de eventuais meios alternativos de cobrança não funcione como verdadeiras sanções tributárias de natureza política. Embora o Estado seja legitimado a dispor de meios previstos na legislação para coibir o não cumprimento de obrigações tributárias, os limites constitucionais delimitados ao ente tributante representam medidas de rigor (Franco Júnior, 2016).

Há de se consignar, contudo, que nem toda medida restritiva de direitos dos contribuintes pode ser considerada uma sanção político-tributária, como acima já destacado. Isso porque, em alguns casos, é evidente a necessidade de que o Poder Público aplique determinadas sanções ou penalidades a contribuintes que tornem a sonegação fiscal ou a burla de normas tributárias uma prática rotineira (Franco Júnior, 2016).

Nesse viés, Franco Júnior (2016) defende

que os meios alternativos de cobrança de tributos somente serão considerados sanções político-tributárias e, portanto, medidas inconstitucionais, quando lesarem direitos fundamentais de maneira desproporcional, uma vez que a aplicação de restrições em nome do interesse público se revela legítima diante da inexistência de direitos fundamentais absolutos.

Destarte, percebe-se que os novos modelos de satisfação do crédito público devem ser aplicados à luz do dever fundamental de pagar tributos e em face dos direitos fundamentais do contribuinte.

A (in)viabilidade de aplicação dos meios alternativos de cobrança de tributos como expediente alternativo à ação de Execução Fiscal

Depois de se ter analisado a origem e evolução do processo de execução fiscal, passando pelo procedimento executivo atual e pela eficiência do modelo convencional de cobrança, bem como pelos principais meios alternativos de cobrança de tributos à disposição da Fazenda Pública credora, emerge-se um debate acerca da viabilidade jurídica da utilização desses meios alternativos em substituição às ações de execução fiscal.

De acordo com Castro (2016, p. 135), “com o abarrotamento do Judiciário e o julgamento cada vez menos célere das controvérsias, a tendência é que a utilização de

meios alternativos de solução de conflitos ganhe cada vez mais força”.

A execução fiscal adquiriu, nos últimos anos, pertinência temática indiscutível diante de seu impacto na taxa de congestionamento do Poder Judiciário, conforme vem revelando a divulgação estatística do periódico anual “Justiça em Números”, do CNJ. Trata-se de um dos mais importantes fatores para o congestionamento do Judiciário e acaba, nesse sentido, sendo um problema que atormenta a eficiência na cobrança dos créditos públicos e os contornos de alcance de recursos para a satisfação das necessidades públicas (Deusdará; Lacerda; Santos, 2011).

É nesse cenário que surge a praticabilidade tributária e a necessidade de criação de novos instrumentos de cobrança. Para Costa (2007, p. 53), a praticabilidade “pode ser traduzida em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”. É dizer, a praticabilidade tributária refere-se aos instrumentos legalmente instituídos com vistas à eficácia dos mandamentos legais de maior relevância (Castro, 2016).

Castro (2016, p.71) prossegue suas lições e afirma que:

O Sistema Constitucional Tributário tem sido estudado pela doutrina tributária pátria com enfoque maior na sua condição de estatuto de proteção do contribuinte contra eventuais abusos cometidos pelas autoridades fiscais, falando-se

menos do que entendemos devido, no entanto, da necessidade de proteção dos contribuintes e responsáveis contra os abusos cometidos pelos demais detentores de capacidade contributiva.

Além de contribuir com a desjudicialização do Poder Judiciário, na medida em que diminui de maneira considerável os ajuizamentos de execuções fiscais, o protesto de CDA é um meio mais eficaz na recuperação de ativos do Estado, já que os índices de recuperação se mostram superiores aos índices atingidos nas ações de execução fiscal (Castro, 2016).

Ocorre que o protesto, em função de sua natureza dúplice, já que, ao mesmo tempo em que serve para comprovar a mora do devedor, torna pública a dívida, pode acabar gerando prejuízos aos atos negociais do sujeito passivo. À vista disso, o protesto de CDAs, quando não limitado pelo princípio da proporcionalidade, pode, não raras vezes, inviabilizar a atividade econômica de empresas, em evidente violação aos artigos 170, IV e parágrafo único, e 174 da CRFB/88 (Barbosa, 2017).

O CADIN, por outro lado, revela a sua maior utilidade por meio da proibição imposta à Administração de celebrar avenças junto às pessoas inadimplentes. Conforme já ressaltado, a Lei n. 10.522/02 proíbe, a título de exemplo, tanto a realização de operações de crédito que envolvam recursos públicos, quanto a concessão de incentivos fiscais e financeiros àqueles que tenham o seu nome inscrito no

cadastro (Castro, 2016).

Todavia, segundo Haidar (2012), as normas do CADIN geram prejuízos desnecessários aos contribuintes e que a própria jurisprudência sempre entendeu como ilegais. A ideia da ilegalidade do CADIN se baseia na ilicitude de proibir que o contribuinte, ainda que indiretamente, exerça suas atividades profissionais.

Haidar (2012) prossegue lecionando que, muito embora as instituições bancárias privadas e outras entidades não estejam obrigadas a consultar o CADIN, o registro pela Fazenda Pública cria dificuldades ao contribuinte, especialmente, no que diz respeito à obtenção de crédito.

Sob a ótica da utilização da CND, enquanto meio alternativo de cobrança de tributos, tem-se que, assim como o sujeito passivo poderá exigir do Poder Público a certificação de suas informações fiscais, o Estado, de igual modo, poderá também exigir do contribuinte, como requisito indispensável à prática de determinados atos civis e empresariais, a apresentação da CND e a consequente regularização fiscal (Castro, 2016).

De outra forma, a apresentação da CND pelo contribuinte pode representar uma forma oblíqua de cobrança por parte do Estado, privando o devedor do direito de livre acesso ao Poder Judiciário.

A transação tributária surge, de outro lado, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário e

forma de eliminação de conflitos. Trata-se de modalidade indireta de cobrança em que o sujeito passivo poderá obter a sua regularidade fiscal com a correção de pendências tributárias perante o Fisco, que receberá o seu crédito sem precisar recorrer às delongas de uma controvérsia ou demanda judicial (Fernandes, 2014).

Frise-se, porém, que a atuação da Fazenda Pública que não se paute nos ditames legais e constitucionais pode tornar o instituto da transação tributária um ato discricionário fiscal da Administração, de forma que a consensualidade represente verdadeira disposição do interesse público pelo ente tributante (Fernandes, 2014).

Saliente-se que o Direito Tributário não deve servir de instrumento de tutela exclusiva de interesses econômicos ou arrecadatórios. A relação tributária deve exprimir, antes de tudo, uma relação obrigacional de deveres justos e equivalentes, e nunca uma relação de poder do Fisco diante do contribuinte (Machado, 2006).

Não se pode perder de vista que o conceito de justiça tributária abrange também a segurança jurídica e a segurança dos direitos fundamentais. Desse modo, a ideia de segurança jurídico-tributária sugere a garantia e preservação dos direitos, tanto do Fisco, enquanto credor do tributo, como do contribuinte, na defesa do seu patrimônio. Nessa perspectiva, à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, não se admite que o poder de tributação estatal invalide os direitos fundamentais do contribuinte

ou que as garantias do devedor tornem inócua e ineficaz a atividade fiscal do Poder Público (Ferreira, 2016).

Desta feita, os meios alternativos de cobrança de tributos somente terão aplicabilidade enquanto instrumentos de cobrança substitutivos à ação de execução fiscal quando a sua utilização pela Fazenda Pública credora não representar ao devedor um ônus ou sanção desproporcional e capaz de suprimir por completo os seus direitos de contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do estudo e análise acerca da evolução histórica do processo de execução fiscal, percebe-se que, embora tenha tentado agilizar e racionalizar o procedimento executivo fiscal, a LEF não se livrou da lentidão e ineficácia da cobrança judicial da dívida ativa. Em que pesem as inovações terem destacado mecanismos mais efetivos de satisfazer os direitos do credor, com menor grau de onerosidade possível ao devedor, a atual conjuntura do sistema judiciário brasileiro mostra uma realidade distante da necessária redução da litigiosidade e garantia da prestação jurisdicional de maneira eficiente.

Nesse cenário é que surge o debate acerca da necessidade de novos modelos de satisfação do crédito público, representados pelos diversos meios alternativos de cobrança dos tributos, na medida em que a eficiência na

recuperação de recursos para os cofres públicos é assunto ligado ao interesse de todos os administrados, em especial, dos cidadãos contribuintes.

É preciso ter em mente que o desequilíbrio gerado no âmbito do sistema constitucional tributário em razão do não cumprimento, pelo contribuinte, do seu dever fundamental de pagar tributos, além de retardar o alcance de metas e objetivos constitucionais, prejudica a intervenção positiva do Poder Público nos diversos setores da vida social. Entretanto, não se pode esquecer que a atividade arrecadatória da Administração deve se pautar em ditames constitucionais, de modo que o exercício da atividade tributária pela Fazenda Pública não acabe por violar frontalmente as garantias individuais e de proteção dos contribuintes.

Nesse panorama, não se faculta ao legislador e à própria Administração fiscal o estabelecimento de qualquer medida tendente à recuperação ou ao aprimoramento do crédito tributário que não cuidem de resguardar os princípios constitucionais tributários e de defesa do contribuinte.

Assim, a viabilidade da utilização dos meios alternativos de cobrança de tributos, enquanto expediente alternativo às ações de execução fiscal, estará sempre condicionada ao respeito dos princípios constitucionais tributários e à garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, de maneira que o procedimento empregado pela Fazenda Pública com os meios indiretos de cobrança não

represente ao devedor um ônus ou sanção desproporcional.

REFERÊNCIAS

ABRAÃO, Carlos Henrique. *Protesto: caracterização da mora, inadimplemento obrigacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARBOSA, Leonardo Máximo. *Princípio constitucional da eficiência: protesto como alternativa ao processo de execução fiscal*. II ENPEJUD: Decisão judicial: processo decisório e precedentes, 2017. Disponível em <<http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/333>> Acesso em: abril de 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O protesto de CDA como Mecanismo Alternativo de Cobrança de Créditos Tributários de Pequena Monta no Estado de Minas Gerais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 137-146, abr. 2013.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo. Funções de Cadin e seus reflexos sobre a livre iniciativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v.2, p. 63, mar. 1999.

BRASIL. *Exposição de motivos do Projeto de Lei n. 5.082/2009*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm>. Acesso em: abril de 2018.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1966.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 22 de setembro de 2002.

BRASIL. *Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997*. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 11 de setembro de 1997.

BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 22 de julho de 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça REsp 1126515, Rel. Min. Herman Benjamin, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 16.12.2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5153, Relator Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2016, Acórdão publicado no Diário de Justiça de 06/02/2018. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: abril de 2018.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

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

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Sumário executivo: relatório justiça em números 2010*. Brasília, agosto de 2011. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em: março de 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório analítico: relatório justiça em números 2017*. Brasília, 2017. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros>>. Acesso em: março de 2018.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França; SANTOS, Herta Rani Teles. *Execução Fiscal: um tema atual sob diferentes olhares*. Brasília: Consulex, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 20.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014.

FERREIRA, Patrícia Fortes Attademo. *Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte*. São Paulo: Cia do Ebook, 2016.

FRANCO JÚNIOR, Nilson José. *Sanções políticas em matéria tributária*. Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Brasília, 2016. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/2216/2/NilsonJoseFrancoJuniorDissertacao2016.pdf>> Acesso em: abril de 2018.

HAIDAR, Raul. O Cadin e a torpeza estatal geram o arrastão tributário. *Revista Consultor Jurídico*, 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jul-02/justica-tributaria-cadin-torpeza-estatal-geram-arrastao-tributario>>. Acesso em: abril de 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Comunicado número 83: custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*. Brasília, março de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7844>. Acesso em: março de 2018.

LONDE, Carlos Rogério de Oliveira. *O protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa prévio à execução fiscal*. Salvador: Juspodvm, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. A exigência de certidão negativa de débito condicionando a prática de atos jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 207, dez. 2012.

PAULINO, Silvia Campos. Os pressupostos constitucionais do contraditório e da ampla defesa nos processos administrativos fiscais. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10512&revista_caderno=26>. Acesso em: abril de 2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.