

Autor: Douglas Roberto Ferreira – SINDAFEP/PR

Protesto da Certidão de Dívida Ativa

Área: Direito Tributário

2015

Resumo

O Brasil é um país que tem como um dos seus principais fundamentos a dignidade da pessoa humana, por isso, entre os seus objetivos estão a construção de uma sociedade justa, a erradicação da pobreza e a redução da desigualdade social. Possuidor de uma das maiores concentrações de renda do mundo, a intervenção do Estado é necessária para materializar os direitos humanos fundamentais da maioria dos brasileiros, com isto é indispensável a arrecadação tributária. No exercício de 2013, a Receita Federal arrecadou R\$1,1 (trilhão), enquanto que o valor da dívida ativa da União, em 31 de dezembro de 2012, era de R\$ 1,1 (trilhão). Essa expressiva sonegação gera outro problema: o acúmulo de processos no Poder Judiciário. Em 13 de janeiro de 2015, o total de 2.195.349 contribuintes era responsável por cerca de 64,93% das dívidas ativas da União, sendo que todas eram de valores inferiores a R\$ 20.000,00. O estudo será direcionado visando responder às perguntas: Comparando custos *versus* benefícios, compensa executar esses dois milhões de contribuintes? O protesto das Certidões de Dívida Ativa amenizaria este problema? Protestar as Certidões de Dívida Ativa é constitucional ou inconstitucional? A Confederação Nacional de Indústria está requerendo a declaração de inconstitucionalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa através Ação Direta de Inconstitucionalidade 5135.

Palavras-Chaves: (In)Constitucionalidade, Protesto, Dívida Ativa.

Objetivo

O objetivo deste trabalho é avaliar se o protesto da Certidão de Dívida Ativa é constitucional ou inconstitucional.

Metodologia

As metodologias utilizadas na elaboração deste trabalho foram o estudo bibliográfico, a análise de decisões do Poder Judiciário e algumas estatísticas apuradas por entidades conceituadas (DIEESE, IPEA, etc).

Conclusões

O estudo realizado possibilita defender a constitucionalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa – CDA pelos seguintes motivos: a) O art. 25 da Lei nº 12.767/2012 é constitucional; b) O protesto da CDA não caracteriza desvio de finalidade nem sanção política; c) Não há incompetência dos tabelionatos para protestar a CDA; d) Os princípios da eficiência, da economia processual e da igualdade justificam o protesto da CDA; e) no caso em estudo, deve prevalecer a supremacia do interesse público sobre o interesse privado; f) O Estado e as interpretações jurídicas precisam acompanhar a evolução da tecnologia; g) Se pode ser protestado um título de crédito, muito mais uma dívida ativa que corresponde ao descumprimento de um dever fundamental.

Abreviaturas e Siglas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AFRMM – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CTN – Código Tributário Nacional

DASN – Declaração Anual do Simples Nacional

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

MF – Ministério da Fazenda

MP – Medida Provisória

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

SIF – Sistema de Inspeção Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 DEVER E OBRIGAÇÃO.....	3
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	8
3 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	10
4 PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	13
5 DIVERGÊNCIAS QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	16
5.1 INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 25 DA LEI Nº 12.767/2012.....	17
5.2 DESVIO DE FINALIDADE.....	24
5.3 SANÇÃO POLÍTICA.....	26
5.4 INCOMPETÊNCIA DOS TABELIONATOS PARA PROTESTAR CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	30
5.5 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS COM BASE EM PRINCÍPIOS.....	34
5.5.1 Princípio da Eficiência.....	36
5.5.2 Princípio da Economia Processual.....	39
5.5.3 Princípio da Igualdade.....	41
5.6 SUPREMACIADO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O INTERESSE PRIVADO.....	42
5.7 EVOLUÇÃO DA TECNOLOGIA.....	44
5.8 PAGAR TRIBUTO É UM DEVER FUNDAMENTAL.....	47
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS.....	53

Introdução

A Constituição Federal consagra o Brasil como um Estado Democrático de Direito e ressalta entre os seus alicerces a dignidade da pessoa humana. Dentre os seus objetivos fundamentais destacam-se a construção de uma sociedade justa, a redução da desigualdade social, a erradicação da pobreza, a promoção do bem de todos, entre outros. Entretanto, na prática, constata-se que estamos longe de uma verdadeira democracia.

Em setembro de 2014, o valor do salário mínimo era de R\$ 724.00, no entanto, de acordo com as informações divulgadas pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE, o seu valor deveria ser de R\$ 2.862.73. Quanto ao imposto de renda da pessoa física no exercício de 2013/2014, apenas 13,3% dos assalariados foram obrigados a efetuar a declaração, ou seja, a maioria da população (86,7%) obteve renda mensal inferior a R\$ 1.710.78.

Os dados expostos confirmam a expressiva concentração de renda existente no Brasil. Através do Censo 2010, apurou-se que 40% da renda total fica nas mãos de 5% da população brasileira. Somente 1% possui uma renda superior a R\$ 203.100,00 por ano (R\$ 16.250,00 por mês). Todos esses dados comprovam que a materialização dos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira depende da intervenção estatal.

Para que o Estado possa interferir é necessário haver recursos financeiros disponíveis, conseqüentemente se torna essencial a cobrança de tributos. Um agravante, que exige investimentos estatais expressivos, é ser o quinto país do mundo em população e em extensão territorial. Não será possível consolidar uma sociedade justa sem a interferência estatal, fato este que fundamenta a implantação dos tributos.

Se por um lado a tributação é uma necessidade, por outro, há os direitos humanos fundamentais que justificam uma limitação ao poder de tributar. Da mesma maneira que o cidadão tem o dever fundamental de pagar tributo, ele também deve ter sua dignidade humana respeitada, por isso a tributação precisa ser justa, deve acatar os princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, do mínimo existencial, da isonomia, entre outros.

Simplificar e reduzir a carga tributária não são suficientes para combater a sonegação. Em outubro de 2014, em nível nacional, mais de 390 mil optantes do Simples Nacional estavam devendo cerca de R\$ 14 bilhões. Com o regime tributário do Simples Nacional, houve uma diminuição, em média, de 70% no valor do imposto devido pelas micros e pequenas empresas, mesmo assim cerca de 90% delas apresentaram divergências entre o faturamento declarado e o real, conforme as informações divulgadas pelo Delegado Adjunto da Receita Federal da Regional de Londrina.¹

A Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina realizou a Operação Concorrência Desleal. As informações obtidas por meio de cruzamento de dados contidos na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN com os detalhes de Notas Fiscais Eletrônicas, compras efetuadas pelo Governo do Estado e pelas prefeituras catarinenses, relatórios das empresas de cartão de crédito e débito, entre outras fontes de informação, possibilitaram que a Receita Estadual detectasse a sonegação. Constatou-se que 55% das empresas optantes do Simples Nacional (72,7 mil) haviam informado ao fisco receita bruta inferior à efetivamente registrada.²

Das setenta e duas mil e setecentas empresas irregulares, mais de onze mil informaram na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN do exercício de 2011 uma receita bruta anual igual a zero, porém, ao ser efetuado o cruzamento de dados apurou-se que essas empresas ocultaram cerca de R\$ 1 bilhão em receita bruta. Também detectaram que 389 empresas catarinenses tiveram receita bruta superior a R\$ 3,6 milhões no ano de 2011. Esses dados confirmam que a sonegação e a inadimplência não diminuíram na mesma proporção que o imposto.

A intervenção estatal é uma necessidade para concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. As estatísticas do Simples Nacional mostram que apenas reduzir a carga tributária não acaba com a sonegação. Todas as informações apresentadas mostram a necessidade e a complexidade para se estabelecer uma tributação justa.

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de responder às seguintes perguntas: Comparando custos *versus* benefícios, compensa executar todos os

¹ Fonte: Sindicato das Empresas de Consultoria, Assessoria, Perícias e Contabilidade de Londrina – SESCAP. Disponível em: http://www.flrangiel.com.br/?pg=desc_noticias&cod=139 e <http://www.tactus.com.br/2012/06/04/150-empresas-cairam-na-malha-fina-e-podem-sair-do-simples/>. Acessados em 11/01/2015.

² Fonte: Mundo Corporativo – Economia SC – Acessado em 17/01/2013. Site: <http://www.economiasc.com.br/index.php?cmd=mundo-corporativo&id=12651>.

contribuintes que sonegaram? O protesto das Certidões de Dívidas Ativas amenizaria este problema? Protestar as Certidões de Dívidas Ativas é constitucional ou inconstitucional? A Lei 6.830/80 impede o protesto das Certidões de Dívidas Ativas?

Para responder às questões serão analisados os conceitos de dever, de obrigação, de obrigação tributária, de Certidão de Dívida Ativa e de protesto. Após um estudo superficial dos assuntos referidos, serão avaliados os argumentos de doutrinadores que defendem a inconstitucionalidade do protesto da CDA e os fundamentos dos que interpretam de maneira contrária, ou seja, dos que advogam a sua constitucionalidade.

1. Dever e Obrigação

No dicionário “Novo Aurélio – Século XXI” , editado em 1999, consta que a palavra dever é oriunda do latim *debere*, corresponde a ter obrigação de, estar na obrigação de restituir, ter dívida ou deveres, obrigação moral determinada. Pela definição de dever conclui-se que nem sempre ele será decorrente de norma jurídica, porém pode ser imposto por uma questão de ordem social. Será a possibilidade ou não de estabelecer uma sanção ao descumprimento do dever que identificará a sua espécie.

Quando o compromisso de cumprir um dever é assumido espontaneamente, com plena liberdade de escolha, sem vínculo com qualquer tipo de ordem legal, estaremos diante de um dever moral. Em se tratando de dever jurídico haverá a previsão de sanção no caso de seu descumprimento. Independentemente de ser decorrente da vontade humana, o dever jurídico deverá ser cumprido por imposição de ordem legal. Ele poderá ser decorrente de contrato ou de ordem jurídica.³

Kelsen afirmava que sendo o direito concebido como uma ordem coercitiva “uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita pelo Direito e, portanto, como conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga

³ LIMA; Francisco Gérson Marques de. Os Deveres Constitucionais: o cidadão responsável. IN BONAVIDES; Paulo. LIMA; Francisco Gérson Marques de. BEDÊ, Fayga Silveira. Constituição e Democracia. São Paulo: Malheiros, 2006

à condução oposta um ato coercitivo como sanção”.⁴ Para caracterizar dever jurídico é necessário haver a previsão de uma sanção como consequência do descumprimento.

O direito e o dever estão vinculados, não há direitos sem deveres. Em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão consagrou três deveres fundamentais: o dever de obediência, o dever de pagar tributo e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública. A definição de dever tem acompanhado a evolução do conceito de Estado e dos direitos humanos fundamentais.

No Estado Liberal a intervenção estatal deveria ser mínima. Os únicos deveres dos cidadãos eram defender a pátria e pagar impostos. Com a evolução para o Estado Social surgiram os deveres sociais. A atuação estatal tornou-se essencial com as consequências geradas pelo liberalismo, com a Revolução Russa e com os efeitos das guerras mundiais. Hodiernamente, predomina o Estado solidário. Ficou claro que o Estado não é o único detentor do poder nem o exclusivo responsável pelos problemas sociais e ambientais existentes. Todos esses avanços mostraram o vínculo dos direitos humanos fundamentais com os deveres fundamentais.

Nem nos estados de direito democrático se verifica em termos absolutos assimetria entre direitos e deveres, pois que há direitos que são também deveres, verificando-se assim em relação a estes uma parcial simetria entre direito e dever. No mesmo sentido das intensas relações entre os direitos e os deveres fundamentais vai a idéia de que **não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão** indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos. **E não há deveres sem direitos porque é de todo inconcebível um estado de direito democrático assente num regime unilateral de deveres**, já que contra ele se levantariam as mais elementares exigências de justiça e de respeito pelos direitos humanos, (...) ⁵ (grifo nosso)

Para reivindicar direito é preciso estar com os deveres atualizados. O direito de participar de um concurso público exige que o candidato, sendo do sexo masculino, esteja em dia com os serviços militares. Terá direito a receber salário aquele que cumprir sua jornada de trabalho. Importante ressaltar que apesar de todo

⁴ KELSEN; Hans. Teoria Pura do Direito. Traduzido por João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁵ NABAIS; José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2009.

direito estar vinculado a um dever, nem todo dever corresponde a uma obrigação, entretanto inexiste obrigação desvinculada de um direito.

Nem todo dever se classifica como um dever jurídico. Para caracterizar dever jurídico é necessário que haja uma conduta prescrita acompanhada da previsão de sanção em caso dela ser descumprida. Este é um detalhe que diferencia o dever da obrigação. Para toda obrigação descumprida há uma sanção a ser aplicada, enquanto que nem todo dever não cumprido gerará a aplicação de uma sanção. Somente haverá punição ao dever jurídico desrespeitado.

O doutor Grau, ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, destaca a distinção entre dever e obrigação enfatizando que o dever jurídico consolida uma limitação à vontade de quem por ele alcançado. O que for definido como dever jurídico pelo ordenamento jurídico há de ser compulsoriamente cumprido, sob pena de sanção jurídica, enquanto que a obrigação, em sentido estrito, estabelece um vínculo, em razão do qual uma pessoa deve a outra o cumprimento de uma determinada prestação.⁶

Percebe-se que há um diferencial entre dever e obrigação. Esta deve ser classificada como uma modalidade específica do dever jurídico. Na obrigação a restrição será sempre transitória, ou seja, prevalecerá até o momento em que houver o cumprimento da prestação. O limite imposto pelo dever pode ser permanente, principalmente se for um dever moral e se estiver vinculado a uma questão ideológica.

A obrigação é mais específica do que o dever jurídico porque ela contém a noção de crédito. (...) Mesmo que um interesse moral justifique a existência de uma obrigação, ele só assim poderá ser qualificado se for convertido em um valor patrimonial, seja por convenção ou por lei. O instituto da obrigação evoluiu mais para proteger o interesse do credor do que para reforçar o dever do obrigado. É uma relação criada para munir o credor de instrumentos coercitivos que lhe permitam exigir o adimplemento da prestação pelo devedor.⁷

Entre os diversos conceitos de obrigação ressaltamos a interpretação de Monteiro que a define como “a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o

⁶ GRAU; Eros Roberto. Nota sobre a Distinção entre Obrigação, Dever e Ônus. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66950/69560>. Acessado em 17/11/2014.

⁷ MORAES; Emanuel Macabu. Protesto Notarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 52.

adimplemento através de seu patrimônio”.⁸ Trata-se de uma relação jurídica de natureza pessoal e tem como elementos essenciais a duplicidade de sujeitos, o objeto e o vínculo jurídico.

A obrigação envolve uma relação de natureza pessoal e econômica, que tem como uma das consequências do inadimplemento a possibilidade de responsabilização patrimonial do devedor. O princípio da dignidade da pessoa humana impede que o devedor seja penalizado fisicamente pela inadimplência, entretanto o seu patrimônio responde pelo cumprimento da obrigação. Apenas as pessoas vinculadas a esta relação jurídica poderão ser responsabilizadas.

De acordo com a técnica romana, as obrigações são classificadas levando em consideração o objeto que constitui a prestação. Na elaboração do Código Civil Brasileiro de 2002, o legislador aplicou esta técnica para qualificar as obrigações em: obrigação de dar (coisa certa ou incerta), obrigação de fazer, e obrigação de não fazer.⁹ Doutrinariamente, as obrigações são definidas como:

(...) a obrigação de dar se distingue em obrigação de dar coisa certa e obrigação de dar coisa incerta. **A obrigação de dar coisa certa** estabelece entre as partes um vínculo, pelo qual o devedor se compromete a entregar ou restituir ao credor um objeto perfeitamente determinado, que se considera em sua individualidade, como, por exemplo um cavalo de corridas, uma jóia, uma peça de mobiliário. **A obrigação de dar coisa incerta**, ao contrário, tem por objeto a entrega de coisa não considerada em sua individualidade, mas no gênero a que pertence. (...) Assim, por exemplo, a obrigação do comerciante que vendeu duzentas sacas de açúcar de determinada marca. Ao credor é indiferente que o pagamento se faça com mercadoria tirada deste ou daquele armazém, pois se imagina a semelhança de qualidade. (...)

Na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. (...) Assim, assume obrigação de fazer o empreiteiro que ajusta a construção de uma casa; ou o escritor que promete a um jornal uma série de artigos, (...)

A obrigação de não fazer é aquela em que o devedor assume o compromisso de se abster de um fato, que poderia praticar, não fosse o vínculo que o prende. Trata-se de obrigação negativa, paralela à obrigação de fazer, que é positiva. (...) Assim, ata-se a tal espécie de obrigação a pessoa que promete não vender uma casa a não ser ao credor, (...) ¹⁰ (*grifo nosso*)

⁸ MONTEIRO; Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. Atualizado por Carlos A. D. Maluf. São Paulo: Saraiva, 2007

⁹ Idem, *Ibidem*, p. 51.

¹⁰ RODRIGUES; Silvio. Direito Civil – parte geral das obrigações. 30ª ed. 9ª tir. São Paulo: Saraiva, 2008, p.19-20, 31 e 41.

Por muito tempo predominou doutrinariamente que a diferença entre a obrigação de dar e a de fazer estaria no fato de que em se tratando de uma obrigação de dar possibilitaria recorrer ao Poder Judiciário para solicitar a adoção de medidas (penhora, arresto, etc) que permitissem a entrega do objeto ao credor. Na obrigação de fazer a pessoa tem a privacidade de decidir se produzirá ou não determinado objeto. Por exemplo, caso o devedor se recuse a pintar um quadro a única solução será o ressarcimento de perdas e danos. Não haverá como obrigá-lo a fazer o que foi combinado. ¹¹

Monteiro definiu um novo critério de diferenciação entre as obrigações de dar e de fazer. Será uma obrigação de dar se o objeto a ser entregue não depender de qualquer atuação do devedor, ou seja, o objeto já existe, não será necessário o devedor fazê-lo. Será uma obrigação de fazer se o objeto a ser entregue depender de ser produzido pelo devedor. O objeto precisa ser fabricado para depois haver a entrega. Na obrigação de dar o mais importante é o objeto e não quem o fez, enquanto que na obrigação de fazer o credor pode exigir que a prestação seja realizada exclusivamente pelo devedor. ¹²

As informações expostas apresentam uma noção básica sobre obrigações e permitem afirmar que toda obrigação é um dever, entretanto nem todo dever é uma obrigação. Este trabalho visa estudar a constitucionalidade do protesto da certidão da dívida ativa, por isso faz-se necessário analisar a definição de obrigação tributária e suas espécies.

2. Obrigação Tributária

No Direito Privado, um dos requisitos para a validade do negócio jurídico é a livre manifestação de vontade das partes envolvidas, caso contrário o negócio será

¹¹ Idem, Ibidem, p.32

¹² MONTEIRO; Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. Atualizado por Carlos A. D. Maluf. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 92.

considerado inexistente. No Direito Público, a obrigação tributária independe de uma manifestação de vontade do sujeito passivo, ela surge com a ocorrência do fato gerador, que na opinião de muitos doutores deveria ser denominado de hipótese de incidência. A concretização do fato previsto em lei dá origem à relação tributária que envolverá um sujeito ativo, um sujeito passivo, uma causa e um objeto.

Algumas diferenças específicas entre a obrigação de direito privado e a obrigação tributária são ressaltadas por Nogueira¹³. Ele destaca que para haver o dever de pagar tributo há a necessidade de existir uma previsão legal, independe da vontade das partes. A cobrança desta obrigação deverá respeitar plenamente o princípio da legalidade, portanto a sua exigibilidade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O descumprimento da obrigação tributária fundamentará a aplicação de multa punitiva. A obrigação de direito privado exige uma livre manifestação de vontade, a sua exigibilidade será facultativa e as multas previstas em contrato serão de caráter indenizatório.

O Código Tributário Nacional classifica as obrigações tributárias em principal ou acessória, sendo que aquela surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sempre será referente a uma quantia em dinheiro, portanto envolve uma prestação de natureza patrimonial. A obrigação acessória decorre de legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Está ligada a deveres de natureza não patrimonial.

Obrigação tributária é definida por Machado como “*a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*”.¹⁴ A obrigação principal está vinculada ao pagamento do tributo e de penalidade pecuniária, enquanto a acessória será relativa a obrigação sem conteúdo pecuniário.

Há divergências de opiniões entre os doutrinadores quanto a classificação da obrigação tributária como acessória. Na opinião de Carvalho, as obrigações do contribuinte de fazer ou não-fazer são estabelecidas visando facilitar o

¹³ NOGUEIRA; Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.151-154.

¹⁴ MACHADO; Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 122

conhecimento, o controle e a arrecadação do tributo. O objetivo básico destas obrigações é auxiliar o Estado na verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária. Trata-se de deveres que não têm natureza obrigacional, por isso o correto seria denominá-los de deveres instrumentais ou formais.¹⁵

Machado¹⁶ tem uma interpretação diferente. Ela enfatiza que a finalidade da obrigação acessória é facilitar o cumprimento da obrigação principal. Só faz sentido haver obrigação acessória em razão da existência da obrigação principal. Mesmo em situações em que não houver a obrigação principal, como no caso de uma venda de mercadoria beneficiada por isenção, existirá a obrigação acessória de emitir a nota fiscal de venda, que servirá para gerenciar o estoque, controlar sua receita que fará parte da base de cálculo do imposto de renda. Pensamento semelhante é o de Borges:

Uma crítica que não deve ser aceita constrói a seguinte argumentação: tal como vetustamente disciplinada, no Direito Privado, a obrigação principal é subsistente por si mesma numa determinada relação jurídica, enquanto a obrigação acessória só subsiste para complementar a principal ou, em determinadas circunstâncias, substituí-la. Para essa vertente o erro do CTN decorreria de que, em Direito Tributário, não cabe a categoria doutrinária das obrigações de fazer. Porque, para caracterizá-las como tais, não basta o simples *facere*. É necessário que esse *facere* constitua a finalidade da própria obrigação. Ora, em Direito Tributário, a obrigação de fazer não é em si mesma um fim, senão um meio assecuratório do cumprimento da obrigação principal ou de controle da observância dos pressupostos para o desfrute da imunidade ou isenção. Logo, a obrigação tributária acessória só o seria num sentido impróprio, dada a sua irreduzível atecnia. Porque a obrigação tributária acessória consiste num *facere* preordenado a um *dare*, isto é, a obrigação tributária principal, a sistemática do CTN apartar-se-ia das obrigações de fazer, como tradicionalmente estudadas pela doutrina. **Como se vê, essa crítica não sustenta a invalidade das normas que, no CTN, disciplinam as obrigações acessórias. Limita-se a increpá-las de tecnicamente incorretas. E, para fundamentar essa increpação, socorre-se das doutrinas jurídicas, sobretudo civilísticas.**¹⁷ (grifo nosso)

A obrigação acessória pode ser imposta através de decretos, por intermédio de normas complementares do Poder Executivo, ela não depende de lei em sentido estrito como ocorre com a obrigação principal. Importante salientar que “(...) o ponto central entre as duas imposições reside no objeto e na forma de cumprimento. O

¹⁵ CARVALHO; Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 284-287.

¹⁶ MACHADO; Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 122.

¹⁷ BORGES; José Souto Maior. Obrigação Tributária. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.43-44.

que diferencia a obrigação principal da acessória é o objeto (ato determinado na norma) e sua causa individual (lei ou legislação)".¹⁸

Foi declarada repercussão geral no recurso extraordinário 640.452, no qual é questionado o caráter confiscatório da multa relativa à operação que não gerou débito tributário do ICMS. O simples fato de não haver tributação do ICMS não dispensa a emissão da nota fiscal, visto que a receita bruta poderá ser a base de cálculo de tributos federais. Na decisão do ARE 709980 AgR/SP, o Ministro Dias Toffoli enfatizou que "1. A orientação da Corte é no sentido a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei".¹⁹

Predomina no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a obrigação tributária acessória existe independentemente da obrigação principal. Esta se origina da ocorrência do fato gerador, enquanto a acessória é proveniente da legislação tributária, que impõe condutas de fazer ou não fazer visando a obtenção de informações que auxiliem na arrecadação e na fiscalização dos tributos.

Ocorrido o fato gerador surge a obrigação tributária principal, que através do lançamento constituirá o crédito tributário. Caso o contribuinte não pague nem apresente reclamação dentro do prazo fixado, o crédito tributário devidamente constituído será inscrito como dívida ativa na repartição administrativa competente.

3. Certidão de Dívida Ativa

A palavra dívida é oriunda do latim *debita*, indica um valor, em dinheiro, que deverá ser pago a alguém. Trata-se de uma obrigação que uma pessoa terá de pagar, reembolsar ou satisfazer algo a outra pessoa. Ela decorre do não cumprimento de uma obrigação, portanto está vinculada a um crédito regularmente constituído que está vencido e não pago. A dívida indica que o sujeito passivo, ou devedor, tem uma prestação pendente a ser executada em favor do respectivo credor.

¹⁸ BELTRÃO; Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 199.

¹⁹ Supremo Tribunal Federal - Decisão do ARE 709980 AgR/SP – Relator: Min. Dias Toffoli. Obtido através do <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5282731> Julgamento 17/12/2013. Acessado em 22/11/2014.

Na contabilidade há os juros ativos e os passivos. Este corresponde a uma despesa financeira, enquanto que aquele indica uma receita financeira. Há doutrinadores que contestam a adoção desta técnica em relação à dívida, visto que esta é oriunda de uma obrigação, é um compromisso pendente a ser cumprido, portanto é correta a classificação de uma dívida como passiva e discutível a utilização da expressão dívida ativa.

A expressão “ativa” está relacionada com o sujeito ativo da relação jurídica. No direito brasileiro consolidou-se o entendimento de que a expressão “dívida ativa” é sinônimo de crédito exigível vencido e não pago. Esses créditos inadimplentes podem ser de natureza tributária ou não tributária. Os requisitos básicos para serem classificadas como dívidas ativas são: crédito público, inexistência de causa extintiva ou suspensiva da exigibilidade e a inscrição da dívida.

O conceito de dívida ativa é fixado pelo § 2º, do art. 39, da Lei 4.320/64, no qual descreve que a Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem como os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

O Código Tributário Nacional define que 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. A inscrição transforma o crédito tributário em dívida ativa tributária, portanto é correto identificar a inscrição “como sendo o ato administrativo pelo qual se registram nos livros ou fichários do órgão administrativo competente os créditos tributários exigíveis por não terem sido pagos no prazo legal”.²⁰

²⁰ ROSA JR; Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 628-629.

É fundamental que o devedor tenha usufruído plenamente do contraditório e da ampla defesa para que a dívida possa ser inscrita. Deve ser apurada a constitucionalidade e legalidade do crédito tributário, conferir se não há qualquer erro na aplicação da lei, averiguar se o crédito constituído não está na dependência de defesa ou recurso, confirmar se houveram decisões finais nos processos administrativos ou judiciais pertinentes. Todos esses detalhes devem ser analisados minuciosamente antes da inscrição da dívida.²¹

A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. A dívida ativa é oriunda de um crédito tributário que é apurado através do devido processo administrativo, no qual os princípios fundamentais da legalidade, do contraditório e da ampla defesa devem ser respeitados. Trata-se de uma presunção relativa, pois o sujeito passivo, ou terceiro que tenha interesse, mesmo após a inscrição em dívida ativa, poderá questionar a existência, o valor ou qualquer outra falha no procedimento de apuração.

De acordo com o artigo 202, do Código Tributário Nacional, o termo da inscrição da dívida ativa deverá indicar 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 processo administrativo de que se originar o crédito.

A omissão de qualquer dos requisitos acima ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula. Em obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa, o contribuinte terá novo prazo para se defender das informações contidas na parte modificada. Moraes salienta que:

A certidão de dívida como título rigorosamente formal, não pode ser viciada, isto é, conter vícios. Nem pode ser deficiente. Assim, a falta de um dos requisitos formais da certidão de dívida ativa basta para torná-la nula, excluindo o cabimento da ação da execução. Segundo nossos Tribunais, é nula a execução fiscal baseada em certidão viciada ou deficiente. (...) **A omissão de**

²¹ MORAES; Bernardo Ribeiro de. Dívida Ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 58-59

requisitos essenciais prejudica a sua validade, tornando-a imprestável. (...) A falta de requisitos essenciais torna nula a certidão de dívida, **entretanto esta nulidade não é insanável. Ao contrário, poderá ser remediada a qualquer tempo, se** não existir cobrança judicial, ou, então, **até a decisão de primeira instância,** em caso contrário. Sendo nulidade relativa, está, a priori, sujeita à substituição por parte da Fazenda Pública, que deverá suprir o documento defeituoso, expedindo outra certidão.²² (grifo nosso)

A dívida ativa adquire o caráter de executoriedade a partir do momento em que a certidão é extraída do livro próprio, ou do arquivo virtual, de onde aquela fora inscrita. Um dos efeitos provocados pela inscrição da dívida ativa é a presunção de liquidez e certeza do crédito, sendo que a partir deste momento poderá ser emitida a Certidão de Dívida Ativa. Para que um crédito tributário seja classificado como dívida ativa tributária é necessário a sua inscrição.

Ocorrido o fato gerador, formalizada a obrigação tributária principal, constituída a dívida ativa e permanecendo inadimplente o contribuinte, qual deve ser o próximo passo: a execução da dívida ativa conforme a Lei de Execução Fiscal ou o protesto da Certidão da Dívida Ativa? O objetivo principal deste trabalho é responder a esta questão, por isso se faz necessário analisar o conceito jurídico de protesto.

4. Protesto da Certidão de Dívida Ativa

O verbo protestar significa uma manifestação contra determinada situação, revolta contra alguma coisa, afirmar solenemente, reclamar, entre outros. Juridicamente, o protesto corresponde a um ato notarial, formal e solene, que amparado em documentos objetiva comprovar a inadimplência e o descumprimento de determinada obrigação. O artigo 1º, da Lei 9.492/1997, define que o protesto é ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Os serviços concernentes ao protesto devem ser realizados conforme estabelecido na Lei 9.492/1997, sendo que entre as suas finalidades estão a garantia da autenticidade, da publicidade, da segurança e da eficácia dos atos jurídicos. Os seus efeitos são decorrentes de lei, estão desvinculados da vontade

²² MORAES; Bernardo Ribeiro de. Dívida Ativa. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.99

humana, portanto são atos jurídicos *stricto sensu*. Por produzir efeitos independentemente da vontade das partes envolvidas, o ato do protesto deverá estar de acordo com os requisitos da lei, caso contrário será nulo.

Além de ser um ato jurídico *stricto sensu*, o protesto é público, extrajudicial, formal, unitário e misto. O exercício da função notarial e de registro depende da delegação do poder público, portanto a oficialidade é efeito do caráter público do ato. É extrajudicial por ser realizado independente de autorização judicial. Sua formalidade decorre das exigências estabelecidas nos artigos 22 e 23 da Lei 9.492/1997. Trata-se de ato unitário, pois somente um protesto gera efeitos para todos os envolvidos (devedor, avalista, endossante, etc). Por fim, o protesto é considerado um ato misto por competir ao Tabelião do Protesto lavrá-lo e registrá-lo.

23

Moraes²⁴ ressalta que “se o protesto nasceu vinculado à letra de câmbio, hoje ele se destaca como o melhor meio de prova do descumprimento ou inadimplemento de todas as obrigações líquidas e vencidas, sejam decorrentes da vontade ou de imposição legal”. Nos casos em que o protesto é decorrente da vontade humana, devido aos princípios da literalidade e da cartularidade, será necessário que o documento da dívida seja reconhecido expressamente pelo devedor no seu próprio corpo. Esta concordância é dispensada quando a obrigação decorre diretamente da lei.

Uma questão que tem gerado polêmica é a possibilidade ou não de protestar a certidão de dívida ativa. O entendimento que vinha predominando no Poder Judiciário era de que o protesto seria desnecessário devido à existência da Lei 6.830/80, que estabelece as regras básicas para a execução fiscal. A Fazenda Pública só poderia executar o seu crédito conforme a lei específica, ou seja, deveria ser efetivada a Lei de execução fiscal (Lei 6.830/80).

Processo Resp 287824/MG – Recurso Especial – Relator: Ministro Francisco Falcão. Data do **Julgamento: 20/10/2005**.

Ementa: (...) I - A Certidão de Dívida Ativa, a teor do que dispõe o art. 204 do CTN, goza de presunção de certeza e liquidez que somente pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário. II - A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão somente para aparelhar o **processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei**

²³ BUENO; Sérgio Luiz José. Tabelionato de Protesto. Coord. Christiano Cassetari. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 37-40.

²⁴ MORAES, Emanuel Macabu. Protesto Notarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 35 e 56.

6.830/80. (Lei de Execuções Fiscais) III - Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.²⁵ (grifo nosso)

No parecer 248/2006-E, de 30 de junho de 2006, protocolado CG. 38.754/2005, o juiz Álvaro Luiz Valery Mirra ressalta que o termo “outros documentos de dívida” previsto no art. 1º da Lei n. 9.492/1997, engloba documentos representativos de obrigação líquida, certa e exigível, considerados pela lei processual como títulos executivos extrajudiciais. Com este entendimento, até mesmo os “documentos de dívida” que não são classificados como título de crédito ficaram sujeitos ao protesto.

Mesmo contrariando o posicionamento predominante do Poder Judiciário, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou a PGFN nº 32, em 06 de abril de 2006, especificando em seu artigo 1º que as Certidões de Dívida Ativa da União, especialmente aquelas cujos valores não ultrapassem o limite (R\$ 10.000,00) estabelecido pela Portaria MF nº 49, de 1º de abril de 2004, poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

Em 15 de dezembro de 2009, o Presidente do Conselho Nacional de Justiça, o Ministro Gilmar Mendes, assinou a Recomendação n.º 26, na qual resolve aconselhar os Tribunais de Justiça, por seu órgão competente, a edição de ato normativo que regulamente a possibilidade de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa.

Na Ata e Certidões de Julgamento da 102ª Sessão Ordinária, realizada em 06 de abril de 2010, consta que o procedimento Ato nº 0007390-36.2009.2.00.0000, de relatoria da Conselheira Morgana Richa, que trata da proposta de recomendação aos Tribunais de edição de ato normativo que regulamente a possibilidade de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa, foi aprovado à unanimidade.²⁶

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a portaria nº 429, editada em 4 de junho de 2014, através da qual faculta a utilização do protesto extrajudicial por falta de pagamento de certidões de dívida ativa da União ou do Fundo de

²⁵ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial - REsp 287824/MG. Ministro Francisco Falcão. Acessado em 01/12/2014, através do http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=protesto+certid%E3o+d%E3o+de+d%C3e9bito+ativo&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11

²⁶ Conselho Nacional de Justiça. Ata e Certidões de Julgamento da 102ª Sessão Ordinária. Publicada no DJ-e nº 72/2010, em 23/04/2010.

Garantida do Tempo de Serviço para dívidas de valor consolidado de até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). O protesto deverá ser realizado no domicílio do devedor.

Com todas essas alterações, permanece o debate da inconstitucionalidade de protestar a Certidão de Dívida Ativa. Foi incluído o artigo 25, na Lei 12.767/2012, com a finalidade de eliminar qualquer dúvida quanto à possibilidade de protesto, no entanto a inclusão deste artigo serviu de argumento aos que repudiam o protesto da CDA. Na sequência serão analisadas as críticas dos que julgam este artigo inconstitucional e os argumentos dos que defendem a sua constitucionalidade.

5. Divergências quanto à Constitucionalidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

Os doutrinadores que discordam do protesto da Certidão de Dívida Ativa alegam a inconstitucionalidade do artigo 25, da Lei 12.767/2012, argumentam que protestar a CDA caracteriza um desvio de finalidade, uma sanção política. Também reclamam haver incompetência dos tabelionatos para efetuar o protesto da CDA. Afirmam que a cobrança da dívida ativa de ser realizada conforme especifica a Lei 6.830/80.

As críticas são contestadas. Há doutrinadores, juízes, procuradores, entre outros, que julgam constitucional o protesto da CDA. Além de contestarem os argumentos dos que reprovam o protesto, apresentam outros fundamentos que alicerçam a sua constitucionalidade. Serão analisados os aspectos mais relevantes para que se possa assentar uma conclusão quanto à constitucionalidade ou inconstitucionalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa.

5.1 Inconstitucionalidade do Art. 25 da Lei nº 12.767/2012

Muitos doutrinadores defendem a impossibilidade de protestar a certidão de dívida ativa, afirmam que ela não é abrangida pelo artigo 1º da Lei 9.492/97.²⁷ Mesmo sem previsão legal, o Conselho Nacional de Justiça editou a recomendação nº 26, em 26 de dezembro de 2009, na qual recomenda aos Tribunais a edição de ato normativo que regulamente a possibilidade de protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa.

Por certo período, predominou no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o protesto da Certidão de Dívida Ativa era desnecessário e havia ausência de previsão legal. Afirmavam que o protesto era indevido em razão da presunção de certeza e liquidez que o art. 204, do Código Tributário Nacional, assegura a essas certidões.

A mudança de interpretação ganhou impulso com um parecer da Ministra Eliana Calmon, no qual especificou: “**O protesto da certidão de dívida ativa não é necessário, mas também não se diga ser nocivo**, dado o caráter público da informação nele contida. Por conseguinte, não é razoável cogitar de dano moral *in re ipsa* pelo simples protesto da certidão de dívida ativa”²⁸ (grifo nosso). A partir deste juízo, constatou-se uma diversidade nas decisões judiciais.

Para acabar com a discussão referente à falta de previsão legal, a Lei nº 9.497/97 foi alterada com a inclusão do parágrafo único, do artigo 1º, através do artigo 25, da Lei nº 12.767 de 2012, que 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. A adição deste parágrafo instaurou um novo debate: a inconstitucionalidade formal e material do artigo 25.

Importante ressaltar que há inconstitucionalidade material quando o conteúdo da lei é incompatível com o preceito da Constituição. Ela decorre de uma desarmonia entre o conteúdo normativo da lei e o conteúdo normativo da Constituição. A inconstitucionalidade formal ocorre quando a forma de elaboração da

²⁷ Lei 9.492/97. Art. 1º. 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. Parágrafo único. 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012\)](#)

²⁸ Superior Tribunal de Justiça. Relatora Ministra Eliana Calmon. Recurso Especial REsp nº 1.093.601/RJ, 2ª Turma. J. 18/11/2008. DJe 15/12/2008

lei não corresponde ao modelo processual previsto na CF. Caracteriza-se pelo descumprimento de requisitos formais de elaboração legislativa.²⁹

Em junho de 2014, a Confederação Nacional da Indústria - CNI ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 5135 requerendo que seja declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 1º da lei 9.492/97, que foi acrescentado pelo artigo 25 da Lei nº 12.767/2012. Asseguram haver vícios formal e material de constitucionalidade no art. 25.

A conversão da Medida Provisória – MP nº 577/2012 na Lei 12.767/2012 introduziu o parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 9.492/97, no qual discrimina que “Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”. A CNI julga haver inconstitucionalidade formal pelo fato da introdução do parágrafo único ao artigo 1º não ter respeitado o devido processo legislativo (CF, artigos 59 e 62) e o princípio da separação dos poderes (CF, artigo 2º).³⁰

Como fundamento da inconstitucionalidade formal, a CNI argumenta que o artigo 25, da Lei 12.767/2012, trata de uma matéria totalmente desvinculada do assunto que a originou. O tema básico desta lei, oriunda da MP nº 577/2012, é a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica, por isso entendem que a inclusão do artigo 25, permitindo o

²⁹ NEVES; Marcelo. Teoria da Inconstitucionalidade das Leis. São Paulo: Saraiva, 1988, p.110.

³⁰ Constituição Federal - CF. Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

CF. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

CF. Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservada a lei complementar; IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

protesto da certidão da dívida ativa, é inconstitucional por desrespeitar os artigos 59 e 62 da Constituição Federal.

O Ministro Roberto Barroso solicitou informações prévias ao Senado quanto às inconstitucionalidades alegadas. Em atendimento ao questionamento, o Senado Federal respondeu que os artigos 59 e 62 da CF não impedem que o Congresso Nacional efetue emendas às medidas provisórias submetidas à sua apreciação. Essa possibilidade tem gerado muita polêmica, por isso há a proposta de emenda à Constituição nº 11, de 2011, na qual o § 13 veda que a medida provisória e o projeto de lei de conversão contenham matéria estranha a seu objeto.³¹

A maioria das medidas provisórias sofrem emendas parlamentares introduzindo artigos que tratam de assuntos totalmente desvinculados daquele que fundamentou a sua edição. A medida provisória 578, de 31 de agosto de 2012, foi redigida visando permitir a depreciação acelerada dos veículos automóveis para transportes de mercadorias e dos vagões, locomotivas, locotratores e tênderes, no entanto foram apresentadas trinta e cinco emendas parlamentares, sendo que a de número 4 sugeria a extinção do exame para ingresso como advogado nos quadros da Ordem dos Advogados do Brasil, ou seja, o seu conteúdo era plenamente divergente do especificado na MP 578.

A redação final desta MP foi convertida na lei 12.788, de 14 de janeiro de 2013, com isto regulamentou a depreciação acelerada e gerou alterações na: a) Lei 11.775/2008 que define medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural; b) Lei 9.430/1996 que trata de legislação tributária federal, das contribuições para a seguridade social e do processo administrativo de consulta; c) Lei 10.893/2004 que discorre sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante; d) Lei 12.249/10 que versa sobre o regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infraestrutura da indústria petrolífera nas regiões norte, nordeste e Centro-Oeste; etc.

Diversas leis foram alteradas através desta medida provisória. A Lei nº 10.893/2004 foi afetada pelo parágrafo único do artigo 4º, que determina a não

³¹ Proposta de Emenda à Constituição nº 11, de 2011, Emenda nº 1-CCJ (Substitutivo) Parecer nº 255. “§ 13. A medida provisória e o projeto de lei de conversão não conterão matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão”.

incidência do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM sobre a navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de granéis líquidos, transportadas no âmbito das Regiões Norte e Nordeste. Neste caso, há doutrinadores afirmando que o § único do art. 4º desrespeita o princípio da uniformidade tributária, no entanto não indagaram a sua constitucionalidade formal.

Em ambos os casos (MP 577 e 578) houve a inclusão de emendas parlamentares sem elo com a matéria principal. O fato de a Constituição Federal não estabelecer qualquer restrição à realização de emendas parlamentares que incluam matéria estranha ao texto original da Medida Provisória, fundamentou a proposta de EC nº 11, de 2011. Antes da EC 32/01³², toda e qualquer matéria tributária poderia ser regulada por medida provisória. Após esta emenda, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que é livre a edição de medidas provisórias sobre matérias relativas ao Direito Tributário, exceto se o assunto depender de Lei Complementar.

RE 429158 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL
AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 28/05/2013.
Ementa (...)

O Supremo, no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.667/DF, **concluiu pela possibilidade de se disciplinar matéria tributária por meio de medida provisória.** (*grifo nosso*)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Por meio da decisão de folha 142 a 145, neguei seguimento ao recurso extraordinário. Conforme ressaltei, **o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região está em harmonia com a posição adotada pelo Supremo, no sentido de ser a medida provisória instrumento legislativo apropriado para a instituição ou majoração de tributo**, inclusive sendo cabível a reedição, observando-se a anterioridade nonagesimal em razão da primeira edição da norma. (*grifo nosso*)

No caso do protesto da CDA é importante destacar que ele já era permitido pelo artigo 1º da Lei 9.492/97. O caput especifica que “Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação

³² Constituição Federal. Art. 32, § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I – relativa a: (...) b) direito penal, processual penal e processual civil; (...) III – reservada a lei complementar.

originada em títulos e **outros documentos de dívida**". Foi embutido o artigo 25, na Lei 12.767/2012, para eliminar qualquer dúvida quanto à inclusão da Certidão de Dívida Ativa no termo "outros documentos de dívida".

A nova filosofia jurídica descarta o legalismo, reconhece os valores como integrantes do sistema jurídico, independentemente de estarem discriminados ou não no texto normativo específico. A interpretação da norma não deve ser puramente literal, portanto é incoerente não considerar a Certidão de Dívida Ativa incluída em "outros documentos de dívida". O Supremo Tribunal Federal tem destacado em suas decisões a relevância da interpretação sistemática das normas.

Supremo Tribunal Federal – STF - AI 823353 / RS – Rio Grande do Sul – Agravo de Instrumento – Relator: Min. Marco Aurélio. – Julgamento: 27/04/2011 (...)

II – Certo, a regra do artigo 111 do CTN traduz o princípio universalmente aceito de que **o direito excepcional há de ser interpretado literalmente. (...) O aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar. Neste sentido se diz que a interpretação deve ser teleológica, isto é, deve visar a realização das finalidades ou objetivos da lei. Pois no campo da interpretação da lei o formalismo jurídico vem cedendo espaço; tanto a doutrina quanto a jurisprudência pouco a pouco, passo a passo, vêm prestigiando os princípios como padrões valiosos de interpretação e aplicação das normas jurídicas**, inserindo-os no centro de uma nova concepção de Direito denominada pós-positivista. (grifo nosso)

Poder incluir artigos desvinculados do assunto que fundamentou a elaboração da medida provisória, doutrinariamente é estranho e questionável. Um dos objetivos da proposta de emenda Constitucional 11/2011 é justamente eliminar esta possibilidade. Esta proposta é uma prova de que o entendimento que vem prevalecendo é bastante criticado. A emenda Constitucional 32/01 permite que a medida provisória trate de questões tributárias respeitando o princípio da anterioridade. É discutível a inclusão deste princípio, pois a medida provisória deve ser utilizada em caso de urgência.

Apesar de todos esses aspectos críticos, quanto à questão de inconstitucionalidade formal, o mais importante é destacar que uma interpretação sistemática do artigo 1º da Lei 9.492/97 engloba a Certidão de Dívida Ativa como um

documento sujeito ao protesto. Além disto, predomina no Senado o entendimento de que não afeta a constitucionalidade da medida provisória a inclusão de artigos com assuntos diferentes dos que fundamentaram a sua edição, portanto julgamos que não há inconstitucionalidade formal no parágrafo único do artigo 1º da lei 9.492/97.

Em relação à inconstitucionalidade material, a Confederação Nacional da Indústria especificou na ADI 5135 que “a regra tida por inconstitucional emerge como mais um artifício extrajudicial para pressionar os devedores ou supostos devedores do Fisco a quitar os seus débitos”. Entende-se que o protesto da CDA está sendo usado como um instrumento de coação, caracterizando desta maneira desrespeito ao devido processo legal e descumprimento das súmulas 70, 323 e 547,³³ que condenam práticas coercitivas na exigência do tributo devido.

Em complemento, há o relato que “os postulados constitucionais que visam assegurar a livre prática de atividade econômica lícita (parágrafo único do art. 170³⁴ da CRFB) e a liberdade do exercício profissional (artigo 5º, XIII,³⁵ da CRFB)”. O primeiro detalhe a ser realçado é o fato de que o protesto da Certidão de Dívida Ativa não contraria qualquer uma das três súmulas referidas, pois ele não impedirá que o contribuinte continue a exercer a sua atividade empresarial. O protesto apenas deixará registrada a inadimplência do contribuinte.

Não se pode olvidar de que não há direito absoluto. As súmulas 70 e 323 não serão aplicadas de imediato em situações como a de transporte de mercadoria acobertada por documentação fiscal falsa, mercadoria desacompanhada de

³³ Súmulas do Supremo Tribunal Federal. Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

³⁴ Constituição Federal. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) III - função social da propriedade; (...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

³⁵ Constituição Federal. Art. 5º 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: (...) XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

qualquer documentação fiscal, entre outros casos similares. Antes de liberar a mercadoria e, conforme o caso, o transportador, o fisco poderá exigir a identificação da verdadeira origem da mercadoria, apurar a regularidade do produto perante o Sistema de Inspeção Federal – SIF, averiguar se a mercadoria não é roubada, conferir se o produto não está adulterado (combustível, por exemplo), etc.

A Constituição Federal especifica que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e consagra entre os seus fundamentos a livre concorrência, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, entre outros. Conclui-se que a livre iniciativa não é absoluta e que em determinadas situações deverão ser aplicados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

A Carta Magna brasileira consagra as ideologias liberais e sociais, por isso o Estado deverá, através de leis, reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. O protesto de Certidão de Dívida Ativa é um recurso que poderá auxiliar no combate a concorrência desleal. A cobrança do tributo não pago através da Lei de Execução Fiscal prestigia o sonegador, pois envolve um processo demorado e ineficaz.

Predomina no Brasil a tributação indireta, com isto o consumidor final ao efetuar o pagamento do produto ou da mercadoria estará entregando ao empresário o valor do produto acrescido dos impostos embutidos e da margem de lucro. O contribuinte de fato é o consumidor final. O empresário estará se apropriando do imposto que foi pago, caso não o repasse ao Estado. Neste caso, seria incoerente protestar a Certidão de Dívida Ativa? Acreditamos que não.

O protesto provocará efeitos negativos para o empresário, no entanto não o impedirá de exercer suas atividades empresariais. Também é importante salientar que o custo do protesto é muito inferior ao da execução fiscal. As normas devem ser analisadas e aplicadas com base em princípios, por isso é possível concluir que não há inconstitucionalidade formal nem material no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997.

5.2 Desvio de Finalidade

O princípio da finalidade impõe que a Administração Pública sempre deverá atuar visando o interesse público. Estará caracterizado o desvio de finalidade quando o ato ou contrato administrativo for realizado com propósito diverso. A primeira dúvida a ser esclarecida é: este princípio é sinônimo ou não do princípio da impessoalidade? Doutrinariamente, há opiniões divergentes.

Para Hely Lopes Meirelles, o princípio da impessoalidade corresponde ao princípio da finalidade, que impõe ao administrador o dever de objetivar o fim legal em todos os atos que pratique. O fim legal é exclusivamente aquele que a norma de Direito indica de forma expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. Todo ato administrativo deverá ter como finalidade o interesse público.³⁶

Interpretação diferente é a de Celso Antônio Bandeira de Mello. Ele entende que o princípio da finalidade está embutido no princípio da legalidade, pois é preciso saber com que objetivo a lei foi criada para que ela possa ser aplicada coerentemente. O sentido de uma norma é explicado, justificado e conferido pela sua finalidade. Um dos componentes da lei é a sua finalidade legal, portanto, é coerente afirmar que a base constitucional do princípio da finalidade encontra-se na própria consagração do princípio da legalidade.

O desvio de finalidade fica caracterizado quando a Administração Pública, através de seu agente, atua visando objetivos desvinculados do interesse público ou pratica o ato sem qualquer fim previsto em lei. Se o ato for praticado desprezando o interesse público e objetivando satisfazer interesses privados será qualificado como desvio de finalidade genérica. Será classificado como específico, caso seja praticado focando uma finalidade pública diferente da prevista em lei.

Há certa dificuldade para provar o desvio de finalidade. No julgamento do Agravo de Instrumento 579.210-AgR/MG, o ministro Joaquim Barbosa destacou que “O acórdão que foi objeto de recurso extraordinário deu provimento à apelação da entidade-agravada **reconheceu a insuficiência dos esforços probatórios do Fisco para caracterizar o desvio de finalidade** do imóvel”.³⁷ A caracterização de

³⁶ MEIRELLES; Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 25^o ed. Atualizado por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 85-86.

³⁷ Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no Agravo de Instrumento. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 06/04/2014. Acessado em 30/12/2014. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610389>.

desvio de finalidade depende de comprovação.

Há tributaristas que classificam o protesto da Certidão de Dívida Ativa como um desvio de finalidade. Afirmam que o protesto é efetuado visando comprovar a impontualidade e o inadimplemento do devedor, para na sequência constituí-lo em mora, sendo que, em relação à CDA, a configuração ocorre automaticamente com a ausência de recolhimento, fato que dispensa o protesto. Essas alegações estão amparadas na decisão do processo AC 2401 PR 2007.70.002401-8, julgado em 12/05/2010, no qual a relatora foi a Dra. Marga Inge Barth Tessler.

1. Se a CDA comprova o inadimplemento do débito fiscal, gozando inclusive de presunção de certeza e liquidez, **não há sentido em admitir que ela seja levada a protesto, porque a finalidade deste**, nos termos do art. 1º, da Lei 9.492/1997 é a prova do inadimplemento e o descumprimento da obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. 2. **A única forma de se cobrar a dívida fiscal é por meio de execução fiscal** e, para tanto, basta que a Fazenda Pública instrua a petição inicial executiva com a CDA. Assim, o protesto não se enquadra no procedimento legal previsto para a cobrança da dívida ativa.³⁸ (grifo nosso)

O desvio de finalidade ocorre quando o ato ou contrato administrativo for realizado sem visar o interesse público. O protesto da Certidão da Dívida Ativa foi implantado visando materializar os princípios da eficiência e da economia processual, reduzir os custos processuais ao Estado e ao contribuinte, consolidar maior celeridade ao Poder Judiciário, entre outros. Os objetivos do protesto da CDA não se classificam como desvio de finalidade genérico nem específico.

O escopo do protesto de Certidão de Dívida Ativa é simplificar o processo de arrecadação do tributo devido. Trata-se de uma medida que reduzirá os custos da cobrança, livrará o Poder Judiciário de uma expressiva quantidade de processos e possibilitará um tratamento igualitário a todos os contribuintes. O protesto da CDA, apesar de ser um ato coativo, será um instrumento de justiça fiscal.

³⁸ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo AC 2401 PR. Relatora Marga Inge Barth Tessler. Disponível em: <http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17315206/apelacao-civel-ac-2401-pr-20077015002401-8-trf4>. Acessado em 30/12/2014.

Esta é, em nossa opinião, a nova visão que se deve ter do instituto de protesto. Ato probatório? Sem dúvida, principalmente quando se fala de títulos de crédito. **Ato coativo? Com certeza, mas a coação aqui não deve ser vista como um acontecimento maléfico, prejudicial a alguém. A coação, nesse caso, tem um aspecto funcional, isto é, ao mesmo tempo que busca solucionar uma pendência, permite que o Poder Judiciário se libere para julgar, com mais preparo e de forma mais rápida, outras lides que realmente merecem a sua atenção e que muitas vezes são prejudicadas pela quantidade exacerbada de ações que superlotam este poder.**³⁹ (grifo nosso)

Não classificamos o protesto como um ato coativo. Para caracterizar coação é necessário que haja violência psicológica e declaração de vontade viciada. As funções do protesto são preservar direitos e servir de instrumento probatório. O objetivo do protesto da Certidão da Dívida Ativa é deixar registrado que determinado contribuinte não cumpriu o seu dever fundamental de pagar tributo. Na maioria dos casos, materializar este objetivo através da Lei de Execução Fiscal é inconveniente por questão de custo versus benefício.

5.3 Sanção Política

O verbo sancionar pode corresponder a uma “aprovação” ou a um “castigo” ou a uma “punição”. Significará “aprovação” quando o termo for utilizado com a finalidade de indicar a confirmação, a concordância com a publicação de uma lei. O art. 66, da Constituição Federal, estabelece que a Casa (Senado ou Câmara dos Deputados) que concluir a votação deverá enviar o projeto de lei ao Presidente da República para sancioná-lo ou rejeitá-lo. Será sinônimo de “castigo” ou de “punição” quando houver a imposição de penalidades aos que descumprirem as normas legais.

Juridicamente, sanção “é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”.⁴⁰ Para impor o cumprimento das leis é necessário que haja previsão de penalidade para quem desrespeitá-las, caso contrário há o risco de existir uma norma válida, mas ineficaz. A sanção não exerce apenas função punitiva, ela também tem função preventiva, reparatória, didática,

³⁹ SILVA, Luiz Ricardo. O Protesto do Documento de Dívida. Porto Alegre: Norton Livreiro, 2004, p.117.

⁴⁰ MACHADO; Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 497.

incentivadora e assecuratória.⁴¹

Levando em consideração a natureza das sanções, elas se classificam em: penal, civil, trabalhista, processual, administrativa, tributária, entre outras. Há doutrinadores que classificam os protestos das Certidões de Dívidas Ativas como sanções administrativas, as quais “consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos”.⁴² Para Seixas, a sanção administrativa tributária é aquela que tem como objetivo específico “punir o ilícitos cometidos no pagamento do tributo e nos deveres administrativos, desde que não contenham alguma falsidade, e somente pode ser fixada por uma norma legal, mesmo que o dever administrativo seja instituído por uma norma infralegal”.⁴³

Muitos tributaristas asseguram que empregar a sanção política para recebimento da Dívida Ativa é um desrespeito ao princípio da separação dos poderes. Consideram que o Poder Executivo estaria exercendo uma função exclusiva do Poder Judiciário ao recorrer à sanção política para que o contribuinte cumpra sua obrigação principal. Defendem que a cobrança deve ser efetuada por intermédio do devido processo legal.

Um pequeno trecho da decisão do Recurso Extraordinário nº 591.033/SP foi uma das bases dos críticos ao protesto da Certidão de Dívida Ativa. Na ementa consta que **“não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes**, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente”⁴⁴ (grifo nosso). Em seu voto, a ministra Ellen Gracie reforçou a sua rejeição à sanção política especificando:

(...) O Fisco precisa, como qualquer pessoa, buscar perante o Judiciário a satisfação dos seus créditos, ajuizando execução fiscal. Aliás, **é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que cabe**

⁴¹ SILVA; Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 60-78.

⁴² MACHADO; Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 509.

⁴³ SEIXAS Fº; Aurélio Pitanga. Sanções Administrativas Tributárias. IN MACHADO; Hugo de Brito. (Coord). Sanções Administrativas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 50.

⁴⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 591.033-SP. Julgado em 17/11/2010. Acessado em 28/12/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2E+O+U+591033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjuolh7>

ao Fisco cobrar seus créditos mediante a via da execução fiscal, vedando-lhe que a substitua por mecanismos indiretos de coerção – “normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário” (ADI 173) – que se costumam chamar de “sanções políticas”. Tal orientação está consolidada nos Enunciados 70, 323 e 547 da Súmula desta Corte.⁴⁵

O primeiro detalhe a ser destacado é que o assunto questionado neste recurso extraordinário era a possibilidade de uma lei estadual poder impedir o município de Votorantim de executar créditos inferiores a R\$ 300,00 (trezentos reais). Os principais aspectos em debate eram a competência tributária privativa do Município e a vedação constitucional de uma lei excluir da apreciação do Poder Judiciário uma lesão ou uma ameaça a direito. O parecer da ministra Ellen Gracie foi genérico, visando os aspectos informados.

Na ementa do recurso extraordinário 591033/SP foi ressaltada a inconstitucionalidade da interferência de uma lei estadual na autonomia tributária municipal ao descreverem que “negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça”.⁴⁶ Percebe-se que o objetivo da ministra foi frisar a impossibilidade de qualquer interferência Estatal na competência tributária do município.

Outras decisões do Supremo Tribunal Federal ratificam que a restrição à sanção política não é absoluta. Através do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173, ficou definido que para caracterizar sanção política é necessário que a norma gere um dos seguintes efeitos: a) a atividade econômica se torna inviável; b) impeça a apreciação pelo Poder Judiciário; c) desrespeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na utilização do instrumento. A Ação Direta de Inconstitucionalidade 395/SP apresenta decisão similar.

⁴⁵ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 591.033/SP. Parecer da MIn. Ellen Gracie. Julgado em 17/11/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619654>. Acessado em: 28/12/2014.

⁴⁶ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 591.033-SP. Julgado em 17/11/2010. Acessado em 28/12/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2EENUME%2E+O+U+591033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjuolh7>

ADI 173 / DF – Distrito Federal – Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25/09/2008. (...)

2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. **Caracterização de sanções jurídicas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.** 3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, (...) **Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.**⁴⁷ (grifo nosso)

ADI 395 / SP - São Paulo – Ação Direta de Inconstitucionalidade – Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 17/05/2007.

1. **A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.**
2. **Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta,** pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.⁴⁸ (grifo nosso)

Para analisar a sanção política é importante ressaltar que não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto. Se de um lado estão os direitos fundamentais do contribuinte, do outro está o dever fundamental de pagar tributo. O Estado não deve interditar um estabelecimento nem apreender mercadoria como meio coercitivo para cobrança do tributo, no entanto não pode ser acusado de sanção política por utilizar um instrumento de cobrança que está disponível a qualquer credor privado: o protesto.

As normas devem ser interpretadas e aplicadas com bases em princípios, fato este que tem consolidado o entendimento de que não há direito absoluto, como exemplo a revisão de coisa julgada em casos de paternidade. No geral, as sanções políticas não podem implantar restrições ao direito de exercer atividade econômica, entretanto há a possibilidade de serem aplicadas quando objetivarem combater a concorrência desleal. O protesto da Certidão de Dívida Ativa não impedirá o

⁴⁷ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 173. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 25/09/2008. Obtido através do www.stf.jus.br. Acessado em 22/12/2014.

⁴⁸ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 395. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgamento 17/05/2007. Obtido através do www.stf.jus.br. Acessado em 22/12/2014.

contribuinte de dar continuidade às suas atividades econômicas.

O princípio da livre-iniciativa “não pode continuar a ser visto como garantia eterna de exercício de atividade econômica, mesmo em total desrespeito às normas tributárias, o que importa em ofensa à isonomia”.⁴⁹ O protesto da Certidão da Dívida Ativa é uma maneira de simplificar e tornar viável o processo de cobrança das dívidas tributárias, não impedirá o contribuinte de exercer suas atividades econômicas. Trata-se de uma medida que não deve ser classificada como uma sanção política, pois não interferirá na livre iniciativa, pelo contrário, auxiliará no combate à concorrência desleal.

5.4 Incompetência dos tabelionatos para protestar CDA

Outro aspecto bastante questionado por alguns tributaristas é a competência dos notários e registradores para protestar a Certidão de Dívida Ativa. Eles afirmam que o artigo 7º, do Código Tributário Nacional, restringe a delegação da competência de arrecadar e a de fiscalizar as pessoas jurídicas de direito público, portanto a cobrança não poderia ser delegada ao cartório, cujo exercício envolve delegação a pessoas naturais, notários e registradores, que não são servidores públicos.

O parágrafo 6º, do artigo 37, da Constituição Federal estabelece que o Estado será responsabilizado de forma objetiva em caso de danos gerados pelas pessoas jurídicas de direito público e pelas de direito privado prestadoras de serviços públicos. Os notários e os registradores não são pessoas jurídicas nem servidores públicos, entretanto exercem em caráter privado a delegação recebida, por isso são considerados agentes públicos.⁵⁰

São classificados como agentes públicos “*todas as pessoas físicas que sob qualquer liame jurídico e algumas vezes sem ele prestam serviços à Administração Pública ou realizam atividades que estão sob sua responsabilidade*”.⁵¹ A grande diferença entre o servidor público e o agente público está no fato deste exercer função pública sem vínculo empregatício com o Estado.

O artigo 236, da Constituição Federal, que foi regulamentado pela Lei nº

⁴⁹ WEISS; Fernando Lemme. *Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 191.

⁵⁰ BUENO; Sérgio Luiz José. *Tabelionato de Protesto*. 1ª ed. 2ª tir. In CASSETARI; Christiano. (Coord.) *Coleção Cartórios*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 135

⁵¹ GASPARI; Diógenes. *Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 139.

8.935, de 18/11/1994, define que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. Por intermédio desta delegação, os notários e os registradores exercerão função pública sem perder a qualidade de particulares. Ocorre a transferência apenas da prestação do serviço, sendo que a titularidade é mantida.

Em 02 de março de 1999, na decisão do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 209.354-8, o então Ministro Carlos Velloso especificou que é de natureza estatal as atividades exercidas pelos serventuários titulares de cartórios e registros extrajudiciais, exercidas em caráter privativo, por delegação do Poder Público. Conseqüentemente, há responsabilidade objetiva do Estado pelos danos praticados a terceiros, por esses servidores, nos exercícios de tais funções, assegurado o direito de regresso contra o notário nos casos de dolo e culpa. Hodiernamente é mantido este entendimento.

Supremo Tribunal Federal. RE 818776/RJ – Recurso Extraordinário. Ministro: Dias Toffoli. Data do julgamento: 31/10/2014. Com efeito, o acórdão recorrido não está em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada por esta Suprema Corte, no sentido de reconhecer a responsabilidade objetiva do Estado por danos causados a terceiros por serventuários titulares de cartórios e registros extrajudiciais. Sobre o tema, destaco os seguintes precedentes: (...) 1. **Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, “o Estado responde, objetivamente, pelos atos dos notários que causem dano a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável, nos casos de dolo ou culpa (C.F., art. 37, § 6º)” (RE 209.354-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso).** (grifo nosso)

Os atos administrativos gozam de atributos como a presunção de legitimidade, a imperatividade e a auto-executoriedade, em contraprestação a responsabilidade do Estado é objetiva, não há necessidade de provar a culpa ou o dolo do servidor ou do agente público. Para responsabilizar o agente público bastará comprovar o envolvimento de uma conduta estatal, a ocorrência do dano e o nexo de causalidade entre a conduta e o dano. Portanto, com a aplicação destas regras aos notários e aos registradores fica difícil não os classificar como agentes públicos.

Se há previsão legal e constitucional para a atuação dos notários como agentes públicos, se os notários, os concessionários e os permissionários de

serviços públicos são classificados como particulares em colaboração com a Administração Pública, se certos atos que praticam são munidos de força jurídica oficial e reconhecidos pelo Poder Público, conseqüentemente, eles devem atuar de acordo com as normas do Estado e sob a permanente fiscalização do delegante.

A decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3151 ratifica o entendimento de que o notário é um agente público. A associação dos notários e registradores do Brasil questionou a constitucionalidade da Lei nº 8.033, de 17 de dezembro de 2003, do Estado do Mato Grosso, através da qual foi instituído o selo de controle dos serviços notariais e de registro, cuja finalidade é controlar as suas atividades e garantir maior segurança jurídica quanto à autenticidade dos respectivos atos.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3151 – LEI 8033/2003 – MT (...)
II - Regime jurídico dos **serviços notariais e de registro: a) trata-se de atividades jurídicas próprias do Estado**, e não simplesmente de atividades materiais, cuja prestação é traspassada para os particulares mediante delegação.(...); **d) para se tornar delegatária do Poder Público, tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos, não por adjudicação em processo licitatório, regrado pela Constituição como antecedente** necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público; **e) são atividades estatais cujo exercício privado jaz sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário**, e não sob órgão ou entidade do Poder Executivo, (...) **Por órgãos do Poder Judiciário é que se marca a presença do Estado para conferir certeza e liquidez jurídica às relações inter-partes**, com esta conhecida diferença: o modo usual de atuação do Poder Judiciário se dá sob o signo da contenciosidade, enquanto o invariável modo de atuação das serventias extra-forenses não adentra essa delicada esfera da litigiosidade entre sujeitos de direito; **f) as atividades notariais e de registro não se inscrevem no âmbito das remuneráveis por tarifa ou preço público, mas no círculo das que se pautam por uma tabela de emolumentos, jungidos estes a normas gerais que se editam por lei necessariamente federal.**⁵²
(grifo e sublinhado nosso)

A decisão da ADI 3151 classifica-os como agente público. Dois detalhes do art. 236 da Constituição Federal podem gerar dúvidas quanto à correta classificação do notário e do registrador: servidores públicos ou agentes públicos. O primeiro aspecto a ser analisado é o fato do § 3º, do art. 236, determinar que o ingresso na

⁵² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3151. Ministro Carlos Britto. Julgado em 28/04/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3151&processo=3151> . Acessado em 04/01/2015.

atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos. Trata-se de um dos requisitos exigidos pelo inciso II, do art. 37, da CF, à investidura em cargo ou emprego público. O exposto fundamenta a defesa de que o notário e o registrador são servidores públicos.

O segundo enfoque é constar no art. 236 que os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público. Uma atividade precisa ser pública para poder ser delegada. Não há como o Estado delegar a alguém uma atividade que seja privada. O termo “em caráter privado” deve ser interpretado como restrição à delegação, ou seja, atividades de notário e de registrador são públicas, mas podem ser delegadas exclusivamente às pessoas privadas.

O Doutor Marcelo Figueiredo enfatizou em um parecer fundamentos que justificam classificar o notário e o registrador como agentes públicos, são eles: a) os servidores públicos recebem vencimentos ou subsídios diretamente do Estado, enquanto que a remuneração dos notários e registradores decorre dos emolumentos pagos pelos usuários da função que realizam; b) o notário pode contratar empregado, o servidor público não; c) as atividades de notários e registradores são de exclusiva e integral responsabilidade do titular da serventia. O gerenciamento, a administração, o custeio e os investimentos ficam por conta do notário ou do registrador. O servidor público não tem esta autonomia; d) os notários e os registradores não estão subordinados a qualquer hierarquia, apenas estão sujeitos à fiscalização do Poder Judiciário. O servidor público está submetido ao poder hierárquico.⁵³

O entendimento predominante é de que o notário e o registrador são, pelo menos, agentes públicos, visto que são selecionados por intermédio de concurso público e estão subordinados à fiscalização do Poder Judiciário. Com base no exposto, conclui-se que não há inconstitucionalidade em permitir que o notário e o registrador executem o protesto da Certidão da Dívida Ativa.

5.5 Interpretação das Normas com Base em Princípios

⁵³ FIGUEIREDO; Marcelo. Consulta – Parecer Artigo 236, § 3º, da Constituição Federal, sobre Concurso Público. Disponível em www.sinoregsp.org.br/noticia_impressao.asp?noticia=894. Acessado em 20/12/2014.

Hodiernamente, as normas são interpretadas e aplicadas com base em princípios. Interpretar significa julgar, considerar, ajuizar a intenção, aclarar o sentido de um texto ou de uma lei. Houve uma evolução na metodologia de interpretar as normas, não se desprezando os métodos tradicionais de interpretação como o histórico, o gramatical e o lógico. O melhor caminho é buscar uma complementação desses métodos de interpretação.

Para tanto, é conveniente evitar a interpretação puramente literal, visto que o objetivo maior é interpretar as normas de acordo com os ideais de justiça, sempre em sintonia com os princípios e os valores. A meta principal do intérprete deve ser a aplicação correta e justa da lei, deste modo “em matéria de interpretação, a investigação do Direito deve ser sistemática, não se limitando a um único método ou a uma corrente doutrinal, mas sim, permitir a prevalência de todos os expedientes que permitam melhor alcançar o significado da lei”.⁵⁴

As interpretações devem ser conduzidas de maneira que consolidem a Justiça, considerando que toda interpretação que contrariar a concretização deste objetivo será analisada como ilegítima. Com a nova metodologia de interpretação, é possível afirmar que a simples existência de uma norma não garante o direito, exige-se que a norma seja justa. Por outro lado, o fato de uma norma não abranger literalmente determinada situação não impede que o cidadão tenha o direito de ser respeitado. A decisão do Recurso Especial 249026, na qual o relator foi o Ministro José Delgado confirma o exposto:

FGTS. LEVANTAMENTO, TRATAMENTO DE FAMILIAR PORTADOR DO VÍRUS HIV. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1.É possível o levantamento do FGTS para fins de tratamento de portador do vírus HIV, **ainda que tal moléstia não se encontre elencada no artigo 20, XI, da Lei 8036/90**, pois não se pode apegar, de forma rígida, à letra fria da lei, e sim considerá-la com temperamentos, **tendo-se em vista a intenção do legislador, mormente perante o preceito maior esculpido na Constituição Federal garantidor do direito à saúde, à vida e a dignidade humana** e, levando-se em conta o caráter social do Fundo que é, justamente, assegurar ao trabalhador o atendimento de suas necessidades básicas e de seus familiares.⁵⁵ (grifo nosso)

⁵⁴ CAVALCANTE; Denise Lucena. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias. In TORRES; Ricardo Lobo (Org.). Temas de Interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.54.

⁵⁵ Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – Resp 249026 – Ministro José Delgado – www.stf.jus.br . Acessado em 05/01/2015.

A ideologia do neoconstitucionalismo gerou mudanças como: a) a Constituição passa a ter força normativa, torna-se uma norma jurídica estruturante; b) a lei deve respeitar a supremacia da Constituição e os direitos humanos fundamentais; c) os princípios e valores tornaram-se elementos estruturantes dos sistemas constitucionais; d) a ponderação é adotada como método de interpretação para solucionar conflitos entre valores constitucionais; e) a argumentação, a ponderação, a razoabilidade, a proporcionalidade, os princípios, entre outros, são incluídos na nova dogmática da interpretação; f) aceita-se a existência de uma conexão entre o Direito e a moral.

Com as inovações introduzidas pelo neoconstitucionalismo ou pós-positivismo, a interpretação deve ser baseada nos princípios fundamentais da Constituição Federal, sempre priorizando a dignidade da pessoa humana, apreciada como um super princípio. Evidenciou-se uma evolução expressiva no conceito de princípios, que não tinham qualquer relevância normativa na era jus naturalista.

Os princípios passaram a ser o alicerce do sistema jurídico. No acórdão referente ao *Habeas Corpus* (HC) 89417/RO, a Ministra Carmen Lúcia, enfatizou que “Os princípios determinam a interpretação e aplicação corretas da norma, sempre se considerando os fins a que ela se destina”. De acordo com esta ideologia, Barroso ressalta a relevância dos princípios para o intérprete das normas jurídicas:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de **interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado**, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.⁵⁶ (grifo nosso)

Depreende-se que a interpretação da norma não pode ser direcionada por interesses do fisco nem de contribuintes. A lei deve ser interpretada de modo que

⁵⁶ BARROSO; Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 155.

possibilite uma aplicação justa. Para avaliar a constitucionalidade do protesto da Certidão de Dívida Ativa é conveniente levar em consideração os princípios da eficiência, da economia processual e o da igualdade.

5.5.1 Princípio da Eficiência

Administrativamente, eficiência significa realizar atividades ou tarefas da maneira certa, realizar tarefas de maneira inteligente, com o mínimo de esforço e com o melhor aproveitamento possível de recursos, portanto quanto menor o esforço necessário para produzir um resultado, mais eficiente é o processo. A eficiência apura a relação entre o esforço e o resultado. Diferente da eficácia que analisa a relação entre os resultados e os objetivos.⁵⁷

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios deverão obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e da publicidade. Com a Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, foi incluído o princípio da eficiência.

Num país como o Brasil, materializar o princípio da eficácia é muito mais do que uma obrigação do Estado, é uma necessidade. De acordo com pesquisa divulgada pelo Datafolha em 2013, em torno de 66% das famílias brasileiras ganham até R\$ 2.034,00. Para o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE o salário mínimo necessário, em novembro de 2014, deveria ser de R\$ 2.923,22, enquanto que o seu valor nominal é de R\$ 724,00.

A intervenção estatal é essencial para que haja a possibilidade de se tentar consolidar uma sociedade justa, erradicar a pobreza e reduzir a desigualdade social. Entretanto, não basta o Estado intervir, ele precisa atuar com eficiência. O Estado deve maximizar a concretização dos objetivos fundamentais estabelecidos pela Constituição através do menor custo possível.

Numa idéia muito geral, **eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação**

⁵⁷ MAXIMIANO; Antonio Cesar Amaru. Introdução à Administração. São Paulo: Atlas, 2000, p. 115 e 123.

das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o *princípio da eficiência*, introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados.⁵⁸ *(grifo nosso)*

O princípio da eficácia deve ser efetivado pelos três Poderes: Judiciário, Legislativo e Executivo. O Estado deve atuar com eficácia em todas as áreas, não há exceção. No Direito Tributário, o princípio da eficácia consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado respeitando e preservando o ordenamento jurídico como instrumento da realização do bem comum, e com o mínimo de sacrifício para os contribuintes.

Optar pelo protesto da Certidão da Dívida Ativa é decorrente do dever de o Administrador Público buscar o melhor resultado possível em favor do Tesouro através do meio menos oneroso. O contribuinte também será favorecido, pois o custo de um processo judicial é muito superior ao de um protesto. Além da redução do custo, do aumento da arrecadação, também haverá uma redução na quantidade de processos enviados ao Poder Judiciário.

Reportagem publicada no Jornal Valor Econômico de 27/01/2009 (Legislação & Tributos, p. E1), onde consta que o Inmetro iniciou em 2007 o protesto de sua dívida ativa, “dando uma amostra da eficácia arrecadatória do mecanismo. Enquanto a arrecadação normal da dívida ativa da União é de cerca de 2% ao ano, nas dívidas do Inmetro enviadas a protesto o índice de recuperação chegou a 42%”. (...) **O contraste de eficiência, celeridade e economicidade demonstra-se ululante. Um aumento de êxito de 2% para 42% e 47%, um prazo de recebimento de três dias úteis contra quatorze anos e um custo de mil reais para zero. Essa é a diferença efetiva entre a execução fiscal e o protesto.**⁵⁹ *(grifo nosso)*

O Estado deve permanecer constantemente aprimorando seus instrumentos de arrecadação, mas sempre respeitando os direitos fundamentais do contribuinte e lembrando que “o princípio da eficiência em matéria tributária exige que se considere

⁵⁸ SILVA; José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 671.

⁵⁹ MORAES; Emanuel Macabu. Protesto Notarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 72.

o objetivo da atividade de tributação sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum”.⁶⁰

As estatísticas comprovam que o protesto da Certidão de Dívida Ativa gera bons resultados. No Estado do Espírito Santo, no período de dezembro de 2012 a outubro de 2013, houve o pagamento de 12,77% do valor total das certidões de dívidas ativas protestadas. Outro efeito relevante, gerado pela iniciativa do protesto, foi o pagamento de 37% das certidões de dívidas ativas que estavam programadas para serem remetidas ao cartório para protesto.⁶¹

O protesto da certidão da dívida ativa é um instrumento que possibilita arrecadar mais em menor tempo e com um custo reduzido. Além disto, é um recurso que auxilia a combater a impunidade. O custo da cobrança judicial induz o Estado a conceder remissão periodicamente, fato que gera aos bons pagadores um sentimento de desprezo e aos maus pagadores uma sensação de conquista.

Todas as informações expostas possibilitam concluir que o protesto da CDA é um instrumento que auxilia a Administração Pública a materializar um dos princípios consagrados pelo artigo 37 da Constituição Federal: o da eficiência. Através do protesto, o Estado aumentará a arrecadação e beneficiará o contribuinte por estar empregando um meio de cobrança de menor custo.

5.5.2 Princípio da Economia Processual

De acordo com o princípio da economia processual, o processo deve se desenvolver da maneira mais econômica às partes e ao Estado, portanto deverão solucionar o processo no menor prazo possível e com um mínimo de custo.⁶² Um dos principais objetivos é consolidar a decisão com o mínimo de atos processuais possíveis, com isto haverá uma redução nos custos das demandas e facilitará o acesso das classes sociais menos favorecidas ao poder judiciário.

Em 2011, pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, a pedido do Conselho Nacional de Justiça, apurou que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN gastava em média o valor de R\$ 5.600,00 para cada

⁶⁰ MACHADO; Hugo de Brito. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In MARITNS; Ives Gandra da Silva (Coord). Princípio da Eficiência em Matéria Tributaria. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 53.

⁶¹ Observatório de Informações Municipais. Jornal Valor Econômico. Autor: Adriana Aguiar. Disponível em: www.oim.municipal.org.br/includes/paginas/versao_impressao.cfm. Acessado em 28/12/2014.

⁶² BARROSO; Darlan. Manual de Direito Processual Civil. Barueri: Manole, 2003, p. 42.

processo de execução. De cada quatro processos apenas um concretizava o objetivo visado: a quitação da dívida ativa. O custo de quatro cobranças judiciais totalizava R\$ 22.400,00, portanto, para não haver prejuízo, era conveniente executar apenas as dívidas ativas com valores iguais ou superiores a R\$ 22.400,00.

Em 13 de janeiro de 2015, através de consulta à lista de devedores que possuem débitos com a Fazenda Nacional inscritos em dívida ativa da União, constatamos que a maioria (64,93%) está devendo um valor inferior à importância de R\$ 20.000,00. Este detalhe mostra o quanto é relevante substituir a execução judicial destas dívidas pelo protesto. Sabendo que para não gerar prejuízo é necessário que o valor da dívida ativa seja superior a R\$ 22.400,00, conclui-se que é inconveniente executar os 2.195.349 contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que possuem dívidas com valores inferiores a R\$ 20.000,00.⁶³ A insignificância financeira dessas dívidas ativas tributárias justificam abandonar a execução judicial e optar pelo protesto.

A portaria do Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012, através do inciso II, do artigo 1º, autoriza o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) devido aos custos processuais. Os dados expostos comprovam que optar pelo protesto, em relação às dívidas ativas com valor inferior a R\$ 20.000,00, é uma maneira de materializar o princípio da economia processual.

A redação dada pela Portaria do MF nº 130, de 19 de abril de 2012, determina que o Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. O custo supera o benefício, o protesto evitará este problema e acabará com a impunidade.

O entendimento predominante no Superior Tribunal de Justiça é de que o princípio da utilidade prevalece em relação ao princípio da economia processual. O credor deverá escolher a maneira de execução menos gravosa ao devedor quando houver várias formas de realizá-la. Por outro lado, deverão ser adotadas as execuções e as medidas que tenham efetiva e real utilidade ao exequente.

⁶³ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte. Lista de Devedores que possuem débitos com a Fazenda Nacional inscritos em dívida ativa da União. Dados: www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf . Acessado em 13/01/2015.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1049760/RJ. Relator: Min. Luiz Fux. Data do Julgamento: 01/02/2010.

5. O novel dispositivo não afasta a **jurisprudência sedimentada nesta Corte**, notadamente porque **a execução se opera em prol do exequente** e visa a recolocar o credor no estágio de satisfatividade que se encontrava antes do inadimplemento. **Por conseguinte, o princípio da economicidade não pode superar o da maior utilidade da execução para o credor, propiciando que a execução se realize por meios ineficientes à solução do crédito exequendo.**

⁶⁴ (grifo nosso)

É representativa a quantidade de processos que estão sendo extintos sem terem sido julgados, visto que o custo da cobrança é superior ao valor do crédito executado. Visando evitar prejuízos ao Estado, a Lei de Responsabilidade Fiscal possibilita que esses débitos sejam cancelados independentemente da estimativa do impacto orçamentário-financeiro.

O protesto da Certidão da Dívida Ativa está plenamente de acordo com a decisão do ministro Luiz Fux. Ele tem gerado resultados satisfatórios para o exequente, conforme faz prova os dados divulgados pelo Inmetro. O executado também será favorecido pelo fato do protesto ter um custo inferior à execução prevista na Lei 6.830/80. Trata-se de uma maneira de efetivar o princípio da economia processual, diminuir o acúmulo de processos no Poder Judiciário e reduzir a impunidade.

5.5.3 Princípio da Igualdade

A igualdade é relativa no campo jurídico, pois será necessário analisar o fato ocorrido, as circunstâncias que provocaram o acontecimento, as condições em que se encontravam os envolvidos no fato, entre inúmeros outros detalhes que influenciarão na definição de uma decisão justa. O tratamento diferenciado ofende o princípio da igualdade quando for constatado que houve comportamento preconceituoso ou discriminatório.

Há a igualdade formal e a material. Aquela garante a vedação da instituição

⁶⁴ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1049760 / RJ. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 01/02/2010. Acessado em 09/01/2015. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&processo=1049760&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO.

de privilégios e discriminações, por intermédio da criação e da aplicação da lei, enquanto que a igualdade material visa assegurar a todas as pessoas igualdade de oportunidades, objetiva possibilitar a todos um acesso à educação, ao trabalho, à saúde, etc.⁶⁵ O Estado Liberal defendia exclusivamente a igualdade formal, com o Estado Social a igualdade material passou a ser reivindicada e, no atual Estado Solidário, ambas, são resguardadas.

O princípio da igualdade é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, no qual os direitos humanos fundamentais devem ser respeitados e materializados. Não basta que a Constituição garanta esses direitos, é essencial que eles sejam efetivados. Para concretizar a democracia é necessário que ocorra a ratificação da igualdade formal e a concretização da igualdade material.

A igualdade de oportunidades depende da intervenção estatal, principalmente em um país como o Brasil, que está entre os cinco países com maior concentração de renda. O Estado depende da arrecadação tributária para tentar mudar esta situação e concretizar uma sociedade justa. A evolução do Estado Liberal ao Estado Solidário comprovou que a intervenção estatal é necessária para que a igualdade material se torne realidade.

A construção de uma sociedade justa é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Com a desigualdade social que predomina, é indiscutível que “os poderes públicos devem buscar os meios e instrumentos para promover condições de igualdade real e efetiva e não somente contentar-se com a igualdade formal”. Para que o Estado intervenha é necessário haver recursos financeiros, conseqüentemente, é preciso exigir o cumprimento do dever fundamental de pagar tributo.

Não concordar que o Estado possa protestar uma Certidão de Dívida Ativa é um desrespeito ao princípio da igualdade. Se o credor pode protestar o devedor em virtude da inadimplência de um título de crédito, por que o Estado não pode protestar a falta do cumprimento do dever fundamental de pagar tributo? Prevalece no Direito a máxima "quem pode o mais pode o menos", portanto o fato de haver uma lei especial para a Execução Fiscal não impede o Estado de optar pela realização do protesto da CDA.

Para efetivar a igualdade material é preciso tratar igual o que é igual e

⁶⁵ SILVA; Fernanda Duarte Lopes Lucas da. Princípio Constitucional da Igualdade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 75.

desigualmente o que é desigual. O protesto é um instrumento que auxilia a concretizar o tratamento diferenciado, pois o contribuinte que não cumprir o dever de pagar tributo terá sua Certidão de Dívida Ativa protestada. O protesto é um recurso que ajuda a fazer justiça, visto que os maus pagadores de tributos se beneficiam da morosidade da cobrança judicial da dívida ativa e do cancelamento da execução por ter um custo superior ao valor a ser arrecadado.

5.6 Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Privado

O abuso de poder que ocorria no imperialismo fez com que a sociedade lutasse por liberdade, reivindicasse a garantia da propriedade, entre outros. Esta batalha acabou com o Estado Absoluto e fundamentou o surgimento do Estado Liberal. Os motivos desta mudança justificaram defender a predominância do interesse privado sobre o interesse público.

Com o agravamento da injustiça social provocada pelo liberalismo houve a consolidação do Estado Social. Passaram a dar mais atenção aos interesses da coletividade. Os efeitos das Guerras Mundiais e a quebra da bolsa em Nova Iorque induziram a uma revisão dos conceitos. O Estado passou a ter participação representativa na economia.

Da mesma maneira que o Estado Liberal foi exterminado pelas injustiças sociais que provocou, o Estado Social também conduziu o Estado a uma situação de insolvência. Começaram a perceber que o Estado não deveria ser o único a arcar com os danos ambientais, com os efeitos negativos oriundos da injustiça social. Houve o reconhecimento de que a responsabilidade por uma sociedade justa é de toda a sociedade, de que o interesse da coletividade deve predominar sobre o interesse individual.

Toda essa evolução consolidou a tese de que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse privado. Na decisão do recurso ordinário em mandado de segurança 28.487/DF, o ministro Dias Toffoli enfatizou que “(...) sob o paradigma do Estado Democrático de Direito, tem-se que a atuação do Poder Público é regida por princípios e regras voltadas à consecução do interesse público (...)”⁶⁶

⁶⁶ Supremo Tribunal Federal. Inteiro Teor do Acórdão referente ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 28.487-Distrito Federal – RMS 28487/DF – Página 17.

Há um liame entre o princípio da eficiência e o da supremacia do interesse público. A terceira dimensão dos direitos humanos fundamentais reforçou este vínculo, pois para materializar os interesses difusos, preservar o meio ambiente, entre outros, é indispensável uma predominância do interesse público sobre o privado e uma atuação eficiente do Estado.

O Estado é obrigado a atuar objetivando efetivar o bem comum, por isso o princípio da supremacia do interesse público também é chamado de princípio da finalidade pública. Sua aplicação deve ocorrer desde o início da elaboração das leis até o momento em que elas forem executadas pela Administração Pública. Será difícil consolidar a justiça social, reduzir a desigualdade social, erradicar a pobreza, caso o interesse público não prevaleça.

O Brasil tem a segunda maior concentração de renda do mundo, portanto para consolidar uma sociedade justa é indispensável a intervenção estatal. O Estado precisa intervir para que os direitos humanos fundamentais possam ser materializados e essa intervenção depende da existência de recursos financeiros disponíveis. Se um cidadão pode protestar um cheque, uma duplicata, por que o Estado, que tem o dever de promover a concretização dos direitos humanos fundamentais, não poderia protestar uma Certidão de Dívida Ativa?

Sob nossa óptica, as certidões de dívida ativa podem ser protestadas porque, além de configurarem um título executivo extrajudicial (art. 585, VII, do CPC e Lei nº 6.830/1980) e também documento de dívida nos moldes da Lei de Protestos, **não se pode dar à Fazenda Pública menos do que se confere aos particulares. Se o credor privado pode utilizar o protesto, legitimamente, com várias vantagens, não há razão para se subtrair esta via ao Estado, sobretudo em face do conhecimento da supremacia do interesse público.**⁶⁷ (*grifo nosso*)

Inexistem garantias e direitos absolutos, portanto a supremacia do interesse público deve ser aplicada respeitando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. No recurso ordinário em mandado de segurança 27428/GO, julgado em 03/03/2011, o ministro Jorge Mussi especificou que: “O princípio constitucional da supremacia do interesse público, como modernamente compreendido, impõe ao

⁶⁷ MORAES; Emanuel Macabu. Protesto Notarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 69.

administrador ponderar, diante do caso concreto, o conflito de interesses entre o público e o privado, a fim de definir, à luz da proporcionalidade, qual direito deve prevalecer sobre os demais”.⁶⁸

Sabendo que “a superioridade do interesse público em face do interesse privado encontra-se ainda nos demais institutos de intervenção na propriedade, além da desapropriação e da requisição, como é o caso da servidão administrativa, da limitação administrativa e do tombamento”⁶⁹ fica difícil negar ao Estado um direito que todo cidadão tem, o de recorrer ao protesto para exigir seus direitos.

5.7 Evolução da Tecnologia

Pequenas mudanças de costumes têm gerado alterações radicais nas interpretações doutrinárias, quanto mais os efeitos decorrentes da era da informatização. Um simples exemplo é o cheque que é definido em lei como uma ordem de pagamento à vista, no entanto, com a evolução dos costumes, passou a caracterizar dano moral a apresentação antecipada de cheque pré-datado (STJ – Súmula 370).

Uma interpretação literal da norma jurídica poderia impedir a aceitação da súmula 370, pois o cheque é uma ordem de pagamento à vista, portanto poderia ser apresentado a qualquer momento. Em 1983, uma decisão do Supremo Tribunal Federal começou a mudar este entendimento. No julgamento do Habeas Corpus nº 61.353-5 consta:

A vítima, aceitando o cheque pré-datado para descontá-lo no Banco sacado dezessete dias depois de sua emissão **concorreu para que fosse desfigurado de ordem de pagamento à vista para promessa de pagamento a prazo** e, assim, o fato perdeu a tipicidade do crime previsto no art. 171, § 2º, VI do Código Penal. (grifo nosso)

⁶⁸ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança - RMS27248/GO. Ministro: Jorge Mussi. Data do Julgamento: 03/03/2011. Acessado em 17/01/2015. Disponível: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28%22JORGE+MUSI%22%29.min.&processo=27428&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO.

⁶⁹ MARINELA; Fernanda. Direito Administrativo. 5ª ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 27.

Também ocorreram mudanças processuais. Objetivando materializar o inciso LXXVIII, do art. 5º, da CF ⁷⁰, a Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006, tornou admissível o uso de meio eletrônico na tramitação de processos judiciais, de comunicação de atos e transmissão de peças processuais. Todos os órgãos do Poder Judiciário foram autorizados a desenvolver sistemas eletrônicos de processamento de ações judiciais por meio de autos, total ou parcialmente digitais, utilizando, preferencialmente, a rede mundial de computadores e acesso por meio de redes internas e externas.

Para o Superior Tribunal de Justiça, processo eletrônico é aquele no qual todas as peças processuais (petições, certidões, despachos, etc.) são virtuais, ou seja, foram digitalizadas em arquivos para visualização por meio eletrônico, não utilizando papel. Neste caso, afirma-se que os autos do processo estão digitalizados.⁷¹ Entre os benefícios gerados pelo processo eletrônico estão a visualização do processo e o peticionamento por meio da *Internet* e em horário diferenciado.

O Supremo Tribunal Federal tornou obrigatório o envio eletrônico de inúmeros tipos de processos, dentre os quais a Ação Cautelar, o *Habeas Corpus*, o Mandado de Segurança, o Mandado de Injunção, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental, Propostas de Súmula Vinculante, entre outras.

A Emenda Constitucional 45/2004 faz referência tanto aos processos judiciais como aos processos administrativos, com isto a Receita Federal do Brasil e as Receitas Estaduais implantaram ou estão implantando o processo administrativo fiscal eletrônico. Em 28 de dezembro de 2010, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo publicou a Portaria CAT 198/2010, de 27/12/2010, disciplinando o processo administrativo tributário eletrônico.

A teoria cambiária deve acompanhar essa evolução. Bertoldi ressalta que “os autores modernos que se debruçam sobre as consequências da informática na teoria dos títulos de crédito são unânimes em afirmar a necessidade de se repensar

⁷⁰ Constituição Federal. Art. 5º, LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

⁷¹ Superior Tribunal de Justiça. Acessado em 19/01/2012. Disponível em: http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicação/engine.wsp?tmp.area=1013.

os princípios informativos dos títulos de crédito, em especial o princípio da cartularidade (...).⁷² O § 3º, do art. 889, do Código Civil autoriza a emissão do título de crédito a partir dos caracteres criados em computador ou meio técnico equivalente.

O tempo atual exige mudanças; e, para isto, necessita-se de profundas reflexões para criar novas estruturas jurídicas, ante a impossibilidade de manter as atuais. **Infelizmente, comprova-se que no campo do Direito há uma insistência na petrificação das idéias, sempre com pouca disposição para mudanças.** Mesmo os mais modernos concentram suas idéias e desenvolvem suas teorias numa arquitetura institucional e jurídica em visível declínio, conservando conceitos incompatíveis com os dias atuais.⁷³ (grifo nosso)

Não há dúvida de que é necessário interpretar e aplicar as normas com base em princípios. A evolução tecnológica exige, continuamente, alterações expressivas nas normas jurídicas, conseqüentemente, fica quase impossível manter literalmente as normas em pleno acordo com a realidade. Moraes reconhece que os títulos de crédito estão acompanhando estes avanços ao dizer que “não há quem possa negar que o princípio da cartularidade cambial está sendo transposto para os códigos binários da computação e da criptografia”.⁷⁴

A constante evolução tecnológica dá origem a novos tipos de infrações e de conflitos jurídicos. O Poder Judiciário precisa acompanhar estas mudanças para que tenhamos uma sociedade justa. Os projetos de lei apresentados pelo Poder Legislativo levam em média seis anos para serem aprovados, sendo que muitas destas leis, para serem aplicadas, precisarão passar por uma nova etapa: a de regulamentação. A lentidão na atualização das normas torna inconveniente interpretá-las literalmente.

Antigamente tinha-se uma vinculação rigorosa ao texto escrito, a cuja literalidade o aplicador da lei devia se ater; passa-se, então, para uma visão sistêmica, permitindo ir além da literalidade,

⁷² BERTOLDI; Marcelo M. RIBEIRO; Marcia Carla Pereira. Curso Avançado de Direito Comercial. V. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003, p. 32.

⁷³ CAVALCANTE; Denise Lucena. Crédito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 26.

⁷⁴ MORAES; Emanuel Macabu. Protesto Notarial. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 41.

analisando todo o sistema jurídico; hoje têm-se normas que incidem não só sobre os fatos, mas também sobre sua previsão, tanto no campo da interpretação quanto no da própria lei, que também tem alcançado o campo dos atos simulados.⁷⁵ (grifo nosso)

A tecnologia do processo virtual está reduzindo significativamente a burocracia do processo. Essas inovações estão auxiliando a reduzir a morosidade do Poder Judiciário. Uma medida coerente, que gera eficiência e economia processual, não pode deixar de ser aplicada por uma discutível questão de formalidade. A informatização do processo justifica avaliar o protesto da Certidão da Dívida Ativa de maneira mais abrangente, descartando a interpretação literal da norma.

5.8 Pagar tributo é um dever fundamental

No Estado Absoluto a comunidade era desprezada. A Revolução Francesa (1789-1799) teve como objetivo acabar com o desrespeito aos direitos fundamentais do cidadão. O liberalismo procurou neutralizar econômica e socialmente o Estado. Definiu como funções do Estado: defender a pátria e atuar em áreas em que as empresas privadas não tinham interesse em investimentos e sustentavam uma igualdade formal. O Estado não precisava fazer grandes investimentos, conseqüentemente, a carga tributária não era tão elevada.

A injustiça social, no liberalismo, atingiu um patamar insuportável. Para agravar, as conseqüências das Guerras Mundiais e a crise na Bolsa de Nova Iorque (1929). Tornou-se notório que a atuação do Estado na economia era necessária, contudo, deveria ser limitada. Ocorreu a consagração do Estado Social e ganhou ênfase a relevância do tributo. Sem recursos financeiros não havia como o Estado intervir.

A partir de 1972, a humanidade começa a perceber os efeitos do progresso desequilibrado e da péssima distribuição de renda. Inicia-se a conscientização da responsabilidade e necessidade de solucionar os problemas vinculados ao meio ambiente. Houve o reconhecimento de que as empresas que provocam a poluição, a

⁷⁵ CAVALCANTE; Denise Lucena. Crédito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27.

destruição da natureza, devem arcar com os gastos necessários à recuperação do meio ambiente. A relevância do tributo acompanhou a evolução da humanidade.

Kant destacava que o ser humano deveria ter sua liberdade respeitada, mas em contrapartida tinha suas responsabilidades. É indiscutível que não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Para que se possa exigir a efetivação dos direitos fundamentais é essencial que se cumpra o mínimo dos deveres fundamentais. Sem arrecadação o Estado ficará inerte, não terá condições mínimas de atender a comunidade.

É relevante conceber que “a vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea que se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social”.⁷⁶ Todos os cidadãos têm deveres e o direito é superveniente ao cumprimento do dever. Os deveres fundamentais exigem a intervenção do legislador, visto que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. O princípio da legalidade exige que os deveres sejam interpretados de maneira restritiva.

O tributo não visa a interesses e necessidades exclusivos do Estado. Ele é um instrumento que possibilita ao Estado atender às exigências materiais e imateriais da sociedade, portanto “[...] não pode ser encarado 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”.⁷⁷ Objetivar uma sociedade justa e solidária obriga a reconhecer que o Estado precisa arrecadar para que possa dar o devido amparo à sociedade.

Os direitos fundamentais estão vinculados às finanças públicas. A efetivação desses direitos exige investimento, deste modo, o tributo é o preço que o cidadão paga pela garantia de seus direitos. O imposto é uma contribuição para que o Estado possa atender aos interesses de todos os cidadãos. Assim sendo, o dever de pagar imposto é um dever fundamental.

A terceira dimensão dos direitos humanos fundamentais assenta na solidariedade, por isso o usufruto solidário desses direitos gera deveres de

⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Org.) *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9.

⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185.

solidariedade. Por um lado, os direitos fundamentais definem limites aos deveres fundamentais, mas, por outro, são esses deveres que garantem o exercício da liberdade. Torres enfatiza o dever de pagar tributos:

*O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à idéia de Estado de Direito. Tributo é dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais.*⁷⁸

É predominante a exigência do respeito aos direitos do cidadão. A tributação sempre foi analisada focalizando os direitos do contribuinte, entretanto, vale lembrar que ele tem deveres. Sendo certo que o contribuinte tem direitos a serem respeitados no exercício da competência tributária, é igualmente certo que o dever de pagar imposto é ínsito à cidadania, e decorre da ideia de solidariedade.⁷⁹

Hodiernamente, não se pensa mais os direitos fundamentais dos cidadãos dissociado dos deveres fundamentais. É uma relação de alteridade indissociável, uma superação do individualismo em favor do coletivo. Uma visão do tributo como norma de rejeição social, sobre ser equivocada (s.m.j.) do ponto de vista jurídico, é ultrapassada sob uma perspectiva de uma sociedade dinâmica que se quer mais justa e solidária.⁸⁰

O Estado deve exercer o seu poder tributário, entretanto precisa respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. É o dever de pagar tributos que possibilita ao Estado garantir os direitos fundamentais; por outro lado, é indispensável que as normas tributárias respeitem o mínimo existencial, o princípio da capacidade contributiva, a liberdade fiscal, a justiça tributária, etc.

A Certidão de Dívida Ativa é decorrente do descumprimento do dever fundamental de pagar impostos, cuja principal finalidade é dar condições financeiras ao Estado de materializar os direitos humanos fundamentais. Sendo assim, fica

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Renovar, 2001.

⁷⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Org.) *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

⁸⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Lumen Juris, 2004, p. 20.

incoerente conferir ao cidadão o direito de protestar um título de crédito e não permitir ao Estado que proteste o descumprimento de um dever fundamental.

CONCLUSÃO

A consolidação de uma sociedade justa é responsabilidade do Estado e da Sociedade. Há necessidade da intervenção estatal devido à extrema desigualdade social que predomina no país, agravado pela péssima distribuição de renda. O Estado precisa ter recursos financeiros para intervir, portanto a arrecadação tributária é necessária. Por outro lado, os direitos fundamentais do contribuinte devem ser respeitados.

A Constituição Federal estabelece que é dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação e à dignidade. O grau de intervenção estatal determina o nível da carga tributária a ser implantada. Ter uma das piores distribuições de renda do mundo aumenta a responsabilidade do Estado em garantir

a efetividade dos direitos humanos fundamentais, conseqüentemente, fica difícil reduzir a carga tributária.

O Estado tem a necessidade de arrecadar tributos, enquanto o cidadão tem o dever fundamental de pagá-los. Quando o contribuinte não cumprir o seu dever caberá ao Estado procurar o meio mais eficaz para cobrança do tributo devido. O protesto da Certidão da Dívida Ativa é o instrumento que auxilia a Administração Pública a materializar o princípio da eficiência como determina o artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

As normas devem ser interpretadas visando consolidar a justiça, por isso os processos devem ser analisados e julgados com base nos princípios fundamentais consagrados pela Constituição Federal. Os princípios da eficiência, da economia processual e da igualdade fundamentam a constitucionalidade do protesto das Certidões de Dívidas Ativas.

Para materializar os direitos humanos fundamentais é essencial a predominância do interesse público sobre o interesse privado. O tributo é arrecadado para atender os interesses da coletividade, portanto se o cidadão pode recorrer ao protesto para exigir seus direitos, muito mais o Estado que visa satisfazer as necessidades da comunidade. A eficiência do Estado na arrecadação está vinculada ao princípio da supremacia do interesse público.

O *caput*, do artigo 1º da Lei 9.492/97, inclui “outros documentos de dívida”, portanto podemos afirmar que antes do art. 25 ser embutido na Lei 12.767/2012 já havia a possibilidade de protestar a Certidão da Dívida Ativa. A interpretação da norma deve ser feita de acordo com os princípios. Hodiernamente, a interpretação literal da norma fica em segundo plano. Exemplo prático dessa mudança é a relativização da coisa julgada em casos de DNA. O reconhecimento de paternidade pode ocorrer depois de a justiça ter declarado coisa julgada.

O parágrafo único foi introduzido no art. 1º da Lei 9.492/97 apenas para eliminar qualquer dúvida quanto a inclusão ou não da Certidão de Dívida Ativa em “outros documentos de dívida”. O objetivo do protesto é facilitar e baratear o processo de cobrança do tributo para ambas as partes, portanto não há que se falar em desvio de finalidade nem em sanção política. O cidadão não cumpriu o dever fundamental de pagar tributo, com isto cabe ao Estado procurar o meio mais eficaz e econômico para tentar receber seus direitos.

Os notários e os registradores não são servidores públicos, mas se classificam como agentes públicos, pois a investidura no cargo depende de concurso público e estão sujeitos à fiscalização do Poder Judiciário. Exercem a função por delegação, que para ocorrer precisa ser vinculada à uma atividade pública. Portanto, é constitucional o protesto da CDA realizado pelos notários e pelos registradores.

O Estado é obrigado a acompanhar a evolução da cibernética. O avanço dos códigos binários e da criptografia tem afetado uma das principais características dos títulos de crédito: a cartularidade. A tecnologia está provocando mudanças e exigindo a atualização dos conceitos, das normas em geral. A informatização processual está auxiliando a diminuir a morosidade do processo e reduzindo custos processuais. É fundamental modernizar o sistema de cobrança da dívida ativa.

Todas as informações expostas possibilitaram-nos concluir que o protesto da Certidão da Dívida Ativa é constitucional. Trata-se de uma ferramenta que o Estado poderá utilizar para arrecadar os tributos devidos para, posteriormente, materializar os direitos humanos fundamentais. Sem a arrecadação tributária fica difícil concretizar uma sociedade justa.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO; Carlos Henrique. *Protesto*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. 2. t. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARROSO; Darlan. *Manoel de Direito Processual Civil*. Barueri: Manole, 2003.
- BARROSO; Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BELTRÃO; Irapuã. *Curso de Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BERTOLDI; Marcelo M. RIBEIRO; Marcia Carla Pereira. *Curso Avançado de Direito Comercial*. V. 2. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2003.

BORGES; José Souto Maior. *Obrigação Tributária*. 2^a Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUENO; Sérgio Luiz José. *Tabelionato de Protesto*. Coord. Christiano Cassettari. São Paulo: Saraiva, 2013

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constitui o*. 3^o ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARDOSO; Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAVALCANTE; Denise Lucena. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpreta o Judicial das Normas Tributárias. In TORRES; Ricardo Lobo (Org.). *Temas de Interpreta o do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Crédito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.

Conselho Nacional de Justiça. Ata e Certidões de Julgamento da 102^a Sessão Ordinária. Publicada no DJ-e n^o 72/2010, em 23/04/2010.

DINIZ; Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral das Obriga es. 29^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FIGUEIREDO; Marcelo. Consulta – Parecer Artigo 236,   3^o, da Constitui o Federal, sobre Concurso Público. Disponível em www.sinoregsp.org.br/noticia_impressao.asp?noticia=894 . Acessado em 20/12/2014.

FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GASPARINI; Diogenes. *Direito Administrativo*. 13^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GRAU; Eros Roberto. Nota sobre a Distin o entre Obrigac o, Dever e  nus. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66950/69560>. Acessado em 17/11/2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributa o e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Org.) *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Traduzido por João Baptista Machado. 6^a Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LIMA; Francisco Gérson Marques de. Os Deveres Constitucionais: o cidadão responsável. IN BONAVIDES; Paulo. LIMA; Francisco Gérson Marques de. BEDÊ, Fayga Silveira. Constituição e Democracia. São Paulo: Malheiros, 2006

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. In MARTINS; Ives Gandra da Silva (Coord). Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MACHADO; Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.

MARINELA; Fernanda. *Direito Administrativo*. 5ª ed. Niterói: Impetus, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. Conferencista Inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MAXIMIANO; Antônio Cesar Amaru. *Introdução à Administração*. São Paulo: Atlas, 2000.

MEDAUAR; Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 13ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO; Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDONÇA; João Josué Walmor de. *Fundamentos da Supremacia do Interesse Público*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012.

MONTEIRO; Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações 1ª parte*. Atualizado por Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Direito Constitucional Administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORAES; Emanuel Macabu. *Protesto Notarial*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MORAES, Guilherme Peña de. *Teoria da Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

Mundo Corporativo – Economia SC – Acessado em 17/01/2013. Site: <http://www.economiasc.com.br/index.php?cmd=mundo-corporativo&id=12651>

NABAIS; José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA; Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. Observatório de Informações Municipais. Jornal Valor Econômico. Autor: Adriana Aguiar. Acessado em 28/12/2014 Disponível em: [www.oim.municipal.org.br/ includes/ paginas/versao impressao.cfm](http://www.oim.municipal.org.br/includes/paginas/versao_impressao.cfm).

PEIXINHO, Manoel Messias. *A Interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1999.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. RIBEIRO; Carlos Vinícius Alves. (Coordenadores). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte. Lista de Devedores que possuem débitos com a Fazenda Nacional inscritos em dívida ativa da União. Acessado em 30/11/2014. Dados obtidos através: www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf .

ROBLES, Gregório. *Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual*. Traduzido por Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

RODRIGUES; Silvio. *Direito Civil*. Vol. 2. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

_____. *Interesses Públicos versus Interesses Privados.: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. *Sanções Administrativas Tributárias*. In: MACHADO; Hugo de Brito (Coord). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004..

SILVA; Fernanda Duarte Lopes Lucas. *Princípio Constitucional da Igualdade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA; Luiz Ricardo. *O Protesto do Documento de Dívida*. Porto Alegre: Norton Livreiro, 2014.

SILVA; Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Sindicato das Empresas de Consultoria, Assessoria, Perícias e Contabilidade de Londrina – SESCAP. Acessado em 11/01/2015. Disponível em: <http://www.tactus.com.br/2012/06/04/150-empresas-cairam-na-malha-fina-e-podem-sair-do-simples/> e http://www.flrangel.com.br/?pg=desc_noticias&cod=139

Superior Tribunal de Justiça. Acessado em 19/01/2012. Disponível em: http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicação/engine.wsp?tmp.area=1013.

_____. Recurso Especial REsp 249026 – Ministro José Delgado – www.stf.jus.br. Acessado em 05/01/2015.

_____. Recurso Especial REsp 287824/MG. Ministro Francisco Falcão. Acessado em 01/12/2014, através do http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=protes+to+certid%E3o+d%EDvida+adj++ativa&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11

_____. Recurso Especial 1049760 / RJ. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado: 01/02/2010. Acessado em 09/01/2015. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28%22LUIZ+FUX%22%29.min.&processo=1049760&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO

_____. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança - RMS27248/GO. Ministro: Jorge Mussi. Data do Julgamento: 03/03/2011. Acessado em 17/01/2015. Disponível: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=%28%22JORGE+MUSSI%22%29.min.&processo=27428&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO

_____. Relatora Ministra Eliana Calmon. Recurso Especial REsp nº 1.093.601/RJ, 2ª Turma. J. 18/11/2008. DJe 15/12/2008

Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 173. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 25/09/2008. Obtido através do www.stf.jus.br. Acessado em 22/12/2014.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 395. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgamento 17/05/2007. Obtido através do www.stf.jus.br. Acessado em 22/12/2014.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3151. Ministro Carlos Britto. Julgado em 28/04/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3151&processo=3151> . Acessado em 04/01/2015.

_____. Ag.Reg. no Agravo de Instrumento. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 06/04/2014. Acessado em 30/12/2014. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610389>

_____. Decisão do ARE 709980 AgR/SP – Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado: 17/12/2013. Acessado em 22/11/2014. Obtido através do <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5282731>

_____. Recurso Extraordinário 591.033-SP. Julgado em 17/11/2010. Acessado em 28/12/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2EENUME%2E+OU+591033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjuolh7>

_____. Recurso Extraordinário 591.033/SP. Parecer da Min. Ellen Gracie. Julgado em 17/11/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619654> . Acessado em: 28/12/2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo AC 2401 PR. Relatora Marga Inge Barth Tessler. Disponível em: <http://trf4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17315206/apelacao-civel-ac-2401-pr-20077015002401-8-trf4>. Acessado em 30/12/2014.

WEISS; Fernando Lemme. *Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.