

Aldemario Araujo Castro  
Procurador da Fazenda Nacional  
Professor da Universidade Católica de Brasília  
Ex-Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União

**Art. 201. 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.**

**Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.**

**1. Outras referências legais: Constituição (art. 131, §3º). Lei nº 4.320, de 1964 (art. 39). Lei nº 6.830, de 1980 (arts. 2º e 3º)**

O tema “dívida ativa”, além de ser regulado nos arts. 201 a 204 do Código Tributário Nacional, possui tratamento privilegiado em inúmeros outros diplomas legais. Destacamos, neste sentido, a Constituição (art. 131, §3º), a Lei nº 4.320, de 1964 (art. 39) e a Lei nº 6.830, de 1980 (arts. 2º e 3º).

Na Constituição, o assunto aparece para consagrar uma das mais relevantes competências da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Estabeleceu, o constituinte, que cabe ao referido órgão a execução judicial da dívida ativa da União de natureza tributária. Algumas das conseqüências da constitucionalização do tema serão adiante destacadas e detalhadas.

A Lei nº 4.320, de 1964, diploma regulador das normas gerais de direito financeiro, determina que os créditos das Fazendas Públicas não pagos serão inscritos num registro específico “como Dívida Ativa”. O mencionado diploma legal chega a classificar explicitamente a Dívida Ativa como Tributária e Não-Tributária. No primeiro caso, temos os créditos, as penalidades e os adicionais pecuniários previstos na legislação tributária. Já no segundo caso, conforme a letra da lei, temos “os demais créditos da Fazenda Pública”.

A Lei nº 6.830, de 1980, que trata da execução judicial para cobrança da Dívida Ativa das Fazendas Públicas, conforme os termos de seu art. 1º, reitera expressamente, no art. 2º, as definições da Lei nº 4.320, de 1964, quanto à Dívida Ativa, sua natureza e subdivisão em Tributária e Não-Tributária.

## **2. Caracterização**

Dívida ativa é o crédito público não extinto, notadamente por pagamento, e não afetado por nenhuma causa de suspensão de exigibilidade (conforme explicitado adiante), integrado ao cadastro identificado pelo mesmo nome mediante ato administrativo próprio denominado de inscrição. Se o crédito for de natureza tributária teremos a Dívida Ativa Tributária, de que trata o art. 201 do Código Tributário Nacional.

Assim, os elementos inafastáveis na idéia de dívida ativa são: (a) crédito público; (b) ausência de causa extintiva ou suspensiva (da exigibilidade); (c) inscrição e (d) integração a um cadastro específico.

### **2.1. Crédito público**

Todos os valores, independentemente da natureza jurídica, que o Poder Público tem para receber de terceiros devem compor a dívida ativa. Neste sentido, temos o art. 39, §2º da Lei nº 4.320, de 1964, quando consigna: "... e Dívida Ativa Não-Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes ... de contratos em geral ou de outras obrigações legais" e o art. 2º, §1º da Lei nº 6.830, de 1980, ao estatuir: "qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública" (1).

Além da letra da lei, acima destacada, arrolamos os seguintes argumentos para justificar a necessidade de inscrição em dívida ativa de todos os créditos ou valores devidos à Fazenda Pública e pendentes de cumprimento: (a) para dispensar o mesmo tratamento a todos os devedores, independentemente da natureza do crédito devido; (b) para que as conseqüências próprias da inscrição em dívida ativa possam recair sobre todos os devedores da Erário, notadamente quanto a incidência de certos encargos (2) e o registro em certos cadastros de devedores (3) e (c) para que os terceiros interessados (4) possam constatar a eventual condição de alguém como devedor da Fazenda Pública.

Pelas razões expostas, mesmo os créditos constituídos

originariamente com a eficácia de título executivo, a exemplo das decisões do Tribunal de Contas da União (art. 71, §3º da Constituição), reclamam a competente inscrição em dívida ativa.

### **2.1.1. Declaração e confissão de dívida tributária**

Levantamentos realizados no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dão conta de que cerca de 90% (noventa por cento) dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa da União decorrem das declarações, apresentadas pelos contribuintes, com força ou natureza de confissão de dívida tributária (5).

A relevância da matéria não tem atraído visitas significativas da doutrina pátria. São raras as considerações jurídicas acerca deste importante instrumento de ação da administração tributária (6). Temos sustentado a juridicidade do instituto, basicamente pela conjugação do art. 109 do Código Tributário Nacional, do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, e do art. 585, inciso II do Código de Processo Civil.

Por outro lado, existem incontáveis manifestações jurisprudenciais, dos mais diversos Tribunais, reconhecendo a plena validade jurídica da chamada declaração e confissão de dívida tributária (7).

Também a Advocacia-Geral da União, com aprovação do Presidente da República, Chefe da Administração Pública Federal, expediu o Parecer AGU-SF-03/2000 (Anexo ao Parecer nº GM-15), da lavra do ilustre Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, onde restou consignada a plena validade jurídica da utilização da declaração e confissão de dívida tributária (8).

Resta claro, portanto, não existir dúvida séria ou significativa acerca da higidez da denominada declaração e confissão de dívida tributária, notadamente para fins de inscrição de débitos em Dívida Ativa e cobrança judicial, se for necessária.

-

### **2.2. Ausência de causa extintiva ou suspensiva (da exigibilidade)**

Obviamente, um crédito somente poderá ser encaminhado para registro (inscrição) em dívida ativa se não tiver sido extinto. No caso de crédito de natureza tributária as hipóteses de extinção estão elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Também é inviável o encaminhamento para registro (inscrição) em dívida ativa do crédito que esteja com a exigibilidade suspensa (9). No âmbito tributário as causas de suspensão (da exigibilidade) do crédito estão arroladas no art. 151 do Código Tributário Nacional. Como suspender a exigibilidade importa em obstar o curso normal da cobrança do crédito, susstando temporariamente os atos próprios deste procedimento, entendemos que qualquer iniciativa ou providência do Poder Público, inclusive a inscrição em dívida ativa, depende da superação da causa ensejadora da suspensão (10).

## **2.3. Inscrição**

### **2.3.1. Natureza**

O art. 2º, §3º da Lei nº 6.830, de 1980, qualifica a inscrição em dívida ativa como “ato de controle administrativo da legalidade”. Assim, mais importante que o assentamento, que a integração do débito ao registro próprio, é a apuração da liquidez e certeza da dívida. Trata-se, fundamentalmente, de um ato de inteligência onde faz-se o exame do atendimento dos pressupostos legais e da presença dos requisitos para a validade e eficácia do título executivo a ser formado.

A inscrição em dívida ativa ao criar um título executivo (extrajudicial), a partir da expedição da certidão do termo de inscrição, afirma uma das peculiaridades do direito fiscal. Com efeito, a Fazenda Pública goza do privilégio de criar seus próprios títulos executivos. O credor particular, submetido as regras de direito civil e comercial, investe contra o devedor com base em título por este reconhecido previamente.

Uma importante discussão em torno do ato de controle administrativo da legalidade consiste em estabelecer a extensão, os contornos e os limites da atividade de apuração da liquidez e certeza com vistas à inscrição em dívida ativa.

Existe um virtual consenso doutrinário no sentido de que a autoridade responsável pela inscrição não pode substituir a autoridade lançadora ou a autoridade julgadora no âmbito do processo administrativo fiscal e, por ato seu, corrigir falhas ou irregularidades identificados na apuração, constituição ou decisão, no campo do contencioso, acerca do crédito a ser exigido do contribuinte. Exatamente neste sentido, o art. 22, §3º do Decreto-Lei nº 147, de 1967, prevê a remessa do processo administrativo para a repartição federal competente com o objetivo de serem adotadas as providências cabíveis no caso.

Subsiste, no entanto, razoável divergência acerca da possibilidade da autoridade responsável pela inscrição realizar um exame do mérito da constituição do crédito, ou seja, rever a aplicação da legislação tributária definidora do

crédito a ser inscrito. Apesar dos entendimentos que sustentam a possibilidade de análise ampla, sem limites, da constituição do crédito (11), o legislador federal, com acerto, restringiu a pesquisa de falhas ou irregularidades aos aspectos formais. É o que diz o art. 22, §1º do Decreto-Lei nº 147, de 1967.

### **2.3.2. Competência**

A legislação de cada ente estatal, mercê da possibilidade de auto-organização, como manifestação da autonomia política definida no texto constitucional, estabelece quais os órgãos e os agentes públicos incumbidos da atividade de inscrição de débitos em dívida ativa.

No âmbito da União, reafirmando comando legais anteriores, a exemplo da Lei nº 4.320, de 1964 (art. 39, §5º), e da Lei nº 6.830, de 1980 (art. 2º, §4º), o art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 73, de 1993, fixou a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para apurar a liquidez e certeza da dívida ativa de natureza tributária (12). O mesmo diploma legal, agora no art. 17, inciso III, estabeleceu que as autarquias e fundações públicas federais devem providenciar a inscrição, em dívida ativa própria, apartada da dívida ativa da União, de créditos inerentes às suas atividades.

O art. 15, inciso II do Decreto-Lei nº 147, de 1967, estabelece que os atos de inscrição e cancelamento de débitos em dívida ativa da União são de competência privativa dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Importante corrente de juristas, composta, entre outros, por Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, sustenta, com absoluta correção, que a inscrição é atividade de natureza eminentemente jurídica a ser obrigatoriamente exercida por profissionais habilitados tecnicamente (como os procuradores da Fazenda Pública) (13).

### **2.3.3. Prazo para remessa e prazo para inscrição**

Os prazos para remessa de débitos para inscrição e para realização dos registros dos débitos no cadastro da dívida ativa são temas a serem regulados pela legislação de cada ente estatal, na mesma linha da observação realizada no item anterior.

Para a dívida ativa da União, conforme o disposto no art. 22, *caput* do Decreto-Lei nº 147, de 1967, prevalece a definição de que dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes onde forem

apurados débitos tributários ou não-tributários pendentes, as repartições públicas são obrigadas a encaminhá-los às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa, depois de apurada a liquidez e certeza.

Já o exame, envolvendo eventuais correções, do processo ou expediente que retrate o débito para efeitos de inscrição na dívida ativa da União deve ser realizado no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias. É a regra do art. 22, §2º do Decreto-Lei nº 147, de 1967.

Vale destacar que o não cumprimento dos prazos mencionados não vicia o crédito inscrito, beneficiando o devedor. Trata-se de irregularidade de natureza administrativa com conseqüências meramente funcionais.

#### **2.3.4. Efeitos**

Nos termos do art. 2º, §3º da Lei nº 6.830, de 1980, a inscrição “suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”.

Para os créditos de natureza não-tributária, cuja prescrição é regulada por lei ordinária, o comando inserido na Lei de Execução Fiscal tem aplicação tranqüila, não suscitando maiores discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Entretanto, no tocante aos créditos de natureza tributária o cenário é completamente diverso. As profundas divergências jurídicas verificadas em torno do assunto decorrem da necessidade de tratamento da prescrição tributária por lei complementar, conforme exigência explícita do art. 146, inciso III, alínea *b* da Constituição. Assim, inúmeros juristas sustentam a ineficácia do dispositivo da Lei de Execução Fiscal no caso de inscrição de débito de natureza tributária por incompatibilidade com o Código Tributário Nacional, diploma com *status* de lei complementar.

Há, contudo, um importante aspecto a ser considerado, importando na plena aplicação do preceito do art. 2º, §3º da Lei n 6.830, de 1980, aos débitos de natureza tributária inscritos em dívida ativa. Com efeito, ao ser editada a Lei de Execução Fiscal não vigorava a norma constitucional do art. 146, inciso III, alínea *b*. Nesta linha, a prescrição tributária naquela ocasião era regulada tão-somente por lei ordinária. Vale registrar, inclusive, a existência de inúmeras disposições, daquela quadra história, regulando a prescrição tributária em diplomas com força de lei ordinária. Uma outra importante conseqüência deste raciocínio reside na validade da regra em comento e seu *status* de lei complementar a partir da promulgação da Constituição de 1988, por força da aplicação do princípio da recepção.

A inscrição em dívida ativa, dependendo do regramento legal aplicável, pode marcar a incidência de determinados encargos ou acréscimos ao débito em cobrança. É o que ocorre com o chamado “encargo legal” do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969. Nos termos da legislação mencionada, ao crédito da União inscrito acrescenta-se 10% (dez por cento) a título de “encargo legal”. Por ocasião do ajuizamento da execução fiscal pertinente, o acréscimo, na forma de “encargo legal”, atinge o patamar de 20% (vinte por cento).

Tanto a letra da lei como a jurisprudência reconhecem que o “encargo legal” substitui a condenação do devedor em honorários advocatícios. Portanto, nas execuções fiscais da União o juiz não arbitra honorários. O Superior Tribunal de Justiça, por decisão de sua 1ª Seção, já chancelou a cobrança do chamado “encargo legal” (14).

Subsiste, em relação ao “encargo legal”, a discussão se está adstrito ao processo de execução fiscal ou se substitui a condenação do devedor em eventuais embargos. Sustentamos, a partir do caráter autônomo do processo de embargos à execução, ser cabível a condenação em honorários do embargante vencido, limitada, no entanto, a fixação dos honorários, considerados os dois processos (execução e embargos), em 20% (vinte por cento).

## **2.4. Cadastro**

O art. 2º, §7º da Lei nº 6.830, de 1980, ao tratar da forma de preparação do termo de inscrição e da certidão de dívida ativa, afasta qualquer dúvida acerca dos meios a serem utilizados para manutenção dos registros da dívida ativa. O cadastro pode ser manual (manuscrito em livros, fichas ou outros elementos assemelhados), pode ser mecânico (como o registro com as já antigas “máquinas de escrever”) e pode ser eletrônico (com a confecção de bancos de dados tratados por computadores). Em regra, pelo volume de informações manuseado e pela necessidade de cálculos com relativa complexidade e velocidade, os atuais cadastros das dívidas ativas são eletrônicos. O uso do formato eletrônico já avança pelo processo administrativo onde se apura o crédito a ser inscrito e mesmo pelo processo judicial de execução (15).

O cadastro da dívida ativa tem caráter público. Afinal, a condição de devedor da Fazenda Pública pode e deve ser de conhecimento de pessoas físicas e jurídicas por ocasião da tomada de decisão acerca da realização de inúmeros atos jurídicos. Neste sentido, o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.893, de 1981, estabelece que o registro da Dívida Ativa da União é público, dele podendo ser extraídas as certidões, requeridas por qualquer pessoa, para defesas de direitos ou esclarecimento de situações. A Lei Complementar nº 104, de 2001, ao modificar o §3º do art. 198 do Código Tributário

Nacional (16), afastou qualquer dúvida ainda subsistente acerca do caráter público do cadastro da dívida ativa da União.

O cadastro da dívida ativa também é utilizado, a exemplo de inúmeros outros cadastros, de natureza pública e privada, como importante fonte de informações na chamada análise de risco de crédito. Destaca-se, no cumprimento desta função, o Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN), regulado pela Lei nº 10.522, de 2002.

Os estoques de créditos por cobrar integrantes da dívida ativa dos vários entes estatais e suas autarquias padece, invariavelmente, da deficiência da falta de qualificação. Em outras palavras, tais dívidas não são classificadas segundo a viabilidade de recuperação, a exemplo do ocorre com as instituições financeiras. Uma das conseqüências desta deficiência consiste na efetiva distorção da avaliação da eficiência da atividade de recuperação de créditos não pagos pela simples comparação entre a arrecadação e o estoque em cobrança.

Uma das iniciativas mais importantes na atividade de recuperação de créditos inscritos em dívida ativa é a chamada “administração de quantidades”. Trata-se, basicamente, da fixação de valores mínimos para inscrição de débitos e ajuizamento de execuções fiscais. Por esta via, necessariamente autorizada em lei (17) e em consonância com os princípios constitucionais da eficiência (art. 37, *caput*) e da economicidade (art. 70, *caput*), busca-se ajustar o quantitativo de dívidas em cobrança às condições materiais e humanas envolvidas com a atividade de recuperação dos valores.

As expressões “cobrança amigável” e “cobrança administrativa” são normalmente aplicadas para os créditos já inscritos mas com execução ainda não ajuizada. Nesta fase, normalmente é possível o parcelamento da dívida, implicando na suspensão da exigibilidade e da prescrição.

### **3. Expressão**

A expressão “dívida ativa” não é adequada. Sua impropriedade tem sido registrada por inúmeros juristas de escol, a exemplo de Leon Frejda Szklarowsky (18) e Zelmo Denari (19). A crítica é pertinente. Afinal, são justapostas palavras com sentidos (ou cargas semânticas) diametralmente opostos com a pretensão de “reforçar a idéia de dívida a ser cobrada pelo Poder Público”. Ocorre, no entanto, que a nomenclatura destacada está consagrada na ordem jurídica brasileira, chegando, como vimos, ao próprio texto constitucional (art. 131, §3º).

### **4. A fluência de juros e a liquidez do crédito**



A liquidez do crédito inscrito não é afetada pela fluência de juros e outros acréscimos legais, assim como a correção monetária. Portanto, não é preciso expedir um novo título executivo a cada momento para que a expressão monetária do débito esteja sempre atualizada.

Firmou-se um entendimento, amplamente dominante, no sentido da liquidez do crédito e do título executivo que o representa não ser prejudicada se presentes os elementos indispensáveis para a apuração do valor devido e este puder ser encontrado por simples operação aritmética (20).

**Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:**

**I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;**

**II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;**

**III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;**

**IV - a data em que foi inscrita;**

**V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.**

**Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.**

## **1. O termo de inscrição em dívida ativa**

O art. 2º, §5º da Lei nº 6.830, de 1980, ao dispor expressamente sobre os elementos do termo de inscrição em dívida ativa, praticamente atualizou e aperfeiçoou a disposição do Código Tributário Nacional. O preceito em questão estabelece:

“§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.”

## **2. Os co-responsáveis**

Quando a legislação faz referência aos nomes do co-responsáveis no termo de inscrição em dívida ativa e, por conseqüência, na respectiva certidão, suscita o questionamento acerca da obrigatoriedade ou não do registro. Em outras palavras, a ausência dos co-responsáveis no termo e na certidão implica em omissão que conduz a nulidade do ato de inscrição e seus desdobramentos (art. 203 do Código Tributário Nacional)?

O entendimento mais adequado para a solução do problema aponta no sentido da possibilidade de não indicação dos co-responsáveis. A rigor, quando antes da inscrição são apurados os co-responsáveis o registro dos nomes é uma conseqüência do resultado do levantamento realizado. Por outro lado, se não houve apuração ou levantamento dos co-responsáveis não há o que registrar, neste particular, no momento da inscrição. Neste ponto, a redação do Código Tributário Nacional é superior a da Lei de Execução Fiscal. Aquele diploma utiliza a expressão “sendo o caso, o dos co-responsáveis”. O “caso”, lá escrito, é justamente o conhecimento anterior ao ato de inscrição.

A jurisprudência firmou-se no sentido de que a execução fiscal pode recair contra o responsável tributário cujo nome não consta na certidão de dívida ativa, portanto, não foi inscrito antes do ajuizamento. Exige-se, entretanto, que o responsável seja regularmente citado, integrando a relação processual, para que ele suporte os atos típicos da execução, mormente a penhora de bens (21).

É muito comum a identificação da co-responsabilidade no curso do processo de execução fiscal. O caso mais freqüente diz respeito ao encerramento

irregular ou “de fato” de empresas (quando os sócios simplesmente abandonam a atividade empresarial). Neste tipo de situação os co-responsáveis são inscritos na distribuição judicial e no cadastro da dívida ativa.

A eventual defesa do co-responsável, regularmente citado no processo de execução, será realizada por meio de embargos de devedor (ou à execução) e não de terceiros. Afinal, depois de citado o co-responsável é parte passiva da execução. A jurisprudência chancela amplamente esta posição.

O art. 4º, §3º da Lei nº 6.830, de 1980, confere aos co-responsáveis um benefício de ordem ao estabelecer que eles poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor para a satisfação da dívida. Ressalva, entretanto, o mesmo dispositivo legal, que os bens dos responsáveis ficarão sujeitos à execução se os do devedor (principal) forem insuficientes à satisfação da dívida.

### **3. Memória de cálculo**

O art. 604 do Código de Processo Civil foi alterado pela Lei nº 8.898, de 1994, para exigir do credor, quando a determinação do valor da condenação depender apenas de cálculo aritmético, a instrução do pedido com memória discriminada e atualizada do cálculo.

O regramento em questão não é aplicável ao processo de execução da dívida ativa (execução fiscal). Com efeito, a lei processual regula, com clareza, ao mencionar a “condenação”, a execução por quantia certa decorrente de processo de conhecimento anterior. Trata-se de apurar o valor da condenação presente em título executivo judicial. Por outro lado, a Lei nº 6.830, de 1980, que é lei especial, estabelece no art. 2º, §6º, que a Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial a ser manejado pela Fazenda Pública em juízo, conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição. No particular, nos termos do art. 2º, §5º, inciso II da própria Lei nº 6.830, de 1980, basta a referência ao valor originário da dívida e a indicação dos elementos necessários para o cálculo de sua evolução no tempo.

**Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, 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, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.**

## **1. Omissão de elementos**

A conjugação do art. 202 (exigências formais) com o art. 203 (cominação da sanção de nulidade), ambos do Código Tributário Nacional, conduziu, num primeiro momento, a um entendimento rigoroso, agasalhado pela jurisprudência, no sentido de invalidar o título executivo manejado pela Fazenda Pública diante de qualquer omissão nele identificada.

A evolução jurisprudencial firmou a premissa de que os requisitos formais da certidão de dívida ativa têm a finalidade de identificar a exigência tributária e viabilizar a defesa contra a mesma (22). Assim, a omissão de elemento não prejudicial a defesa passou a ser tolerada, a exemplo da falta de indicação do livro e da folha de inscrição.

Na linha da interpretação instrumental e teleológica das regras fixadoras de exigências formais para o título executivo utilizado pela Fazenda Pública restou assentado que não é nula a certidão de dívida ativa que contenha parcela indevida perfeitamente destacável das demais (23).

## **2. Substituição da certidão**

O Código Tributário Nacional, no art. 203, assim como a Lei de Execução Fiscal, no art. 2º, §8º, consagram uma prerrogativa especial para a Fazenda Pública que consiste na possibilidade de substituição da certidão da dívida ativa no curso do processo de execução fiscal. A substituição da certidão objetiva a correção de erros ou o suprimento de omissões identificadas depois de sua expedição.

### **2.1. Limites**

A substituição da certidão de dívida ativa encontra limites, apesar de alguns não estarem expressos na legislação de regência.

Contabilizamos como limite processual o momento para substituição do título. Tanto o Código Tributário Nacional, quanto a Lei de Execução Fiscal, fazem referência a “decisão de primeira instância”. Trata-se, neste ponto, como reconhece a doutrina e a jurisprudência, apesar da impropriedade técnica do legislador, da decisão adotada nos embargos à execução. Assim, até que seja proferida sentença nos embargos opostos pelo executado, poderá a Fazenda Pública requerer a substituição da certidão de

dívida ativa.

A doutrina vem sustentando de forma escoreta que a faculdade de substituir a certidão de dívida ativa não viabiliza a correção de vícios materiais ou formais do processo administrativo onde foi apurada a dívida.

Pensamos que os limites materiais para a substituição da certidão de dívida ativa estão relacionados diretamente com as dívidas retratadas no título executivo apresentado em juízo. Com efeito, a certidão de dívida ativa veicula certos débitos, relacionados com a ocorrência de certos fatos geradores. Assim, não seria possível substituir a certidão para inclusão de novos débitos, referentes a fatos geradores “novos”, não “presentes” no título. Seria, no entanto, viável a correção dos débitos já presentes na certidão. Exemplifiquemos para melhor ilustrar o raciocínio. Imaginemos a cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referente aos meses de junho e julho de 2000. Não seria possível substituir a certidão de dívida ativa para incluir débitos de agosto ou outubro de 2000, por exemplo. Seria viável a supressão do débito de junho ou de junho de 2000. Também seria possível a correção, com redução ou aumento, por erro de transcrição ou erro material, devidamente demonstrados, do débito de junho ou de julho de 2000.

## **2.2. Conseqüências**

A substituição da certidão de dívida ativa impõe a devolução do prazo de defesa para adaptação desta a nova realidade existente nos autos da execução fiscal. Temos, a rigor, três hipóteses e suas respectivas soluções. Na primeira, quando não houve ainda interposição de embargos à execução, intimar-se-á o executado da ocorrência e o prazo para embargos será computado normalmente. Numa segunda hipótese, quando o prazo para embargar a execução estiver em curso, a substituição da certidão de dívida ativa interrompe o prazo, contando-se novos trinta dias a partir da intimação do executado. Na última situação, quando já apresentados embargos à execução, impõe-se a intimação do embargante para, no prazo de trinta dias, aditar os embargos já opostos e pendentes de julgamento.

## **2.3. Confronto entre a parte final do art. 203 do Código Tributário Nacional e o art. 2º, §8º da Lei de Execução Fiscal**

Registra-se a existência de uma controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de convivência entre a parte final do art. 203 do Código Tributário Nacional e o art. 2º, §8º da Lei nº 6.830, de 1980.

Uma forte corrente de juristas sustenta que a devolução do prazo para embargos opostos à execução de crédito tributário somente poderá versar sobre a parte modificada do título. Este raciocínio está baseado na superioridade do Código Tributário Nacional sobre a lei ordinária posterior.

Outra posição doutrinária, a qual nos filiamos, advoga a derrogação pela Lei nº 6.830, de 1980, da parte final do art. 203 do Código Tributário Nacional. Esta conclusão parte da premissa que o Código Tributário Nacional regulou, no particular, matéria processual, não reservada à lei complementar. Assim, a lei ordinária posterior alterou validamente regra ordinária anterior. Portanto, não mais subsiste limitação à defesa na hipótese de devolução do prazo por substituição da certidão de dívida ativa.

### **3. Execução fiscal: problemas e soluções**

São várias as propostas de “privatização” ou “terceirização” da cobrança ou mesmo de “alienação” dos créditos inscritos em dívida ativa. As motivações para tais projetos, nas suas mais variadas formas, giram invariavelmente em torno da discutível máxima da ineficiência das ações públicas nesta área. Esgrimindo verdades parciais, os autores das proposições procuram sempre comparar a recuperação de créditos num determinado ano com o estoque em cobrança. Este cotejo desconsidera, porque baseado em critério único, as condições logísticas das ações de cobrança, a natureza e as dificuldades peculiares desta atividade.

Os projetos mencionados violam frontalmente o art. 131, *caput* e §3º da Constituição, os arts. 3º e 7º do Código Tributário Nacional, o art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e os arts. 1º e 22 do Decreto-Lei nº 147, de 1967. Segundo as normas constitucionais citadas, a execução da dívida ativa de natureza tributária cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, instituição vinculada à Advocacia-Geral da União incumbida de representar a União em juízo. Já o Código Tributário Nacional, ao definir tributo, estabelece que este será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Por fim, a Lei Complementar nº 73, de 1993, e o Decreto-Lei nº 147, de 1967, com força de lei complementar no particular, fixam a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para a execução da dívida ativa da União de natureza tributária ou não.

Em suma, o constituinte e o legislador complementar estabeleceram inequivocamente o caminho a ser seguido para a recuperação de créditos públicos não pagos: *atividade administrativa coordenada e especializada*.

Por outro lado, a insistente proposição de transferência da cobrança para a iniciativa privada esbarra na impossibilidade de delegação, ao particular,

de atividade típica de Estado, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1.717-DF (24).

A argüição de ineficiência das ações de cobrança, cumpre destacar, não resiste a uma análise profunda, séria e isenta. Esta conclusão, como destacamos, parte de um cotejo distorcido. Não é possível medir a eficiência das ações de recuperação de créditos simplesmente comparando o estoque de créditos existentes com a arrecadação anual. No caso da União, no estoque de dívidas por serem cobradas temos seguramente mais de 50% (cinquenta por cento) dos valores contabilizados nas categorias de "inconsistentes" e "incobráveis". A primeira hipótese – dos inconsistentes – decorre, em regra, de erros cavaleares no manuseio do instrumento de declaração e confissão de dívida tributária, antes referido (25). Já na segunda hipótese – dos incobráveis – temos dívidas decorrentes de financiamentos com o dinheiro público para empresas e pessoas físicas hoje desprovidas de qualquer patrimônio, rigorosamente "falidas", na linguagem coloquial ou popular, sem rigor técnico. Portanto, o termo de comparação para os valores efetivamente arrecadados não pode ser o estoque total, tal como escriturado ou registrado.

Por outro lado, as condições logísticas, em sentido amplo, de cobrança dos créditos fiscais são lastimáveis, para não dizer desesperadoras. O número de procuradores existentes e alocados para as tarefas relacionadas com a recuperação de créditos é absolutamente insuficiente. Assim, chegamos a ter, em média, milhares de processos judiciais por procurador em efetivo exercício. O número de servidores de apoio também é nitidamente insuficiente, além de não estarem, no caso da União, organizados em carreira própria e especializada para o desempenho das atividades exigidas pelas atribuições do órgão responsável. Também devem ser consideradas outras carências de ordem material, tais como: ausência de instalações adequadas (equipamentos, móveis e imóveis), falta de armazéns para bens removidos, entre outros.

Devemos ressaltar ainda os obstáculos próprios do processo de execução. Nele, o exeqüente se depara, em regra, com um devedor recalcitrante, que não cumpriu, nem pretende cumprir, com suas obrigações pecuniárias. São incontáveis os casos de empresas encerradas irregularmente e pessoas físicas/sócios desaparecidos. Por outro lado, o trabalho de localização de bens e direitos dos devedores e co-responsáveis esbarra em toda sorte de limitações (dificuldades operacionais, sigilos de várias ordens, etc).

Impõe-se, no entanto, apontar as razões fundamentais para o quadro de verdadeira indigência experimentado pelas unidades responsáveis pela recuperação de créditos públicos não pagos. Em regra, temos decisões políticas, posturas governamentais deliberadas, no sentido de subtrair ou sonegar os recursos orçamentários e os fluxos financeiros adequados ao correto funcionamento destes setores da Administração Pública.

Não resta nenhuma dúvida, a opção política deliberada, pensada

e aplicada de forma cirúrgica é de fazer caixa com os recursos legalmente destinados para melhor aparelhar a cobrança de créditos públicos. Nesta linha, não se busca a melhoria das condições de trabalho e, por via de consequência, dos níveis de arrecadação. Tudo repercutindo no aumento de receitas e num melhor desempenho fiscal.

Cabem algumas palavras sobre as soluções puramente normativas para a problemática da execução fiscal, na linha da penhora administrativa e do reforço das prerrogativas do Fisco na atual Lei nº 6.830, de 1980. As modificações legislativas que não ataquem os problemas básicos do modelo atualmente experimentado não afetarão de forma significativa o panorama da cobrança. A penhora administrativa, por exemplo, além de incorrer em inconstitucionalidade (interpretação conjugada do art. 5º, incisos XXXV e LIV, do art. 146, inciso III, alínea *b* e do art. 131, *caput* e §3º da Constituição), simplesmente modifica o problema de lugar, retirando-o do âmbito do Judiciário e colocando-o no seio do Executivo.

Em apertada síntese, sustentamos a adoção de um conjunto combinado de medidas de ordem legislativa e administrativa para superação dos principais entraves do processo de recuperação de créditos públicos não pagos. De início, é preciso implementar medidas de "administração de quantidades". Não tem sentido um processo de contínuo aumento do número de varas e procuradores sempre que o número de processos de execução sofre acréscimo significativo decorrente, no caso da União, da utilização mais intensa das declarações e confissões de dívida, responsáveis, como vimos, por cerca de 90% (noventa por cento) dos créditos em cobrança judicial. Paralelamente, os principais instrumentos, sempre administrados pelo Poder Público, de recuperação dos créditos de reduzido valor, representativos da imensa maioria dos feitos em tramitação judicial, devem ser os "mecanismos indutores de pagamento", na linha do disposto no art. 195, §3º da Constituição. A rigor, a atividade judicial deve ser reservada, tanto em relação aos juízes, quanto aos procuradores, para fins mais nobres. As procuradorias fiscais e varas especializadas devem ser unidades de atuação preferencialmente em relação aos grandes débitos e aos grandes devedores. Fechando um novo quadro, deve ser firmada uma posição política de prestígio às ações de cobrança e recuperação de créditos não pagos, materializada em níveis orçamentários e fluxos financeiros adequados e respeito a dignidade funcional dos agentes públicos envolvidos.

Assim, com a administração adequada dos meios necessários, a advocacia pública poderá atingir ou realizar uma de suas mais nobres missões: a justiça fiscal. Afinal, somente quando retirado do *devedor* o valor não carreado normalmente para os cofres públicos é que este será igualado ao *contribuinte*, aquele que cumpriu tempestivamente com a sua obrigação fiscal.

**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.**

## **1. Certeza e liquidez**

A cláusula de “certeza e liquidez” é relativamente comum nos domínios jurídicos, a começar pela Constituição quando trata do Mandado de Segurança no art. 5º, inciso LXIX.

A *certeza* está relacionada com a origem da obrigação. Indica a existência dos fatos jurídicos (em sentido amplo) hábeis a produzir o efeito do nascimento da relação jurídica que liga ou vincula credor e devedor. Numa afirmação simples e direta: dívida certa é dívida existente (juridicamente). Já a *liquidez*, relacionada com a determinação do objeto da obrigação, refere-se a quantia exigida. Revela a presença de um valor determinado, perfeitamente quantificado.

## **2. Presunção relativa e inversão do ônus da prova**

A técnica jurídica da presunção converte a dúvida em certeza. Trata-se de mecanismo que afasta a necessidade de buscar sempre, a todo instante, muitas vezes por intermédio de procedimentos penosos, a realidade exata dos fatos ocorridos.

Parte-se, assim, da premissa de que a Fazenda Pública possui uma dívida contra alguém (pessoa física ou jurídica), decorrente de fato jurídico idôneo e precisa, quanto a sua expressão monetária, só podendo ser superada por prova inequívoca em sentido contrário. Portanto, a presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita é classificada como relativa ou *juris tantum*, justamente o contrário da presunção absoluta ou *juris et de jure*, onde não se admite prova contra a presunção.

Neste sentido, freqüentemente aponta-se como uma das conseqüências do art. 204 do Código Tributário Nacional a chamada *inversão do ônus da prova*. Assim, a Fazenda Pública não precisa provar os fatos que fizeram nascer a dívida (“efeito de prova pré-constituída”). Cabe ao devedor fazer prova para afastar a presunção consignada em lei em favor da Fazenda Pública.

## **3. Prova inequívoca**

A expressão “prova inequívoca” aponta para a necessidade de demonstração cabal e incontestada contra a pretensão da Fazenda Pública. Portanto, os elementos apresentados devem convencer plenamente, sem margem para dúvidas ou questionamentos razoáveis.

#### **4. Discussão administrativa e judicial**

O afastamento da presunção de certeza e liquidez da dívida inscrita pode ocorrer administrativamente ou em juízo. Erroneamente, alguns juristas apontam uma suposta indiscutibilidade da dívida inscrita no âmbito da Administração, remetendo qualquer irresignação para o Poder Judiciário (26).

Exercitando o direito constitucional de petição o devedor pode provocar a Administração para analisar a regularidade da dívida inscrita. A ação administrativa de rever os eventuais vícios presentes no registro de determinada dívida encontra explícito amparo jurisprudencial e legal. Com efeito, a Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal consigna que “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos”. Este entendimento foi consagrado no art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999. No âmbito da Fazenda Nacional, o Decreto-Lei nº 147, de 1967, em seu art. 15, inciso IV confere competência aos Procuradores da Fazenda Nacional para cancelar a inscrição em dívida ativa “quando indevidamente feita”.

Os vícios a serem pesquisados são aqueles de natureza formal que impediriam a inscrição ou foram cometidos durante a apuração de certeza e liquidez. Também podem ser avaliadas ocorrências jurídicas relevantes depois da inscrição, a exemplo da prescrição. Obviamente, a postulação administrativa depois da inscrição não pode ser realizada para a revisão pura e simples do mérito do lançamento ou da decisão singular ou colegiada em sede de processo administrativo fiscal. Em outras palavras, não é possível apresentar depois da inscrição as reclamações e recursos próprios das fases anteriores, conforme expressa delimitação legal.

#### **5. Fraude contra credor e à execução**

Na medida em que o patrimônio do devedor é que responde por suas dívidas (art. 184 do Código Tributário Nacional), assume importância capital para a atividade de recuperação de créditos não pagos os instrumentos ou mecanismos jurídicos utilizados para prevenir e desfazer a alienação patrimonial com afronta ao credor tributário.

A Fazenda Pública dispõe da medida cautelar inominada, da medida cautelar fiscal e do arrolamento (fiscal) de bens e direitos como meios para prevenir a alienação patrimonial prejudicial ou inviabilizadora da realização do crédito tributário.

A medida cautelar inominada, visando a indisponibilidade de bens, deve ser proposta antes da constituição do crédito tributário (quando não cabe a cautelar fiscal), mas depois do nascimento da obrigação tributária. Já a medida cautelar fiscal, em regra, deve ser proposta, também objetivando a indisponibilidade de bens, depois da constituição do crédito tributário. As duas medidas cautelares (inominada e nominada como fiscal) demandam a demonstração da probabilidade (além da possibilidade) da alienação patrimonial em desfavor do Fisco. As circunstâncias e fatos que demonstram a probabilidade de alienação patrimonial compõem, no plano processual, o requisito do *periculum in mora*. Podemos apresentar, entre outros, os seguintes exemplos: (a) dificuldades financeiras significativas, (b) sociedade comercial como repositório de bens dos sócios e (c) desaparecimento da pessoa física ou dos dirigentes da empresa. Já o arrolamento (fiscal) de bens e direitos assume claramente as características de um procedimento preventivo. Trata-se de mero levantamento ou identificação do patrimônio do devedor tributário, sem qualquer constrangimento ou restrição negocial. O arrolamento pressupõe que é possível a alienação patrimonial mas não é provável, por não existirem aquelas circunstâncias já citadas que apontem neste último sentido.

Para desfazer a alienação patrimonial já ocorrida (em fraude contra credor) a Fazenda Pública pode lançar mão da ação revocatória ou pauliana (27). Trata-se de instrumento de índole eminentemente privada consistente na tentativa de anular o negócio jurídico com vício resultante de fraude contra credor. É de todo conveniente, no entanto, a construção, pelos meios próprios, de uma ação pauliana fiscal, onde as especificidades do crédito tributário sejam devidamente consideradas.

Existe, ainda, o caso da alienação patrimonial em fraude à execução. Nesta circunstância o ato realizado é ineficaz perante a Fazenda Pública, salvo a permanência de patrimônio suficiente para fazer frente ao crédito tributário. Assim, os bens alienados podem, em regra, ser arrestados ou penhorados no processo de execução fiscal.

Subsiste uma significativa discussão doutrinária acerca da fixação do momento em que pode ser caracterizada a fraude à execução (fiscal). O problema está, basicamente, nos termos em que foi redigido o art. 185 do Código Tributário Nacional. Ali, a expressão "... como dívida ativa em fase de execução ..." permite o entendimento de que a alienação presume-se fraudulenta a partir da inscrição em dívida ativa (28). Em sentido contrário, e consonante com uma interpretação sistemática da norma, principalmente em função do disposto no art. 593, inciso III do Código de Processo Civil, está o posicionamento que somente depois do ajuizamento da execução fiscal se caracteriza a fraude à execução (fiscal) (29).

## NOTAS:

(1) “Como o conceito de dívida ativa abrange teoricamente todos os créditos atribuídos aos entes políticos e suas autarquias, independentemente de sua origem, como dispõe o art. 2º, *infra*, o ensejo para a execução fiscal se dá mais pela natureza do título executivo, vale dizer, a certidão de dívida ativa, e pessoa do exeqüente, do que pela origem específica do crédito.” (Maria Helena Rau de Souza. Execução Fiscal. Coordenação Vladimir Passos de Freitas. Saraiva. 1998. Pág. 6)

(2) O “encargo legal” previsto no Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, por exemplo.

(3) O Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN), regulado pela Lei nº 10.522, de 2002, por exemplo.

(4) Exemplos: (a) concorrentes em procedimentos licitatórios (considerando que a ausência de regularidade fiscal implica na inabilitação do licitante - art. 29, inciso III da Lei nº 8.666, de 1993); (b) interessados na aquisição de imóveis (considerando a possibilidade de alienação em fraude contra credor ou à execução) e (c) interessados na aquisição de estabelecimentos comerciais ou mesmo da própria empresa (para levantamento da situação econômico-financeira do negócio).

(5) Parecer nº 991/2001 - PGFN/CDA

(6) Registre-se, entre elas, trabalho de nossa autoria intitulado DECLARAÇÃO E CONFISSÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA REALIZADAS PELO SUJEITO PASSIVO NOS TRIBUTOS SUBMETIDOS À SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, publicado no periódico Tributação em Revista (Ano 4. Número 16. Abril a junho/96). Disponível, também, no seguinte endereço eletrônico: <http://www.aldemario.adv.br/artigo3.htm>.

(7) Das dezenas ou centenas de decisões neste sentido, destacamos dois importantes pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal. São eles:

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL DECLARADO E NÃO PAGO. AUTOLANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. Em se tratando de autolançamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança. Agravo regimental improvido." (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 144.609. 2ª Turma. Relator Ministro Maurício Corrêa. Julgamento em 11/04/1995).

"CERCEIO DE DEFESA - INCISO LV DO ARTIGO 5. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - TRIBUTO - AUTOLANÇAMENTO - EMBARGOS EM EXECUÇÃO - PERÍCIA. Não configura violência ao inciso LV do rol das garantias constitucionais decisão que, em embargos a execução, resulta no indeferimento de prova pericial, tendo em conta o fato de a cobrança do tributo resultar de autolançamento." (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 167.503. 2ª Turma. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 12/03/1996).

(8) Transcrevemos o trecho mais significativo da ementa da manifestação:

“No âmbito da Administração tributária federal, consagrou-se o entendimento, com a corroboração da jurisprudência iterativa S.T.F. e do S.T.J., de que o não pagamento ou o pagamento a menor de débito tributário declarado pelo contribuinte, possuindo a mesma natureza da confissão de dívida, caso de auto apuração, declaração e apuração estas aceitas pela Secretaria da Receita Federal, se submete a cobrança administrativa do crédito, sem a necessidade de constituição formal do crédito tributário, daí a desnecessidade de instauração de processo administrativo fiscal litigioso. É também entendimento do Fisco Federal da desnecessidade de lançamento de ofício de consectários legais decorrentes de liquidação de débitos declarados pelo contribuinte e não pago com os acréscimos no vencimento, bastando, nesses casos, a notificação de cobrança do que não foi pago ou pago a menor, e se mesmo assim não houver a extinção do crédito, cabe a imediata inscrição do débito em dívida ativa com a expedição do título executivo extrajudicial - a certidão de dívida ativa, e a conseqüente execução fiscal.”

(9) O art. 1º, §1º do Decreto-Lei nº 1.737, de 1979, estabelece expressamente que o depósito em garantia de crédito da Fazenda Nacional suspende a exigibilidade do mesmo e elide a inscrição em dívida ativa.

(10) Misabel Abreu Machado Derzi, ao comentar o art. 151 do Código Tributário Nacional, não enumera a impossibilidade (ao menos momentânea) de inscrição em dívida ativa como conseqüência da suspensão da exigibilidade. Menciona explicitamente o bloqueio do ajuizamento da execução fiscal (Comentário ao Código Tributário Nacional. Coordenador Carlos Valder do Nascimento. Forense. 1997. Pág. 407).

(11) “O reconhecimento expresso por parte da lei, do poder de que os Procuradores da Fazenda Nacional exerçam o controle dos lançamentos nada mais é do que a possibilidade dada àqueles para que possam aferir a certeza do lançamento e submeter o ato de lançamento, mesmo quando resultante de decisão administrativa já definitiva emanada dos órgãos julgadores, a novo reexame da sua legalidade (em sentido amplo), no intuito de evitar que se inscrevam e até sejam executados créditos tributários ilegais, ilegítimos ou viciados o que demandaria em desprestígio e acarretaria, para a Administração, ônus de sucumbências de ações judiciais previamente sabidas como interpostas indevidamente.” (Mary Elbe Gomes Queiroz Maia. Do Lançamento Tributário - Execução e Controle.

(12) A competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrever e cobrar, inclusive em juízo, os créditos tributários e não-tributários da União decorre da conjugação de uma série de dispositivos legais. São eles: (a) art. 131, §3º da Constituição; (b) art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 73, de 1993; (c) art. 39, §5º da Lei nº 4.320, de 1964; (d) art. 2º, §4º da Lei nº 6.830, de 1980 e (e) arts. 1º, inciso II e 22 do Decreto-Lei nº 147, de 1967. Os dispositivos citados do Decreto-Lei nº 147, de 1967, por força do disposto no art. 131, *caput* da Constituição, possuem, atualmente, o *status* de lei complementar.

(13) “Então, terminado o processo a repartição da receita é obrigada a encaminhar o processo para a Procuradoria da Fazenda. A Procuradoria da Fazenda é um corpo de advogados, é um corpo de juristas, de bacharéis em direito, que tem a obrigação de promover o interesse público primário acima do secundário. A finalidade da remessa à Procuradoria é para que ela examine os aspectos jurídicos daquele procedimento e afinal dê uma opinião jurídica. (...) Então a Procuradoria, que é um órgão técnico-jurídico, opina tecnicamente dizendo que está juridicamente este processo, logo esta dívida é correta do ponto de vista jurídico. (...) Esta inscrição é um atestado jurídico-técnico, não político, não administrativo, não financeiro, de que aquilo obedeceu o direito, (...)” (Geraldo Ataliba. Revista Trimestral de Direito Público. Número 3/1993. Malheiros. Pág. 180)

“Sempre vimos o exercício de tal atividade revestido de mais elevada importância jurídica. É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já formalizado, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha” (Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 1993. Pág. 367).

(14) “PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCARGO PREVISTO NO DECRETO-LEI Nº 1.025, DE 1969. O “quantum” do encargo previsto no Decreto-Lei nº 1.025, de 1969 é de 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito, se já proposta a execução fiscal; se o débito for pago antes do ajuizamento da execução, a verba fica reduzida a 10% (dez por cento) do respectivo montante (Decreto-Lei nº 1.569, de 1977, artigo 3º). Embargos de divergência acolhidos.” (ERESP 124.484/DF. Relator Ministro Ari Pargendler. Julgamento em 06/11/1998)

(15) “1.4 - Projeto de Execução Fiscal Virtual

Os procedimentos, que hoje são realizados por meio físico (papel), passarão a ocorrer de tal forma que será composto um acervo em meio digital, com a geração de documentos

eletrônicos no âmbito da Justiça Federal e a integração com as entidades conveniadas se realizando através da troca de informações.

A qualquer tempo, poderá ser feita a materialização ou visualização, que consistirá na impressão ou formatação para apresentação em monitor de vídeo em interface de fácil uso do PEJ no mesmo formato de um processo judicial em papel, com todos os requisitos da autuação, etiquetas, carimbos, vistos, numeração das páginas e todas as demais formatações existentes e características do processo em papel.

Extinto o Processo Eletrônico Judicial (PEJ), sem que tenha ocorrido a materialização, o mesmo será arquivado de acordo com a situação processual determinada pelo juízo, continuando viável a sua reativação eletrônica, a consulta e visualização ou a materialização.

Haja vista a complexidade do Projeto, conforme já mencionado, a execução fiscal eletrônica está prevista para ser implementada, inicialmente, como um projeto piloto em uma Seção Judiciária do país.

#### 1.5 - Processo Eletrônico Judicial (PEJ) – Exeqüentes

Todos os documentos envolvidos no processo de execução fiscal passarão a ser transferidos eletronicamente podendo, inclusive, envolver documentos digitalizados da base de dados da Fazenda Nacional e do INSS para a base de dados da Justiça Federal, ou a serem digitalizados no âmbito do Fórum Especializado de Execuções Fiscais, constituindo "páginas" dos processos digitais ou do Processo Eletrônico Judicial, que ganharão forma, números, etc., por parte deste Poder Judiciário.

Ao PEJ serão juntadas petições dos exeqüentes, documentos, comprovantes de pagamentos e parcelamentos, decisões judiciais, onde todas essas peças serão produzidas eletronicamente ou por digitalização. As mencionadas peças constituirão "folhas" do PEJ, que não serão passíveis de alteração ou supressão por qualquer das partes do triângulo processual. Havendo necessidade legal, o PEJ poderá ser impresso (materializado) a qualquer tempo, adquirindo, então, formato de um processo de execução fiscal comum em papel e com todas as características e peculiaridades até hoje conhecidas." (Itens do Anexo III do Edital Concorrência Pública TRF/3ª Região nº 014/2001. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.infojurucb.hpg.ig.com.br/projexecfiscvirt.htm>)

(16) Restou definido que não é vedada a divulgação de informações relativas a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública.

(17) No caso da Dívida Ativa da União, a Portaria MF nº 289, de 1997, editada com fundamento no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 1977, e no art. 65 da Lei nº 7.799, de 1989, estabelece valores mínimos para inscrição do débito e para ajuizamento da execução

fiscal.

(18) “Essa expressão, Dívida Ativa, tem sua raiz nos tempos remotos do II Império e contém, aliás, vocábulos antagônicos, pois a dívida já é passiva, de forma que a palavra *ativa* não encontraria, normalmente, lugar adequado onde está colocada. Por considerá-la uma impropriedade de linguagem jurídica, não é do agrado de juristas do porte de Carlos da Rocha Guimarães.” (Execução Fiscal. MF/ESAF. 1984. Pág. 54)

(19) “A expressão *dívida ativa* - como assinala com propriedade Hely Lopes Meirelles - é imprópria e contraditória porque toda dívida é obrigação e, como tal, passiva. A expressão correta - segundo o publicista - deveria ser *crédito fiscal*. Sem embargo, persistimos no uso daquela nomenclatura já consagrada em nosso ordenamento jurídico tributário.” (Curso de Direito Tributário. Forense. 4ª edição. Pág. 239)

(20) “PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO - TÍTULO LÍQUIDO E CERTO - QUANTUM DEBEATUR - APURAÇÃO - SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO.

I - A doutrina e jurisprudência afirmam entendimento no sentido de que a dívida não deixa de ser líquida e certa, se precisa, para saber em quanto importa, de simples operação aritmética. Precedentes do STJ.

II - Recurso conhecido e provido” (Recurso Especial 32.475/MG. STJ. 3ª Turma. Relator Ministro Waldemar Zveiter. Julgamento em 30/03/1993)

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DO DEVEDOR - LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO EXTRAJUDICIAL COMPROVADOS - DISPENSA DE EXAME PERICIAL - ATUALIZAÇÃO DO QUANTUM POR SIMPLES OPERAÇÃO ARITMÉTICA.

I - A jurisprudência do STJ acolhe entendimento no sentido de que é desnecessária a prova pericial para a apuração do *quantum debeatur*, eis que os valores consignados na cártula devem ser atualizados por simples operação aritmética com base em índices e tabelas oficiais.

II - Recurso conhecido e provido.” (Recurso Especial 35.012/DF. STJ. 3ª Turma. Relator Ministro Waldemar Zveiter. Julgamento em 05/10/1993)

(21) “Execução Fiscal. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Penhora de bens dos sócios. A citação dos sócios, sobre cujos bens incidiu a penhora, é imprescindível para constituição da relação processual. Não a supre a citação feita à firma executada por dívida tributária.” (RE 114.657. STF. 2ª Turma. Relator Ministro Carlos Madeira)

“Execução Fiscal. Processual Civil. Responsabilidade dos Sócios (Art. 13, Lei 8.620/93). Indeferimento da Citação. CTN, Artigo 135 e 204. Lei 6.830/80.

1. Extinta a pessoa jurídica devedora, à vista da responsabilidade solidária, a citação dos sócios é conseqüência, podendo embargar tanto a matéria útil à defesa e, no caso, destacadamente para comprovação de que não podem responder pessoalmente pela empresa executada. A exigência para a exeqüente antecipar a prova da responsabilidade



solidária não tem feliz inspiração.

2. Recurso provido.” (Recurso Especial 274.858/SC. STJ. 1ª Turma. Relator Ministro Milton Luiz Pereira. Julgamento em 04/09/2001)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL -REDIRECIONAMENTO - CITAÇÃO NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE - RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CTN - DOLO, FRAUDE OU EXCESSO DE PODERES – COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL - PRECEDENTES.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade nas hipóteses do art. 135 do CTN e se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

2. A comprovação da responsabilidade do sócio é imprescindível para que a execução fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 278.744/SC. STJ. 2ª Turma. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento em 19/03/2002)

(22) “Sendo a omissão de dado que não prejudicou a defesa do executado, regulamente exercida, com ampla segurança, valida-se a certidão para que se exercite o exame de mérito.” (RE 99.993/PA. STF. 1ª Turma. Relator Ministro Oscar Corrêa)

(23) “Não é nula a certidão de dívida ativa que contenha parcela indevida, se esta é perfeitamente destacável.” (AI 97.409 AgR/SP. STF. 1ª Turma. Relator Ministro Soares Muñoz)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS DO DEVEDOR - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - VALOR EM EXCESSO - FIXAÇÃO DO VALOR REAL DA DÍVIDA, NOS AUTOS DOS EMBARGOS, MEDIANTE PERÍCIA E CÁLCULOS ARITMÉTICOS - ACORDÃO QUE SE HARMONIZA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ (ART. 557, DO CPC).

1. Segundo a jurisprudência pacífica desta Corte, o reconhecimento de que o credor está cobrando mais do que é devido não implica nulidade do título executivo extrajudicial, desde que a poda do excesso possa ser realizada nos próprios autos, mediante a supressão da parcela destacável da certidão de dívida ativa, ou por meio de simples cálculos aritméticos.

2. Verificando-se que o acórdão impugnado adotou orientação consentânea com a jurisprudência desta Corte, incide na espécie as disposições do art. 557 do CPC, com as alterações da Lei n. 9.756/98.

3. Agravo regimental improvido.” (AGRESP 53.349/SP. STJ. 2ª Turma. Relator Ministra Eliana Calmon. Julgamento em 06/04/2000)

(24) “Julgando o mérito de ação direta ajuizada pelo Partido Comunista do Brasil - PC do B, pelo Partido dos Trabalhadores - PT e pelo Partido Democrático Trabalhista - PDT, o

Tribunal julgou procedente o pedido formulado na ação para declarar a inconstitucionalidade do art. 58, caput e parágrafos 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da Lei 9.649/98, que previam a delegação de poder público para o exercício, em caráter privado, dos serviços de fiscalização de profissões regulamentadas, mediante autorização legislativa. Reconheceu-se a inconstitucionalidade dos dispositivos atacados uma vez que o mencionado serviço de fiscalização constitui atividade típica do Estado, envolvendo, também, poder de polícia, poder de tributar e de punir, insuscetíveis de delegação a entidades privadas. ADI 1.717-DF, rel. Min. Sydney Sanches, 7.11.2002. (ADI-1717)” Informativo STF nº 289. Disponível no seguinte endereço eletrônico: <http://www.stf.gov.br>.

(25) Temos visto inúmeras situações em que dívidas da ordem de *milhões* de reais são apresentadas e registradas como créditos da ordem de *bilhões* de reais pelo uso incorreto de moedas e indexadores monetários pelo contribuinte na declaração entregue ao Fisco.

(26) “Em termos mais simples, isto significa que o crédito tributário subjacente não mais admite discussão administrativa. Em razão dessa indiscutibilidade é que o legislador confere à dívida ativa regularmente inscrita a referida presunção. (...) Como é intuitivo, a presunção de liquidez e certeza da dívida ativa é relativa, pois embora o crédito seja indiscutível no âmbito da administração, a tutela tributária não se exaure nesta sede, mas perante o Poder Judiciário.” (Zelmo Denari. Curso de Direito Tributário. Forense. 1994. Págs. 244 e 245).

(27) “De resto, se o fundamento da nulidade está na prática de ato lesivo à distribuição da justiça, o ajuizamento caracteriza por si só lesão da atividade jurisdicional do Estado, sendo irrelevante a citação.

*A contrario sensu*, os atos de alienação anteriores ao referido evento-limite são válidos e eficazes e somente poderão ser desconstituídos através de ação pauliana.” (Zelmo Denari. Comentários ao Código Tributário Nacional. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Saraiva. 1998. Pág. 474).

(28) “Inscrito o débito tributário pela Fazenda Pública, no livro de registro da dívida ativa, fica estabelecido o marco temporal, após o que qualquer alienação de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito devedor, será presumida como fraudulenta.” (Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 1993. Pág. 356).

“Estar o crédito tributário em fase de execução não significa já haver sido proposta a ação de execução. A fase de execução começa com a inscrição do crédito como dívida ativa.” (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. Malheiros. 2002. Pág. 209).

(29) “TRIBUTÁRIO, CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. Bem imóvel alienado quando já iniciada a execução, embora não procedida a citação. Art. 185 do CTN. A presunção de fraude prevista no art. 185 do CTN é *juris et de juris*. Considera-se fraude à execução fiscal a alienação de imóvel quando já tiver sido iniciada a execução,

ainda que não procedida a citação do executado. Recurso provido.” (Recurso Especial 59.659-9-RS. STJ. 1ª Turma. Relator Ministro César Asfor Rocha. Julgamento em 19/04/1995)

“EXECUTIVO FISCAL - FRAUDE DE EXECUÇÃO - CARACTERIZAÇÃO (CTN, art. 185 e LEF, art. 40) - Desnecessidade de citação. Para que se caracterize fraude à execução fiscal, basta a existência de pedido executivo, despachado pelo juiz (CTN, art. 185 e LEF, art. 40).” (Recurso Especial 33.993-9-SP. STJ. 1ª Turma. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgamento em 23/05/1994)