

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E OUTRAS FORMAS DE BUSCAR O PAGAMENTO DO CRÉDITO

THE ADMINISTRATIVE TAX PROCESS, THE TAX EXECUTION ACTION AND OTHER WAYS TO SEEK PAYMENT OF THE CREDIT

Anderson Ricardo Barros Silva ¹

RESUMO

OBJETIVO: Analisar o processo administrativo tributário, como um instrumento de regulação fiscal e responsabilidade tributária. **METODOLOGIA:** Trata-se de uma revisão de literatura tradicional, não sistemática, descritiva, qualitativa e literária, uma vez que a análise ocorre em várias fontes de pesquisa, como livros, artigos científicos, sites e livros virtuais. **CONSIDERAÇÕES FINAIS:** Em avaliação aos estudos aprofundados, conclui-se que o processo administrativo tributário é um mecanismo eficaz de cobrança fiscal, podendo, inclusive, ser realizado o protesto em cartório da CDA e a promoção da inclusão do nome do contribuinte devedor nos cadastros públicos de inadimplentes, sem a necessidade de autorização judicial, sem desprezo da Ação de Execução Fiscal (AEF), que é um processo judicial usado para recuperar dívidas tributárias registradas na Dívida Ativa de entidades governamentais, regulamentada pela Lei n. 6.830/1980.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU; Processo Administrativo; Execução Fiscal.

ABSTRACT

OBJECTIVE: To analyze the tax administrative process as an instrument of fiscal regulation and tax responsibility. **METHODOLOGY:** This is a traditional, non-systematic, descriptive, qualitative, and literary literature review, as the analysis occurs in various research sources such as books, scientific articles, websites, and virtual books. **CONCLUSIONS:** In evaluating the in-depth studies, it is concluded that the tax administrative process is an effective mechanism for tax collection, and can even include the protest of the Certificate of Tax Debt (CDA) in a notary's office and the inclusion of the name of the debtor taxpayer in public registers of defaulters, without the need for judicial authorization, without prejudice to the Tax Collection Action (AEF), which is a judicial process used to recover tax debts registered in the Active Debt of government entities, regulated by Law No. 6,830/1980.

KEYWORDS: IPTU; Administrative Process; Tax Execution.

¹ Advogado. Doutorando em Ciências Jurídicas pela ACU - Absolute Christian University. Mestrado em Administração Pública pelo Instituto Politécnico da Guarda – Portugal. Graduação em Direito pelo CESMAC. Especialização em Direito Civil pela ESMP. **E-MAIL:** andersonbarrosadv@hotmail.com. **CURRÍCULO LATTES:** lattes.cnpq.br/1798008864112841

INTRODUÇÃO

A atuação administrativa fiscal se materializa por meio de procedimentos ou processos, destacando-se que estes termos acumulam, em suas origens, a noção de sequência articulada de atos. Assim, em prol da clareza, o ato significaria, simplesmente, a unidade de revelação de determinada ação; o procedimento e o processo, por consequência, seriam o grupo estruturado desses atos (NUNES, 2020).

É por meio do processo que as normas são cumpridas, devendo-se, nesse rumo, garantir ao contribuinte a aplicação do princípio do contraditório e da ampla defesa, bem como a possibilidade da resolução do conflito em questão. Porém, aqui pretende-se analisar o procedimento administrativo como instrumento de resolução das demandas fiscais, sem desprezo da ação executiva.

OBJETIVO

Analisar o processo administrativo tributário, como um instrumento de regulação fiscal e a responsabilidade tributária.

METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa baseada no método hipotético-dedutivo, com fontes documental e bibliográficas.

RESULTADOS E DISCUSSÃO:

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Segundo (2022), afirma que no Estado de Direito contemporâneo, o funcionamento da

Administração Pública se dá prioritariamente por meio de atos inter-relacionados que tendem a resultados finais. Além de permitir a intervenção e participação de sujeitos relevantes, essa série de comportamentos também pode exercer maior controle interno e externo sobre as atividades administrativas.

Nesse rumo, urge acrescentar que, nos respeitáveis dizeres da eminente Regina Helena Costa (2021), o objeto do processo administrativo tributário consiste em qualquer uma das três espécies de relação jurídico-tributária, enfatizando-se que tais modalidades dizem respeito, além da relação jurídica sancionatória, às obrigações tributárias e acessórias.

À vista disso, torna-se indispensável salientar que de forma complementar, Paulo de Barros Carvalho (2021a) traz a afirmativa de que o procedimento administrativo tributário não se aplica apenas às multas ou outras sanções fiscais, visto que, à exigência do tributo, deve-se ter respeito aos mesmos parâmetros, bem como a observação dos idênticos cuidados.

No âmbito constitucional, é possível referendar que o Processo Administrativo Fiscal (PAF) tem fundamento no art. 5º, LV, da CRFB/1988, *in verbis*: “Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; [...]” (BRASIL, 1988). Em virtude do que fora apresentado até aqui, chegamos ao entendimento de que a compreensão do PAF é uma garantia imprescindível do contribuinte, pois nele estão presentes, de forma indispensável, sob pena de nulidade, os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, sendo, portanto, penhor fundamental e individual do cidadão. Com a mesma característica, contudo, de maneira implícita, a Carta Política do Brasil de 1988 cravou a segurança de que o PAF tem guarda nos incisos XXXIV, alínea *a*² e LV³,

² XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

³ LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

do artigo 5º precitado, ao consagrar o direito de petição junto a qualquer órgão público, contra ilegalidade e abuso de poder e, principalmente, quando menciona a impossibilidade da privação dos bens do indivíduo sem que haja o devido processo legal (BRASIL, 1988).

Em síntese, apesar da ausência de dúvida no que se refere ao direito de defesa do contribuinte, insta mencionar que existem dois desdobramentos no Processo Administrativo Fiscal: um se relaciona com o processo administrativo tributário contencioso e outro à esfera igualmente administrativa não contenciosa (SEGUNDO, 2022). Diante disso, passa-se à análise acerca do desenvolvimento do PAF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE FORMA NÃO CONTENCIOSA

Em consonância com a Teoria Geral do Processo Tributário, Nunes (2020) esclarece que existe a possibilidade de o Fisco proceder à autuação fiscal, informar ao contribuinte o valor correspondente do montante devido, e conseqüentemente extinguir o crédito tributário, caso em que não há necessidade da existência de processo administrativo contencioso, tampouco ação judicial.

Como é possível compreender, é nesta fase que o ente político informa ao contribuinte que ele é devedor do crédito tributário, sem que haja, necessariamente, uma contenda administrativa. Para melhor entendimento, não é inconveniente elucidar que o surgimento de uma ação fiscal não contenciosa se materializa por intermédio da constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, representando, assim, o nascedouro da obrigação jurídico-tributária (SABBAG, 2022).

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ab initio, aclaramos que, sem a materialização do lançamento tributário, não se pode cogitar a existência do processo administrativo fiscal, pois o indigitado ato é o marco divisor entre o procedimento de preparação e o início da possível instauração do PAF.

Para Paulo de Barros Carvalho (2021b), lançamento é ato jurídico administrativo de categoria simples, constitutiva e vinculante, por meio do qual se insere uma norma individual e específica no ordenamento jurídico pátrio.

Nessa toada, tal norma é precedida de fato jurídico tributário e, em sua decorrência, nasce a formalização da obrigação, para que haja a conseqüente formalização do vínculo obrigacional, com a individualização dos sujeitos ativos e passivos, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e a correspondente alíquota, bem como a determinação das condições temporais em que o crédito deve ser cobrado (CARVALHO, P. B., 2021b).

Em outras palavras, podemos concluir que lançamento tributário é um ato jurídico administrativo simples que expressa a vontade de um ente público, independentemente da anuência do contribuinte, enquadrando-se na categoria de atos constitutivos por criar relações jurídicas, sendo, por fim, ato administrativo plenamente vinculado à atividade estatal, porque o agente público que o implementa não faz avaliações subjetivas, apenas ajusta a concretização do fato imponível nos moldes da hipótese de incidência normativa tributária. Por último, destacamos que o conceito expresso acima pode ser confirmado pelo texto do art. 142 do CTN⁴.

TIPOS DE LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Existem três tipos de lançamentos, contudo, diferenciados pela ação do contribuinte. A fonte de ins-piração de tal tricotomia é estabelecida no índice de par-ticipação do devedor tributário, que pode ter maior ou menor influência sobre a espécie de ato administrativo apropriado para cada situação, não significando dizer que o Fisco despreza sua função arrecadatória (CARVA-LHO, P. B., 2021a). Nesse diapasão, existe no ordena-mento jurídico brasileiro o lançamento por declaração, o de ofício e por homologação.

Nesse contexto, destaque-se que, na hipótese do lançamento por declaração, reside a colaboração mú-tua entre o fisco e o administrado; no de ofício, o auxílio do devedor do crédito tributário é inexistente, levando-se em conta que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. Por derradeiro, tem-se que, no lançamento por homologação, a respon-sabilidade é quase exclusiva do contribuinte, pois o tra-balho principal é realizado por ele, limitando-se o Fisco à função de homologá-lo (CARVALHO, P. B., 2021a).

1.1.1.1.1 Lançamento Misto

Nesta espécie de lançamento, o contribuinte fornece as informações necessárias ao Fisco para que este possa apurar sua inadimplência, exigindo dele o pa-gamento. Nesse diapasão, surge de forma importante, no lançamento por declaração ou misto, o auxílio do su-jeito passivo ou terceiro, com a atividade privativa esta-tal, havendo, assim, uma operação mista entre a admi-nistração e o sujeito passivo ou terceiro, no exercício do procedimento (ALEXANDRE, 2022).

Sobre o aspecto da legislação municipal, exemplificamos o caso do ITBI, quando, por intermédio dele, o contribuinte declara à Fazenda Pública o mon-tante comercializado em virtude da venda do imóvel, sendo este calculado pelo Fisco para, posteriormente, exigir o valor devido periodicamente atualizado.

Para terminar, Alexandre Mazza (2021), com muita propriedade enaltece que este tipo de ato admi-nistrativo está se tornando uma espécie cada vez mais rara na legislação brasileira e, por consequência, a

tendência é ser abolido, já que tal modalidade de lança-mento não é tão eficiente quanto o de ofício, nem tão confortável para o Fisco quanto o por homologação.

O AUTOLANÇAMENTO

No que diz respeito a esta espécie de ato ad-ministrativo, o lançamento por homologação é caracteri-zado pela colaboração indispensável do devedor do cré-dito tributário, haja vista que ele é o responsável pela in-dicação dos fatos geradores, bem como pela informação a respeito do montante devido, para que depois a Fa-zenda Pública valide o *quantum debeatur* declarado (COSTA, 2021).

Um exemplo de lançamento por homologação ocorre no caso do ISS, pois o procedimento se materializa “com a entrega de declaração de débito pelo contribu-inte ao Fisco”. (TJ/SP, 2021). Portanto, é atribuição do sujeito passivo a antecipação do pagamento sem o pré-vio exame da autoridade administrativa.

LANÇAMENTO DIRETO

A modalidade de lançamento em tela tem essa denominação porque a formalização do crédito tribu-tário ocorre independentemente de qualquer participação do contribuinte (CARNEIRO, 2020). Na mesma toada, di-reciona-se Ricardo Alexandre (2022), ao lecionar que daí surge a designação teórica e legal, uma vez que neste modelo, as autoridades fiscais, devido às obrigações de poder impostas por seus ofícios, procedem diretamente à liquidação dos tributos, sem a devida colaboração do devedor. Dessa maneira, entendemos que o lançamento fiscal direto é realizado de forma exclusiva por parte do Fisco, já que a participação dos contribuintes é muito pe-quena, por isso este tipo de ato administrativo é cha-mado também de lançamento de ofício, pois a Adminis-tração Pública apenas encaminha a exigência do crédito tributário para os sujeitos passivos pagarem.

Com efeito, existem várias situações que autorizam a Administração efetuar e rever de ofício (sem provocação do sujeito passivo) o ato administrativo de lançar o tributo. Isto se processa porque o lançamento fiscal pode ser direto ou acrescido de caráter supletivo, tendo em vista que, na hipótese em que o contribuinte não tenha realizado os atos capazes de satisfazer de forma real a apuração do montante devido, terá, neste momento, o caráter supletivo do lançamento de ofício, sendo esta a única maneira de formalização do crédito tributário por parte do Fisco (PAULSEN, 2022).

Em suma, a inscrição do crédito tributário em decorrência do IPTU ocorre mediante o lançamento de ofício (CARVALHO, P. B., 2021a). Com isso, há o impulsionamento direto por parte da Administração, haja vista que a ocorrência do fato gerador é sempre em 1º de janeiro de cada ano, cujo respectivo lançamento se materializa pela publicação de edital ou até mesmo pela simples entrega do carnê de pagamento ao contribuinte. Diante disso, caso não haja o pagamento voluntário, surge-se o processo administrativo fiscal contencioso.

1.1.2 Processo Administrativo Tributário na Forma Contenciosa

Após o ato de lançamento por parte do Fisco, o meio inevitável para consubstanciar a cobrança do crédito tributário é o Processo Administrativo Fiscal. De acordo com Segundo (2022), os procedimentos administrativos contenciosos derivam implicitamente do fato de o Brasil ser um país democrático de direito subordinado à legalidade e a moral, o que exige da Administração adoção do devido processo legal administrativo, no qual possa exercer o controle interno sobre a legalidade de seus atos, possibilitando aos cidadãos seus direitos explícitos, conforme disposto no art. 5º, Incisos XXXIV, a, LIV e LV da CF/88.

Com isso, todo contribuinte tem o direito de se defender sem ter que recorrer ao Judiciário. De fato, se os agentes públicos responsáveis pela apuração das infrações tributárias atuassem como juízes de primeira e última instância, estariam violando os princípios do

contraditório, da ampla defesa e da isonomia. Desse modo, tal defesa surge em decorrência do lançamento tributário, quando o devedor não concordar com o valor cobrado pelo Fisco em decorrência do montante tributável (tributo) ou em virtude de penalidade pecuniária (multa) - (SEGUNDO, 2022).

No Brasil, devido à autonomia das unidades federativas, todo ente federal tem o direito de legislar sobre os procedimentos administrativos em seu território. Logo, existe uma legislação que rege os processos administrativos tributários da União e uma série de leis com a mesma finalidade para regular os processos tributários de cada ente político (NUNES, 2020).

ABERTURA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Segundo Costa (2021), a instauração se relaciona com o começo do processo tributário e ocorre com a formalização das demandas, portanto quando presente a litigiosidade (art. 5º, LV, CR). Nessa perspectiva, o processo administrativo fiscal contencioso é instaurado com a impugnação do sujeito passivo em face do lançamento do crédito tributário ou contra qualquer medida ou exigência fiscal imposta.

Além disso, a execução e a decisão dos procedimentos administrativos obedecem aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo, da garantia da ampla defesa e do contraditório, sem prejuízo de outros princípios de direito público.

Decerto, resumimos que, a instauração do processo tributário extrajudicial representa o instante preambular da discussão administrativa, e, conseqüentemente, a partir deste momento, nasce o procedimento de inicialização da preparação processual, assim como o surgimento indispensável à organização procedimental, isto é, a instrução do PA.

ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Como já mencionado, rememoramos que o procedimento de preparação é apenas uma etapa de instrumentalização que poderá desencadear um PAF, uma vez que ainda não há que se falar em litígio administrativo. Segundo Costa (2021), a fase de preparação, assim como a de instrução, objetiva a aptidão do processo para julgamento, sendo ambas, desta maneira, etapas complementares, pois os elementos probatórios documentais já devem ter sido apresentados anteriormente pelo sujeito passivo.

Assim, entendemos que a fase de preparação se entrelaça com a de instrução, pois possuem atos concomitantes e dependentes que, em linhas gerais, formam a demarcação à atuação do órgão julgador, porque é nesta etapa que há, além dos procedimentos acima expendidos, o controle de prazos para impugnação e réplica, a organização processual e outros procedimentos conexos.

INSTRUÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Para melhor compreensão do exposto acima, é interessante gizar que Paulo de Barros Carvalho (2021b), ao classificar os atos administrativos que integram o procedimento administrativo, elucida que os atos instrutórios ou ordinários são aqueles projetados para instrumentar e preparar as condições de tomada de decisão, como informações, relatórios, laudos, perícias, documentos, pareceres, etc.

Já no campo jurídico, é importante mencionar que Marizoni, Arenhart e Mitidiero (2021) ensinam que a iniciativa da prova é um elemento imprescindível à organização de processos justos, e os tribunais devem zelar por isso, alcançando a igualdade material entre os litigantes e a eficácia dos procedimentos para o exercício do poder investigativo.

Por esse ângulo, o CTM de Cajueiro/AL estabeleceu que o PAF deve ser organizado de forma similar aos processos judiciais, conforme se pode notar da literalidade do artigo 335. Acrescente-se, ainda, que o direito à instrução probatória é garantido pelo teor do art. 398 do mesmo diploma legal, quando assegura ao sujeito passivo o condão de realizar a impugnação do lançamento (CAJUEIRO, 2005).

O artigo em tela determina o prazo de 30 dias para que o contribuinte, devidamente notificado, realize tal impugnação, caso entenda que as informações implementadas estejam incorretas ou injustas, mas, a medida defensiva deve ser escrita e acompanhada de provas, podendo ser acostados inclusive, documentos, levantamentos e demonstrativos. O prazo mencionado deve ser cumprido, sob pena do perecimento das alegações na esfera administrativa, surgindo, portanto, o dever de a Fazenda Pública buscar, por meio da via judicial, o adimplemento do crédito tributário (CAJUEIRO, 2005).

Por último, impende destacar que, por força dos princípios da verdade material e da impulsão oficial, compete à autoridade julgadora de primeira instância a apreciação dos pedidos de produção de provas, bem como as tomadas de decisões de ofício, no sentido de produzir outras que julgar pertinente (COSTA, 2021). Em pós a finalização das etapas de preparação e instrução, avança-se à penúltima fase do PAF: o julgamento da demanda litigiosa administrativa.

RECURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A decisão administrativa deve ser fundamentada conforme os elementos contidos nos autos, obediência à legislação e respeito à ordem de intimação, podendo, ainda, a autoridade julgadora decidir por sua livre convicção ou determinar diligências necessárias na apreciação das provas. Como consequência, as regras são semelhantes àquelas que se dão no processo judicial, por

intermédio do art. 496 do CPC. Logo, também é aplicado o duplo grau de jurisdição, surgindo, assim, uma quarta etapa do processo administrativo tributário: a fase recursal (COSTA, 2021).

Com a finalização do procedimento administrativo, mantendo-se inerte o sujeito passivo quanto à obrigação do pagamento do crédito tributário, compete à Administração realizar atos de controle e apuração, objetivando a inscrição do débito no livro de registro da dívida ativa, constituindo a última chance à Fazenda Pública de apreciar sua legalidade antes de proceder à cobrança do débito (MADUREIRA, VALADÃO & BERNARDINA, 2021). Tal alternativa consiste na utilização da via judicial, por meio da ação de execução fiscal.

A AÇÃO JUDICIAL PARA EFETIVAÇÃO DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA – EXECUÇÃO FISCAL

Ab initio, torna-se importante trazer a lume que, em conformidade com as perspicazes dicções de Madureira, Valadão e Bernardina (2021), a execução fiscal é uma espécie de cobrança por título extrajudicial, devendo embasar-se em título executivo líquido, certo e exigível. Este título é chamado de CDA, sendo ele o único documento que alicerça o instrumento jurídico em análise.

A Ação de Execução Fiscal (AEF) é a cobrança judicial dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como já mencionado, a matéria é disciplinada pela Lei n. 6.830/1980 e diz respeito a uma classe processual que se fundamenta em título extrajudicial por quantia certa, objetivando a proteção jurisdicional executiva, na busca da satisfação do crédito tributário pertencente ao ente público e devido pelo contribuinte (SEGUNDO, 2022).

Nesse passo, de acordo com os ensinamentos de Mazza (2021), o objeto da execução fiscal se refere ao estabelecimento da aplicação do devido processo legal à

exigência judicial não apenas dos créditos tributários, haja vista que a literalidade do art. 2º, § 2º, da Lei de Execução Fiscal (LEF) impõe tal permissibilidade, em que podem ser incluídas a atualização monetária, as multas, os juros e outros encargos decorrentes de lei ou contrato.

Como se depreende das informações supra-mencionadas, a eficiência da cobrança do crédito tributário se corporifica por meio da ação judicial denominada execução fiscal; contudo, para que se tenha validade no procedimento, o Fisco necessita comprovar a existência do título executivo extrajudicial chamado Certidão da Dívida Ativa (CDA), consoante dispõe a literalidade do § 3º, do art. 2º, da LEF (MAZZA, 2021).

Nesse sentido, corroboramos com a afirmativa de que a ação em tela objetiva a expropriação dos bens do contribuinte devedor para dar termo ao crédito tributário. Nos dizeres de Cunha (2020), qualquer execução tem seu fundamento em título executivo que constitua uma obrigação líquida, certa e exigível. Tal situação acontece porque, nesta fase, não há que se falar em pontos contraditórios, discussões jurídicas ou fáticas pelas partes, pois tais questionamentos já foram esgotados na esfera administrativa.

INSCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Consoante Madureira, Valadão e Bernardina (2021), a inscrição em dívida ativa destina-se a constituir um título executivo para a cobrança judicial do crédito fiscal, a denominada Certidão de Dívida Ativa (CDA). O CTN preceitua, no art. 201, que a dívida ativa tributária é aquela proveniente de crédito dessa natureza, inscrita regularmente na repartição competente, após o vencimento do prazo de pagamento estabelecido em lei ou decisão final proferida em processo regular (BRASIL, 1966).

À guisa de confirmação, Carvalho (2021a) obtempera que a inscrição em dívida ativa tem por escopo

a constituição unilateral do título executivo que servirá de base para a cobrança judicial não pagos à Fazenda Pública. Nesse contexto, para Sabbag (2020), em conformidade com a combinação dos artigos 204 do CTN e 3º da Lei de Execução Fiscal, a Fazenda Pública não precisa provar a certeza e a liquidez do crédito tributário para dar andamento à execução fiscal, uma vez que a CDA é título líquido e certo e, por conseguinte, tem efeito de prova pré-constituída, portanto, imediatamente exigível.

De acordo com o acima expandido, é possível elucidar que a inscrição em tela compreende os débitos tributários e não tributários e, depois da inscrição do débito na dívida ativa, será expedida uma certidão que declara a sua certeza e liquidez. Nesse contexto, tal certidão de dívida ativa institui o título executivo capaz de legitimar a propositura da execução fiscal (CUNHA, 2020).

Resumindo, apreendemos que com a inscrição do débito tributário na dívida ativa da Fazenda Pública Municipal, surge a possibilidade da extração da CDA; esta, por sua vez, constitui força de título executivo extrajudicial, com eficácia do atributo presunção de veracidade, sendo o documento indispensável à propositura da ação de execução fiscal em face do sujeito passivo.

A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E SEUS SUJEITOS

Na dicção de Costa (2021) a Fazenda Pública goza da ação executiva específica à exigência de seus créditos. Assim, o processo executivo tributário é um mecanismo, cujo qual o Poder Executivo Fiscal detém de forma reservada a legitimidade ativa. Nesse ínterim, enquanto o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é sempre o Fisco, o sujeito passivo é o contribuinte, mas, em sua impossibilidade, poderá ocasionar sua substituição.

Com relação à sujeição passiva, nos termos do art. 4º da LEF (BRASIL, 1980), além do devedor, poderão ocupar este lugar o fiador, o espólio, a massa falida, o

responsável tributário de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado e os sucessores a qualquer título (MAZZA, 2021). Todavia, impende ressaltar que os sujeitos envolvidos em tal relação jurídica, poderão realizar a autocomposição, nos termos do Código de Processo Civil.

MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO CONSENSUAL NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

É sensato repisar que, com a efetiva cobrança e a captura do débito tributário, o ente público impõe a garantia da ordem econômica, confortando os administrados com a efetividade das ações específicas para dar efeito ao concreto implemento da renda pública (COSTA, 2021). Entretanto, de forma subsidiária, as disposições do Código de Processo Civil também às Ações de Execução Fiscal se aplicam, nos termos do artigo primeiro da LEF⁵.

A afirmativa acima significa dizer que a disciplina contida no diploma de processo civil só ocorrerá se não houver previsão específica para a matéria na Lei de Execução Fiscal, (MADUREIRA, VALADÃO & BERNARDINA 2021). A esse propósito, é imperioso esclarecer que a lei especial supracitada não trata da possibilidade da transigência das partes; porém, o art. 190 do Código do Processo Civil (CPC) estabelece tal condição:

Art. 190 - Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo. (BRASIL, 2015)

Sendo assim, ao se fazer uma interpretação sistemática entre os dispositivos legais anteriormente expostos, admitimos a existência da possibilidade de

⁵ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e

respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

transação entre as partes da relação jurídico-tributária, mesmo porque o art. 174 do CPC preceitua que os entes federados poderão, inclusive, criar câmaras de mediação e conciliação, visando à solução de conflitos no âmbito administrativo, envolvendo órgãos e entidades da Administração Pública (BRASIL, 2015).

AS DIVERSAS FORMAS DE SOLUÇÕES DE CONFLITOS EXTRAJUDICIAIS

Apesar da inserção do parágrafo único ao artigo 1º da Lei n. 9.492/1997, por meio Lei n. 12.767/2012, que positivou a possibilidade do protesto judicial da CDA em nosso ordenamento jurídico. Nesse cenário, até mesmo antes da vigência da Lei n. 767/2012, a prática do protesto da CDA também era aplicada nas esferas públicas estaduais e municipais (FILHO, 2021).

Na atualidade, com o advento de utilizações das práticas das soluções extrajudiciais de conflitos (arbitragem, mediação e conciliação), surge, também, a possibilidade do emprego de outros mecanismos disponíveis à Fazenda Pública na busca do adimplemento do crédito tributário devido pelo contribuinte. Por este ângulo, são

admissíveis o protesto da CDA, a negativação em cadastros privados e públicos de inadimplentes, *call center* e notificações (FILHO, 2021).

Com fulcro em tais considerações, é sobretudo importante assinalar que o colendo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal⁶ consubstanciou a tese de que o protesto da CDA constitui um mecanismo constitucional e legal, pois não restringe indevidamente quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, portanto, não constitui uma sanção política (BRASIL, 2018).

Assim, ilustramos que nada impede que haja o protesto da CDA em cartório como medida extrajudicial para tentar fazer com que o contribuinte cumpra sua obrigação tributacional, pois o mencionado protesto não afronta os direitos constitucionais dos contribuintes, tampouco impede o regular andamento da execução fiscal, em que o devedor tributário possui direito de se defender, com aplicabilidade de princípios inerentes aos litigantes, a exemplo do contraditório e ampla defesa.

Ademais, no que se refere à negativação em cadastros privados e públicos de inadimplentes, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça⁷, por meio da primeira

⁶ Ementa: Direito tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. 1. O parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492/1997, inserido pela Lei n. 12.767/2012, que inclui as Certidões de Dívida Ativa – CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto, é compatível com a Constituição Federal, tanto do ponto de vista formal quanto material. 2. Em que pese o dispositivo impugnado ter sido inserido por emenda em medida provisória com a qual não guarda pertinência temática, não há inconstitucionalidade formal. É que, muito embora o STF tenha decidido, na ADI 5.127 (Rel. Min. Rosa Weber, Rel. p/ acórdão Min. Edson Fachin, j. 15.10.2015), que a prática, consolidada no Congresso Nacional, de introduzir emendas sobre matérias estranhas às medidas provisórias constitui costume contrário à Constituição, a Corte atribuiu eficácia *ex nunc* à decisão. Ficaram, assim, preservadas, até a data daquele julgamento, as leis oriundas de projetos de conversão de medidas provisórias com semelhante vício, já aprovadas ou em tramitação no Congresso Nacional, incluindo o dispositivo questionado nesta ADI. 3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. Somente pode ser considerada “sanção política” vedada pelo STF (cf. Súmulas n. 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs. 3.1. **Em primeiro lugar, não há efetiva restrição a direitos fundamentais dos contribuintes. De um lado, não há afronta ao devido processo legal, uma vez que (i) o fato de a execução fiscal ser o instrumento típico para a cobrança judicial da Dívida Ativa não exclui mecanismos extrajudiciais, como o protesto de CDA, e (ii) o protesto não impede o devedor**

de acessar o Poder Judiciário para discutir a validade do crédito. Fixação da seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”. (ADI 5135, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018). (BRASIL, 2018). Grifo nosso.

⁷ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. **INSCRIÇÃO DO DEVEDOR EM CADASTROS DE INADIMPLENTES POR DECISÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. ART. 5º, INC. LXXVIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** ARTS. 4º, 6º, 139, INC. IV, 782, §§ 3º A 5º, E 805 DO CPC/2015. PRINCÍPIOS DA EFETIVIDADE DA EXECUÇÃO, DA ECONOMICIDADE, DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DA MENOR ONEROSIDADE PARA O DEVEDOR. ART. 1º DA LEI N. 6.830/80. EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC. SERASAUD. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO PRÉVIO DE OUTRAS MEDIDAS EXECUTIVAS. DEFERIMENTO DO REQUERIMENTO DE NEGATIVAÇÃO, SALVO DÚVIDA RAZOÁVEL QUANTO À EXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO PREVISTO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA DECISÃO JUDICIAL PARA A PRECISÃO E QUALIDADE DOS BANCOS DE DADOS DOS ÓRGÃOS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO E PARA A ECONOMIA DO PAÍS. ART. 20 DO DECRETO-LEI N. 4.657/1942 (ACRESCENTADO PELA LEI N. 13.655/2018, NOVA LINDB). RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO JULGADO SOB A SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 C/C ART. 256-N E SEGUINTE DO REGIMENTO INTERNO DO STJ. (STJ, Primeira Seção, Resp n. 1.807.180 / PR, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data do Julgamento: 24/02/2021, Data da Publicação: 11/03/2021). (BRASIL, 2021, grifos nossos). Grifo nosso.

seção, na data de 24/02/2021, proferiu um julgado no sentido de que a Fazenda Pública nada obsta ao procedimento, ainda que não haja esgotado previamente outras medidas executórias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Ação de Execução Fiscal é um processo judicial utilizado para cobrar dívidas tributárias que estão registradas na Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que respeitados todos os princípios imprescindíveis à defesa do contribuinte. A Lei n. 6.830/1980 regula essa matéria e a ação é baseada em um título extrajudicial que estabelece o valor a ser pago pelo sujeito passivo. O objetivo da AEF é obter proteção judicial para garantir o pagamento do crédito tributário devido pelo contribuinte ao ente público.

Entretanto, à luz do expendido, dessumimos que um ente público, pode optar, antes de intentar a ação executória, ou até mesmo de forma concomitante, por realizar o protesto em cartório da CDA e promover a inclusão do nome do contribuinte devedor nos cadastros privados e públicos de inadimplentes sem interferência ou necessidade de autorização de um magistrado; no entanto, as despesas decorrentes das operações pertinentes às negativas devem ocorrer por conta da Fazenda Pública, que pretende utilizar-se deste mecanismo extrajudicial.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: JusPodivm, 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 mai. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5135**, do Tribunal Pleno, Brasília, DF. Diário Judicial Eletrônico, 7 de fevereiro de 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 jun. 2022.
- BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em: 24 jun. 2022.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. Salvador: JusPodivm, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2021.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- CUNHA, Leandro Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- FILHO, José Aurino de Melo. **Execução fiscal aplicada**. São Paulo: Juspodivm, 2021.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- MADUREIRA, Cláudio; VALADÃO, José Arildo.; BERNARDINA, Lívia Dalla. **Execução fiscal**. Salvador: JusPodivm, 2021.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SÃO PAULO (SP). Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Agravo de Instrumento nº 21698508620218260000** SP 2169850-86.2021.8.26.0000. Relator Botto Muscari. Data de Julgamento: 19/08/2021, 18ª Câmara de Direito Público. Data de Publicação: 19/08/2021.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- SEGUNDO, Hugo de, Brito, Machado. **Processo tributário**. Barueri: Atlas, 2022.