



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

Clélio Chiesa

INTRODUÇÃO

A Inscrição em Dívida Ativa é o ato de registro de um débito não pago espontaneamente em livros próprios para tal fim. No momento da inscrição é realizado um controle da legalidade do crédito constituído pela autoridade competente. Regularmente inscrito o crédito, expede-se a denominada Certidão de Dívida Ativa – CDA – que tem força de título executivo.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Dívida ativa da fazenda pública.....	2
2. Natureza jurídica do ato de inscrição em dívida ativa e das certidões de dívida ativa (CDAs).....	3
3. A regularidade exigida no art. 204 do CTN para efeito de se conferir presunção de liquidez e certeza às CDAs.....	6
4. A exceção de pré-executividade como instrumento de defesa do administrador de empresa que tem seu nome inscrito em dívida ativa sem a existência ato prévio de constituição de sua responsabilidade.....	9
Referências.....	11

1. DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

A Dívida Ativa das Fazendas Públicas é composta pelos créditos que as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possuem com pessoas físicas ou jurídicas relativas a dívidas não pagas espontaneamente. Os créditos não são somente de natureza tributária. O art. 2º da Lei 6.830/1980 estabelece

que “constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Neste verbete, trataremos somente dos créditos de natureza tributária e seu processamento para inscrição regular em dívida ativa.

2. NATUREZA JURÍDICA DO ATO DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA (CDAs)

O crédito tributário, como é cediço, pode ser constituído pela Administração Tributária ou pelo próprio contribuinte. O seu surgimento está condicionado à realização de lançamento a ser levado a cabo pelo Fisco ou por ato do particular formalizando-o. Crédito não formalizado é crédito inexistente. A sua formalização é a “porta de entrada” para o reconhecimento jurídico de sua existência.

Na expressão “crédito tributário” — salienta Sacha Calmon Navarro Coêlho — estão o tributo, os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. Noutras palavras, o tributo e seus consectários”.¹

O art. 142 do Código Tributário Nacional estabelece que compete à “autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Hodiernamente, tanto a doutrina como a jurisprudência reconhecem que o crédito tributário pode ser constituído por ato da Administração ou por ato do particular, mas sempre se exige a formalização. Salienta Paulo de Barros Carvalho que quando se fala em expedição de norma individual e concreta pensamos logo na atuação de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário, entretanto, não é o que constatamos no ordenamento positivo brasileiro. Diz que basta verificarmos os textos legais para

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 890.

constatarmos esta realidade empírica: “o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária”.²

Nessa senda, somente podem ser objeto de inscrição os débitos devidamente formalizados e exigíveis. Não se pode pretender inscrever o que não existe juridicamente. O ato de formalização representa, no processo de positivação do direito, a aplicação da lei ao caso concreto, fazendo com que se instaure, formalmente, o vínculo obrigacional. Ele é imprescindível para a sua existência formal.

De igual sorte, não podem ser inscritos débitos que estão com a exigibilidade suspensa em decorrência de uma das causas elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional. Suspensa exigibilidade do crédito não se pode dar curso ao processamento de cobrança e, conseqüentemente, não se pode realizar a inscrição em Dívida Ativa de débito com a exigibilidade suspensa. Aliás, tal matéria já foi objeto de julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos excerto da decisão:

“2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito: a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação ; b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição; c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração,

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 405.

assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta” (STJ, Primeira Seção, REsp 1140956/SP, rel. Min. Luiz Fux, j. 03.12.2010).

A Dívida Ativa Tributária é, nos termos do art. 202 do Código Tributário Nacional, “a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Portanto, não efetuado o pagamento de crédito tributário no prazo estipulado em lei, deve a autoridade competente inscrevê-lo em Dívida Ativa. O ato de inscrição em Dívida Ativa é inconfundível com o ato de constituição do crédito a ser inscrito. O ato de inscrição tem a natureza de ato administrativo de controle de legalidade do lançamento já realizado. Ele não se constitui no próprio lançamento. Não se pode pretender constituir o crédito por meio da inscrição em Dívida Ativa. Em outros termos, não se pode pular a etapa de expedição da norma individual e concreta, seja ela expedida pela Administração ou por ato de formalização do próprio particular.

Na proficiente lição de Paulo de Barros Carvalho, “esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle da legalidade sobre a constituição do crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública”.³

A inexistência de ato de constituição do crédito, seja ele da Administração ou do próprio contribuinte, conduz à impossibilidade de se inscrever em Dívida Ativa. Não se pode pretender inscrever o que não existe. A inscrição é um ato de registro de débito pré-existente. Ele não surge com a inscrição, mas registra-se o crédito pré-existente na repartição competente.

Portanto, a Fazenda Pública não pode pretender, no ato de realizar a inscrição em Dívida Ativa, modificar o crédito já constituído. Não pode alterar os termos da dívida nem os sujeitos passivos. O registro nos livros da dívida ativa deve guardar identidade com os elementos do documento que dá suporte ao crédito inscrito.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 624.

Paulo de Barros Carvalho – referindo-se à atividade de inscrição em dívida ativa – assevera que “é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidades substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha”.⁴

As certidões da dívida ativa são títulos oriundos das inscrições feitas em dívida ativa. As CDAs são constituídas unilateralmente pela Administração Pública e possuem força executiva. Caracterizam-se, portanto, como títulos executivos extrajudiciais.

O art. 204 do Código Tributário Nacional estabelece que “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”. Destarte, existindo crédito regularmente inscrito, é o contribuinte que terá que provar a irregularidade da cobrança, eis que as CDAs desfrutam de presunção de legitimidade.

Nota-se, entretanto, que o atributo da presunção de legitimidade somente é conferido se a dívida for regularmente inscrita. Vale dizer, não é qualquer inscrição que tem o condão de conferir liquidez e certeza ao crédito tributário. Não basta existir dívida inscrita para que se tenha automaticamente a presunção de legitimidade, é preciso que a inscrição tenha ocorrido de forma regular. E o que pode ser considerada uma inscrição regular? É o que se pretende demonstrar nas linhas que seguem.

3. A REGULARIDADE EXIGIDA NO ART. 204 DO CTN PARA EFEITO DE SE CONFERIR PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA ÀS CDAS

O art. 202 do Código Tributário Nacional enumera vários requisitos que, obrigatoriamente, precisam estar presentes para que a inscrição seja considerada válida. A ausência de qualquer um deles implica, nos termos do art. 204 do CTN, em nulidade da CDA.

O termo de inscrição da dívida ativa deve indicar, obrigatoriamente, os seguintes elementos:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como,

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 675.

sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

- II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV – a data em que foi inscrita;
- V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito;
- VI – indicação do livro e da folha da inscrição (art. 202, CTN).

Além dos requisitos contemplados no art. 202 do CTN, há também os estabelecidos nas legislações das respectivas pessoas políticas titulares dos créditos. Tais pressupostos legais, tanto quanto os estipulados no art. 202 do CTN, uma vez não cumpridos, não se terá uma inscrição regular. Inexistindo inscrição regular, não se tem título executivo líquido e certo. A presunção de liquidez e certeza está condicionada à existência de inscrição regular. Não basta que exista inscrição em dívida ativa, é preciso que ela tenha sido realizada de modo regular para que tenha o condão de atribuir certeza e liquidez ao crédito exigido. Conforme já registrado alhures, nos termos do art. 204, somente a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

É certo que a ausência de algum dos requisitos elencados no art. 202 do CTN implicará em nulidade da inscrição em dívida ativa. Contudo, a depender do tipo de irregularidade pode ser corrigido até o julgamento de primeira instância, substituindo-se a CDA viciada por outra, assegurando-se o direito do executado de se manifestar sobre as modificações realizadas. Não são todos os tipos de alterações que são permitidos, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, “[é] certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (art. 2º, § 8º da Lei 6.830/1980), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392 do STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do art. 543-C, do CPC: STJ, REsp 1.045.472/BA, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2009)”.⁵

⁵ STJ, REsp 1.115.501/SP, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 30.11.210).

É o que prescreve o art. 203 do CTN: “[a] omissão de quaisquer dos requisitos previstos no art. 202, CTN, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”. É evidente que a correção que pode ser realizada é em relação ao ato de inscrição e não para se suprimir eventuais vícios cometidos durante o processo administrativo.

Pondera Hugo de Brito Machado que “o processo de execução, se instruído com certidão de inscrição nula, deve ser extinto sem julgamento de mérito, nos termos do art. 267, IV, do CPC. E, nos termos do art. 268 do mesmo Código, a extinção do processo não impede que a entidade exequente promova outra vez a ação de cobrança. Mas a petição inicial deve ser despachada com a prova de que a exequente cumpriu o que lhe tenha sido imposto pela sentença no processo anterior”.⁶

Dentre os requisitos apontados no art. 202 do CTN como obrigatórios para que se tenha uma inscrição regular, encontra-se a indicação do devedor e, se for o caso, dos corresponsáveis. Quanto a esse aspecto, é de se indagar: basta verificar se há corresponsáveis e, caso existam, inscrevê-los ou a autoridade administrativa deve verificar se foram corretamente incluídos como corresponsáveis?

Parece-nos que no momento de realizar a inscrição de débito em dívida ativa a autoridade administrativa não deve adentrar ao mérito sobre a existência ou não de responsabilidade dos indicados como corresponsáveis, todavia, como se trata de uma atividade de controle da legalidade da constituição do crédito a ser inscrito, deve examinar se os pressupostos formais para a imputação de responsabilidade foram observados. Deve, por exemplo, verificar se há ato constitutivo da responsabilidade e se foi observado o devido processo legal. A análise de tais aspectos não implica em adentrar ao mérito quanto à imputação de corresponsabilidade, limita-se a verificar se o procedimento exigido para constituição crédito em relação aos corresponsáveis foi observado.

O ato de inscrição em Dívida Ativa, como já salientado, deve reproduzir os termos da exigência que está sendo objeto de inscrição. Nesse sentido, deve verificar a

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, p. 263.

regularidade da constituição do crédito que está sendo inscrito e não deve inovar, seja em relação a dívida tributária seja em relação aos sujeitos passivos. Não pode pretender na atividade de controle inovar para incluir pessoas em relação as quais não há crédito constituído, pois isso implicaria em violação ao devido processo legal e a ampla defesa. Dito em outras palavras, a dívida somente pode ser inscrita em nome das pessoas que constam no ato constitutivo do crédito.

4. A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE DEFESA DO ADMINISTRADOR DE EMPRESA QUE TEM SEU NOME INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA SEM A EXISTÊNCIA ATO PRÉVIO DE CONSTITUIÇÃO DE SUA RESPONSABILIDADE

Destacou o Min. Luiz Fux na decisão proferida no EDcl no REsp 1.083.252/PR, Embargos de Declaração no Recurso Especial 2008/0185560-0, que a “orientação da Primeira Seção desta Corte [STJ] firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”.

Mais adiante assevera: “Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp. 1.104.900, rel. Min. Denise Arruda, j. 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução”.

Com espeque nesse entendimento o E. STJ tem afastado a possibilidade de utilização da exceção de pré-executividade como meio de defesa do administrador executado, pois a Certidão da Dívida Ativa - CDA desfruta de presunção de legitimidade e a determinação de existência de responsabilidade ou não dependeria de dilação probatória.

De fato, a demonstração se determinado administrador praticou atos fraudulentos ou agiu com excesso de poderes, para o fim de aplicação do art. 135 do CTN,

é questão que demanda produção de provas. Entretanto, a verificação da existência ou não de ato administrativo de constituição da responsabilidade e notificação do infrator com o fito de comunicá-lo da imputação feita e do prazo para apresentação de defesa, é matéria que não demanda dilação probatória. Pode ser demonstrada de plano com a juntada do processo administrativo.

Nessa linha de raciocínio, o administrador executado pode se insurgir contra a execução por meio de exceção de pré-executividade mesmo constando seu nome da CDA e sem contrariar o aludido entendimento, pois ele foi firmando sob o fundamento de que se há CDA e esta desfruta de presunção relativa de legitimidade, somente a produção de prova em contrário pode levar à sua desconstituição. Todavia, a insurgência contra a imputação de responsabilidade por falta de ato constitutivo ou inobservância do devido processo legal, por ausência de notificação com abertura de prazo para defesa no âmbito administrativo não é matéria que demanda dilação probatória.

Constituiria afronta ao entendimento consolidado se o responsável pretendesse definir se ele praticou ou não atos fraudulentos ou agiu com excesso de poder por meio de exceção de pré-executividade. Contudo, pretender se insurgir contra a exigência por ausência do próprio ato de constituição da responsabilidade ou inobservância do devido processo legal, não se choca com o entendimento de que o fato de o nome constar da CDA gera presunção de legitimidade da cobrança e a sua desconstituição é ônus do executado e demandaria de produção de provas.

Insiste-se, não se choca com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça porque ele está edificado sob o fundamento de que a exceção de pré-executividade não pode ser utilizada nas hipóteses em que é necessária a dilação probatória e a insurgência baseada na inexistência de ato de constituição de responsabilidade ou falta de observância do devido processo legal, no caso de imputação feita com supedâneo no art. 135 do CTN, não exige dilação probatória.

É o que se surpreende das razões aduzidas pelo Min. Luiz Fux no EDcl no REsp 1.083.252/PR, Embargos de Declaração no Recurso Especial 2008/0185560-0, já citado: “a suscitação da exceção de pré-executividade dispensa penhora, posto limitada às questões relativas aos pressupostos processuais; condições da ação; vícios do título e exigibilidade e prescrição manifesta... A responsabilidade de sócio, por dívida fiscal da pessoa jurídica, em decorrência da prática de ato ilícito, demanda dilação probatória. A

exceção de pré-executividade se mostra inadequada, quando o incidente envolve questão que necessita de produção probatória, como referente à responsabilidade solidária do sócio-gerente da empresa executada”.

A orientação desta Corte — destacou a Min. Denise Arruda no REsp 1.104.900 — firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.⁷

Aliás, a Súmula 393 do STJ, estipula que cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal desde que as matérias arguidas não demandem produção de prova, vejamos: “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Por outro giro, nos termos do art. 204 do CTN, a presunção de liquidez e certeza somente é conferida às dívidas regularmente inscritas. Ora, como se pode falar da regularidade de inscrição de dívida em nome do administrador se nem mesmo há ato constitutivo de tal responsabilidade ou se não foi observado o devido processo legal? Não dá, esbarrar-se-ia em um óbice lógico: inexistência do próprio ato a ser aferido.

Parece-nos, portanto, que o administrado executado pode se utilizar da exceção de pré-executividade mesmo na hipótese do seu nome constar da CDA, desde que a arguição fique adstrita à alegação de falta de ato constitutivo da responsabilidade ou inobservância do devido processo por ausência de notificação ou de oportunidade de defesa no âmbito administrativo. Tais hipóteses não demandariam dilação probatória, bastaria tão somente o exame dos autos do processo administrativo.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

⁷ STJ, Primeira Seção, REsp 1.104.900/ES, rel. Min. Denise Arruda, j. 01.04.2009.

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.