

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

09 SÉRIE Estudos de Direito Público



Direito Tributário V

— ◆ —
Garantias do crédito tributário e
administração tributária



Editora da UESC



Direito Tributário V



Garantias do crédito tributário e
administração tributária



Universidade Estadual de Santa Cruz

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
RUI COSTA - GOVERNADOR

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO
OSVALDO BARRETO FILHO - SECRETÁRIO

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ
ADÉLIA MARIA CARVALHO DE MELO PINHEIRO - REITORA
EVANDRO SENA FREIRE - VICE-REITOR

DIRETORA DA EDITUS
RITA VIRGINIA ALVES SANTOS ARGOLLO

Conselho Editorial:

Rita Virginia Alves Santos Argollo – Presidente

Andréa de Azevedo Morégula

André Luiz Rosa Ribeiro

Adriana dos Santos Reis Lemos

Dorival de Freitas

Evandro Sena Freire

Francisco Mendes Costa

José Montival Alencar Junior

Lurdes Bertol Rocha

Maria Laura de Oliveira Gomes

Marileide dos Santos de Oliveira

Raimunda Alves Moreira de Assis

Roseanne Montargil Rocha

Sílvia Maria Santos Carvalho

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

09 SÉRIE Estudos de Direito Público



Direito Tributário V

—◆—
Garantias do crédito tributário e
administração tributária

Ilhéus-Bahia

edit's
Editora da UESC

2016

Copyright ©2016 by CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Direitos desta edição reservados à
EDITUS - EDITORA DA UESC

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio,
seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Depósito legal na Biblioteca Nacional,
conforme Lei nº 10.994, de 14 de dezembro de 2004.

PROJETO GRÁFICO E CAPA
Alencar Júnior

DIAGRAMAÇÃO
Marina Noronha

REVISÃO
Genebaldo Pinto Ribeiro
Roberto Santos de Carvalho
Sylvia Maria Campos Teixeira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

N244 Nascimento, Carlos Valder do.
Direito tributário V: garantias do crédito tributário e
administração tributária / Carlos Valder do Nascimento. –
Ilhéus, BA: Editus, 2016.
138 p. – (Série Estudos de Direito Público; v. 09).

Inclui referências.
ISBN: 978-85-7455-390-0

1. Direito tributário – Brasil. 2. Crédito tributário – Brasil.
3. Serviço Público – Brasil. 4. Garantia (Direito) – Brasil. 5.
Dívida pública. I. Título. II. Série.

CDD 343.0481

EDITUS - EDITORA DA UESC
Universidade Estadual de Santa Cruz
Rodovia Jorge Amado, km 16 - 45662-900 - Ilhéus, Bahia, Brasil
Tel.: (73) 3680-5028
www.uesc.br/editora
editus@uesc.br

EDITORA FILIADA À



Associação Brasileira
das Editoras Universitárias

Sumário

Apresentação da série	9
Apresentação do volume.....	11
CAPÍTULO XVI – GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	13
16.1 Definição e Garantias.....	15
16.2 Privilégios da Fazenda Pública.....	17
16.3 Fraude Presumida do Devedor	18
16.4 Preferências	19
16.4.1 Concurso de preferência	22
16.4.2 Falência e Concordata.....	24
16.4.3 Inventário e Arrolamento.....	25
16.4.4 Liquidação judicial ou voluntária.....	26
16.4.5 Prova de quitação dos tributos	27
16.4.6 Partilha e Adjudicação.....	28
16.4.7 Contratantes: prova de quitação dos tributos.....	29
CAPÍTULO XVII – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	35
17.1 Introdução	37
17.2 Níveis da administração tributária	38
17.2.1 Federal.....	38
17.2.2 Estadual.....	42
17.2.3 Municipal.....	45
17.3 Fiscalização	47
17.3.1 Consideração preliminar.....	47
17.3.2 Competência e atribuições	48
17.3.3 Obrigatoriedade de prestar informações.....	50
17.3.4 Sigilo comercial e bancário.....	51
17.3.5 Assistência mútua da fiscalização	53
17.3.6 Requisição da força pública	54

CAPÍTULO XVIII – DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA	57
18.1 Definição de Dívida	59
18.2 Acepções de Dívida.....	61
18.3 Dívida Ativa	62
18.3.1 <i>Noção conceitual</i>	62
18.3.2 <i>Classificação</i>	63
 CAPÍTULO XIX – DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA	 65
19.1 Definição.....	67
19.2 Conteúdo e Espécies	70
19.2.1 <i>Impostos</i>	70
19.2.2 <i>Taxas</i>	72
19.2.3 <i>Contribuição de melhoria</i>	75
19.2.4 <i>Contribuições especiais</i>	77
19.2.5 <i>Empréstimos compulsórios</i>	79
 CAPÍTULO XX – DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA	 81
20.1 Breves Considerações	83
20.2 Classificação e Conceito	83
20.2.1 <i>Empréstimos, contribuições e multas</i>	84
20.2.2 <i>Foros, taxas de ocupação, laudêmios e aluguéis</i>	86
20.2.3 <i>Custas processuais e preços</i>	88
20.2.4 <i>Indenização, reposição e alcance</i>	89
20.2.5 <i>Créditos de obrigações em moeda estrangeira</i>	91
20.2.6 <i>Sub-rogações de hipoteca</i>	92
20.2.7 <i>Fiança, aval e outras garantias</i>	93
20.2.8 <i>Contratos e obrigações legais</i>	96
 CAPÍTULO XXI – INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA	 99
21.1 Breves Considerações	101
21.2 Noção Conceitual	103
21.3 Requisitos Formais	104
21.3.1 <i>Controle administrativo</i>	104
21.3.2 <i>Elementos do termo de inscrição</i>	106
21.3.2.1 <i>A questão da corresponsabilidade</i>	108

21.4	Efeitos da Inscrição	112
21.5	Certidão da Inscrição	113
21.5.1	<i>Caracterização</i>	113
21.5.2	<i>Substituição e Emenda</i>	114
21.5.3	<i>Nulidade</i>	115
21.5.4	<i>A certidão como título executivo extrajudicial</i>	116
CAPÍTULO XXII – CERTIDÕES NEGATIVAS		119
22.1	O Sentido da Palavra Certidão.....	121
22.2	Certidões Negativas.....	122
22.2.1	<i>Prova de quitação de tributo</i>	122
22.2.2	<i>Certidão expedida com dolo ou fraude</i>	124
22.2.3	<i>Caráter de obrigatoriedade da certidão</i>	124
22.2.4	<i>Certidão de situação jurídico-fiscal</i>	125
CAPÍTULO XXIII – ILÍCITO TRIBUTÁRIO		127
23.1	Evasão Fiscal	129
23.2	Elisão	130
23.3	Distinção entre Evasão e Elisão.....	131
23.4	Sonegação Fiscal.....	134
23.5	Crimes contra a Ordem Tributária	135
23.5.1	<i>Crimes praticados por particulares</i>	136
23.5.2	<i>Crimes praticados por funcionários públicos</i>	137

Apresentação da série

A Universidade Estadual de Santa Cruz, movida pelo desejo de sistematizar e colocar à disposição do público acadêmico a obra do professor Carlos Valder do Nascimento, um dos docentes da Casa na área jurídica com maior produção publicada, decidiu fazer uma coletânea de seus trabalhos, fartamente conhecidos no país, mas pouco explorados pela comunidade acadêmica interna.

Os estudos constantes do presente livro formam a obra intitulada Série ESTUDOS DE DIREITO PÚBLICO desvelados pela essencialidade de sua doutrina. Referem-se a diversos trabalhos escritos pelo referenciado no campo da pesquisa e do magistério a partir de 1983 e, portanto, correspondente a sua trajetória de mais de três décadas no Departamento de Ciências Jurídicas desta Universidade.

O **nono volume** da série, sob o título de **Direito Tributário V – Garantias do crédito tributário e administração tributária**, constitui-se dos seguintes artigos: Garantias e privilégios do crédito tributário; Administração tributária; Dívida ativa da fazenda pública; Dívida ativa tributária; Dívida ativa não-tributária; Inscrição da dívida ativa; Cobrança da dívida ativa; Certidões negativas e Ilícito tributário.

O trabalho exaustivo de pesquisa levou o autor a um patamar elevado em face da natural repercussão dos pontos de vista esposados e pela diversificação de sua obra com trânsito por diversos ramos do conhecimento jurídico. Assim, pôde, ao longo do tempo, participar diretamente das discussões dos mais variados temas polêmicos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, sendo por este várias vezes citado em seus julgados, credenciando-o como um autor acatado no cenário jurídico brasileiro.

Daí, a observação do jurista Ives Gandra da Silva Martins:

Conheço Carlos Valder há mais de trinta anos. Jurista de prestígio nacional e autor de sólida obra no campo do Direito Tributário -- alguns em co-autoria comigo --, granjeou como advogado, professor e jurista, desde o início de sua carreira, conhecimento de seus pares e admiração pela objetividade e segurança com que sempre tratou dos temas a que se dedicou e sobre os quais escreveu. É um professor de Direito com a preocupação de preservação do direito de defesa dos valores democráticos e um idealista, que vê na cátedra forma de colaborar com o desenvolvimento do País...¹

Não bastasse isso, a doutrina que desvela na formulação de suas teses jurídicas, bem construídas, como foi o caso da coisa julgada inconstitucional, lhe valeu a devida notoriedade. Além disso, tantas foram as contribuições, visando à formação do convencimento dos magistrados, reveladas no número da expressiva jurisprudência que têm dado primazia as suas manifestações doutrinárias, seja pelos tribunais superiores, seja pela justiça de primeiro grau. Tem sido igualmente citado em várias obras de conceituados juristas pátrios.

Cabe ressaltar que ao longo da sua profícua carreira acadêmica grande foi a sua participação no debate oral e escrito de temas polêmicos e relevantes do cenário jurídico brasileiro.

Como consequência desse esforço acadêmico empreendedor, é que se pode colher, contemporaneamente, o fruto do seu labor forjado no amadurecimento profissional e, em verdade, dessa vontade persistente nasce uma coletânea reveladora do fôlego produtivo do docente, em razão do seu conteúdo substantivo.

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Emenda dos precatórios**: fundamentos de sua inconstitucionalidade. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 9. Prefácio.

Apresentação do volume

O presente volume examina as garantias do crédito tributário enquanto elemento constitutivo da obrigação tributária. Define a expressão garantias, enfatizando a seu turno, os privilégios de que é dotada a Fazenda Pública, seja municipal, seja estadual, seja federal, distinguindo-os de preferência. Disserta sobre o concurso de preferência, falência e concordata, inventário e arrolamento, liquidação judicial ou voluntária e outros temas ligados a relação creditícia.

De outra parte cuida da administração tributária como disciplina especial da administração pública. Delimita a estrutura e o conteúdo da dívida ativa fazendária de natureza tributária e não tributária. Pela mesma forma trata de sua relação operacional determinada pelos aspectos relacionados a cobrança judicial e extra judicial e sobre a sistemática voltada para expedição das certidões negativas.

C A P Í T U L O XVI

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sumário

- 16.1 Definição e Garantias
- 16.2 Privilégios da Fazenda Pública
- 16.3 Fraude Presumida do Devedor
- 16.4 Preferências
 - 16.4.1 Concurso de preferência*
 - 16.4.2 Falência e Concordata*
 - 16.4.3 Inventário e Arrolamento*
 - 16.4.4 Liquidação judicial ou voluntária*
 - 16.4.5 Prova de quitação dos tributos*
 - 16.4.6 Partilha e Adjudicação*
 - 16.4.7 Contratantes: prova de quitação dos tributos*

16.1 Definição e Garantias

A expressão *garantias*, que é empregada pelo Código Tributário Nacional, em sentido *lato*, objetiva resguardar o sujeito passivo da obrigação tributária contra o não cumprimento desta. Tais garantias visam, segundo Álvaro Melo Filho, assegurar “a satisfação do direito de crédito do ente impositor, mesmo que os sujeitos passivos não queiram ou não possam cumprir a obrigação”².

Nota-se que qualquer preceito legal direcionado para assegurar a efetiva satisfação da obrigação principal, ou seja, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária constitui-se numa garantia do crédito tributário. Neste sentido, é também o entendimento de Celso Cordeiro Machado, que assevera: “Tudo que confere segurança e estabilidade ao crédito tributário, ou regularidade e comodidade ao recebimento do tributo, é uma garantia”³.

Do ponto de vista etimológico, *garantir* quer dizer afiançar, responsabilizar-se por, tornar seguro, afirmar como certo, compensar, abonar, tornar seguro. Como se observa, a definição dos dicionaristas não discrepa do sentido empregado na linguagem jurídico-fiscal.

Infere-se do dispositivo da lei complementar (CTN) que as garantias são decorrentes de medidas adotadas pelo legislador, visando a satisfação do crédito tributário. Tal ponto de vista encontra ressonância, inclusive, em outro dispositivo do Código Tributário Nacional, que assegura que, não pago o crédito, o vencimento fica

² MELO FILHO, Álvaro. **Código Tributário Nacional** – glosas, referências, notas e jurisprudências. Rio de Janeiro: Forense, 1963. p. 111.

³ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 21.

sujeito à “aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou lei tributária”⁴.

Sob a ótica do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica das garantias e privilégios do crédito tributário não é de índole contratual posto não ter garantia real, decorre diretamente da lei.

A competência para dispor sobre matéria de privilégios e de preferências do crédito tributário é da União. Em razão disso, falece competência aos Estados e Municípios para definir, privativamente, sobre assunto da espécie. Esta regra está expressa em dispositivo constitucional.

É importante ressaltar, entretanto, que os Estados podem legislar, concorrentemente, em matéria de garantia consoante se infere da Constituição Federal⁵. Pressupõe-se, de igual sorte, que face à autonomia do Município, princípio também inscrito no Texto Magno⁶, possa o Município legislar, nesse campo, de modo suplementar.

Resulta deste raciocínio, o entendimento de que a instituição de garantia é matéria de reserva legal, não podendo ser prevista por norma regulamentar. Com efeito, as garantias atribuídas ao crédito tributário, e capituladas no Código Tributário Nacional, não são excludentes de outras fixadas em lei, em conformidade com a natureza do tributo a que se refiram.

As garantias enumeradas pelo Código Tributário Nacional, em função do crédito tributário, não são excludentes de outras da legislação ordinária. De sorte que a lei poderá, em razão da natureza ou das características do tributo, prescrever outras garantias que não foram atribuídas ao crédito pelo legislador complementar.

⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 161.

⁵ BRASIL. Constituição Federal, art. 24.

⁶ *Ibidem*, art. 30, II.

Consoante Aliomar Baleeiro, a lei, visando a consecução do objetivo *in fine* do parágrafo anterior, “tanto pode a norma geral de direito financeiro quanto a da pessoa jurídica de direito público competente para decretação do tributo”⁷.

Assim, fica claro que as denominadas pessoas políticas (União, Estados-Membros e Municípios) podem legislar nesse campo, fixando, destarte, as garantias não preconizadas pela norma tributária codificada.

16.2 Privilégios da Fazenda Pública

Vale assinalar que todo o somatório de bens e rendas de qualquer natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, respondem pelo pagamento do crédito tributário. Acrescentam-se, inclusive, os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, pouco importando a data da constituição do ônus ou da cláusula. Ressalte-se, entretanto, que tal procedimento não se aplica aos bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Por conseguinte, a lei que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública assim estatui:

Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o art. 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis⁸.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 602.

⁸ BRASIL. Lei n. 6830, de 22/09/1980, art. 10.

São absolutamente impenhoráveis, segundo regra inserta na norma processual civil codificada:

- 1) os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;
- 2) as previsões de alimentos e de combustíveis necessárias à manutenção do devedor e de sua família durante um mês;
- 3) o anel nupcial e os retratos de família;
- 4) os vencimentos dos magistrados, dos professores e dos funcionários públicos, o soldo e os salários, salvo para pagamento de prestação alimentícia;
- 5) os equipamentos dos militares;
- 6) os livros, as máquinas, os utensílios e os instrumentos, necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão;
- 7) as pensões, as tenças, ou os montepios, percebidos dos cofres públicos, ou de institutos de previdência, bem como os provenientes de liberalidade de terceiro, quando destinados ao sustento do devedor ou da sua família;
- 8) os materiais necessários para obras em andamento, salvo se estas forem penhoradas;
- 9) o seguro de vida⁹.

16.3 Fraude Presumida do Devedor

O crédito tributário, regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução, tem de ser satisfeito pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste estágio, portanto, o débito para com a Fazenda Pública impede qualquer iniciativa do sujeito passivo no sentido de promover a alienação ou oneração de seus bens ou rendas patrimoniais. Assim, a consumação ou o começo de procedimento dessa natureza presume-se como fraudulento.

A regra acima referida, segundo Aliomar Baleeiro, “estabelece uma presunção geral, *juris et de jure*, isto

⁹ BRASIL. Código de Processo Civil, art. 649.

é, sem possibilidade de prova em contrário”¹⁰. Trata-se, portanto, de uma salvaguarda para que o fisco não seja prejudicado por artifício ilícito praticado pelo contribuinte.

É importante assinalar que casos existem em que o devedor reserva bens ou rendas suficientes para o pagamento total da dívida, em fase de execução. Nesta hipótese, entretanto, não há como se cogitar em alienação fraudulenta, considerando, inclusive, que esta ressalva é feita pelo próprio Código Tributário Nacional.

No campo processual, também, a matéria se encontra regulada. Tendo em vista o disposto no art. 593, do Código de Processo Civil, considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens:

- 1) quando sobre eles pender ação fundada em direito real;
- 2) quando, ao tempo da alienação ou oneração, ocorria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência;
- 3) nos demais casos expressos em lei.

16.4 Preferências

Ressalvado o crédito trabalhista, o de índole tributária tem preferência sobre qualquer outro, seja qual for a natureza. Os créditos derivados da legislação trabalhista são aqueles que, conforme Hugo de Brito Machado, “sejam titulares os que prestam serviço em regime de emprego, e decorrentes dessa prestação de serviço”¹¹. A preferência justifica-se em razão da necessidade da cobertura e da importância que a lei atribui às pessoas, que desempenham uma função de relevante valor social.

¹⁰ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 604.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 128.

De igual modo, a legislação preconiza o concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de Direito Público. Em decorrência disso, os créditos tributários da União Federal têm preferência a dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, e estes aos Municípios.

A preferência do crédito tributário se manifesta, também, nos processos de inventário ou arrolamento, ou em outros encargos do monte. Desta forma, deverão ser pagos os créditos vencidos e vincendos, a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento¹².

O Código Tributário Nacional¹³ faz expressa menção ao crédito trabalhista, elegendo-o superior ao crédito tributário. O crédito trabalhista contempla todos os rendimentos do trabalhador reunidos na rubrica salário, ou decorrentes de indenizações trabalhistas. Os instrumentos normativos vigentes incorporam definitivamente a prioridade do crédito trabalhista, relativizando, destarte, a preferência dos créditos fiscais.

Após a inserção do artigo 449 na Consolidação das Leis do Trabalho, todos os créditos trabalhistas passaram a ter privilégio absoluto. Para a consecução desse desiderato, consoante a norma trabalhista codificada, a remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial.

Em seus comentários a esses dispositivos, Valentin Carrion assevera que:

Os salários e as indenizações têm privilégio especialíssimo em caso de falência, sobrepondo aos créditos tributários federais, estaduais ou municipais, aos créditos com garantia real, às dívidas da massa

¹² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 189.

¹³ *Ibidem*.

e a quaisquer outras com privilégio especial ou geral (Cód. Trib. Nac., L. 5.172/66, art. 186 e a nova redação do art. 449, § 1º, da CLT, que estendeu a preferência a todos os direitos trabalhistas)¹⁴.

Cumpra salientar que o dispositivo sob comento incorpora também os créditos de natureza diversa dos fiscais, como expressamente acentua a legislação que disciplina a execução fiscal: “aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não-tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional”¹⁵.

Como vertente da dívida ativa fazendária, merece acolhida aquela que, embora não seja resultante de tributos, é constituída por outros créditos equiparados aos fiscais. Trata-se de matérias de natureza não tributária, que podem ser inscritas com vistas a sua posterior cobrança, de conformidade com a mesma sistemática adotada em relação à dívida ativa tributária.

É importante destacar que, conquanto a dívida originária dos impostos, taxas, contribuições especiais e de melhoria, e empréstimos compulsórios seja a fonte mais expressiva de recursos financeiros de que dispõe o Estado, este também conta com outras receitas não tributárias como componentes do seu orçamento.

Com efeito, recente diploma legal tornou bastante elástico o conceito da **dívida ativa**, incorporando nele os demais créditos da Fazenda Pública, configurados como de índole não tributária. E isto se aplica às fazendas municipais, estaduais, federais e aos entes autárquicos. Por justa razão, tais créditos têm seu processo

¹⁴ CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 283-284.

¹⁵ BRASIL. Lei n.º 6380, de 22/09/1980, art. 40, § 4º.

de arrecadação realizado em consonância com os dispositivos das leis fiscais, que regem a espécie.

Dentre os créditos não tributários, podem ser arrolados aqueles decorrentes de processos administrativos e penais, de contratos, garantias, preços, custas e outras obrigações de natureza legal, que serão examinados, dentro de uma abordagem conceitual, nas seções subsequentes, à luz do ordenamento jurídico positivo e da doutrina.

De conformidade, portanto, com a legislação vigente¹⁶, disciplinadora da matéria, cumpre assinalar que os créditos não tributários nela elencados são os provenientes de:

- a) empréstimos, contribuições e multas;
- b) foros, laudêmios, taxas de ocupação e aluguéis;
- c) custas processuais e preços;
- d) indenizações, reposições e alcances;
- e) créditos de obrigação em moeda estrangeira;
- f) sub-rogações de hipoteca;
- g) fianças, avais ou outras garantias; e
- h) contratos e obrigações legais.

16.4.1 Concurso de preferência

Quanto ao aspecto relacionado com a hierarquia dos créditos tributários, que deságua no problema pertinente ao concurso de preferências, o Supremo Tribunal Federal fixou sua orientação jurisprudencial a respeito do assunto. Assim, a Súmula daquela Egrégia Corte de Justiça é no sentido de que não há conflito entre a regra inserta no Código Tributário Nacional e a

¹⁶ BRASIL. Lei n.º 4320, de 17/03/1964, art. 39; com redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 1735, de 20/12/1979.

inscrita na Constituição Federal. O instituto sumular assim dispõe:

O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único, do art. 187, do Código Tributário Nacional, é compatível com o disposto no art. 9º, inciso I, da Constituição Federal¹⁷.

Por seu turno, com pertinência à matéria sobre preferência, o texto constitucional fixa a seguinte orientação:

à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos Municípios é vedado criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra¹⁸.

Em igual sentido, a Lei de Execução Fiscal¹⁹ estabelece:

A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento. I – União e suas Autarquias; II – Estados, Distrito Federal e Territórios e suas Autarquias, conjuntamente e *pro rata*; III – Municípios e suas Autarquias, conjuntamente e *pro rata*.

Do exposto, conclui-se que a cobrança judicial do crédito tributário, à luz da norma codificada de tributação, não fica adstrita ao concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento. Decorrente disso, e ainda em consonância com o Código Tributário Nacional, o concurso de preferências somente ocorre entre

¹⁷ Supremo Tribunal Federal, Súmula n.º 563.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal.

¹⁹ BRASIL. Lei n.º 6830, de 22/09/1980, art. 29, parágrafo único, I e II.

as pessoas jurídicas de Direito Público na ordem nele indicada, como reproduzida na Lei Fiscal antes enumerada.

16.4.2 Falência e Concordata

Cabe dizer, preliminarmente, que a falência se caracteriza consoante a legislação vigente, quando o comerciante, sem relevante razão de direito, não adimple no vencimento a obrigação líquida, advinda de título, que legitime a ação executiva. Numa acepção mais ampla, a falência pode ser considerada como insolvência comercial.

Trata-se a falência de matéria anteriormente disciplinada pela Lei de Falências, hoje, entretanto, regulada pelo Código Tributário Nacional, que consigna a supremacia do crédito fiscal sobre quaisquer outros, com exclusão dos créditos trabalhistas, e das dívidas da massa falida. De feito, são encargos, incididos sobre a referida massa, o pagamento preferencial dos créditos tributários, vencidos e vincendos, exigíveis no decurso do processo de falência.

Havendo contestação do crédito tributário pelo sujeito passivo da relação caracterizadora do processo falencial, o juiz mandará reservar bens necessários à extinção total do crédito com respectivos acréscimos, fazendo remessa às partes do processo competente. E isto na impossibilidade de a massa falida efetivar a garantia de instância por outra forma, será ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

A concordata, segundo o entendimento de Rubens Requião, tem por finalidade precípua promover o equacionamento da “situação econômica de insolvência do devedor”²⁰, ora prevenindo ou suspendendo a

²⁰ REQUIÃO, Rubens. Concordata. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 17. p. 139.

falência, visando, assim, a “recuperação da empresa comercial”²¹.

Acrescenta-se que o procedimento relativo ao processo falimentar, conforme disposto na lei complementar (Código Tributário Nacional), tem a mesma aplicação nos processos de concordata. Destarte, a Fazenda Pública poderá se instrumentalizar nas mesmas condições da falência, bem como dispor do mesmo nível de privilégio que lhe é assegurado pela falência.

16.4.3 Inventário e Arrolamento

Recorrendo, de início, ao sentido etimológico, cumpre enfatizar que inventário é

o processo formado em juízo competente, para legalizar a transferência do patrimônio do defunto aos seus herdeiros e sucessores, na exata proporção de seus direitos através de partilha²².

Já o arrolamento é o

ato pelo qual se discriminam as coisas, colocando-se em rol ou lista. Tem o mesmo sentido de inventário, enquanto relação de bens existentes e que devem ser descritos por determinação legal²³.

Como ocorre nos processos de falência e concordata, o grau de preferência geral e absoluto do crédito

²¹ *Ibidem*, p. 139.

²² INVENTÁRIO. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, p. 21.

²³ ARROLAMENTO. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. v. 8. p. 135.

tributário também tem prevalência nos casos de inventário e arrolamento dos bens do *de cujus* ou de seu espólio. Portanto, terão preferência a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos fiscais vencidos ou vencidos, a cargo do sujeito passivo, exigíveis no decurso do referido processo²⁴.

16.4.4 *Liquidação judicial ou voluntária*

A dissolução de sociedade civil, ou mercantil, nos casos previstos em lei ou no contrato social, poderá ser declarada a requerimento de qualquer interessado, para o fim de ser promovida a liquidação judicial. Trata-se de regra expressa no Código de Processo Civil de 1939. É importante assinalar que a liquidação e a dissolução das sociedades, acima referidas, são disciplinadas pela norma civil substantiva codificada.

Consoante Aliomar Baleeiro²⁵, cabe ao liquidante efetivar o pagamento das dívidas passivas, exigindo, para essa finalidade, recursos aos sócios, no caso de serem insuficientes os fundos do acervo social. Vale consignar, por outro lado, que são aplicáveis aos casos aqui descritos, ou seja, à liquidação e à dissolução de sociedades, os mesmos procedimentos exigidos para inventário, arrolamento, concordata e falência.

Cumprе evidenciar, à guisa de melhor entendimento da matéria, que a “liquidação é o período de existência das sociedades”²⁶. Conforme o entendimento

²⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 189.

²⁵ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 611.

²⁶ OLIVEIRA, Luiz Carlos de. “Preferências”. In: _____. **Direito Tributário 4**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 271.

corrente da melhor doutrina, a dissolução das sociedades somente se opera depois da liquidação.

16.4.5 Prova de quitação dos tributos

Como salvaguarda dos interesses das Fazendas federal, estadual e municipal, nos casos de falência, a lei tributária exige que o falido tenha prova da quitação dos seus débitos, para que o juiz possa determinar a extinção de suas obrigações. Também a regra em questão se aplica ao caso de concessão de concordata.

A prova de quitação de tributos e outros encargos fiscais são exigidos no caso de concessão de concordata e declaração de extinção das obrigações do falido, e será feita por intermédio de certidão ou outro documento hábil, na forma e prazo determinados pelo Poder Público. Tal instrumento certificativo somente será eficaz, dentro do seu prazo de validade e para o fim a que se destina, perante os órgãos da administração municipal, estadual e federal.

Também se aplica, no presente caso, os créditos de natureza não tributária, inscritos na dívida ativa da Fazenda Pública, conforme disposto na legislação de execução fiscal.

Satisfeitos os credores e liquidadas as obrigações de responsabilidade do concordatário, este poderá peticionar ao juízo requerente que seja decretado o cumprimento da concordata. É evidente que seu petitório deverá ser devidamente instruído com o acervo documental pertinente. Logo após, uma vez observadas as formalidades jurídicas, o juiz dirá sobre o cumprimento ou não da concordata. Neste caso, é necessário que ele tenha ouvido o devedor se alguma reclamação tiver sido formulada e, sobretudo o representante do Ministério Público.

Esclarece-se, sob o manto da legislação pertinente, que da sentença que julgar cumprida a concordata,

podem apelar os interessados que hajam reclamado. Da sentença que julgar não cumprida, pode o concordatário agravar de instrumento²⁷. Com efeito, e assim já decidiu os tribunais, quem não reclamar não tem qualidade para interpor o recurso de apelação aqui referido.

É importante ressaltar que a correção monetária, consoante dispõe a legislação vigente, dos débitos fiscais do falido, deverá ser feita até a data da sentença declaratória da falência, ficando suspensa, por um ano, a partir dessa data. Entretanto, se esses débitos não forem liquidados até trinta dias após o término do prazo previsto, a correção monetária será calculada até a data do pagamento, incluindo o período em que esteve suspensa.

Nas falências decretadas há mais de 180 dias, o prazo para liquidação dos débitos fiscais, com os benefícios propiciados pelo art. 1º do Decreto-Lei 858/69, será de 180 dias, a contar da data de publicação do referido Decreto-Lei, que ocorreu em 11 de setembro de 1969. Tal prazo, entretanto, foi prorrogado pelo Decreto-Lei n.º 90, de 10 de março de 1970.

16.4.6 Partilha e Adjudicação

Segundo norma expressa no Código Tributário Nacional, são, pessoalmente responsáveis, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do

²⁷ BRASIL. Decreto-Lei n.º 7661, de 21/06/1954 (Lei de Falências), art. 155, § 3º; com redação dada pela Lei n.º 6014, de 27/12/1973.

quinhão do legado ou da meação. O espólio responde pelos tributos, devidos pelo *de cujus*, até a data da abertura da sucessão²⁸.

Diante disto, a partilha amigável ou judicial somente poderá ser julgada após a liberação do espólio pela Fazenda Pública. Com ela se busca garantir a liquidação dos créditos fiscais, decorrentes do acervo patrimonial do espólio. Tais créditos tributários costumam ser apurados mediante comunicações do juiz aos órgãos da administração fazendária.

É importante também que, no caso de impossibilidade de exigências do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responde o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio. O inventariante responde, ainda, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Em consonância com a legislação vigente, para efeito do julgamento de partilha ou de adjudicação, relativamente aos bens do espólio ou às suas rendas, o Ministério da Fazenda é quem deverá prestar ao juízo competente as informações requisitadas.

Conforme já comentado no art. 186, do Código Tributário Nacional, de igual modo, o presente dispositivo alberga a Dívida Ativa da Fazenda Pública não-tributária. Podendo, inclusive, nesse caso, a execução fiscal ser promovida contra o espólio ou o sucessor a qualquer título.

16.4.7 Contratantes: prova de quitação dos tributos

O artigo 186, do Código Tributário Nacional, estabelece que o contratante ou concorrente deva apresentar

²⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 131, II e III.

prova dos tributos junto à Fazenda Pública *interessada*. Essa exigência é para que ele possa contratar ou apresentar concorrência pública aos órgãos federais, estaduais e municipais e suas respectivas autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo poder público.

O texto revela-se claro, na medida em que limita a exigência dos tributos devidos à Fazenda Pública interessada, ou seja, a titular do procedimento de licitação, ou responsável pela celebração do contrato. Não está, portanto, exigindo a quitação de tributos da Fazenda de outros entes federativos.

Com inteira razão. Decerto, partindo-se da premissa de que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, vê-se logo que a regra de inexigibilidade tributária somente pode ser deferida a quem detiver o poder de instituir o tributo. Assim, nos contratos e concorrências de âmbito federal, não podem os Estados-membros disciplinar sobre a quitação dos tributos estaduais e vice-versa.

Tanto é assim que norma específica²⁹ ressalva que a prova de quitação de tributos, multas e outros encargos fiscais, cuja administração seja de competência federal, será exigida na hipótese de celebração de contrato com quaisquer órgãos da Administração Federal Direta e Autarquias da União, e participação em concorrência pública, promovida por esses órgãos e entidades.

Trata-se de preceito direcionado no sentido de acautelar os interesses da Administração Pública, de modo a evitar que esta possa celebrar contratos com quem estiver em situação irregular, que não possa honrar seus compromissos com a Fazenda Pública

²⁹ BRASIL. Decreto-lei n.º 1715, de 22/11/1979.

interessada. Entretanto, a prova de quitação dos tributos circunscreve a atividade em cujo exercício contrate ou concorre.

Ressalta-se, todavia, que norma superveniente tornou essa regra mais flexível, na medida em que a mora não se vincula à situação de regularidade fiscal. Estabeleceu apenas o parâmetro, que condiciona a verificação pela comissão licitante, se o débito dos contratantes ou proponentes for passível de inviabilizar o cumprimento das obrigações que serão por eles assumidas.

Na linha assentada pela Constituição Federal:

Ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações³⁰.

Veja-se, ainda, nesse sentido, o esclarecimento de Jessé Torres Pereira Júnior:

Parâmetro aceitável talvez possa ser o resultante de comparação entre o montante do débito e os documentos relativos à comprovação de sua qualificação econômico-financeira. Demonstrado que aquele valor é absorvível pela empresa, sem risco para a execução do objeto da licitação, caso lhe seja adjudicado, a Comissão não terá fundamento para inabilitá-lo³¹.

³⁰ BRASIL. Constituição Federal, art. 37, XXI.

³¹ PEREIRA JÚNIOR, Jessé Torres. **Comentários à Nova Lei das Licitações Públicas**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 163.

Do mesmo modo, a nova lei de licitações públicas³², para o procedimento de habilitação nesse campo, exige dos interessados, além de outros, a apresentação de documentos relativos à situação de regularidade fiscal, consistentes em:

a) prova de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC);

b) prova de inscrição no cadastro de contribuintes estadual ou municipal, se houver, relativo ao domicílio ou sede do licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual;

c) prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

d) prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei.

À evidência, a matéria tem de se harmonizar entre o texto constitucional e a legislação complementar que a disciplina. Neste particular, a prova de regularidade fiscal, de que cuida a lei de licitação, é norma de eficácia contida, depende de lei integrativa ou que disciplina o assunto de modo específico, isto é, na seara das regras gerais de Direito Tributário.

De sorte que o Código Tributário Nacional, veiculado sabidamente por lei guindada a nível complementar, ainda mais por que conformada pela Constituição Federal, diz que os tributos devidos cingem-se à Fazenda Pública interessada, excluindo, por consequência, aquelas que não participem do procedimento contratual ou de concorrência pública a ela vinculada.

³² BRASIL. Lei n.º 8666, de 21/06/1993, artigos 27 e 29.

Por sua vez, a Constituição Federal reforça esse postulado, ao ressaltar os casos expressos na legislação, notadamente preservando o que a respeito dispõe o Código Tributário Nacional. Para o legislador constituinte basta tão somente que as garantias ofertadas pelos interessados sejam suficientes para o cumprimento das obrigações, por eles assumidas, perante a administração pública.

Cumprido registrar, finalmente, que segundo a Constituição Federal, a pessoa jurídica devedora de contribuições de seguridade social não pode contratar com a Administração:

A pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios³³.

³³ Constituição Federal, art. 195, § 3º.

C A P Í T U L O XVII

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sumário

- 17.1 Introdução
- 17.2 Níveis da administração tributária
 - 17.2.1 *Federal*
 - 17.2.2 *Estadual*
 - 17.2.3 *Municipal*
- 17.3 Fiscalização
 - 17.3.1 *Consideração preliminar*
 - 17.3.2 *Competência e atribuições*
 - 17.3.3 *Obrigatoriedade de prestar informações*
 - 17.3.4 *Sigilo comercial e bancário*
 - 17.3.5 *Assistência mútua da fiscalização*
 - 17.3.6 *Requisição da força pública*

17.1 Introdução

No universo do sistema federativo da competência, destaca-se a atividade financeira realizada pelo Estado. Dentro desse campo surge, por força de especialização e autonomia, a administração tributária voltada, exclusivamente, para a arrecadação das receitas derivadas (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

Com vista à consecução do objetivo de que se trata, a administração tributária se organiza e se estrutura dentro de cada esfera de governo: União, Estados-Membros e Municípios. Os órgãos responsáveis pelas atividades pertinentes à tributação, dentro dos níveis de governo citados, são, respectivamente, o Ministério da Fazenda, as Secretarias de Fazenda e Secretarias de Finanças.

Infere-se desse entendimento que é da maior relevância a administração tributária, no âmbito da administração pública, não somente porque o Código Tributário Nacional lhe dedica título especial, mas, principalmente, porque ela é a base fundamental em que se sustenta o Estado Moderno. Daí dizer-se que, hoje, sem dúvida, está-se diante de um Estado tributário.

Em decorrência disso, o legislador constitucional fixou a competência dos entes autônomos da federação em matéria tributária, mediante outorga de poderes para dispor sobre a administração dos tributos pertencentes a cada um. Por essa razão, a administração tributária se desdobra em três níveis distintos, a saber: federal, estadual e municipal. Considerando a peculiaridade de cada esfera de governo e a maior ou menor estrutura de cada uma, serão apreciadas suas competências e atribuições nos próximos segmentos.

17.2 Níveis da administração tributária

17.2.1 Federal

No plano federal, o governo promoveu alteração na estrutura interna do Ministério da Fazenda, a fim de adaptá-la a uma nova realidade. Desta forma, para administrar os tributos federais foi criada a Secretaria da Receita Federal, que sucedeu a antiga Direção Geral da Fazenda Nacional, composta de Departamentos autônomos que cuidavam cada qual de um ou mais impostos.

Resolveu-se então se operar com uma estrutura flexível e ágil, ao invés de departamentos estanques, ultrapassados, cuja administração já não era cabível nos tempos modernos. Ficou, portanto, a cargo da Secretaria da Receita Federal a responsabilidade de gerência de todos os tributos da União. Tal administração passou a ser operada

através de quatro sistemas integrados numa só organização, exemplo que foi posteriormente seguido pelos órgãos estaduais encarregados de impor e arrecadar tributos³⁴.

É importante assinalar que a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda está disposta dentro de uma estrutura sistêmica, compreendendo quatro Coordenações, a saber: Tributação, Arrecadação, Fiscalização e Informações Econômico-Fiscais. Tendo em vista a peculiaridade e importância de que se revestem, cada uma será examinada de per si, à luz da legislação tributária vigente.

³⁴ RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de Legislação Tributária para Administradores de Empresas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 149.

Cumprе salientar, por oportuno, que as coordenações enumeradas, no parágrafo anterior, realizam atividades predominantemente de natureza normativa de âmbito nacional. São consideradas como órgãos centrais da nova estrutura da administração fiscal da União. Como unidade de execução, participam, ainda, da estrutura da Secretaria da Receita Federal, os órgãos regionais, sub-regionais, intermunicipais e locais.

O Sistema de Tributação tem por objetivo precípua a interpretação, o estudo e a atualização dos dispositivos legais, pertinentes aos tributos de competência da União. São, ainda, atividades a cargo da Coordenação do Sistema de Tributação: planejamento, coordenação, execução e avaliação das atividades da tributação e imposição, e relativamente aos impostos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O Sistema de Arrecadação é o responsável pelo acompanhamento e controle das diversas fases pertinentes ao recolhimento dos tributos federais. São, ainda, atividades a cargo da Coordenação do Sistema de Arrecadação: planejamento, coordenação, execução e avaliação das atividades de arrecadação dos tributos, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O Sistema de Informações Econômico-Fiscais tem por finalidade a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos, essenciais à implantação de uma política fiscal tributária realista. São, ainda, atividades a cargo da Coordenação do Sistema de Informações Econômico-Fiscais: coordenação das atividades relacionadas com as informações econômico-fiscais da administração tributária da União, mantendo as necessárias articulações com os órgãos integrantes dos sistemas de Planejamento e Estatística da Secretaria da Receita Federal.

O Sistema de Fiscalização responsável pela análise, identificação e apuração das omissões fiscais dos

contribuintes, tendo em vista a programação das atividades fiscalizadoras, bem como a integração fisco-contribuinte. São, ainda, atividades a cargo da Coordenação do Sistema de Fiscalização: planejamento, coordenação, avaliação, e execução das atividades de fiscalização, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal³⁵.

As Superintendências Regionais da Receita Federal são: os Órgãos Regionais da Secretaria da Receita Federal; as Delegacias da Receita Federal são órgãos sub-regionais; as Inspetorias da Receita Federal, as Agências da Receita Federal e os Postos da Receita Federal são órgãos intermunicipais e locais.

As Superintendências Regionais da Receita Federal têm a seu cargo a programação, acompanhamento, avaliação, execução e controle da arrecadação; da fiscalização; do contencioso administrativo-fiscal; da orientação do contribuinte; da coleta e estrutura de dados; e das informações econômico-fiscais, nos limites de sua jurisdição.

Compete ainda às Secretarias da Receita Federal promover o registro global, por órgãos subordinados, dos valores pertinentes aos lançamentos e arrecadação efetuados, bem como o acompanhamento da arrecadação sob os aspectos setoriais, estaduais e locais, elaborando estudos e projetos nesse sentido.

No âmbito da fiscalização, efetuar estudos de natureza técnico-fiscal, objetivando a identificação de áreas de maior incidência de sonegação, com a finalidade de oferecer subsídios à elaboração de planos da fiscalização;

³⁵ As atribuições da Coordenação do Sistema de Tributação, Arrecadação, Fiscalização e Informações Econômico-Fiscais foram enumeradas de acordo com a legislação vigente: Decreto n. 63659, de 20/11/1968, DJ, de 21/11/1968.

avaliar a ação fiscalizadora, através de instrumentos de controle, estabelecendo a carga média de trabalho por especialização ou categoria, e por órgãos subordinados.

No campo da tributação, compete às Secretarias da Receita Federal: 1) apreciar e informar os processos de isenção e reduções tributárias referentes à incentivos, ao desenvolvimento regional e às atividades de interesse da economia nacional; 2) informar os processos de isenções tributárias de caráter pessoal; e 3) apreciar, em grau de recurso *ex officio*, as decisões favoráveis aos contribuintes, proferidas nos órgãos subordinados em processos de cobrança de tributos.

Com respeito à área de informações econômico-fiscais, cabe às Secretarias da Receita Federal programar, orientar, acompanhar, controlar e avaliar as atividades de produção de dados e informações econômico-fiscais, ao nível regional. Cumpre, ademais, executar os trabalhos de infraestrutura estatística e estabelecer planos para elaboração de séries históricas que possibilitem os estudos prospectivos da receita tributária regional.

As Delegacias da Receita Federal têm sob sua responsabilidade o lançamento, a cobrança, a arrecadação, o controle e a fiscalização dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, no âmbito de sua jurisdição. Tais atividades são exercitadas com o apoio administrativo de seus Serviços, Seções, Setores e Turmas.

Cumpe ainda às Delegacias da Receita Federal executar o controle da arrecadação e do recolhimento da receita efetuada por intermédio dos órgãos arrecadadores, localizados na área de sua jurisdição, bem como executar e controlar os trabalhos de fiscalização de todos os tributos incluídos na competência da Secretaria da Receita Federal na área de sua jurisdição.

É, ainda, da competência das Secretarias da Receita Federal a elaboração dos despachos saneadores e

decisórios em processos fiscais instaurados por infrações à legislação tributária federal, incluídos na área de sua competência; execução das atividades de coleta, apuração e disseminação de dados e informações econômico-fiscais, ao nível sub-regional; elaboração das informações econômico-fiscais para atendimento dos estudos sobre as variações locais da arrecadação da receita tributária.

Às Inspetorias, Agências e Postos da Receita Federal pelas suas Seções e Turmas, e aos Postos da Receita Federal compete, nos limites de sua jurisdição, o lançamento, a cobrança, a arrecadação, o controle e a fiscalização dos tributos administrativos pela Secretaria da Receita Federal. Compete-lhes ainda:

a) encaminhar à SRF de sua jurisdição as declarações de rendimentos, documentos e processos recebidos dos contribuintes;

b) prestar assistência direta ao contribuinte;

c) divulgar, nos limites da jurisdição, os atos relacionados com a tributação, fiscalização e arrecadação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal;

d) dar apoio aos Grupos de Fiscalização destacados para atuarem na sua jurisdição;

e) executar programas e projetos que lhes forem encaminhados.

17.2.2 Estadual

Na esfera estadual³⁶, as Secretarias de Fazenda – terminologia hoje adotada – são estruturadas dentro do Poder Executivo, tendo sempre como metas primordiais

³⁶ As pesquisas foram baseadas no Decreto n.º 30215, de 16/12/1983, do Estado da Bahia.

a formulação, a coordenação e a execução de atividades relacionadas com as funções de administração financeira e, por via de especialização, tendo de cuidar da administração tributária.

Pelos objetivos que visam alcançar, não perdendo de vista a boa gestão dos recursos financeiros, auferidos através das chamadas receitas derivadas (dos tributos), de maneira geral, o Estado, no campo da administração fiscal, inseriu na competência das Secretarias de Fazenda as atribuições que podem assim ser resumidas:

a) competência, avaliação e execução de política tributária o nível estadual, com vistas ao melhor desempenho do sistema tributário no respeitante aos tributos por elas administrados;

b) promoção de estudos de natureza especializada, objetivando avaliar o desempenho das pessoas e órgãos envolvidos com a máquina da administração fiscal;

c) elaboração de atos administrativos normativos reguladores da legislação tributária, visando dar uma melhor orientação ao sujeito passivo no cumprimento de suas obrigações tributárias;

d) implementação do sistema de arrecadação e fiscalização de tributos com o consequente disciplinamento dessas atividades no seu âmbito de atuação;

e) orientação aos contribuintes com vistas à fiel interpretação das normas que regem as relações jurídicas e operacionais entre a Fazenda Pública Estadual e os contribuintes.

Nas Secretarias de Fazenda, a parte relativa à administração tributária, além das unidades internas (Departamentos, Divisões, Setores e Seções), compõe a sua estrutura órgãos ou repartições descentralizadas, tendo em vista as peculiaridades das áreas a serem cobertas pelo sistema tributário do Estado. São as Delegacias

Regionais da Fazenda, Inspetorias da Fazenda, Agências Fazendárias e Postos Fiscais.

As unidades de maior hierarquia, por causa da especialização que requer cada atividade fiscal, passam a ter competência específica dentro do seu campo de atuação. Dentre elas, cabe destacar as atividades sistêmicas de arrecadação, fiscalização, tributação e informações econômico-fiscais.

Ainda dentro desse contexto, desempenha papel de relevo a Procuradoria Jurídico-Fiscal, estruturada com a finalidade de defender o Estado em juízo, bem como prestar o devido assessoramento jurídico aos órgãos e repartições que compõem a administração pública estadual em matéria de natureza tributária ou fiscal.

Por seu turno, as Delegacias Regionais da Fazenda exercem a coordenação, programação, execução e avaliação, nos estritos limites das suas áreas de jurisdição, das atividades de tributação, fiscalização, arrecadação e informações econômico-fiscais. Geralmente, tais delegacias são localizadas em cidades estratégicas e de importância econômica.

No caso do Estado da Bahia, segundo a legislação vigente que rege a matéria, as Delegacias Regionais da Fazenda estão sediadas nos municípios a seguir se enumerados: Salvador, Ilhéus, Cruz das Almas, Feira de Santana, Jacobina, Seabra, Simões Filho, Jequié, Vitória da Conquista, Alagoinhas, Itamaraju, Barreiras e Juazeiro.

De igual modo, as Inspetorias da Fazenda têm, dentro do seu âmbito de atuação, atribuições semelhantes às das Delegacias Regionais. É interessante assinalar que estas Delegacias são apoiadas pelas Agências Fazendárias e pelos Postos Fiscais, sendo estas unidades fixas subordinadas diretamente às Inspetorias da Fazenda.

Consoante a legislação vigente, a subordinação, a localização e a circunscrição das Inspetorias da Fazenda e das Agências Fazendárias são matérias disciplinadas por ato normativo. O ato visando a fixar tais parâmetros, no caso do Estado da Bahia, é de competência do Secretário da Fazenda.

17.2.3 Municipal

No âmbito da administração pública municipal, em prefeituras de capitais ou cidades mais populosas, onde o índice de arrecadação da receita derivada é bastante expressivo, os órgãos da administração tributária são estruturados dentro da Secretaria de Finanças. Em cidades de orçamento público pouco significativo, em termos de recursos financeiros, adota-se a terminologia de Divisão, Setor ou Seção de Rendas.

Da mesma forma, como se verifica no nível federal e estadual, a administração tributária do Município desdobra-se em ramos distintos de especialização, com atividades da mesma natureza para cada área em que atua. Vale destacar, por mais importantes, as áreas enumeradas, a saber: *arrecadação, tributação, fiscalização e informações econômico-fiscais*.

Nas estruturas organizacionais, nos regimentos baixados por Decretos do Prefeito Municipal, estão explicitadas as atribuições do Secretário de Finanças. Em regra geral, compete ao titular dessa unidade as tarefas relacionadas com a arrecadação dos tributos, pertencentes ao Município: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano, Imposto Municipal sobre Serviços, Taxas e Contribuições de Melhoria.

É, ainda, da alçada do titular das finanças municipais a atividade de fiscalização do fluxo das receitas derivadas aos cofres públicos, no sentido de evitar evasão

fiscal, em detrimento da eficiência no processo de arrecadação dos recursos, indispensáveis à satisfação de suas necessidades públicas.

Compete, ademais, ao Secretário de Finanças do Município, prestar a devida orientação ao sujeito passivo da obrigação tributária, a fim de que este possa melhor cumprir os seus encargos de natureza fiscal. Cumpra-lhe, de igual sorte, resolver, no nível administrativo, questões relacionadas à aplicação das normas e aos regulamentos tributários.

Os Departamentos, as Diretorias, ou conforme denominação atual, Secretarias de Finanças exercitam suas atividades tributárias com o apoio de unidades menores na sua estrutura organizacional, denominadas seções, setores ou divisões, por nível de especialização.

Tais unidades desenvolvem atividades de Arrecadação, visando o recolhimento das receitas tributárias municipais, dentro dos prazos estabelecidos pela legislação fiscal, bem como controlam a inscrição da dívida ativa. É ainda de sua competência instruir processos e controlar o registro, relacionado à restituição e à devolução das receitas municipais.

Ocupam-se também do controle do cadastro das instituições sujeitas à tributação, do controle dos prazos de remessa e recolhimento de saldos da arrecadação e do uso da documentação pertinente à área e arrecadação. Igualmente abrange a expedição de cartões de inscrição dos contribuintes, e outras que lhes forem delegadas pelo Secretário de Finanças.

A área de Fiscalização, que se reporta como uma das mais importantes dentro do sistema, tem como finalidade desenvolver uma atividade de fiscalização dos contribuintes, no sentido de que estes cumpram, com eficiência, suas obrigações de natureza fiscal. Atua, igualmente, na orientação dos órgãos fiscalizadores

com vistas à boa aplicação das normas jurídico-administrativas no campo tributário.

Cabe-lhe até mesmo instruir os processos de auto de infração, lavrados pela fiscalização, e providenciar sua conversão em diligência para posterior encaminhamento ao exame do Secretário de Finanças do Município. E, finalmente, propor a criação, a alteração ou a extinção de postos fiscais, bem como organizar e orientar comandos fiscais móveis.

O campo da Tributação tem por objetivo o exame de processos de consulta sobre questões decorrentes de interpretação da legislação tributária; coligir, catalogar e divulgar, junto às unidades fazendárias dos Municípios, para intercâmbio de legislação, informação e outros assuntos da área de tributação; sugerir medidas no sentido de uniformizar a interpretação da legislação tributária.

De igual sorte, compete-lhe, além disso, propor alterações nas leis, regulamentos e atos administrativos normativos, indispensáveis ao aperfeiçoamento da legislação tributária, inclusive convênios, protocolos e ajustes; propor a adoção de procedimentos que possibilitem a correção de distorções na aplicação da lei tributária; examinar os processos relacionados na aplicação da lei tributária; examinar os processos relacionados à exclusão e ao cancelamento do crédito tributário; bem como os pedidos de regimes especiais de escrituração de livros e de emissão de documentos fiscais.

17.3 Fiscalização

17.3.1 Consideração preliminar

Inexiste lei que discipline, de modo geral, a atividade de fiscalização, por isso que, consoante o entendimento corrente da doutrina, ela não é resultante de ato vinculado. Destarte, pode tal atividade ser exercitada mediante atos de

natureza discricionária, isto é, de acordo com a conveniência e oportunidade da administração tributária.

Decorrente disso, as pessoas políticas (União, Estados-Membros e Municípios), detentoras do poder de tributar, poderão, em razão do tributo que lhes for outorgado pelo legislador constituinte, fixar a competência em matéria de fiscalização das autoridades administrativas que lhes são subordinadas.

Tal posição está assente na própria lei complementar (Código Tributário Nacional) que assegura a possibilidade de a legislação tributária regular

em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação³⁷.

Em trabalho alentado sobre o tema, o professor Celso Cordeiro Machado, com muita propriedade, esclarece:

É da tradição do direito fiscal brasileiro que a legislação regule especificamente, em função da natureza do tributo de que se tratar, não só a competência e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de administrá-lo, mas também as obrigações acessórias, por cujo cumprimento deve velar essas autoridades, como garantia do efetivo recolhimento do mesmo tributo³⁸.

17.3.2 Competência e atribuições

A competência e as atribuições administrativas, em matéria de fiscalização, pelo que se depreende do

³⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 194.

³⁸ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro** – Crédito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 6. p. 173.

Código Tributário Nacional, deverão ser disciplinadas pela legislação tributária. As normas, decorrentes desse processo, são endereçadas para permitir que as relações jurídico-administrativas, entre a Fazenda Pública e o contribuinte, tenham um disciplinamento consentâneo com a realidade e satisfaçam o interesse comum.

Cumprе evidenciar que é da alçada da Fiscalização promover o exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis de efeitos comerciais, dos comerciantes, industriais ou produtores, bem como solicitar a exibição destes quando necessário. Portanto, no âmbito da legislação tributária, não se aplicam normas legais que limitem a atuação da Fiscalização nesse campo dos tributos.

Em decorrência disso, os livros de natureza comercial e fiscal de escrituração obrigatória deverão ser conservados em poder do sujeito passivo. Entretanto, tal obrigatoriedade se extingue a partir do momento em que forem prescritos os créditos tributários, resultantes das operações a que eles façam expressa indicação, conforme dispõe a legislação complementar vigente (Código Tributário Nacional)³⁹.

Regra assente é que das diligências efetivadas, no interesse do sujeito ativo, pela Fiscalização deverão ser lavrados os termos indispensáveis à configuração do início do procedimento, em que um dos livros fiscais exibidos. Vale ressaltar que, quando os termos forem lavrados em separado, deverá ser entregue à pessoa, sujeita à fiscalização, uma cópia autenticada dos mesmos pela autoridade administrativa⁴⁰.

³⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 195.

⁴⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 196, parágrafo único.

17.3.3 Obrigatoriedade de prestar informações

Ninguém poderá deixar de atender à ação da Fiscalização, tendo presente que, além de ser uma das atividades importantes da administração tributária, caracteriza-se como de natureza obrigatória, já que é dever do contribuinte ou responsável tributário prestar os esclarecimentos indispensáveis ao melhor desempenho da missão da autoridade fiscal. Também deste ponto de vista compartilha Rodrigues, ao afirmar:

Nenhuma pessoa natural ou jurídica, contribuinte ou não, mesmo que goze de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal, pode se esquivar de ação fiscal ou de com ela colaborar, prestando as informações ou os esclarecimentos que forem solicitados⁴¹.

Vale ressaltar, entretanto, que, dessa regra acima referida, estão excluídos os

fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão⁴²,

consoante dispositivo inserto no Código Tributário Nacional. Respeitada essa ressalva, são obrigados a prestar ao fisco informações que detenham no respeitante aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- 1) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- 2) os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- 3) as empresas de administração de bens;
- 4) os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

⁴¹ RODRIGUES, *op. cit.*, p. 152.

⁴² BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 197, parágrafo único.

- 5) os inventariantes;
- 6) os síndicos, comissários e liquidatários;
- 7) quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão do seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão⁴³.

17.3.4 *Sigilo comercial e bancário*

Por ser matéria também regulada pelo Código Comercial Brasileiro, é interessante se transcrever os dispositivos nele insertos que disciplinam o sigilo comercial:

- 1) Nenhuma autoridade, Juízo ou Tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício⁴⁴.
- 2) A exibição judicial dos livros de escrituração comercial por inteiro, ou de balanços gerais de qualquer casa de comércio, só pode ser ordenada a favor dos interessados em questão de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra⁴⁵.
- 3) Todavia, o juiz ou Tribunal do Comércio, que conhecer de uma causa, poderá, a requerimento da parte, ou mesmo *ex officio*, ordenar, na pendência da lide, que os livros de qualquer ou ambos pois litigantes sejam examinados na presença do comerciante a quem pertencerem e de baixo de suas vistas, ou na de pessoa por ela nomeada, para deles se averiguar extrair o tocante à questão⁴⁶.

Trata-se, entretanto, de regras já superadas, pois, segundo dá conta Hugo de Brito Machado: “As

⁴³ BRASIL.Código Tributário Nacional, art. 197, incisos I a VII.

⁴⁴ *Ibidem*, art. 17.

⁴⁵ *Ibidem*, art. 18.

⁴⁶ *Ibidem*, art. 19.

leis pertinentes aos impostos de consumo e de renda, antes do Código Tributário Nacional, já haviam rompido essa barreira”⁴⁷.

De igual sorte, o Código Tributário Nacional descartou a possibilidade de aplicação dos dispositivos da norma codificada acima enumerados que, válida para os particulares, não prevalece contra a Fazenda Pública. Também não podem ser invocadas outras regras limitantes ou excludentes de direito para o fisco tributar mercadorias e documentos, e papéis de efeitos comerciais e fiscais.

O Código de Processo Civil, no caso de liquidação de sociedade, de sucessão por morte de sócio, ou quando e como determinar a lei, disciplina a exibição integral dos livros comerciais e de documentos de efeitos comerciais e fiscais depositados em arquivo. Entretanto a exibição de livros e documentos restringe-se à extração de resumos dos mesmos que interessarem ao litígio⁴⁸.

O aspecto acima aventado está também assentado na Súmula n. 260 do Supremo Tribunal Federal: “O exame de livros comerciais, em ação judicial, fica limitado às transações entre os litigantes”. Trata-se de medida preventiva que igualmente é assegurada pela Súmula n. 390 do Supremo Tribunal Federal: “A exibição judicial de livros comerciais pode ser requerida como medida preventiva”.

Por outro lado, o sigilo bancário, previsto na norma comercial codificada, ali impregnado de modo amplo, foi restringido com o advento do Código Tributário Nacional. Na verdade, este determina que os bancos, as casas bancárias, as Caixas Econômicas e demais instituições

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 134.

⁴⁸ BRASIL. Código de Processo Civil, artigos 381 e 382.

financeiras são obrigadas a prestar, à autoridade administrativa, as informações pertinentes aos bens, negócios ou atividades de terceiros.

Não obstante essa determinação genérica do Código Tributário Nacional, o Supremo Tribunal Federal faz restrição a esse preceito, limitando o exame ao objeto da investigação. Tal entendimento encontra-se assentado na Súmula 439, da mais alta corte de justiça do país, que assim estatui: “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

Partindo desse pressuposto, a instituição bancária poderá se recusar a atender pedido que não se enquadre na parte *in fine* da Súmula 439. Tal limitação se justifica, para evitar que a investigação extrapole em detrimento do sigilo, que deve presidir as operações bancárias.

17.3.5 Assistência mútua da fiscalização

Limitando a ação da Fazenda Pública, a lei veda a possibilidade da divulgação de informações obtidas pela fiscalização, junto aos contribuintes responsáveis tributários ou terceiros. E isto, naturalmente, com o objetivo de preservá-los no que diz respeito às suas situações econômicas ou financeiras e a natureza dos seus negócios e estágio de suas atividades. Caso contrário, responderá civil, criminal e administrativamente pelas infrações cometidas às normas de fiscalização.

Vale ressaltar, entretanto, que não se aplica ao caso referido, no parágrafo anterior, a requisição feita pelo Poder Judiciário no interesse da justiça. De acrescentar, ademais, que é permitida a troca de informações mútuas entre a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que previstas em convênio celebrado, neste sentido ou em lei específica.

O instrumento mais utilizado no sentido de disciplinar o assunto em questão é, sem dúvida, o convênio, conforme assegura Celso Cordeiro Machado:

O instrumento usual nessa matéria é o convênio, considerado ordinariamente hábil para esgotar toda disciplina necessária a esse tipo de relacionamento entre as entidades componentes da federação⁴⁹.

Tal intercâmbio informativo e a reciprocidade de assistência entre as Fazendas Públicas são da maior importância, na medida em que pode melhorar a eficiência na execução dos programas de fiscalização por elas formulados. Há de modo iniludível, o esforço cooperativo para que a fiscalização se torne um instrumento positivo, no alcance das metas de produção, estabelecidas pelas autoridades da administração fiscal.

17.3.6 Requisição da força pública

As autoridades administrativas, quando no exercício de suas funções fiscalizadoras, não poderão ser vítimas de embaraço ou de desacato por parte dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Nestes casos, a lei assegura o direito de requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, visando o cumprimento de medidas cautelares em favor dos interesses da Fazenda Pública, mesmo que o fato a ser apurado não se caracterize como crime ou contravenção.

Trata-se de medida que, geralmente, não é adotada em face da repercussão negativa, que poderia gerar, no seio da opinião pública. Diante de circunstâncias pouco favoráveis a esse tipo de comportamento, por arbitramento

⁴⁹ MACHADO, Celso, *op. cit.*, p. 241.

é medida simpática e, portanto sempre a mais indicada, como bem alvitra Celso Cordeiro Machado:

A requisição da força policial, por seus reflexos negativos nos círculos sempre ou junto à opinião pública como medida extrema, raramente se adota, porque também raro é o caso do contribuinte que se recusa à exibição de livros e documentos. E, nessa hipótese, as autoridades preferem empregar o arbitramento⁵⁰.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 243-244.

C A P Í T U L O XVIII

DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

Sumário

- 18.1 Definição de Dívida
- 18.2 Acepções de Dívida
- 18.3 Dívida Ativa
 - 18.3.1 Noção conceitual*
 - 18.3.2 Classificação*

18.1 Definição de Dívida

Este capítulo enfoca todos os aspectos relacionados com a dívida ativa, delimitando o seu campo de abrangência. Por fim, trata da dívida ativa tributária e não tributária, numa apreciação histórica, bem como fixando os contornos gerais de ambas, visando dar-lhe um perfil dos seus conteúdos, à luz da doutrina e da legislação.

Originado do latim, *debitum*, de *debere* (dever, ser devido), o termo dívida pressupõe o débito contraído com alguém. É empregado ainda no sentido de caracterização do conjunto de obrigações, sob o ângulo passivo das relações de conotação tributária.

Com efeito, as relações jurídico-tributárias, inseridas no contexto das relações obrigacionais, implicam num vínculo de sujeitos de direitos e obrigações, tendo como objeto a satisfação de uma prestação patrimonial. Surgem, então, desse entrelaçamento, o direito creditício do sujeito ativo da obrigação e a necessidade de adimplemento da mesma por parte do sujeito passivo.

Na esteira desse entendimento, Harm Peter Westerman assegura que

a todo direito de um parceiro corresponde, por parte do outro, uma obrigação, por cujo comprimento, sob determinados pressupostos, este há de responder. [E acrescenta:] na medida em que o credor tem uma pretensão plenamente impositiva, responde-lhe, em princípio, todo o patrimônio do devedor, no qual, por conseguinte, pode obter satisfação ou execução forçada⁵¹.

⁵¹ HESTERMAN, Harm Peter. **Código Civil Alemão**. Direito das Obrigações – Parte Geral. Tradução Armindo Edgar Laux. Porto Alegre: Fabris, 1983. p. 16.

Assinala-se, portanto, que a pretensão de Direito Obrigacional, originária do vínculo jurídico entre a Fazenda Pública e o contribuinte, é que induz o devedor a adimplir a obrigação. A inocorrência desse comportamento acarreta, então, a conversão do crédito tributário em dívida, que, se não satisfeita no momento aprazado, converte-se em dívida ativa.

Na linha desse raciocínio, pressupõe-se que, para a lei, é fundamental a fonte da obrigação tributária, razão pela qual a relação obrigacional é de natureza legal. Seu conteúdo está adstrito ao princípio da reserva de lei no sentido material e informal.

Mas para a configuração da relação jurídico-tributária é imperativo, ainda, a existência do fato gerador, como bem acentua José da Silva Pacheco:

Toda obrigação tributária se funda na lei. Entretanto, não basta a existência da lei. É preciso que haja fato, em que incida a lei e do qual derive o direito do Estado de exigi-lo e o dever do cidadão de pagá-lo. É aquilo que, em direito tributário, se denomina de ‘todo fato gerador do imposto’ como ensina Jéze⁵².

Dino Jarach⁵³, corroborando tal assertiva, assegura que a relação obrigacional da lei exige, para seu surgimento, a ocorrência, no campo físico, de fatos configurados de modo abstrato, pela legislação, como pressupostos do direito obrigacional. E acrescenta o jurista que a característica essencial do fato impositivo consiste:

⁵² PACHECO, José da Silva. **Tratado das Execuções 4**. Execução Fiscal. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. p. 61.

⁵³ JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 16, p. 222- 246, abr.-jun. 1971. p. 337

pois, na sua natureza de fato jurídico, a que a lei vincula o nascimento da obrigação. A esse respeito deve-se dizer que a obrigação nasce da lei, quando se verifica o fato imponível⁵⁴.

Não é demais salientar que para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge:

A relação fundamental do direito tributário consiste no vínculo obrigacional, em virtude do qual o Estado tem o direito de exigir a prestação jurídica chamada imposto, cuja origem radica na realização do pressuposto de fato previsto pela lei, de modo tal que esta viria a constituir o sopro vital desta obrigação de dar, que é a obrigação tributária⁵⁵.

Do magistério de Giuliani Fonrouge, colhe-se o ponto de vista sustentado no mesmo sentido quando assevera que

a relação jurídico-tributária que é de direito público corresponde à vinculação que se cria entre o Estado e os particulares – contribuintes ou terceiros – como consequência do exercício do poder tributário⁵⁶.

18.2 Acepções de Dívida

Dentro do contexto das relações obrigacionais, a dívida pode ser tomada na acepção de ativa, quando representativa do crédito tributário da Fazenda Pública, e passiva quando corresponde a um conjunto de débitos de responsabilidade da Administração, isto é, o somatório de obrigações contraídas pelo poder público

⁵⁴ *Ibidem*, p. 339.

⁵⁵ FOROUNGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Leal, 1973. p. 80.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 92.

em função de suas atividades, visando à satisfação das necessidades coletivas.

A dívida ativa é aquela decorrente dos tributos (impostos, taxas e contribuições diversas) e dos respectivos adicionais e multas, assim considerada como tributária. E a dívida ativa não tributária é a proveniente de contratos e outras obrigações legais, com exceção daquelas de natureza tributária.

Do mesmo modo, a dívida passiva é tomada numa acepção contrária à de dívida ativa, isto é, se caracteriza como aquilo que é devido pela Administração nas suas relações com pessoas físicas de Direito Privado e de Direito Público. Nesse caso, a Fazenda Pública, especificamente, surge como devedora de terceiros.

No caso doutrinário, cumpre trazer o conceito formulado no âmbito do Direito Administrativo. Nesse sentido, a dívida passiva, segundo Plácido e Silva, pode ser entendida como “todo o compromisso da Administração, relativo ao exercício vencido e que deve ser pago no exercício em curso. Constitui encargo do exercício seguinte”⁵⁷.

18.3 Dívida Ativa

18.3.1 Noção conceitual

Consoante doutrina corrente, a dívida ativa, que consubstancia a globalidade de todos os créditos vencidos, não é somente constituída por recursos decorrentes da arrecadação tributária, mas, também, de receitas de dívidas originárias de obrigações e outras equiparadas às fiscais, porém de natureza financeira.

⁵⁷ SILVA, Oscar de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 1. p. 111.

Importa salientar, ademais, que a dívida ativa é assim empregada no mesmo sentido de crédito. Corroborando essa assertiva, Plácido e Silva assegura que ela

é obrigação jurídica vista pelo lado de quem a pode exigir, isto é, de seu credor. [E acrescenta:] é expressão tida na mesma significação de crédito⁵⁸.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, que também não vem discrepar desse entendimento, dívida ativa:

[...] é sinônimo de crédito exigível cuja prestação foi vencida e não adimplida [...]. Na hipótese de esse crédito exigível ser do Poder Público, temos a Dívida Ativa da Fazenda Pública. Como sinônimo de crédito exigível, o conceito de dívida exige que esse crédito já esteja vencido e não pago⁵⁹.

Concebida, dentro de uma visão ampla, a dívida ativa é, segundo José da Silva Pacheco, citado por Celso Cordeiro Machado, “constituída das obrigações dos contribuintes para com o Estado, sendo empregada como sinônimo de crédito do poder público”⁶⁰.

18.3.2 Classificação

Conforme se deduz da legislação vigente, constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela que se classifica como tributária e não-tributária, na lei que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e

⁵⁸ *Ibidem*, p. 108.

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Crédito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 783.

⁶⁰ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de Direito Tributário**. Crédito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 251-252.

controle dos orçamentos e balanços da União, do Distrito Federal, dos Estados, e dos Municípios com as alterações promovidas, posteriormente, pelo Poder Executivo, mediante norma.

Em consonância com o dispositivo legal disciplinador da matéria, isto é, aquele que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa fiscal⁶¹, qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades acima referidas, será considerado como Dívida Ativa da Fazenda Pública, que abrange ainda a atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei e contrato.

A Dívida Ativa da União, dos Estados e dos Municípios será apurada e devidamente inscrita, respectivamente, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, Procuradorias Fiscais dos Municípios, caso não haja multa de mora e demais encargos, previstos em lei e contrato.

⁶¹ BRASIL. Lei n.º 6830, de 20/12/1980.

C A P Í T U L O XIX

DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Sumário

- 19.1 Definição
- 19.2 Conteúdo e Espécies
 - 19.2.1 Impostos*
 - 19.2.2 Taxas*
 - 19.2.3 Contribuição de melhoria*
 - 19.2.4 Contribuições especiais*
 - 19.2.5 Empréstimos compulsórios*

19.1 Definição

Consagra a doutrina corrente que a dívida ativa tributária, caracterizada pelo crédito da mesma natureza, devidamente inscrito no órgão competente da administração fazendária. Isto somente se configura depois de esgotado o prazo fixado por lei para seu adimplemento, ou mesmo em razão de decisão final, exarada em processo administrativo fiscal. Sua qualificação verifica-se em função da natureza do crédito que há de ser tributário. Decorrente disso, a dívida ativa deve ser originária dos tributos que, no sistema vigente, acolhem as espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, multas de conteúdo fiscal e contribuições especiais.

O crédito, tendo presente o formalismo exigido pelo Código Tributário Nacional, deve ter sua constituição mediante procedimento administrativo adequado. Neste caso, deve, portanto, ser formalizado através de lançamento da autoridade administrativa competente, sob a pena de nulidade.

Na órbita legal, cumpre salientar que a Lei Fiscal⁶², com pertinência a definição de dívida ativa tributária, remete o intérprete à legislação que estatui normas gerais de Direito Financeiro⁶³. Entretanto a redação nela formulada, a propósito desse aspecto conceitual, foi alterada por decreto, com a seguinte formulação: “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas”⁶⁴.

⁶² Lei n. 6830, de 22/09/1980.

⁶³ Lei n. 4320, de 17/03/1964.

⁶⁴ Decreto-Lei n. 1735, de 20/12/1979, art. 1º, § 2º, que deu nova redação ao art. 39, da Lei n. 4320, de 17/03/1964.

Salienta-se, ademais, que a definição de dívida ativa tributária encontra igualmente ressonância no ordenamento jurídico positivo. Destarte, porque se aplica ao presente estudo, cumpre esclarecer que a legislação complementar codificada, isto é, o Código Tributário Nacional, assim a caracteriza:

[...] constitui dívida ativa tributária o débito tributário regularmente inscrito, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela legislação ou por decisão em processo administrativo fiscal passado em julgado, e abranja a atualização monetária e os acréscimos monetários⁶⁵.

Do conceito acima expendido, cabem alguns comentários, de maneira particularizada, nos aspectos enumerados a seguir que, por fundamentais, consubstanciam o conteúdo do assunto em foco. Afinal, definir é fixar, limitando e expondo os contornos da matéria analisada sob o prisma jurídico.

a) Débito Tributário

Como o próprio nome está a indicar, trata-se daquele resultante de obrigação legal pertinente a tributos, adicionais e multas. Assim, tal débito é proveniente das espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. E, ainda, de outros acréscimos e multas que não se caracterizam como não tributárias.

b) Regularmente inscrito

O débito tributário há de ser regularmente inscrito na repartição competente da União, dos Estados-Membros

⁶⁵ Código Tributário Nacional, art. 201.

ou dos Municípios. Inscrever é registrar no livro destinado àquela finalidade. Na inscrição devem ser observados, para sua validade, os requisitos fixados pela legislação codificada tributária.

c) Esgotado o prazo fixado para pagamento

O prazo para o adimplemento da obrigação vem geralmente fixado pela legislação que cuida de cada tributo. Regra geral, os prazos que envolvem o procedimento administrativo tributário, considerados contínuos e peremptos são de 30 dias, que fluem a partir da data do recebimento pela autoridade julgadora dos processos respectivos.

d) Decisão administrativa passada em julgado

A decisão administrativa transitada ou passada em julgado é irreformável. Diz-se que é irreformável a decisão quando a mesma é definitiva na esfera administrativa, que não mais comporte ação anulatória.

e) Atualização monetária

Tal atualização corresponde à correção do débito inscrito. Objetiva, naturalmente, corrigi-lo para que não haja prejuízo para a Fazenda Pública com a procrastinação do sujeito passivo em adimplir a prestação tributária. De igual sorte, visa salvaguardar o crédito público da correção inflacionária que, infelizmente, é o mal que hoje assola o País.

f) Acréscimos moratórios

São os valores cobrados pela Fazenda Pública (sujeito ativo da obrigação tributária), em virtude do

retardamento do devedor no adimplemento da prestação patrimonial. Trata-se de acréscimo em função da demora no pagamento do débito tributário no momento em que ele se torne exigível.

19.2 Conteúdo e Espécies

Consubstancia-se o conteúdo da dívida ativa tributária nos tributos previstos pelo sistema tributário nacional, distribuído nas espécies, a saber: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Também são contemplados como tal os adicionais e multas, decorrentes de imposições de natureza fiscal, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

19.2.1 Impostos

Sob a órbita legal, o imposto se caracteriza como o tributo que tem como fator gerador, ou hipótese de incidência, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Definição, nesse sentido, encontra-se explicitada na lei complementar (Código Tributário Nacional, art. 16).

Para Héctor Villegas, o imposto também se constitui numa exigência do Estado “daqueles que se encontram nas situações consideradas pela lei como fatos imponíveis, sendo estes fatos imponíveis alheios a toda e qualquer atividade estatal, referida ao obrigado”⁶⁶.

No seio da doutrina, pacífico é o entendimento sobre a natureza publicista e coercitiva do imposto, posto que criado pelo Estado independentemente da manifestação

⁶⁶ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 9.

expressa da vontade individual. No imposto, está impregnada a soberania estatal acionada no sentido de arrecadar coativamente os recursos financeiros, necessários ao custeio dos encargos públicos.

Traço marcante dessa espécie tributária é a generalidade e o seu caráter não contraprestacional, no que se distingue da taxa, visto como se o seu fator gerador nascesse de uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal específica, pertinente ao contribuinte. Não encerra, portanto, como querem alguns, uma relação contratual que, segundo C. M. Giuliani Fonrouge,

[...] o equiparava a um contrato bilateral entre o Estado e os particulares, em virtude do qual aquele proporcionaria os serviços públicos e estes aos meios pecuniários para cobri-los, de tal modo que se trasladava para o campo jurídico; é doutrina econômica da contraprestação ou do preço do seguro, resvalando-se uma interpretação de origem privada⁶⁷.

Fonrouge fundamenta seu ponto de vista lastreado em expressão, utilizada pela Corte Suprema da Argentina, assim vazada: “Os impostos – foi dito – não nascem de uma relação contratual entre físico e habitantes, mas trata-se de vinculação de Direito Público”⁶⁸.

Os impostos, outorgados pela Constituição Federal às pessoas políticas detentoras de competência tributária (União, Estados e Municípios), são aqueles que incidem sobre as relações do comércio exterior, o patrimônio

⁶⁷ FOROUNGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. São Paulo: Edições Leal, 1973. p. 20.

⁶⁸ *Idem*, p. 21.

e renda, a produção e circulação e especiais, consoante enumeração feita, a seguir:

a) Imposto sobre o Comércio Exterior: Imposto sobre a importação e Imposto sobre a exportação;

b) Imposto sobre o Patrimônio e a Renda: Imposto sobre a propriedade territorial rural; Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (transmissão *causa mortis*, doação e *inter vivos*); Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores;

c) Imposto sobre a Produção e Circulação: Imposto sobre os produtos industrializados; Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; Imposto sobre serviços de qualquer natureza, Imposto sobre grandes fortunas;

d) Imposto Especial: Imposto extraordinário.

19.2.2 Taxas

As taxas de competência comum da União, Estados e Municípios têm, segundo o Código Tributário Nacional (art. 77), como fato gerador o fato imponível, o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Com pertinência ao poder de polícia, é o próprio Código Tributário Nacional que se encarrega de defini-lo e o faz nos seguintes termos:

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção de mercado, ao exercício das atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos⁶⁹.

Assim, segundo a norma tributária, o regular exercício do poder de polícia é aquele desempenhado pelos órgãos que detenham competência para tal, dentro de estrito limite da lei aplicável, respeitado o processo legal. No caso de atividade discricionária, quando é exercitada sem desvio ou abuso de poder.

Na esteira do conceito formulado no início desta seção, convém salientar que os serviços públicos podem ser considerados utilizados efetivamente, quando usufruídos pelo contribuinte a qualquer título. E, potencialmente, quando, sendo de utilização obrigatória, sejam colocados à disposição do contribuinte através de atividade em pleno funcionamento.

São serviços públicos específicos, “quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas”⁷⁰. E divisíveis, “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”⁷¹. É a regra consagrada pelo Código Tributário Nacional.

Vinculando-se sempre a uma atividade estatal, o fator gerador da taxa consubstancia-se no exercício regular do poder de polícia e na execução ou colocação de serviços

⁶⁹ Código Tributário Nacional, art. 78.

⁷⁰ Código Tributário Nacional, art. 79, inciso II.

⁷¹ Código Tributário Nacional, art. 79, inciso III.

à disposição do contribuinte. Sua cobrança, portanto, somente poderá ocorrer quando a prestação dos serviços do Município for resultante de sua atividade de polícia administrativa ou de serviços públicos, realizados no âmbito de sua jurisdição, ou postos à disposição do usuário.

Além disso, a base imponible da taxa municipal deverá ter como parâmetro o valor do serviço, como ensina Hely Lopes Meirelles:

A base de cálculo deverá ser sempre o valor do serviço real, presumido, estimado ou arbitrado, não sendo admissível, para a fixação do montante do tributo devido, levar em consideração elementos estranhos ao dimensionamento ou quantificação da utilização desse mesmo serviço, como o são os pertinentes aos impostos⁷².

Ressalvada a restrição indicada na Constituição Federal, segundo a qual a base imponible, que tenha servido para a incidência do imposto, não poderá ser utilizada para a cobrança da taxa, o legislador ordinário não conta com qualquer outro impedimento para a fixação da base de cálculo da taxa, desde que se trate de atividade no âmbito de competência impositiva. Também as taxas não podem ser calculadas em função de capital das empresas, conforme disposto no Código Tributário Nacional⁷³.

Quanto às alíquotas, que se aplicam sobre a base do cálculo para determinar o valor da taxa, são elas variáveis e, portanto, estabelecidas através da legislação “em função da emissão do juízo expressivo em cada situação genericamente prevista na lei”⁷⁴.

⁷² MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças Municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 123.

⁷³ Código Tributário Nacional, art. 77, parágrafo único.

⁷⁴ SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais**. São Paulo: Bushatsky, 1978. p. 131-132.

19.2.3 Contribuição de melhoria

A Contribuição de Melhoria de competência comum da União, Estados e Municípios é cobrada no âmbito de suas atribuições, com o objetivo precípua de cobrir os custos de obras públicas das quais decorra a valorização imobiliária, tendo como limite global a despesa efetivada como limite individual, e o acréscimo de valor que resulte para cada imóvel beneficiado.

Somente caracteriza o fato gerador de Contribuição de Melhoria a valorização do imóvel, onde foi realizada a obra pública, ou seja, “o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”⁷⁵.

Importa salientar, ademais, que uma vez realizada uma das obras, enumeradas a seguir, desde que se constitua em valorização de imóveis da propriedade privada, é devida a Contribuição de Melhoria, na forma da legislação ordinária⁷⁶ que disciplina o assunto:

1 – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

2 – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

3 – construção e ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras de edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

4 – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

⁷⁵ Decreto-Lei n. 195, de 24/02/1967, art. 1º.

⁷⁶ Decreto-Lei n. 195, de 24/02/1967, art. 2º.

5 – proteção contra secas, inundações, erosão, ressaca, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

6 – construção de estradas de ferro, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

7 – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

8 – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriação em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

A Contribuição de Melhoria, pertinente a cada imóvel, será determinada pela parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, a qual será rateada pelos imóveis situados na zona beneficiada, em função dos respectivos fatores individuais de valorização. É regra expressa no Código Tributário Nacional⁷⁷.

Cumpra esclarecer que o lançamento da contribuição de melhoria é direto ou de ofício, cabendo à autoridade administrativa fazendária, quando e sua localização, notificar cada contribuinte do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos integrantes da respectiva base de cálculo⁷⁸.

A norma tributária codificada⁷⁹ fixa os requisitos mínimos para a instituição, por parte do Município, da Contribuição de Melhoria, a seguir enumerados:

1 – publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto; orçamento do custo de obra; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela Contribuição; delimitação da zona

⁷⁷ Código Tributário Nacional, art. 82, §1º.

⁷⁸ Código Tributário Nacional, art. 82, §2º.

⁷⁹ Código Tributário Nacional, art. 82.

beneficiada; determinação do fator de observação do benefício da valorização para toda zona ou para cada uma das áreas diferenciadas nela contidas;

2 – fixação do prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

3 – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

19.2.4 Contribuições especiais

Contempla o vigente sistema constitucional tributário as denominadas contribuições especiais que, em classificação formulada pela mais abalizada doutrina, podem ser de natureza econômica ou para-fiscal e social. Em face de sua índole tributária, ambas as espécies estão subordinadas aos princípios constitucionais tributários que se aplicam aos tributos de maneira geral.

Tal faculdade se encontra explicitada na Constituição Federal⁸⁰, que outorga à União a competência privativa para a instituição de contribuições, ressalvada a faculdade preconizada, no item I do artigo 21, do texto constitucional, que permite ao poder executivo, dentro dos pressupostos legais, alterar as alíquotas ou base de cálculo do Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros.

Tais contribuições podem ser criadas, face aos desígnios constitucionais, tendo presente a possibilidade de a União Federal intervir no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais e para atender, diretamente, à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

⁸⁰ Constituição Federal, art. 21.

Corroborando a natureza tributária das contribuições especiais, Héctor Villegas concebe-as como sendo: “los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras de gastos públicos o de especiales actividades del Estado”⁸¹.

As Contribuições Sociais têm como fato gerador, conforme Edvaldo Brito, “a ação social destinada à preservação da boa estrutura e funcionamento dos grupos de produção”⁸². Ou como quer Ylves de Miranda Guimarães, ao assinalar que a contribuição “tem como hipótese de incidência uma atuação estatal direta e imediatamente referida ao sujeito passivo”⁸³.

Dentre as contribuições de cunho social, cumpre destacar a da previdência social, que visa assegurar aos trabalhadores: a melhoria de sua condição social; a contribuição sindical, destinada ao custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e execução de programas de interesse das categorias por eles representadas; e as contribuições para o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e do Programa de Integração Social. De igual sorte, foi instituído o FINSOCIAL visando custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

Além disso, as contribuições econômicas, segundo a Constituição Federal, têm como fato gerador

[...] a intervenção estatal no domínio econômico, [...] quando indispensável por motivo de segurança nacional

⁸¹ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1980. p. 105. t. I.

⁸² BRITO, Edvaldo. **Contribuições Econômicas e Sociais: natureza jurídica e prescrição**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 18-19.

⁸³ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **A situação atual da para-fiscalidade no Direito Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 95.

ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa⁸⁴.

19.2.5 Empréstimos compulsórios

A Constituição Federal outorgou competência privativa à União a instituição de empréstimo compulsório, reservado, entretanto, à lei complementar, a iniciativa para estabelecer os casos especiais em que o mesmo deve ser criado. Entretanto a disciplina das condições e requisitos indispensáveis à operacionalização do empréstimo compulsório, especialmente em relação à fixação do prazo e às condições do seu resgate, ficou a cargo do legislador ordinário, consoante disposto no Código Tributário Nacional⁸⁵.

Em decorrência do comando constitucional antes referido, o assunto foi devidamente normatizado pelo Código Tributário Nacional⁸⁶ que, de modo exclusivo, assegurou à União a competência para instituir empréstimos compulsórios nos casos excepcionais enumerados, a saber:

- a) guerra interna ou sua iminência;
- b) calamidade pública que exija auxílio federal impossível e atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- c) conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Com pertinência à caracterização da natureza jurídica do empréstimo compulsório, as correntes doutrinárias opinam divergentemente: algumas defendem a

⁸⁴ Constituição Federal, art. 149.

⁸⁵ Código Tributário Nacional, art. 15, parágrafo único.

⁸⁶ Código Tributário Nacional, art. 15.

sua condição de imposto e outras não. Filia-se aqui a que concebe o empréstimo como tributo, tendo em vista a sua conformação como tal, isto é, a sua condição de prestação pecuniária compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Trata-se, sem dúvida, do empréstimo compulsório de um ramo do empréstimo público, tendo o mesmo tratamento dispensado aos tributos, mediante o qual o Estado busca recursos visando a consecução dos seus objetivos primordiais. Evidentemente que essa incursão no patrimônio privado leva sempre em conta a capacidade do contribuinte, e há de ser respaldada em norma legal.

Numa abordagem de natureza conceitual, Amílcar de Araújo Falcão define empréstimo compulsório como:

A prestação em dinheiro que o Estado ou entidade pública de direito interno coativamente exige, nos termos da lei, para custeio de suas próprias atividades, daqueles que possuem determinada capacidade contributiva, denotada por fatos geradores legalmente previstos, condicionando-se o seu pagamento à promessa de ulterior restituição em prazo certo ou indeterminado (amortizável ou perpétuo) e, eventualmente, de fluência de juros⁸⁷.

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. “Conceito e espécies de empréstimo compulsório”. In: **RDP** - 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez. 1978. p. 39.

C A P Í T U L O XX

DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA

Sumário

- 20.1 Breves Considerações
- 20.2 Classificação e Conceito
 - 20.2.1 Empréstimos, contribuições e multas*
 - 20.2.2 Foros, taxas de ocupação, laudêmios e aluguéis*
 - 20.2.3 Custas processuais e preços*
 - 20.2.4 Indenização, reposição e alcance*
 - 20.2.5 Créditos de obrigações em moeda estrangeira*
 - 20.2.6 Sub-rogações de hipoteca*
 - 20.2.7 Fiança, aval e outras garantias*
 - 20.2.8 Contratos e obrigações legais*

20.1 Breves Considerações

Como vertente da dívida ativa fazendária, merece também acolhida aquela que, embora não seja resultante de tributos, é constituída por outros créditos equiparados aos fiscais. Trata-se de matérias de natureza não tributária, que podem ser inscritas com vistas a sua posterior cobrança, de acordo com a mesma sistemática adotada com pertinência à dívida ativa tributária.

É importante destacar que, conquanto a dívida originária dos impostos, taxas, contribuições especiais e de melhoria, e empréstimos compulsórios seja a fonte mais expressiva de recursos financeiros de que dispõe o Estado, este também conta com outras receitas não-tributárias como componente do seu orçamento.

Com efeito, recente diploma legal tornou bastante elástico o conceito da dívida ativa, incorporando ao mesmo os demais créditos da Fazenda Pública, configurados como de índole não tributária. E isto se aplica às fazendas municipais, estaduais, federais e dos entes autárquicos. Por justa razão, tais créditos têm seu processo de arrecadação realizado, em consonância com os dispositivos das leis fiscais que regem a espécie.

20.2 Classificação e Conceito

Dentre os créditos não-tributários podem ser arrolados aqueles decorrentes de processos administrativos e penal, de contratos, garantias, preços, custas e outras obrigações de natureza legal, que serão examinados dentro de uma abordagem conceitual, nas seções subsequentes, à luz do ordenamento jurídico positivo e da doutrina.

De conformidade, portanto, com a legislação vigente⁸⁸, disciplinadora da matéria, cumpre assinalar que os créditos não tributários, nela elencados, são os provenientes de:

- a) empréstimos, contribuições e multas;
- b) foros, laudêmios, taxas de ocupação e aluguéis;
- c) custas processuais e preços;
- d) indenizações, reposições e alcances;
- e) créditos de obrigação em moeda estrangeira;
- f) sub-rogações de hipoteca;
- g) fianças, avais ou outras garantias; e
- h) contratos e obrigações legais.

20.2.1 Empréstimos, contribuições e multas

Com o objetivo de fazer em face de uma série de despesas determinadas pelas necessidades fundamentais do Estado Moderno, não contempladas em receitas não ordinárias do orçamento, o poder público recorre aos empréstimos internos e externos, que se caracterizam como operações financeiras destinadas à cobertura de encargos decorrentes da realização de obras e serviços de interesse da coletividade.

Trata-se, segundo Aliomar Baleeiro, de um dos processos a que o Estado recorre para “obtenção de fundos, com método fiscal, ou para outros fins extrafiscais”⁸⁹. E acrescenta o eminente jurista baiano:

Os governos usam da faculdade de tomar dinheiro por empréstimo, quer recorrendo aos meios de que se socorrem, para esse fim os particulares, quer por outros

⁸⁸ BRASIL. Lei n.º 4320, de 17/03/1964, art. 39; com a redação dada pelo ar. 1º, do Decreto-Lei n.º 1735, de 20/12/1979.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 431.

métodos específicos e compatíveis somente com o exercício dos poderes estatais ou com certas peculiaridades da Fazenda Pública⁹⁰.

O empréstimo externo consiste no financiamento do *déficit* fiscal que se opera, no mercado financeiro, através da canalização de recursos dos particulares. Tais recursos são obtidos mediante práticas usuais de mercado, caracterizando-se pela colocação de letras e obrigações do tesouro público e pelos mecanismos de poupança do particular, utilizados pelo poder público, para financiamentos sociais.

Verifica-se o empréstimo interno pela aquisição de títulos públicos por parte dos particulares, ou através de operações realizadas em bancos. É disciplinado pela legislação concedente e empregado com a finalidade de cobrir gastos com a execução de obras e serviços, para os quais não haja disponibilidade de recursos orçamentários e financeiros.

O empréstimo externo é resultante de fundos obtidos no exterior, através da concessão de financiamentos, feitos por organismos financeiros internacionais. Pode igualmente decorrer de investimentos, doações e serviços que resultem na entrada de divisas para o País. Tais financiamentos são obtidos junto a estabelecimentos de créditos internacionais ou com os governos estrangeiros.

Assim, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios poderão contrair empréstimos financeiros externos, ou de qualquer natureza que sejam de seus interesses. Nesse caso, entretanto, há necessidade de autorização do Senado Federal, com a anuência do Poder Executivo

⁹⁰ *Ibidem*, p. 431.

Federal. É a regra estatuída em nosso sistema constitucional vigente⁹¹.

Sob o prisma jurídico, o vocábulo “contribuição” é empregado na mesma acepção latina de que promana, com a denominação de *contributio*, de *contribuere*. Designa a “parte que se atribui a uma pessoa ou a participação que deve ter para formação de qualquer acervo ou cumprimento de qualquer obrigação”⁹².

Plácido e Silva define a contribuição como

[...] parte com que, obrigatoriamente, a pessoa deve entrar ou deve fornecer para adimplemento da obrigação, de que é também solidária, ou para satisfazer o pagamento de despesas que, direta ou indiretamente, se põem a seu cargo⁹³.

Partindo-se do seu sentido etimológico, multa implica em uma penalidade que, de modo geral, é de índole pecuniária. Decorre sempre de infração fiscal cometida pela pessoa, que se acha compelida a uma sanção em dinheiro.

20.2.2 Foros, taxas de ocupação, *laudêmios* e *aluguéis*

Dentro de uma abordagem prática, pode-se afirmar, inclusive em consonância com regra de Direito Privado, que o foro é proveniente de importância paga ao senhorio direto pelo foreiro, pela utilização do domínio útil do terreno, pois, segundo Orlando Gomes, por ser a enfiteuse direito real imobiliário, somente recai em terreno⁹⁴.

⁹¹ BRASIL. Constituição Federal, art. 52, V.

⁹² SILVA, Oscar de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 1. p. 557.

⁹³ *Ibidem*, p. 557.

⁹⁴ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

Opera-se, então, a enfiteuse quando, por ato de vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil de propriedade territorial. Em decorrência disso, pagará, portanto, a posse que adquire, e se constitui em enfiteuta, ao senhorio direto, uma pensão ou foro anual, certo e invariável.

Do ponto de vista conceitual, a doutrina também compartilha da noção aqui posta, vista por Plácido e Silva, como o foro e sendo “uma pensão que é devida pelo enfiteuta ou foreiro ao senhorio direto do prédio emprazado ou aforado, pelo gozo do domínio útil, que lhe é atribuído”⁹⁵.

Por sua vez, as quantias cobradas a título de laudêmio também se constituem como dívida ativa. O laudêmio se configura como o pagamento correspondente à transferência do domínio útil, com anuência do senhorio direto. Trata-se de consentimento dado pelo senhorio direto do prédio emprazado ao novo enfiteuta, tendo presente a substituição do foreiro, em decorrência da transferência do contrato de enfiteuse.

A taxa de ocupação é devida por funcionário ou dirigente pelo uso e gozo de imóvel residencial, de propriedade do Estado e suas autarquias, ou por este alugado. É interessante assinalar que o referido encargo incide sempre sobre o valor atualizado do imóvel, ou de parte dele ocupada.

Os imóveis, a que refere o parágrafo anterior, podem ser localizados tanto em áreas urbanas como em rurais, onde os órgãos tenham seus serviços devidamente instalados. Também são objeto de cobrança da taxa de ocupação denominadas residências funcionais; hoje, em sua maioria, localizadas na Capital da República.

Cumprе esclarecer que os órgãos ou repartições públicas, geralmente, promovem, em relação aos valores

⁹⁵ SILVA, 1984, p. 595.

provenientes da cobrança dessas taxas de ocupação dos imóveis residenciais, o desconto em folha de pagamento do servidor e seu produto é contabilizado como receita não tributária da Fazenda Pública.

O aluguel ou aluguer consiste na cessão de um prédio, animal, coisa ou prestação de serviço, a fim de que sejam usados e gozados, por tempo determinado ou indeterminado, mediante o pagamento de um preço.

É o aluguel uma contrapartida pela utilização de coisa não fungível, como bem acentua Fábio Nusdeo,

[...] vem a ser a retribuição de uma parte – o locatário – para a outra – o locador – por lhe conceder esta última o uso e gozo de coisa não fungível. Em outras palavras, o aluguel corresponde à contrapartida paga pelo uso de uma coisa não fungível⁹⁶.

20.2.3 Custas processuais e preços

Segundo Plácido e Silva, o vocábulo “custas” é derivado do latim “*constare* (custear, ter o preço, ter o valor). Designando a soma de despesas ou o dispêndio que se tem no andamento de um processo”⁹⁷.

Conhecida, às vezes com denominações diversas – emolumento, comissão ou percentagem – a custa processual é aquela resultante dos gastos efetivados com atos praticados no processo. Custas ou despesas processuais são aquelas indispensáveis ao impulso da ação demandada, por isso que, perfeitamente, previstas na legislação que disciplina a matéria.

⁹⁶ NUSDEO, Fábio. Aluguer. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. v. 5. p. 263.

⁹⁷ SILVA, 1984, p. 595.

Preço é receita de natureza não tributária, portanto, não compulsória, arrecadada em razão da utilização de determinado serviço estatal. Nesse caso, o Estado recorre às relações contratuais administrativas ou de Direito Privado, valendo-se dos “mesmos processos utilizados pelos particulares na economia privada”⁹⁸.

Dentro de uma abordagem conceitual, Theodoro A. Nascimento assegura que preço

[...] é a quantia que representa pagamento pela utilização e consumo de serviço ou produto, de natureza comercial ou industrial, que o Estado fornece, ou que representa pagamento pela aquisição do direito de propriedade ou de uso e gozo de bem público dominial⁹⁹.

20.2.4 Indenização, reposição e alcance

A indenização consiste no ressarcimento ou reparação de prejuízos pelo não cumprimento de certas obrigações pactuadas, ou em decorrência de atraso causador de dano, ou lesão dos interesses do Estado. As receitas alocadas, em razão de indenizações recebidas, são inscritas como dívida ativa não tributária.

Consoante acórdão do Supremo Tribunal Federal, em citação feita por José da Silva Pacheco, reposição compreende a

[...] devolução ao Erário de quantias recebidas em excesso por seus funcionários ou estranhos, excluindo-se a restituição de dinheiro que (ela) tenha pago a

⁹⁸ AGUIAR, Joaquim Castro. **Regime jurídico das Taxas Municipais**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos: Ibam, 1982. p. 33.

⁹⁹ NASCIMENTO, Theodore A. **Tratado de Direito Tributário**: preços, taxas e para-fiscalidade. Rio de Janeiro: Forense, 1977. v. 7. p. 8.

contribuintes na persuasão de que dava cumprimento a julgados judiciais¹⁰⁰.

A reposição ou torna, segundo Plácido e Silva, se adimple pela entrega de determinada soma em dinheiro, correspondente ao excesso de valor patrimonial recebido, aduzindo o referido autor: “[...] e sua função é igualar ou ajustar o valor da parte ou quinhão, que compete à pessoa”¹⁰¹.

Também, o alcance é decorrente da utilização indevida ou irregular de recursos financeiros em poder do administrado, e que não lhe pertencem, mas sim ao poder público. Trata-se de desfalque em dinheiro confiado a determinada pessoa que, usando-o de modo irregular, caracteriza um comportamento ilícito. Configura-se, então, o alcance como apropriação ou desvio constatado em prestação de contas, de dinheiro ou valores, confiados à guarda de alguém em decorrência de função ou cargo. Segundo Plácido e Silva:

É a utilização indevida, por parte de quem administra, ou tem sob sua guarda dinheiro alheio, seja em seu proveito ou para outro fim, que não seja o destinado¹⁰².

Dessa forma, o alcance ou desfalque de qualquer funcionário pode ser incluído, segundo a legislação vigente, na dívida ativa fazendária, tendo presente que a Constituição Federal outorga competência ao Tribunal de Contas para julgar as contas dos administradores

¹⁰⁰ PACHECO, José da Silva. **Tratado das Execuções 4**. Execução Fiscal. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960. p. 66.

¹⁰¹ SILVA, 1984, p. 102. v. IV.

¹⁰² *Ibidem*, p. 128., v. 1.

públicos, e demais responsáveis por bens e valores públicos.

20.2.5 Créditos de obrigações em moeda estrangeira

A contratação de operação de crédito de origem externa destina-se ao financiamento de programas governamentais de relevante interesse nacional. Entretanto sua negociação depende de prévio pronunciamento da Secretaria de Planejamento da Presidência da República sobre o grau de prioridade de projeto ou programa específico, dentro dos planos e programas nacionais de investimento, bem como da correspondente previsão orçamentária.

A garantia do Tesouro Nacional de créditos obtidos, no exterior, por fiança ou aval, poderá ser outorgada pelo Ministério da Fazenda ao Procurador da República e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, nos casos de financiamentos obtidos por órgãos da administração direta e suas autarquias; créditos e financiamentos alcançados mediante acordo em que a União Federal seja parte integrante; financiamentos concedidos por organismos internacionais, dos quais o Brasil faz parte, e projetos aprovados pela Sudene, Saudam, Sudepe, Embratur e IBDF.

Por força de legislação vigente¹⁰³, é da competência do Poder Executivo a contratação de créditos no exterior, junto a entidades oficiais e privadas, destinadas ao financiamento compensatório de desequilíbrio de balanço de pagamentos, ou promover a formação de adequadas reservas internacionais em moeda estrangeira.

¹⁰³ BRASIL. Decreto-Lei n.º 1312, de 15/02/1974.

20.2.6 Sub-rogações de hipoteca

Na sub-rogação, segundo Pontes de Miranda,

dá-se a substituição jurídica de um bem a outro, de modo que o adveniente – seja de crédito, seja imóvel ou móvel, que se substitui a bem da mesma ou de outra natureza – se submete ao mesmo regime¹⁰⁴.

A sub-rogação de hipoteca traduz-se na substituição, na mesma relação jurídica, de uma pessoa por outra. Em outras palavras, opera-se, nesse caso, a transferência das qualidades jurídicas de uma coisa para outra que pertence ao mesmo patrimônio. Trata-se de transferir direito ou encargo creditório verificado dentro de uma relação de direito.

Na doutrina de Jônatas Milhomens encontra-se o ensinamento que corrobora o ponto de vista acima expendido:

[...] em direito obrigacional já o pagamento com sub-rogação, que é uma substituição em direitos creditórios, operada em favor de quem pagou a dívida ou para isso forneceu recursos necessários... A sub-rogação vem a ser a transferência dos direitos creditórios da pessoa do credor para a do terceiro que solveu a obrigação ou emprestou recursos necessários à solução da dívida¹⁰⁵.

Deduz-se, desse raciocínio, que a sub-rogação de hipoteca é resultante do direito ou privilégio que têm certos credores, oferecidas certas condições, de

¹⁰⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 2. p. 151.

¹⁰⁵ MILHOMENS, Jônatas. **Manual de Prática Forense**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 521.

ser pagos pelo valor de certos bens imóveis do devedor, preferentemente a outros credores.

20.2.7 Fiança, aval e outras garantias

Preceito de Direito Privado assegura que se opera o contrato de fiança, quando uma pessoa se obriga por outra, para com o seu credor, a satisfazer a obrigação, caso o devedor não a cumpra¹⁰⁶.

Na esteira do dispositivo do Código Civil acima delineado, pode-se afirmar que a fiança se caracteriza como uma obrigação de caráter acessório. Tanto é assim que, assumida por outra pessoa, esta, neste caso, passa a ser a responsável pelo cumprimento da obrigação do devedor, quando este não a cumpra ou não a possa cumprir.

Rubens Requião assevera que a fiança “é garantia acessória de uma obrigação principal, sendo-lhe característica fundamental esta acessoriedade”¹⁰⁷. Nesse mesmo sentido, é o entendimento de Carvalho Santos, que define o contrato de fiança como

aquele mediante o qual um terceiro se submete pessoalmente, perante o credor de uma obrigação, a satisfazê-la, caso o devedor não a cumpra¹⁰⁸.

O aval é uma das espécies da garantia especial, cujo traço fundamental é o seu caráter pessoal e a sua condição autônoma, posto se tratar de obrigação independente. Trata-se, portanto, de uma garantia plena

¹⁰⁶ BRASIL. Código Civil Brasileiro, art. 1481.

¹⁰⁷ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. v. 2. p. 350.

¹⁰⁸ CARVALHO SANTOS, João Manuel de. **Código Civil Brasileiro interpretado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1981. v. 19. p. 433.

e solidária prestada em favor de qualquer obrigado ou coobrigado, em título de natureza cambial.

Consiste o aval num instrumento acessório de garantia como reforço ao adimplemento da obrigação cambiária pelo devedor. Nesse caso, o avalista “fica vinculado solidariamente ao título avalizado, pelo compromisso que assume de pagar a importância que nele se contém, quando não a pague o devedor, que é por ele garantido”¹⁰⁹. Veja-se, na doutrina, em relação ao instituto do aval, posições que corroboram o entendimento aqui esposado.

Nesse sentido, vale trazer a definição proposta por Rubens Requião, assim assentada:

É a garantia de pagamento da letra de câmbio, dada por um terceiro ou mesmo por um de seus signatários. Percerou e Bouteron explicam o aval como uma garantia pessoal do pagamento da letra de câmbio que acresce, como aceite, mais um devedor ao título. O aval é obrigação formal, autônoma, independente e que decorre da simples posição, no título da assinatura do avalista¹¹⁰.

André Luiz Mendonça e Álvaro Gonçalves asseguaram que o aval é uma obrigação de conteúdo formal e abstrato, encontrada no direito cambiário e cambifor-me. Trata-se, acrescentam os autores, de uma

garantia prestada por terceiro estranho ao título, pela qual fica esse terceiro vinculado solidariamente ao título avalizado, assumindo a obrigação de pagar a obrigação inscrita na cártula, isto é, no título, desde que o devedor não a pague¹¹¹.

¹⁰⁹ SILVA, *op. cit.*, p. 257., v. 1.

¹¹⁰ REQUIÃO, *op. cit.*, p.349-350.

¹¹¹ MENDONÇA, André Luiz Dumortout; GONÇALVES, Álvaro Thomaz. **Dicionário de Sociedades Comerciais e Mercados de Capitais**. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 167.

O termo garantia, numa acepção *latu sensu*, quer designar a segurança que se empresta ao titular de um direito subjetivo, visando assegurar um direito de crédito no caso de inadimplemento do devedor. A garantia pode ser pessoal, simples ou real.

A garantia pessoal contempla a fiança, o endosso, o aval, o abono e as cédulas contratuais. A simples é a que gera a obrigação solidária entre os endossantes, caracterizando-se, inclusive, como uma responsabilidade solidária. A garantia real incide sobre bens patrimoniais de alguém, como o penhor, hipoteca ou caução de títulos e a anticrese. Segundo Silva:

Revela o ônus sobre a coisa, pertencente ao devedor, ou mesmo ao estranho que intervém no contrato, em que se funda a dívida, como quarentena do devedor¹¹².

Tal entendimento revela-se na concepção adotada por Orlando Gomes, que analisa a questão levando em consideração o conteúdo e a função, alinhando que os direitos de garantia pressupõem uma eventual disposição visando assegurar o pagamento de uma dívida, devido a seu caráter de acessoriedade. E acrescenta o jurista baiano:

Pressupõem estes a existência de um direito de crédito, a que servem de garantia. Sua função consiste precisamente em garantir o pagamento de uma dívida. Conseqüentemente, não nascem sem esta, nem lhe sobrevivem. Seguem-lhe a sorte. Em suma, não têm vida independente da obrigação cujo cumprimento asseguram. Se a obrigação é cumprida, extinguem-se, porque perdem função¹¹³.

¹¹² SILVA, *op. cit.*, p. 344.

¹¹³ GOMES, *op. cit.*, p. 395-396.

20.2.8 Contratos e obrigações legais

Os contratos em geral, aqui considerados como dívida ativa não tributária, são decorrentes de alienação, cessão de crédito, mesmo aquela com sub-rogação de garantia, acrescentando-se, ademais, a concessão de financiamento. O termo contrato, em sua acepção jurídica, é empregado para designar a transação, a convenção ou ajuste.

A alienação, por sua vez, é o ato pelo qual se transfere “o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação”¹¹⁴. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente.

Por outro lado, a cessão de crédito é a transferência, feita pelo credor, de seus direitos sobre um crédito, a outra pessoa¹¹⁵. Em princípio, os direitos creditórios, em sua totalidade, são passíveis de cessão, implicando a mesma

na alienação deles para o cessionário, que, por esta forma, assume a posição do credor, sub-rogado que fica em todos os seus direitos, inclusive os de ação contra o devedor¹¹⁶.

Salvo se não houver sido convencionado em contrário, a cessão de crédito abarca os seus acessórios, tais como: fiança, hipoteca, penhor e juros. Ressalte-se que o “devedor não é parte na cessão, embora se lhe deva dar ciência dela, quando, por sua natureza, exija a transferência semelhante finalidade”¹¹⁷.

A concessão de financiamento, por sua vez, como o resto dos contratos em geral, pode ser objeto de execução,

¹¹⁴ SILVA, *op. cit.*, p. 132.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 419.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 419-420.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 420.

desde que nela “se determinem, com exatidão, o nascimento e a exigibilidade da prestação pecuniária ou que nesta possa se transformar”¹¹⁸.

A obrigação, em consonância com a doutrina em voga, é o vínculo jurídico germinado da lei ou mesmo do ato de vontade, que obriga alguém a dar, a fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de outrem. Esse entendimento encontra perfeita ressonância no texto constitucional que, no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais, assegura: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”¹¹⁹.

Da lavra de Clóvis Beviláqua, cabe trazer sua síntese que não discrepa da definição acima. Entende o autor que a obrigação é uma relação de direito de caráter transitório, que induz alguém a um dar, fazer ou não fazer alguma coisa em proveito de um terceiro,

em regra economicamente apreciável que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou imissão¹²⁰.

Inferese, do quanto expendido, que o pressuposto fático causador da obrigação tributária é a lei, manifestação da vontade estatal, por isso que constitutiva da fonte primeira da obrigação. Decerto, tal comportamento ocorre sempre em função de alguma coisa, que tenha conteúdo econômico.

¹¹⁸ FLAKS, Milton. Execução Fiscal: conceito de dívida ativa não-tributária. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 74, n. 261, p. 36- 54, jan.-mar. 1978. p. 43.

¹¹⁹ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, II.

¹²⁰ BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977. p. 14. (Edição Histórica).

C A P Í T U L O XXI

INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Sumário

- 21.1 Breves Considerações
- 21.2 Noção Conceitual
- 21.3 Requisitos Formais
 - 21.3.1 *Controle administrativo*
 - 21.3.2 *Elementos do termo de inscrição*
 - 21.3.2.1 *A questão da corresponsabilidade*
- 21.4 Efeitos da Inscrição
- 21.5 Certidão da Inscrição
 - 21.5.1 *Caracterização*
 - 21.5.2 *Substituição e Emenda*
 - 21.5.3 *Nulidade*
 - 21.5.4 *A certidão como título executivo extrajudicial*

21.1 Breves Considerações

A inscrição, que se caracteriza como ato constitutivo da dívida ativa fazendária, redundando no nascimento do título executivo extrajudicial, apto como título obrigatório para cobrança mediante execução fiscal, tendo em vista a sua presença de certeza e liquidez, porque decorrente de ato administrativo legítimo e válido. Entretanto, face à importância de que se reveste o ato de inscrição, este deve ser efetivado por pessoa devidamente qualificada, já que exige acurado exame do seu aspecto formal. Tanto é assim, que Luciano Benévolo de Andrade assegura:

A lei consagrou, para a inscrição, o caráter de ato jurídico-administrativo, praticado no exercício de atividade inerente ao Estado como poder público¹²¹.

O crédito fazendário, uma vez inscrito, gera a dívida ativa e, em razão disso, se consubstancia como um procedimento administrativo voltado para o controle da legalidade. Por isso legitima o processo, formalizado no título extrajudicial. Importa salientar que a relevância do ato tem levado a se fixar em uma prática, cuja execução é feita por normas legais ou regulamentares. Assim, a competência para a efetivação do ato de inscrição deriva da lei ou do regulamento.

Além do aspecto legal que cerca a matéria, isto é, a sua caracterização jurídica, é necessário que a pessoa seja devidamente competente para efetivar a inscrição. Nesse caso o agente deve possuir “habilitação para o exercício legal da atividade privativa de advogado”¹²².

¹²¹ ANDRADE, Luciano Benévolo. Natureza jurídica da Inscrição da Dívida Ativa. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 15-16, jan.-jun.1981. p. 151.

¹²² *Ibidem*, p. 164.

A atuação do procurador da Fazenda Nacional se restringe à verificação dos aspectos formais do procedimento administrativo e às providências, relativas à inscrição de dívida e sua cobrança judicial, nos termos do art. 22 e §1º do Decreto-Lei n. 147/67¹²³.

O exame da exigibilidade dos créditos fazendários, especialmente nos seus aspectos da liquidez e certeza, deve ser cometido ao procurador-advogado, lotado nas repartições municipais, estaduais, federais e autárquicas.

Para a consecução desse desiderato, Sacha Calmon Navarro Coelho, citado por Leon Frejda Szklarowsky, sugere:

[...] a criação ou manutenção de Procuradores especializados estruturalmente ligados aos órgãos fazendários da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios, e cometendo-se a essas Procuradorias competência para ajuizar as respectivas execuções fiscais¹²⁴.

O Código Tributário Nacional não explica o prazo para que seja efetivada a inscrição da dívida ativa pela autoridade competente, mas, tão somente, ressalva que, esgotado o prazo fixado para pagamento, o crédito fiscal deverá ser inscrito na repartição administrativa, dotada de competência para essa finalidade. Entretanto, por força de dispositivo legal, a Fazenda da União tem utilizado o prazo de trinta dias para promover a inscrição da dívida. No caso das Fazendas estaduais, tem sido estabelecido o prazo de até 5 (cinco) dias, para

¹²³ BRASIL. MAS 87983-MA, **DJU**, de 24/09/1981.

¹²⁴ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Inscrição da Dívida Ativa da Fazenda Pública. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 11-12, 1980. p. 321.

o encaminhamento do processo à procuradoria fiscal da Secretaria da Fazenda para efeito de inscrição.

Quando ocorrer o adimplemento do débito tributário, antes da inscrição da dívida ativa, esta terá seu cancelamento determinado pela autoridade competente para tanto. Acresce evidenciar, ademais, que o despacho visando tal desiderato deverá ser devidamente fundamentado.

21.2 Noção Conceitual

O vocábulo “inscrição” deriva do latim *inscriptio*, quer designar o ato de registro em assentamentos diversos, isto é, a ação objetivando inscrever em livro próprio determinados procedimentos, visando a proteção ou tutela de certo interesse jurídico protegido. Plácido e Silva corrobora esse entendimento:

Do latim *inscriptio* (ação de escrever), em seu sentido originário quer significar o que inscreve ou se agrava sobre certas coisas, para que aí se perpetuem ou se fixem certos fatos, certos atos ou certas deliberações¹²⁵.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, inscrever “é assentar, é realizar um registro tal qual a pessoa original, sem o acréscimo de qualquer conteúdo substancial novo”¹²⁶.

Vale assinalar que a inscrição da dívida ativa fazendária pública é da maior importância, na medida em que permite dar maior autenticidade ao título executório. Em razão disso, o ato de inscrever o débito do sujeito passivo deve ser precedido do exame de liquidez

¹²⁵ SILVA, Oscar de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 479.

¹²⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 787.

e certeza. Caracterizando-se como ato de controle da legalidade, efetivado pela Fazenda Pública, a inscrição da dívida ativa consiste no registro de dívida consignado no livro ou fichário, mantido pelas repartições responsáveis pela administração fazendária. Tal registro é pressuposto antecedente das relações jurídico-administrativas travadas entre fisco-contribuinte.

Os passos determinantes do comportamento a ser adotado pela Fazenda Pública, com pertinência ao registro da dívida, podem ser assim sintetizados:

Ocorrido o fato gerador, feito o lançamento, notificado o contribuinte, o que pode ocorrer por mais de uma forma e, finalmente, em não havendo o pagamento devido, torna-se a União Federal credora de uma importância que é obrigada a cobrar¹²⁷.

21.3 Requisitos Formais

21.3.1 Controle administrativo

Na forma da legislação vigente¹²⁸, que trata da cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, a inscrição é ato de controle administrativo da legalidade e somente poderá ser levado a efeito pelo órgão que tiver competência para promover a apuração da liquidez e certeza do crédito tributário.

No caso vertente, apenas para exemplificar, é da competência da procuradoria da Fazenda Nacional efetivar a inscrição da dívida ativa tributária da União. Relativamente ao Estado-Membro, tal registro é da alçada

¹²⁷ SANTOS, Rosita de Sousa. **Importância da Inscrição da Dívida Ativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 6.

¹²⁸ BRASIL. Lei n.º 6830, de 22/09/1980.

da Procuradoria Fiscal das Secretarias de Fazendas, enquanto que, na órbita municipal, essa tarefa é cometida ao Procurador do Município. É interessante consignar que, materializada a inscrição, esta tem força para operar a suspensão da prescrição, para todos os efeitos legais, por cento e oitenta dias, ou até a distribuição da execução fiscal, caso esta se verifique antes de terminado aquele prazo.

Ressalte-se que, ainda em consonância com o dispositivo legal que estatui normas gerais de Direito Financeiro, os créditos fazendários públicos, escriturados como receita,

exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza e a respectiva receita escriturada a esse título¹²⁹.

Infere-se desse raciocínio que o débito tributário será regularmente inscrito, quando tornados infrutíferos todos os meios acionados, visando sua cobrança. Há necessidade de que se esgote a instância administrativa e, no curso do prazo fixado em regulamento, a prestação tributária não tenha sido satisfeita pelo sujeito passivo da obrigação fiscal.

Quanto ao aspecto formal, que envolve a lavratura do termo de inscrição da dívida ativa, cumpre transcrever o ensinamento de José da Silva Pacheco, citado por Celso Cordeiro Machado:

O termo pode ser feito em livro próprio ou em fichas ou papéis soltos, que serão colecionados em pastas

¹²⁹ BRASIL. Lei n.º 4320, de 17/03/1964, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1735, de 20/12/1974.

próprias, para posterior encadernação, como ocorre no caso da dívida da União¹³⁰.

21.3.2 Elementos do termo de inscrição

Consoante regra inserta no Código Tributário Nacional (art. 202), o termo de inscrição da dívida ativa deverá ser devidamente autenticado, pela autoridade administrativa competente para tal. Uma vez lavrado o termo em questão, no livro de registro da dívida ativa, deverão ser indicados obrigatoriamente os elementos enumerados, a saber:

a) nome do devedor e, sendo o caso, o dos responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros. Tal exigência é de fundamental importância, na medida em que permite a perfeita caracterização do contribuinte, posto que, na verdade, a incerteza seria elemento suficiente para invalidar qualquer esforço visando evitar-se a nulidade da inscrição ou do processo de cobrança dela decorrente.

Com efeito, a identificação do devedor, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,

é essencial para individualizar o sujeito passivo, sendo sem valor algum, inclusive prático, a inscrição que não indique o devedor da dívida. Não se admite, para o caso, a incerteza sobre a pessoa do contribuinte¹³¹.

Aventa ainda a norma codificada tributária a possibilidade de se indicar o domicílio ou a residência do devedor ou dos responsáveis no termo lavrado, de

¹³⁰ MACHADO, Celso Cordeiro. **Tratado de Direito Tributário: Crédito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 256.

¹³¹ MORAES, 1984, p. 788.

modo a facilitar a adoção das providências indispensáveis, visando ao contato com os mesmos para facilitar o processo de cobrança;

b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos. A quantificação constitui-se, também, numa exigência obrigatória explicitada na legislação complementar, por isso deverá estar contida no termo de registro da dívida. Devem ser igualmente fixados os parâmetros, que possibilitem a efetivação de cálculos dos juros de moras acrescidos. Tal procedimento objetiva facilitar o trabalho do responsável pelo ato administrativo de inscrição;

c) a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado. A inscrição, portanto, há de consignar a origem do crédito tributário com vistas a sua melhor caracterização. Destarte, é importante que se registre se ele resulta de lançamento, auto de infração, processo administrativo fiscal ou quais outros procedimentos regulares, admitidos no campo do Direito Tributário.

Outro aspecto de maior relevância diz respeito à delimitação da natureza do instrumento creditório. Assim, é da maior importância verificar se o mesmo é decorrente de espécie tributária (e qual) ou de multa fiscal. É necessário, ademais, o enquadramento legal que dá suporte à cobrança efetivada pela Fazenda Pública. Afinal, a citação dos dispositivos legais é fator preponderante na defesa do contribuinte, como bem acentua Bernardo Ribeiro de Moraes, respaldado, em acórdão do Supremo Tribunal Federal, assim engendrado: “É fundamental, na inscrição da dívida, a discriminação do débito, sem o que se torna impossível ao executado apresentar defesa”¹³²;

¹³² *Ibidem*, p. 789.

d) a data em que foi inscrita. É imprescindível que seja consignada a data do termo lavrado na repartição administrativa competente. Tal exigência está contida no Código Tributário Nacional como um dos requisitos essenciais à formalização da inscrição de dívida ativa e, assim, deverá ser rigorosamente observada, sob pena de tornar nulo o assentamento feito;

e) sendo o caso, o número do processo administrativo da origem do crédito. Partindo-se da premissa básica de que nem sempre o crédito é resultante do processo administrativo fiscal, a ressalva feita pela legislação complementar é de todo procedente. Mas, em caso positivo, isto é, se derivado de processo tributário, o registro da dívida deverá fazer expressa menção do mesmo, mediante indicação do seu respectivo número, devidamente autenticado por quem de direito.

21.3.2.1 A questão da corresponsabilidade

Em várias manifestações de autores prestigiados, tem-se observado, sistematicamente, certa oposição ao procedimento unilateral da Fazenda Pública, em querer caracterizar a corresponsabilidade tributária no curso da ação executiva fiscal. Dando respaldo a essa posição, há de se buscar subsídios na doutrina que infirma a posição aqui colocada.

Do magistério de Humberto Theodoro Júnior, colhe-se o seguinte entendimento:

Em suma, a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é curial, apuração pelos meios legais, e, só depois do indispensável acerto do fato que a tiver gerado, é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá

ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-la obrigatoriamente¹³³.

Desenvolvendo a mesma linha de raciocínio, Theodoro Júnior entende que a qualidade de responsável implica em acerto antes do ajuizamento da execução fiscal, porque, ainda segundo seu entendimento, em caso contrário, estaria se consumando uma execução forçada sem amparo em título executivo. E conclui seu ponto de vista:

Continua, pois, a meu ver, inadmissível, em executivo fiscal, pretender a Fazenda o acerto de responsabilidade de terceiros e coobrigações que não figuram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a certidão de Dívida Ativa¹³⁴.

Cabe invocar também, neste mesmo sentido, a opinião expendida por José da Silva Pacheco, para quem a descaracterização da corresponsabilidade invalida o termo de inscrição, pois, segundo o autor, ao se referir aos requisitos dos termos, assim se posiciona:

Todos os requisitos são essenciais, a começar pelo nome do devedor, dos co-responsáveis [...] A falta do nome invalida o termo, eqüivalendo à falta de devedor conhecido e determinado¹³⁵.

¹³³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A nova Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Leud, 1982. p. 20.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 271.

¹³⁵ PACHECO, José da Silva. **Comentários à nova Lei de Execução Fiscal**: Lei n. 6830, de 22/09/1980. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 26.

Igualmente o Código Tributário Nacional, em seu art. 203, aduz de modo imperativo que a omissão do nome do corresponsável, no termo de inscrição da dívida ativa, é causa de sua nulidade e do processo de cobrança dela decorrente, ressaltando, ainda, a obrigatoriedade dessa indicação. Entretanto a lei, que trata do executivo fiscal, deixa de utilizar o termo obrigatoriamente para a consecução desse desiderato.

Em Parecer s/nº, aprovado em 16 de junho de 1982, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a pretexto de simplificar e agilizar o processo, entende que a exigência imposta pela legislação complementar é fundamentalmente prejudicial aos interesses da Fazenda Pública, assim se posicionando:

Disto se depreende que sobrestar o processo executivo por formalidades que não alteram substancialmente o documento do termo de inscrição e nem prejudicam o andamento do processo é esquecer o interesse público, que deve ser posicionado à frente dos interesses individuais ou meramente formais¹³⁶.

Contra essa posição, manifestou-se o eminente jurista José Afonso da Silva, citado por Flaks, quando assinala com veemência que “a certidão que não consignar todos ‘os requisitos’ será considerada nula”¹³⁷.

Jamais se poderia discordar da prevalência do interesse público sobre o particular. Mas se acredita que este não é o mérito da discussão que se trava em torno da questão. Ora, o que se tem questionado, aqui e alhures, é

¹³⁶ BRASIL. Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado em 16/06/1982, pelo Procurador Geral da Fazenda.

¹³⁷ FLAKS, Milton. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 100.

a necessidade de se salvaguardar, também, os interesses do cidadão-contribuinte contra a intervenção, nem sempre adequada, do Estado no seu patrimônio.

Dáí se realçar ser proposital o mecanismo assecuratório de defesa que o Código Tributário Nacional incorporou ao seu texto em defesa do contribuinte, quase sempre indefeso pela incompreensão daqueles que, eventualmente na posse do poder, são insensíveis ao direito do cidadão, defendendo teses em que o interesse estatal se opõe ao do povo. Como se o Estado não objetivasse a satisfação do interesse público, sem prejuízo das garantias individuais que a ele igualmente cabe assegurar.

Também não se discute sobre a imperativa necessidade de se assegurar o fluxo regular de receitas para os cofres públicos, mas que isto ocorra dentro do estrito ponto de vista dos princípios basilares que norteiam o sistema tributário, principalmente o da legalidade. Assim, é imprescindível o fortalecimento das prerrogativas do cidadão-contribuinte, pois este é que, acreditando que o Estado cumpre promover o bem comum, concorre para que essa finalidade seja plenamente alcançada.

Dessa forma, sem embargo do atendimento contrário da Fazenda Pública Federal e de alguns acórdãos esparsos proferidos pelos tribunais brasileiros, entende-se ser obrigatória, sob pena de nulidade de certidão, a expressa indicação do nome do corresponsável no referido título executório, aliás, em estrita observância do que prescreve o Código Tributário Nacional que, por lei complementar à Constituição, não pode ser derogado por lei ordinária, sob pena de se inverter a ordem hierárquica do processo legislativo.

21.4 Efeitos da Inscrição

Impõe salientar que a presunção de certeza e liquidez confere autenticidade à dívida ativa por injunção de ordem legal, condicionando, entretanto, sua regular inscrição no órgão administrativo competente. De igual sorte, se atendida a exigência acima configurada, a dívida produz efeito de prova pré-constituída. É a regra inserta na legislação complementar codificadora da matéria¹³⁸. Ressalva, todavia, o Código Tributário Nacional que a presunção não é absoluta, mas sim relativa. Isto porque, em face de sua relatividade, “pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”¹³⁹.

Dentro de uma abordagem conceitual, cumpre acentuar que a dívida líquida é aquela delimitada qualitativamente, sem qualquer dúvida a respeito de sua existência. Nesse sentido, é o pensamento de Bernardo Ribeiro ao assegurar que ela é “determinada pela respectiva espécie, quantidade e qualidade, consistindo numa importância fixa e determinada, a qual não admite dúvida do seu montante”¹⁴⁰. Por outro lado, a dívida certa é aquela constitutiva de título que evidencie com absoluta exatidão todos os elementos caracterizadores da obrigação que encerre, dando prova inquestionável de sua existência. Assim, a dívida é certa quando resta “provada por meio hábil, constante de um título revestido de todas as formalidades e requisitos legais”¹⁴¹.

É interessante assinalar que tal presunção é, entretanto, *juris tantum*, porquanto pode ser ilidida por

¹³⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 204.

¹³⁹ *Ibidem*, art. 204, parágrafo único.

¹⁴⁰ MORAES, *op. cit.*, p.791.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 792.

prova em contrário do sujeito passivo ou de terceiro a que se vincule. Sendo certo que estes podem invocar elementos comprovantes de consistência confiável contra a dívida inscrita, sem a observância dos parâmetros fixados pela legislação dos tributos.

Da inscrição da dívida ativa resulta outro efeito de importância fundamental, que é a sua natureza de prova pré-constituída. A partir daí, a Fazenda Pública se encontra habilitada para efetivar a cobrança do crédito fiscal constituído a seu favor, através da certidão extraída do termo de inscrição que configura o título executivo extrajudicial.

Do quanto expendido é de se concluir que os efeitos mais significativos, produzidos pela dívida regularmente inscrita, estão perfeitamente capitulados no ordenamento jurídico positivo. São eles: a) o da presunção de certeza e liquidez da dívida ativa; e b) o da prova pré-constituída.

21.5 Certidão da Inscrição

21.5.1 Caracterização

Extraída de assentamento feito em repartição pública, a certidão de inscrição de dívida ativa

tem por conteúdo uma certidão, isto é, um ato de certificar, vocábulo que vem do latim (*certificare*; *certus*, certo; *facere*, fazer), possuindo o sentido de dar por certo alguma coisa, de assegurar a verdade de um fato, de dar fé¹⁴².

A certidão de Inscrição da Dívida Ativa ou Certidão da Dívida Ativa, que pode ser preparada por processo manual, mecânico ou eletrônico, autenticada pela autoridade competente, deverá conter, segundo a legislação

¹⁴² *Ibidem*, p. 792.

vigente¹⁴³, os mesmos elementos do termo de Inscrição enumerados, a saber:

a) o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outro;

b) 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;

c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

d) 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;

e) a data e o número de inscrição, no Registro da Dívida Ativa, e o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

21.5.2 Substituição e Emenda

Cumprе evidenciар, segundo a legislação em vigor¹⁴⁴, que, até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser substituída ou emendada. Mesmo com a adoção desse procedimento, a lei assegura, ao executado, a devolução do prazo para embargos. Esta encontra perfeita ressonância na lei, pois o dispositivo inserto, no Código Tributário Nacional (art. 203), guarda perfeita correspondência com tal preceito que, por essa razão, não se constitui em qualquer inovação da ordem jurídica posta. Nessa linha de raciocínio,

¹⁴³ BRASIL. Lei n.º 6830, de 22/11/1980, art. 2º, § 5º, incisos I a VI.

¹⁴⁴ *Ibidem*, art. 2º, § 8º.

o juiz deve examinar a certidão, que atualmente faz parte da inicial, determinando seja emendada, quando perceber qualquer irregularidade que possa ser sanada¹⁴⁵.

O saneamento das informações lançadas indevidamente no processo pode, consoante dispõe a legislação vigente, ser feito até a decisão a *quo*. Destarte, no curso da execução fiscal, a certidão poderá ser corrigida pela Fazenda Pública,

no prazo assinado pelo juiz, se este verificar o vício ao despachar a petição inicial e enquanto não forem julgados os embargos do devedor¹⁴⁶.

21.5.3 Nulidade

Cumprе ressaltar que o ato administrativo, pertinente à apuração e inscrição da dívida ativa fazendária, se reveste de importância fundamental, na medida em que somente poderá ser praticado por pessoa que detenha competência privativa para tanto. Dessa forma, se o ato não for determinado pela procuradoria da Fazenda, poderá não ser considerado.

Buscando respaldo no campo jurisprudencial, tem-se que, segundo decisão tomada pelo Egrégio Tribunal de Recursos, é nulo o executivo fiscal instrumentalizado com certidão de inscrição em repartição diferente daquela indicada na legislação¹⁴⁷.

¹⁴⁵ BELTRAME, José et al. **O procedimento na cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública**: Lei n. 6830, de 22 de setembro de 1980. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 19.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 17.

¹⁴⁷ BRASIL. Acórdão do Tribunal Federal de Recursos, 1ª turma, Relator Ministro Moacir Catunda, Apelação n. 34026/SP; DJU, em 11/11/1974 e RDT n. 4/1978.

O cumprimento dos requisitos essenciais é fator determinante para a validade da certidão, porque a sua falta assegura que, “havendo prejuízo para o contribuinte, acarreta a nulidade da certidão, ressalvada a possibilidade de sua substituição”¹⁴⁸.

21.5.4 A certidão como título executivo extrajudicial

Com o advento do novo Código de Processo Civil, em 1973, a Certidão de Inscrição da Dívida Ativa passou, de modo definitivo, a se denominar Título Executivo Extrajudicial. Tal instrumento certificatório é constitutivo dos créditos regularmente inscritos pelas repartições fazendárias, através de suas Procuradorias Fiscais.

Tendo presente o aspecto formal que instrumentaliza a Certidão, tem-se que a regularidade de sua inscrição é pressuposto basilar para que o crédito goze de certeza e liquidez. Destarte, a certidão de execução fiscal, resultante do lançamento, tem seus contornos definidos na norma civil codificada, nestes termos:

É título executivo extrajudicial: a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município correspondente aos critérios inscritos na forma da lei¹⁴⁹.

O entendimento em questão também é agasalhado pelo *Novíssimo Digesto Italiano*, pois, segundo registro feito por Celso Cordeiro Machado com base no mesmo, na órbita do Direito Tributário,

¹⁴⁸ BELTRAME, 1981, p. 17.

¹⁴⁹ BRASIL. Código de Processo Civil, art. 585, VI.

o título que permite à administração agir coativamente contra o seu devedor emana das próprias entidades tributárias, no exercício de sua tutela administrativa¹⁵⁰.

Caracterizando-se, portanto, como um Título de natureza jurídico-formal, a Certidão da Dívida Ativa, regularmente assentada na repartição fazendária competente, é matéria constituída, no âmbito administrativo, e, por isso mesmo, no seio do judiciário. Trata-se de documento em que sua validade é estabelecida na esfera do órgão próprio, participante da administração tributária.

Deste modo, a Certidão, extraída dos assentamentos fiscais, com a observância de todos os requisitos formais exigidos pelo Código Tributário Nacional, reveste-se de título executório. Nessas condições, se constitui como documento hábil para instruir o processo de execução, proposto pela Fazenda Pública contra o devedor inadimplente.

¹⁵⁰ MACHADO, *op. cit.*, p. 263.

C A P Í T U L O XXII

CERTIDÕES NEGATIVAS

Sumário

22.1 O Sentido da Palavra Certidão

22.2 Certidões Negativas

22.2.1 Prova de quitação de tributo

22.2.2 Certidão expedida com dolo ou fraude

22.2.3 Caráter de obrigatoriedade da certidão

22.2.4 Certidão de situação jurídico-fiscal

22.1 O Sentido da Palavra Certidão

Antes de fixar o entendimento em torno do sentido da expressão “certidões negativas”, cumpre, com vista à melhor compreensão da matéria, em análise, estabelecer a noção conceitual da palavra certidão, sem adjetivação. Isto é interessante, na medida em que pode de modo preliminar esclarecer o verdadeiro sentido da certidão negativa.

Feita essa ponderação, pode-se afirmar que a certidão é o documento que contém fatos, através dos quais se comprova uma situação existente, que conste de livro ou quaisquer outros registros existentes na repartição competente da Administração Pública. De sua extração, poderá ficar ou não assentada a sua expedição.

José Cretella Júnior também compartilha da definição acima formulada, ao asseverar que a certidão é um

documento, fornecido pela administração ao interessado, afirmando a existência de um fato, fundamentado na busca efetuada nos arquivos da repartição¹⁵¹.

E acrescenta em complemento ao seu raciocínio: “faz fé pública até prova em contrário”¹⁵². Neste sentido, também afirma Oswaldo Aranha Bandeira de Mello: “O efeito probatório pode ser *juris tantum*, isto é, tolera prova em contrário, ou *juris et de jure*, isto é, afirma-se de pleno direito”¹⁵³.

Configura-se a certidão como o documento emitido com base em registros existentes, onde constem

¹⁵¹ CRETELLA JÚNIOR, José. “Certidão”. In: FRANÇA, Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 14. p. 152.

¹⁵² *Ibidem*, v. 14.

¹⁵³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1974. v. 1. p. 519.

informações solicitadas pelos interessados, para fim de provas ou benefícios, em razão da exigência ou concessão legal. No entendimento de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, que não dissente do contexto aqui posto,

certidão é o ato administrativo unilateral pelo qual se fornece ao interessado documento, que merece fé, no qual se afirma a existência de fato e a sua modalidade, com fundamento em verificação feita¹⁵⁴.

22.2 Certidões Negativas

22.2.1 Prova de quitação de tributo

Ressalta-se como proeminente, no contexto doutrinário, o entendimento de que a prova usual de extinção da obrigação tributária é o recibo de pagamento, entretanto, a certidão negativa poderá substituí-lo. De feito, tal documento poderá se constituir em prova da quitação de determinado tributo, no caso da exigência legal. A certidão negativa poderá ser expedida por requerimento do interessado, devendo conter todas as informações indispensáveis à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade, e indicando o período a que se refere o pedido.

Além disso, a certidão deverá conter o nome do contribuinte, seu domicílio fiscal, o ramo de atividades por ele exercidas, a caracterização do tributo e o período coberto pela mesma. De igual sorte, e por uma questão de praticidade, a lei determina que a certidão negativa deva ser expedida de conformidade com o conteúdo do requerimento, e seu fornecimento será feito dentro de dez dias, a partir da data de entrada do requerimento na repartição fiscal.

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 519.

Segundo Miguel João Ferreira de Quadros, este procedimento objetiva proporcionar a defesa do crédito tributário, bem como cautelar interesses de terceiros na realização de “certas transações ou na prática de determinados atos”¹⁵⁵. Na verdade, tal orientação visa, também, evitar dúvidas no representante quanto ao destinatário e à própria essência da certidão a ser elaborada.

Mas, se pela regra da norma civil codificada¹⁵⁶, a certidão exonera o imóvel e isenta o adquirente de toda responsabilidade fiscal, junto às Fazendas da União, dos Estados e dos Municípios, tal não se verifica com a legislação tributária. Isto porque a certidão negativa, no âmbito tributário, somente espelha uma situação transitória, ou seja, define apenas uma “momentânea situação de inexistência de crédito tributário exigível pela Fazenda Pública”¹⁵⁷.

Consoante regra estatuída, no Código Tributário Nacional¹⁵⁸, tem a mesma validade de certidão negativa a certidão na qual conste a existência de crédito não vencido, em curso de cobrança executiva, em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Mesmo inexistindo dispositivo legal permissivo, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou seu suprimento, quando se tratar de prática de ato imprescindível para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes do ato pelo tributo por ventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações, cuja responsabilidade seja pessoal do infrator. É a regra inserta no Código Tributário Nacional (art. 267).

¹⁵⁵ QUADROS, Miguel João Ferreira de. “Administração Tributária”. In: **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 290.

¹⁵⁶ BRASIL. Código Civil Brasileiro, art. 1137.

¹⁵⁷ QUADROS, 1976, p. 290.

¹⁵⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, art. 206.

22.2.2 Certidão expedida com dolo ou fraude

A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, contendo erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos. Disposição, nesse sentido, está explicitada na norma tributária codificada, que ainda enfatiza que o infrator poderá, se for o caso, ser também responsabilizado criminal e funcionalmente¹⁵⁹.

Cumprе ponderar, entretanto, à luz da legislação ordinária que o erro somente pode ser caracterizado se o funcionário agir dolosa ou fraudulentamente. Nestas condições, ele estará sujeito às penas da legislação do tribunal. Todavia, se o deslize for caracterizado como um erro culposo, o funcionário está sujeito à penalidade de natureza administrativa.

22.2.3 Caráter de obrigatoriedade da certidão

Há um caráter de obrigatoriedade na expedição da certidão negativa por parte da autoridade administrativa, que não pode negar o atendimento de requerimento formulado, nesse sentido, pelo contribuinte. Na verdade, o direito de petição e de certidão é assegurado pela Constituição Federal, que assim estatui:

São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

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

¹⁵⁹ *Ibidem*, art. 208, parágrafo único.

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal¹⁶⁰.

Entretanto, havendo recusa da autoridade em fornecer a certidão negativa solicitada pelo interessado, dentro do prazo de dez dias fixados pela legislação vigente, o mesmo poderá representar contra o ato abusivo do responsável pela repartição fiscal, a quem foi dirigido o requerimento. Segundo o texto constitucional,

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado¹⁶¹.

Uma vez esgotado o prazo de dez dias, sem que haja qualquer manifestação da autoridade no sentido de atender a postulação, caberá, então, mandado de segurança. Tal *mandamus*, de índole constitucional, tem por finalidade resguardar direito líquido e certo, não reconhecido em razão da atitude omissiva do administrador fiscal.

22.2.4 Certidão de situação jurídico-fiscal

Como parte do seu programa nacional de desburocratização, a União criou o Certificado de Regularidade de Situação Jurídico-Fiscal-CRJF, com a finalidade de reduzir as formalidades que cercavam os processos licitatórios. Tal documento foi incorporado no seio da Administração

¹⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal, art. 5º, XXXIV, *a e b*.

¹⁶¹ *Ibidem*, art. 5º, XXXIII.

Pública Federal mediante ato normativo¹⁶², baixado pelo Presidente da República.

O certificado, de que se trata, tem por finalidade precípua comprovar a capacidade jurídica e a regularidade da situação fiscal das pessoas físicas, formas individuais e pessoas jurídicas, que celebrarem contratos com a União no campo de licitações públicas, envolvendo as modalidades pertinentes a serviços gerais e de engenharia, obras e compras.

Cumpre destacar que o certificado jurídico-fiscal teve seu modelo aprovado por ato administrativo¹⁶³ do Ministério Extraordinário para Desburocratização. Tem prazo de validade estabelecido em doze meses, durante os quais produzirá todos os efeitos válidos, preconizados no documento em que foi concebido.

Acresce evidenciar que o certificado, em questão, poderá ser expedido por quaisquer órgãos ou repartições da administração pública direta e indireta. Sua juntada, em qualquer processo de licitação, que envolve as instituições, antes referidas, dispensa a exigência por parte da Administração Federal da representação de outro com idêntica finalidade.

¹⁶² BRASIL. Decreto n.º 84701, de 13/05/1980.

¹⁶³ BRASIL. Portaria n.º 5, de 12/06/1980, do Ministério Extraordinário para Desburocratização.

C A P Í T U L O XXIII

ILÍCITO TRIBUTÁRIO

Sumário

23.1 Evasão Fiscal

23.2 Elisão

23.3 Distinção entre Evasão e Elisão

23.4 Sonegação Fiscal

23.5 Crimes contra a Ordem Tributária

 23.5.1 *Crimes praticados por particulares*

 23.5.2 *Crimes praticados por funcionários públicos*

23.1 Evasão Fiscal

Promanado do latim *evadere*, o vocábulo evasão é empregado na terminologia do Direito Tributário, para designar, segundo Antônio Roberto Sampaio Dórea, que a ele incorpora o adjetivo ilícito,

a ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido¹⁶⁴.

No caso da evasão, há uma atitude do sujeito passivo obstativa ao adimplemento da prestação patrimonial tributária, importando mesmo num comportamento ilícito. Trata-se do descumprimento de obrigação fiscal pelo contribuinte que, contrariando a legislação pertinente, depois de instaurada a relação obrigacional, “se nega ao sacrifício fiscal”¹⁶⁵.

O entendimento, ora esposado, encontra ampla ressonância na posição de Giuliani Fonrouge, que traduz a evasão como o “ato ou omissão que violando dispositivos legais, produz a eliminação ou a diminuição da carga fiscal”¹⁶⁶. O mesmo caminho é trilhado por Hector Villegas que, assim, define a evasão tributária:

Es toda eliminación o diminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y

¹⁶⁴ DÓREA, Antônio Roberto Sampaio. Evasão ilícita e lícita. In: FRANÇA, Limongi (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 34. p. 256.

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 152.

¹⁶⁶ FOROUGE, Carlos M. Giuliani. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1982. p. 637.

que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas a omisivas violatorias de disposiciones legales¹⁶⁷.

Colhe-se então da doutrina que, através do processo de evasão, o contribuinte tenta, de modo doloso, obstar a satisfação do tributo. É uma ação ilícita, resultante de ato praticado em desacordo com regra legal tributária, portanto, passível de punibilidade, por constituir infração fiscal.

23.2 Elisão

Do mesmo modo, impõe salientar a legitimidade que caracteriza a elisão tributária, posto que a sua utilização pelo contribuinte não vulnere qualquer regra de ordem jurídico-positiva. Afinal, cabe ao contribuinte, na gerência de seu acervo patrimonial, eleger a fórmula mais benigna encontrada na legislação para efetivar o planejamento tributário eficiente e menos oneroso em termos fiscais.

Afirma a Suprema Corte dos Estados Unidos, consoante dá conta Giuliani Fonrouge:

Cualquier puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aun existe deber patriótico de elevar sus propios impuestos¹⁶⁸.

É evidente que o comportamento dessa natureza não implica violação da lei. A escolha por fórmula, que encerra carga tributária menos gravosa, constitui uma

¹⁶⁷ VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1980. v. 1. p. 324-325.

¹⁶⁸ FOROUNGE, 1982, p. 648-649.

opção válida para o contribuinte que, por isso, não é obrigado a aumentar seus próprios encargos fiscais.

Por conseguinte, se não fere regra legal ou não comete falsidade ideológica, o contribuinte, consoante Aliomar Baleeiro, *apud* Miguel Lins e Célio Loureiro, “tem livre eleição dos atos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses”¹⁶⁹. No mesmo sentido, Gastón Jéze assegura que o contribuinte tem o direito de ordenar seu patrimônio, “de maneira a pagar impostos menos elevados ou mesmo nenhum, desde que nenhuma regra legal seja violada”¹⁷⁰.

A elisão fiscal também é tratada na doutrina sob as mais variadas denominações, dentre elas destacam-se: evasão legítima, economia e poupança fiscal, evasão lícita, elisão permitida por lei, economia de imposto, elisão decorrente de lacuna da lei.

23.3 Distinção entre Evasão e Elisão

Dentre os critérios adotados pela doutrina para distinguir entre elisão e evasão tributárias, cabe evidenciar o da *intenção, da natureza dos atos ou o temporal*. Todos eles tentam fixar as fronteiras que extremam os referidos institutos, numa tentativa de oferecer uma solução prática para o deslinde da questão.

Inicialmente, o critério da intenção parece não poder prosperar, posto já ter sido descartado pela doutrina, isto porque os elementos intencionais, nos casos vertentes, somente podem ser diferenciados

¹⁶⁹ LINS, Miguel; LOUREIRO, Célio. **Teoria e prática do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1961. p. 458.

¹⁷⁰ GASTÓN, Jéze. **Cours de Finances Publiques**. Paris: Dalloz, 1932. p. 130.

pela simulação, já que, em ambos os casos se busca, consoante Rubens Gomes de Souza, “evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo”¹⁷¹.

Se o que importa, ademais, é o resultado alcançado pelo contribuinte, “também não resolve o problema o critério de natureza dos atos praticados pelo contribuinte, para verificar se são lícitos ou ilícitos”¹⁷². Disso, conclui-se com Rubens Gomes de Sousa¹⁷³ que o critério mais relevante, portanto, mais seguro, para se fixar o traço distintivo entre evasão e elisão passa, verifica-se, necessariamente, se a prática do ato teve lugar antes ou após o nascimento do fato gerador.

Tal critério do momento de utilização dos meios é, segundo Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁷⁴, com a inclusão da simultaneidade da ocorrência da fraude com o fato gerador, o mais acatado pela doutrina. Em igual sentido, seguem Alberto Hensel, Rubens Gomes de Sousa, George Altmar, Randolph Paul, Narciso Amoros e outros.

Quanto aos limites legais das figuras examinadas, adstritas aos comportamentos ilícitos e lícitos dos contribuintes, elas encontram ressonância no princípio positivo da legalidade.

Assim, as regras jurídicas tributárias irradiam-se no campo do lícito tributário, configuradora da evasão, ensejando, em consequência, que as infrações ou sanções devem ter previsão legal.

Esta questão está bem colocada por Diva Prestes Marcondes Malerbi, para quem:

¹⁷¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária: IBET, 1982. p. 138.

¹⁷² *Ibidem*, p. 138.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 138.

¹⁷⁴ DÓREA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky. 1977. p. 58.

[...] existem dois tipos de normas no direito tributário positivo: a norma que põe um dever tributário tendo por hipótese um fato lícito (endonorma) e aquela outra que impõe uma sanção tendo por hipótese, sempre, um ilícito, um descumprimento a dever legal pré-existente (perinorma)¹⁷⁵.

Partindo-se do raciocínio desenvolvido acima, pode-se afirmar que a evasão tributária traz, em seu bojo, um caráter nitidamente infracionário, caracterizando-se como ato punível. Configura-se, então, o descumprimento de um dever legal. Já, em relação à elisão tributária, que tem um fato lícito como hipótese, isto é, a norma como dever tributário, “a vontade do agente não está dirigida contra o fisco. Ele age de acordo com o que está estabelecido na lei”¹⁷⁶.

Para que se caracterize a evasão

é indispensável que haja uma distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza¹⁷⁷.

Já a elisão tributária ou economia fiscal (*stene-reinsparung*), terminologia adotada pela doutrina alemã, pode ser reservada às “condutas que, por meios lícitos, evitam ou retardam a ocorrência do fato gerador ou reduzem os efeitos que lhe seriam próprios”¹⁷⁸.

¹⁷⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 73-74.

¹⁷⁶ VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 15.

¹⁷⁷ FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 15.

¹⁷⁸ Conclusão das IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, realizadas em setembro de 1970, em Estoril (Portugal).

De modo conclusivo, pode-se dizer com Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁷⁹, que, tanto na elisão quanto na evasão, idênticos são as intenções e os objetivos. Apenas são diferentes os meios e o momento da efetivação das duas figuras em análise.

23.4 Sonegação Fiscal

Trata-se de ato infracional à legislação, consumado mediante ação ilícita com o objetivo de não satisfazer o dever tributário. As situações que dão essência aos tipos de sonegação fiscal estão expressamente capitalizadas na lei que rege a matéria, transcritas, a saber:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar futuras e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter deduções de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem

¹⁷⁹ DÓREA, 1977, p. 256.

sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal¹⁸⁰.

Em sentido fiscal, consoante Plácido e Silva,

[...] a sonegação, em princípio, designa a evasão do imposto por meios de artifícios ou manejo dolosos do contribuinte. Quer significar, pois, a falta de pagamento do imposto devido, ou a subtração ao pagamento do imposto mediante o emprego de meios utilizados com esse objetivo¹⁸¹.

O vocábulo sonegação deriva de sonegar, do latim *subnegare*, empregado no sentido de ocultação ou subtração dolosa de coisas, o que configura comportamento contrário a normas instituídas. Por esse ângulo, na análise de Juany C. Silva,

a sonegação fiscal se compõe da junção do não implemento da obrigação tributária principal a alguma conduta típica, por si mesma, de falsidade ou fraude [...]¹⁸².

Pela ótica legal, não se colhe o conceito de delito de sonegação fiscal, uma vez que o legislador apenas se ocupou da tarefa meramente descritiva das situações, que nele tem sua inserção; de modo a arrolar as condutas consubstanciais dos tipos, em números *clausus*.

23.5 Crimes contra a Ordem Tributária

Parece não suscitar dúvida que a norma definida por crimes contra a ordem tributária emana das condutas

¹⁸⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional, p. 137.

¹⁸¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 42.

¹⁸² SILVA, Juany C. **Elementos do Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 186.

descritas pela lei disciplinadora da sonegação fiscal. Trata a matéria de modo exaustivo, ao dispor sobre tipos penais, multas, responsabilidade dos agentes e representação criminal, revogando, assim, a Lei nº 4.729/65.

Conquanto os crimes, elencados na Lei nº 4.729/65, sejam de mera conduta, os constantes da Lei nº 8.137/90 são de resultado, consoante assinalam Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Danari, acrescentando: “o núcleo do crime é suprimir ou reduzir tributos com a intenção de causar um dano ao erário público”¹⁸³.

23.5.1 Crimes praticados por particulares

É importante transcrever os crimes contra a ordem tributária, previstos na legislação que rege a matéria, no tocante aos tipos, às penas e à multa:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

¹⁸³ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DANARI, Zelmo. **Infração tributária e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 71.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexibilidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V¹⁸⁴.

Em outra parte, a mesma lei, enumera os crimes da mesma natureza, embora de natureza formal.

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do tributo;
II – deixar de recolher, no prazo legal, valor do tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desconto com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à fazenda pública¹⁸⁵.

23.5.2 Crimes praticados por funcionários públicos

Em outra seção, a lei define os crimes tributários, além dos previstos no Código Penal, asseverando que constitui crime funcional contra a ordem tributária:

¹⁸⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional, p. 369.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 370.

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7.12.1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I);

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si mesmo ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função, ou antes, de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente;

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público¹⁸⁶.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 370.



IMPrensa UNIVERSITÁRIA

IMPRESSO NA GRÁFICA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SANTA CRUZ - ILHÉUS-BA

SÉRIE
Estudos de Direito Público

09

O presente volume cuida de estabelecer as coordenadas vinculadas a estrutura das chamadas garantias e privilégios do crédito tributário, este responsável direto pela constitutividade da relação obrigacional tributária. Nesse aspecto, delimita a noção da expressão garantias, enfatizando os privilégios de que é dotada a Fazenda Pública, municipal, estadual e federal, distinguindo-os de preferência. Disserta sobre o concurso de preferência, falência e concordata, inventário e arrolamento, liquidação judicial ou voluntária e outros temas ligados a relação creditícia. Trata da administração fiscal como disciplina especial da administração pública. Explicita a estrutura e o conteúdo da dívida ativa fazendária: tributária e não tributária, e fala sobre sua sistemática operacional relativa à cobrança judicial e extrajudicial.

978-85-7455-390-0



9 788574 553900

