

*Assinado por unanimidade  
na reunião de 05/08/17  
Dia 05/08/17*

**INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS**  
**COMISSÃO PERMANENTE DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**

*Adilson Rodrigues  
Pires*

Indicação n.º 069/2016.

Indicante: Presidente da Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Relatores: Jorge Rubem Folena de Oliveira e Nilton Aizenman



**Ementa:** Tributário. Crédito Tributário. Inscrição da Dívida Ativa. Certidão de Dívida Ativa. Protesto de título. Execução fiscal, restrição ao nome e limitação do patrimônio do contribuinte antes do pronunciamento do Poder Judiciário sobre a legitimidade do crédito tributário exigido.

**I**  
**Objeto da indicação**

A presente indicação tem por objeto a análise da compatibilidade, na atual ordem jurídica nacional, sobre a possibilidade de a Fazenda Pública levar a protesto a Certidão da Dívida Ativa (CDA), como prevê o artigo 1.º, § único, da Lei Federal 9.492/97<sup>1</sup>.

Além disso, a indicação solicita apreciação acerca da presunção de certeza e liquidez de que dispõe a dívida tributária, materializada por meio da Certidão da Dívida Ativa (CDA), como prevêem os artigos 201 e 204 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e o artigo 3.º da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), que permitem que o suposto crédito tributário seja executado antes de qualquer pronunciamento sobre a sua legitimidade pelo Poder Judiciário e com a possibilidade imediata de se limitar o patrimônio dos contribuintes, como autorizam os artigos 4.º, 8.º e 10 da Lei Federal 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF).

<sup>1</sup>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."

Esclarece-se, por oportuno, que o Plenário do STF, em 09/11/2016, na conclusão do julgamento da ADI 5.135 (relator Min. Roberto Barroso), fixou a seguinte tese sobre o tema, conforme a causa de pedir debatida na mencionada ação:



*“O protesto das Certidões de Dívida Ativa (CDA) constitui mecanismo constitucional e legítimo de cobrança, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constitui sanção política.”*

Ressalte-se que a causa de pedir, exposta na ADI 5.135, teve como fundamento central o argumento de que o protesto da CDA, constitui sanção política, *“pois seria uma medida extrajudicial que restringe de forma desproporcional os direitos fundamentais dos contribuintes ao devido processo legal, a livre iniciativa e ao livre exercício da profissão – imposta de forma indireta, para pressioná-lo a quitar seus débitos tributários.”*

Contudo, entendemos que o objeto desta indicação é mais amplo do que a questão submetida à análise do STF, por meio da referida ADI; sendo inclusive apresentado ao debate novos argumentos ainda não examinados, como a possível incompatibilidade constitucional de dispositivos do Código Tributário Nacional (artigos 201 e 204) e da Lei de Execução Fiscal (artigos 3º, 4º, 8º e 10), o que exigiria uma nova apreciação do tema, conforme passamos a fazer.

Achamos por bem, expor e analisar o tema, considerando, separadamente, os aspectos constitucionais e infraconstitucionais.

## **II**

### **Parecer Sobre os Aspectos Constitucionais**

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25/10/1966) é uma norma do antigo regime (1964-1985), que foi recepcionada pela Constituição de 1988. Porém, esta recepção pela ordem constitucional vigente não impede o questionamento de dispositivos do código que possam estar em desacordo com a atual Carta Política, em particular quanto à segurança do direito de propriedade (garantia fundamental prevista no artigo 5.º, XXII, CRFB), que, na

hipótese em exame, deve ser analisada em conjunto com o princípio do devido processo legal (artigo 5.º, LIV, da CRFB): *"ninguém será privado (...) de seus bens sem o devido processo legal."*



O Código Tributário Nacional (CTN) determina que o Poder Público, como sujeito ativo da relação tributária e agente fiscalizador, tem o dever de constituir, pelo lançamento (artigo 142 do CTN)<sup>2</sup>, o crédito tributário.

O CTN, desde a sua vigência, assegura ao contribuinte a suspensão do crédito tributário, por meio do exercício do contraditório em processo administrativo (artigo 151, III, do CTN).

Contudo, isto não é suficiente para tornar efetivo o lançamento administrativo pela fiscalização, que não pode tornar-se uma certeza quase absoluta para se limitar ou expropriar o patrimônio e lançar o nome do contribuinte no rol dos devedores, por meio do protesto de título, como efetivado pela Fazenda Pública, com base no artigo 1.º, parágrafo único da Lei 9.492/97.

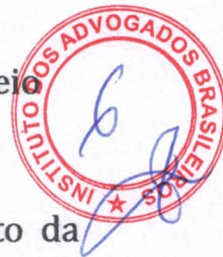
Saliente-se que, levado a efeito o protesto da CDA, este é comunicado de imediato aos órgãos como o SERASA, **o que acarreta a impossibilidade de crédito comercial e/ou bancário pelo contribuinte**, que ainda está questionando a exigência fiscal, não havendo a certeza efetiva de que é legítimo o crédito tributário constituído pelo Fisco.

De fato, o protesto da CDA tem a evidente intenção de acelerar o recebimento do crédito tributário por parte da Fazenda Pública; **constituindo-se numa flagrante coerção para se exigir tributo**, o que há muito foi rejeito pela jurisprudência do STF contra os procedimentos de apreensões de mercadorias, como manifestado pela Súmula 323, assim redigida:

---

<sup>2</sup> "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."

“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.



Constituído em definitivo o crédito tributário, no âmbito da Administração Pública, o CTN determina a inscrição do débito na Dívida Ativa Tributária (artigo 201 do CTN)<sup>3</sup>.

Numa ficção jurídica, comum a regimes de exceção, o artigo 204 do CTN diz que *“a dívida regularmente inscrita **goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída.**”*<sup>4</sup>

Com efeito, o crédito tributário, constituído **unilateralmente** pela Administração Pública, torna-se certo e exigível diante daquela norma, o que possibilita à Fazenda Pública não apenas realizar o protesto (como prevê o artigo 1.º, parágrafo único, da Lei 9.492/97), mas também executar a dívida tributária, que, em muitos casos, decorre de ações fiscais abusivas, por naturezas diversas.

Vale salientar que os títulos de crédito, em geral, são decorrentes do **reconhecimento prévio da dívida por parte do devedor que inadimpliu a sua obrigação**. Assim ocorre com o cheque, a nota promissória, a duplicata, a confissão da dívida etc.

No crédito tributário, o contribuinte **não reconheceu previamente a dívida, que foi constituída unilateralmente pelo Fisco**, ainda que lhe seja sendo assegurado o contraditório administrativo, ao ser comunicado da constituição do débito.

Neste caso, a presunção de “certeza” em favor da Fazenda Pública (prevista pelo artigo 204 do CTN e 3.º da LEF) coloca-a em uma **posição de superioridade perante o contribuinte**; superioridade que o Estado não dispõe em uma ordem democrática, sob pena de imperarem abusos e incertezas, que poderão ser revertidos contra toda a sociedade.

<sup>3</sup> O artigo 201 do CTN define: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente do 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”.

<sup>4</sup> Idêntica previsão consta no artigo 3.º da Lei 6.830/80: “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

Como ressaltado, no caso de constituição de crédito tributário, a lei impõe à fiscalização o dever de fazer o lançamento (artigo 142 do CTN). Porém, em diversas oportunidades tais lançamentos são questionáveis, seja pela natureza interpretativa da exigência ou, até mesmo, por decorrem de atos ilegais e abusivos da fiscalização.



Ao atribuir administrativamente ao crédito tributário as características de certeza e exigibilidade (como prevê o artigo 204 do CTN<sup>5</sup>), para que venha a ser desconstituído posteriormente pelo Poder Judiciário, a norma do regime de 1966 faz com que **recaia sobre o contribuinte o ônus de comprovar a ilegalidade do suposto título**, o que revela um inegável desequilíbrio de forças na relação jurídica; contrariando a diretriz constitucional que tem por norte a garantia fundamental da igualdade entre as partes (artigo 5.º, caput, da CRFB), inclusive nas relações tributárias, onde o Poder Público têm limitações ao poder de tributar e deve respeitar outras garantias asseguradas aos contribuintes (artigo 150, caput), como a própria igualdade de tratamento.

Assim, num Estado de direito, não é razoável que o Poder Público/acusador tenha o privilégio de não precisar comprovar a ação fiscal de seus agentes que constituíram o crédito tributário, o qual poderá ser protestado e executado imediatamente, com repercussão direta sobre o nome e o patrimônio dos contribuintes, que ficam sujeitos à restrição financeira/comercial de crédito e constrição/limitação de seus bens, até mesmo com o bloqueio “on line” de suas contas bancárias.

Na lógica atual, até então aceita passivamente, a responsabilidade de desconstituir o lançamento fica a cargo exclusivo do contribuinte acusado (parágrafo único do artigo 204 do CTN), que muitas vezes sofre com exageros e caprichos por parte da fiscalização.

Assim, em garantia da sociedade, deve-se ter a cautela jurídica antes de considerar como certa e exigível a dívida tributária, constituída unilateralmente pela fiscalização do Poder Público.

---

<sup>5</sup>“Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

Ressalte-se, mais uma vez, que a ficção da certeza e da liquidez do crédito tributário, por meio da Dívida Ativa, **gera um título unilateral de dívida** (na medida em que **não existe o reconhecimento prévio da obrigação pelo devedor**, ao contrário do que ocorre, em geral, com os títulos de crédito, como a confissão de dívida, cheques, promissórias, duplicatas), a fim de possibilitar que a Fazenda Pública execute judicialmente o débito.



Neste ponto, a Lei 6.830, de 22/09/1980 (LEF) – também oriunda do período anterior à atual Constituição de 1988– permite que a Fazenda Pública, valendo-se da mera inscrição na Dívida Ativa (artigo 3.º LEF), possa executar a dívida tributária constituída unilateralmente (artigo 4.º LEF) e impõe ao contribuinte (que tem seu nome lançado no rol de devedores) o ônus de pagá-la no prazo de cinco dias ou oferecer bens de sua propriedade como garantia (artigos 8.º e 10.º da LEF).

Como se vê, o contribuinte é considerado devedor, de antemão, sendo compelido, **de modo coercitivo**<sup>6</sup>, a pagar ou indicar propriedade sua para garantir uma suposta dívida, que foi constituída exclusivamente pelo Poder Público. **Tal fenômeno atinge diretamente o patrimônio do contribuinte** (artigo 5.º, XXII, CRFB), sem que o devido processo legal seja respeitado (artigo 5.º, LIV, da CRFB).

A ordem jurídica liberal assegura que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. Neste caso, o devido processo legal deve caminhar, em matéria tributária, como a cláusula da presunção de inocência do direito penal, na medida em que se está tratando da cobrança de tributo, que, numa análise extensiva, corresponde a uma penalização imposta pelo Estado, que recai diretamente sobre a propriedade do contribuinte.

Deste modo, antes de efetivar o protesto da CDA e impor qualquer modo de restrição à propriedade, como penhoras ou arrestos de bens, **é necessário que a autoridade judiciária verifique nas instâncias ordinárias a legitimidade do crédito tributário constituído.**

---

<sup>6</sup>Saliente-se que a Súmula 323 do STF, em respeito ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, proíbe procedimentos fiscais coercitivo para se antecipar o pagamento de tributo.

Ou seja, sem a confirmação judicial (artigo 5.º, XXXV, da CRFB) da validade do crédito tributário (constituído unilateralmente pela Fazenda Pública), e de acordo com os princípios da ordem constitucional democrática (consubstanciados no devido processo legal, no contraditório e na ampla defesa), não existe segurança para o contribuinte, que podem ter seu nome e patrimônio afetados por uma cobrança, originada da ficção jurídica de presunção de certeza e liquidez; sendo invertido contra ele todo o ônus probatório para a desconstituição da dívida.

O Egrégio STF concluiu o julgamento da ADI 5135 em 09/11/2016, considerando que “o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.

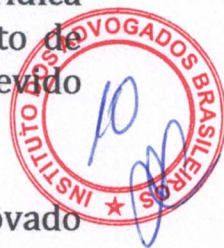
Portanto, prevaleceu o voto do Relator, Ministro Roberto Barroso, embora por maioria do plenário.

Na lógica do processo (seja ela relativa ou absoluta), o ônus da prova recai sobre o autor da cobrança ou da acusação, como salientado; por isso, não é crível que, num estado democrático de direito, o Poder Público se apresente como senhor absoluto da verdade, pois tal presunção coloca-o numa posição de superioridade que ele não tem, a partir da obediência ao princípio do devido processo legal; pois o princípio aqui reclamado **parte sempre da igualdade como fórmula de equilíbrio para se garantir a paz e preservar a ordem política, social e econômica.**

### **III** **Conclusão**

Isto posto, opinamos pelo acolhimento desta indicação, uma vez que entendemos que deve ser rechaçada como inconstitucional (por violação dos direitos de igualdade, propriedade e acesso à Justiça, e, também, do devido processo legal, contraditório e ampla defesa) toda fórmula legislativa que determine o protesto da certidão da Dívida Ativa contra o contribuinte (como previsto no artigo 1.º, único da Lei Federal 9.492/97), diante de um suposto débito por ele não reconhecido previamente, ao contrário das demais formas de constituição do título executivo, nas quais o devedor reconhece previamente a dívida, mas deixa de adimpli-la na forma ajustada.

No mesmo diapasão, os artigos 201 e 204, do CTN, e 3.º, 4.º, 8.º e 10, da Lei 6.830/1980, não estão de acordo com a ordem jurídica estabelecida pelo pacto político de 1988, que garante o direito de igualdade, de propriedade e de acesso à Justiça e assegura o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.



Por fim, recomendamos o envio deste parecer – caso aprovado - ao Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e ao Procurador Geral da República, para examinarem a possibilidade de propor ação direta de inconstitucionalidade, com base nos fundamentos acima apresentados, contra o artigo 1.º, § único, da Lei Federal 9.492/97, e ação de descumprimento de preceito fundamental contra os artigos 201 e 204, do CTN, e 3.º, 4.º, 8.º e 10, da Lei 6.830/1980, por serem incompatíveis com a atual ordem constitucional.

#### **IV**

#### **Parecer Sobre os Aspectos Infraconstitucionais**

#### **O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**

O artigo 201 do CTN define:

“Constitui dívida ativa tributária a proveniente do 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”.

De acordo com o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 6.830 de 1980, e com base na inscrição na Dívida Ativa, a Procuradoria da Fazenda Pública poderá expedir a CDA, a qual constituirá título extrajudicial, para lastrear a Ação de Execução Fiscal, gozando da presunção de certeza e liquidez, podendo ser ilidida por prova inequívoca a cargo do executado.

Por outro lado, as Procuradorias das Fazendas Públicas, Federal, Estadual e Municipal passaram a cobrar débitos fiscais vencidos,

preliminarmente, através de protesto extrajudicial nos respectivos Cartórios.



A jurisprudência do STJ mostra-se uniforme quanto a desnecessidade do protesto da CDA. Neste sentido, como exemplo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA - CDA. PROTESTO. DESNECESSIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem afirmado a ausência de interesse em levar a protesto a Certidão da Dívida Ativa, título que já goza de presunção de certeza e liquidez e confere publicidade à inscrição do débito na dívida ativa.

2. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1316190/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 25/05/2011).

Na doutrina ocorre a unanimidade no sentido de considerar um exagero, o protesto da CDA, com base na Lei nº 9.492/1997, que regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos, por ser desnecessário, eis que a dívida regularmente inscrita goza de presunção relativa de liquidez e certeza, com efeito de prova pré-constituída, a dispensar que por outros meios tenha a administração de demonstrar a impontualidade e o inadimplemento do contribuinte.

O exagero está no próprio texto legal, verbis:

**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.



Trata-se de flagrante coerção, por analogia, prevista na Súmula 323 do STF, assim redigida:

“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

De fato, o protesto da CDA é levado a efeito, com a evidente intenção de acelerar o recebimento do crédito tributário.

Como leciona Kiyoshi Harada em seu artigo publicado no periódico DOUTRINA GAZETA JURIS: “Fugir das amarras da Lei, a pretexto de buscar agilidade e eficiência do setor privado, é próprio de governantes não vocacionados para o exercício da função pública, incompetentes e despreparados, para dizer o mínimo.” E continuando: “Agora, os governantes estão levando ao Cartório de Protestos as certidões de dívida ativa denegando os nomes dos contribuintes em débito, escudados em um parecer da Corregedoria da Justiça, que não tem, nem poderia ter, o poder normativo. É claro que o propósito não é o de denegrir o contribuinte, mas o de coagir para agilizar a cobrança do crédito tributário formalizado na certidão, sem observância do contraditório e da ampla defesa que, fatalmente, seria exercitado pelo contribuinte, caso a Fazenda seguisse o ritual da lei. A verdade é que, sem observância do devido processo legal, o contribuinte pode ficar com a imagem denegrida, sem justa causa”.

Aqui cabe a conclusão do renomado mestre do Direito Tributário, Hugo de Brito Machado, respondendo a determinada consulta:

“Por todas as razões expostas e considerando todos os argumentos favoráveis e contrários ao protesto de Certidões de Dívida Ativa, formulamos nossa conclusão como estudante do Direito, absolutamente desinteressado no caso, afirmando que o protesto em questão é flagrantemente inconstitucional, não passando de mais uma forma encontrada pelo Estado para contornar as limitações que o Direito lhe impõe.



Assim, acreditamos francamente que o Supremo Tribunal Federal, fiel à sua própria jurisprudência a respeito das sanções políticas, vai declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que incluiu a Certidão de Dívida Ativa entre os títulos sujeitos a protesto”.

Além do mais, deve ser levado em conta as práticas processuais que envolvem a sustação do protesto, através de Medida Cautelar no prazo legal de cinco dias entre o aponte e a extração do instrumento de protesto, considerando que não se dá sustação de protesto já tirado e nem se cancela o protesto efetivado.

Por outro lado, a liminar requerida na Medida Cautelar de Sustação de Protesto poderá ficar condicionada ao depósito ou caução para garantia do Juízo.

Bem de ver, que o protesto levado a efeito, é comunicado de imediato ao Serasa, o que acarreta a impossibilidade de crédito comercial e ou bancário.

E, tudo isto ocorre em duplicidade com as disposições da Lei nº 6.830/1980, Lei especial que regulamenta a Execução Fiscal. Até

porque, passada a fase do protesto da CDA, esta será objeto da Ação de Execução Fiscal.



Por outro lado, deve ser levado em conta, também, o volume de sanções contra o contribuinte inadimplente, citando-se os seguintes meios coercitivos de cobrança das CDA's:

- Inscrição em Dívida Ativa
- Inscrição no CADIN e consequente proibição de participação em concorrências públicas, bem como proibido de obter incentivos fiscais e financeiros
- Protesto extrajudicial
- Ação de Execução Fiscal
- Arrolamento de Bens
- Ação Cautelar Fiscal
- Redirecionamento da Execução contra administradores e sócios

Aliás, no ordenamento jurídico do Brasil, não existe o Código de Proteção ao Contribuinte, valendo citar Alberto Nogueira, em sua Obra Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito:

“No Estado Democrático de Direito o poder tributário tem limites formais e substanciais, não podendo, por esse motivo, o fisco sufocar o contribuinte com exigências excessivas, desproporcionais ou irrazoáveis.”

## V

### Conclusão

Concluindo, apesar da equiparação das CDA's aos títulos de créditos sujeitos a protesto, conforme alteração introduzida na Lei nº 9.492/97, não há como concordar com tal extensão, em face de sua

inconstitucionalidade, comprovada na primeira parte deste Parecer, além de estar sujeita a legislação própria contida na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal).

Estas as considerações sobre a matéria aqui tratada, SMJ.



Rio de Janeiro, 18 de outubro de 2017

**Jorge Rubem Folena de Oliveira**

Membro da Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

  
**Nilton Aizenman**

Membro da Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário