



---

## INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA, NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO E O DEVIDO PROCESSO LEGAL

*Daniela Olímpio de Oliveira<sup>1</sup>*

*Patrícia Moura Andrade dos Santos<sup>2</sup>*

### RESUMO

Trata-se de análise de inscrição em Dívida Ativa de créditos sujeitos a homologação que, embora declarados pelo contribuinte, não tenham sido pagos. Diante do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, não há necessidade de notificação, tendo em vista que o contribuinte já tem conhecimento da dívida e, concernente a esta, já houve confissão. No entanto, o questionamento deste trabalho é: o devido processo legal está sendo garantido diante desse posicionamento? Se o contribuinte declarar um crédito e, posteriormente, verificar que o declarou de forma errada, seja por falta de conhecimentos técnicos ou por considerá-lo indevido, não terá ele o direito à ampla defesa e ao contraditório? Desta forma, tem-se a necessidade de fazer uma abordagem dos princípios garantidores do processo administrativo e judicial tributário, da origem do crédito e momento de sua exigibilidade e, por fim, do ato de inscrição em Dívida Ativa, como ato de controle de legalidade, que serve para verificar se o lançamento (ato anterior) cumpriu todos os requisitos para tornar o crédito exigível. Assim, verificando que todo o procedimento administrativo foi feito de forma correta a propiciar o contraditório diante da pretensão fazendária, pode-se afirmar que o crédito está pronto para ser inscrito em Dívida Ativa. Contudo, verificado-se que o crédito não foi regularmente inscrito, a certidão será nula de pleno direito, cabendo ao contribuinte opor exceção de pré-executividade em futura execução com base em título nulo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Devido Processo Legal; Dívida Ativa; Crédito Tributário.

### INTRODUÇÃO

Segundo a Constituição Federal, "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal" (artigo 5º, inc. LIV). Este dispositivo erigiu um princípio "guarda-chuva", denominado princípio do devido processo legal, a partir do qual toda a estrutura do sistema processual é construída. Esta base do processo

---

<sup>1</sup> Professora de Direito Tributário da Faculdade Estácio de Sá, Juiz de Fora, Curso de Direito. Assessora da Procuradoria Geral do Município. Especialista em Direito Público e em Processo Civil. Mestranda na Universidade Estácio de Sá - UNESA. E-mail: [danielaolimpio@gmail.com](mailto:danielaolimpio@gmail.com)

<sup>2</sup> Egressa da Faculdade Estácio de Sá, Juiz de Fora, Curso de Direito. Especialista em Direito Tributário e em Direito Público. Advogada.



é unitarista, ou seja, aplica-se a todos os subsistemas processuais, tanto no âmbito civil, quanto penal ou administrativo.

Referente ao processo administrativo, tendo como respaldo a previsão constitucional do inciso LV (art.5º), "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

Em se tratando de processo administrativo tributário, considera-se a impugnação como a ferramenta processual que instrumentaliza o contribuinte na tratativa com a Fazenda Pública em defesa de seus interesses. A impugnação representa o exercício do contraditório e do devido processo legal tributário. Assim, o direito do contribuinte de impugnar o lançamento, além de estar previsto no art.145 do Código Tributário Nacional (CTN), também se encontra no texto constitucional, configurado como direito e garantia fundamental.

A partir desta premissa, o que se pretende é analisar a aplicabilidade das garantias constitucionais, bem como o devido processo legal frente à inscrição do crédito tributário, resultante de lançamento por homologação na Dívida Ativa, onde reside uma divergência doutrinária, inclusive do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto à necessidade de notificação nos casos de débitos declarados e não pagos.

Num primeiro instante, o presente artigo é estruturado de forma a analisar as características e bases processuais da impugnação administrativa como um direito fundamental. Em seguida, passa-se a considerar o momento em que surge a exigência do crédito tributário e a inscrição em Dívida Ativa, e, se a práxis administrativa encontra eco na constituição processual.

Em termos de conclusão, pretende-se desenvolver uma análise sobre a atividade administrativa de inscrição em Dívida Ativa, apontando o imperativo da garantia do contraditório em qualquer fase do processo administrativo tributário que implique em considerar os interesses do contribuinte.

## **DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL**

A impugnação administrativa é o instrumento processual que o contribuinte possui para contestar atos administrativos tributários que o compelem ao



cumprimento de alguma obrigação tributária. Esta medida tem guarida na própria Constituição Federal (CF), como também entende Alberto Xavier (1997), ligando esse recurso ao inciso XXXIV, que assegura o direito de petição aos órgãos públicos em defesa de direito ou contra abuso de autoridade. Isso, sem contar a previsão específica do princípio do contraditório, no inciso LV, a ser aplicado nos processos judiciais e administrativos.

Segundo a interpretação de Alberto Xavier, a impugnação administrativa tem a natureza de um *recurso* e não de uma *ação*. Isso se dá ao fato de ser proposta junto ao mesmo órgão que realizou o ato de lançamento. Além disso, da garantia constitucional ao recurso de impugnação, resulta que este último "tem por finalidade a defesa de direito ou a reação contra abuso de autoridade, o que desde logo aponta para sua natureza subjetiva, garantística e 'reativa', que faz sobressair o papel de direito subjetivo no objeto do processo" (1997, p.276).

No que tange à processualidade administrativa, estabeleceu o autor uma diferença entre *órgãos de justiça*, *órgãos judicantes* e *órgãos jurisdicionais* (1997, p.294). Dentre os primeiros, estão todos aqueles que têm por função a aplicação objetiva da lei, com imparcialidade, visando a realização do interesse público. Relativamente aos segundos, acrescenta-se que são órgãos com especialização funcional, no sentido de uma competência ligada à revisão de atos. Por fim, os órgãos jurisdicionais são aqueles integrados ao Poder Judiciário, com a devida independência orgânica.

Para Alberto Xavier (1997, p.294), a natureza de *órgão judicante* conferida à autoridade administrativa, já implica numa imparcialidade que torna o processo administrativo triangular do ponto de vista das partes, tal qual o processo judicial. A visão da Administração Pública, como parte e autoridade julgadora ao mesmo tempo, é assim, desmistificada, pois que passa a ser "autoridade recorrida". Arremata o autor no sentido de que:

A jurisdicionalização do processo administrativo em geral, e em matéria tributária em especial, revela-se através de três traços essenciais: a garantia do duplo grau, o princípio do contraditório, como meio de exercício do direito de ampla defesa, e o princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas (1997, p.314).



O magistério do referido autor é primoroso, a ponto de usufruí-lo um pouco mais quando se refere à autonomia do procedimento de impugnação. Assim, sobre a questão do procedimento de impugnação administrativa do lançamento, portanto o "processo administrativo", ser ou não autônomo e desvinculado das fases anteriores - do lançamento -, aponta ele as teorias monista e dualista. A primeira entende que o processo administrativo é um todo do qual formam etapas a fase *oficiosa*, que culmina com a notificação do lançamento, e a fase *litigiosa* ou *contraditória*, que se abre com a impugnação.

Já a teoria dualista percebe a primeira etapa como um simples *procedimento*, não sendo ali desenvolvida, ainda, uma relação processual. Na lição de Rui Barbosa Nogueira (1993, p.246), procedimento é:

A forma administrativa de exame e apuração das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulada por lei e, por isso mesmo, a própria forma de proceder constitui um direito assegurado às partes. É o 'devido processo legal'. Para que a solução não venha a ser errônea ou resulte em injustiça, a lei prevê um método, uma carta ordem. O procedimento fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder para que, tanto a imposição como a arrecadação e a fiscalização, sejam feitas na medida e na forma previstas na lei. (1993)

O processo em si, por sua vez, é a relação jurídica estabelecida entre as partes litigantes e um órgão imparcial que as conduz para a conciliação ou, no caso de impossibilidade, arbitra uma decisão com base nas provas por elas produzidas. Nestes termos, o processo administrativo tributário, segundo Alberto Xavier, pode se dar dentro da fase preparatória, a de lançamento, o que ocorre com a sua impugnação. E, sendo assim:

à luz dessa doutrina, o processo administrativo tendente à revisão do lançamento inscrever-se-ia ainda no procedimento administrativo de lançamento, sendo simples fase deste. O ato de revisão, consistente na decisão do órgão encarregado de julgar o processo administrativo, assumiria o caráter de verdadeiro lançamento. E o lançamento só se consideraria 'definitivamente constituído' para os efeitos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, quando se tornasse irrevisível na esfera administrativa, seja por preclusão do poder de impugnação ou recurso, seja pelo julgamento do processo por decisão administrativa de que não caiba recurso. (2005, p.304)

Muito embora o ilustre doutrinador seja mais afeito à segunda corrente - ou seja, a que entende o caráter dualista do processo administrativo, concebendo uma



autonomia desse procedimento, seja porque são distintos os objetos, os órgãos de decisão e até mesmo as partes -, o dado que nos interessa aqui é perceber que a estrutura da impugnação é processual e, desta forma, merece tratamento constitucional com base no devido processo legal. Ainda mais se consideramos que a impugnação é um meio de defesa, relacionado ao lançamento, e que este deve ser do conhecimento do sujeito passivo, mesmo que, pela concepção dualista, o ato não seja parte integrante do processo. Com efeito, pode tratar-se de objetos com naturezas distintas, mas estão indubitavelmente correlacionados.

O direito de acesso ao processo administrativo tributário é uma garantia fundamental do contribuinte. Assim, toda vez que sentir-se lesado, a respeito de algum ato praticado pela Administração, ou tiver alguma controvérsia, ele pode por meio do processo, apresentar suas razões (por meio do princípio do contraditório e ampla defesa) antes de receber uma decisão definitiva. Pelo princípio do contraditório, as partes têm o direito de ter ciência de todos os fatos que possam ocorrer no curso do processo, tendo ainda a possibilidade de manifestarem-se sobre os acontecimentos. Ou seja, significa não somente terem o direito de ser informadas, mas também de ser ouvidas.

Temos que, a "impugnação - momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração -, caracteriza o conflito de interesses e instala o litígio entre o fisco e o contribuinte, dando origem ao processo administrativo". O princípio do contraditório assegura às partes, no processo administrativo, a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que reputarem convenientes à defesa de seus direitos.

A regulamentação do processo administrativo tributário em âmbito federal é feita pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, e suas normas são complementadas pela Lei 9.784, de 29.09.1999, que dispõe sobre processo administrativo federal. Conforme reza o artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 (na nova redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993), a impugnação mencionará "os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Luciana Rosa da Fonseca Costa (2011), em seu trabalho intitulado "*O Processo Administrativo Fiscal como equilíbrio da relação jurídico tributária*", coloca de forma brilhante a função finalística do processo administrativo:



O processo administrativo não só se direciona à realização da justiça no caso concreto, pelo contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Mas, também, notadamente, por propiciar que o processo administrativo se transforme num instrumento para evitar decisões ilegais (controle de ilegalidade dos atos administrativos no âmbito da própria Administração Pública ou o denominado "autocontrole"). Com esta função finalística, de que a ordem jurídica deve ser preservada ou mantida, o processo administrativo comparece no contexto constitucional direcionado à justiça e à pacificação social, escopos perseguidos tradicionalmente pelo processo judicial (COSTA, 2011).

A Fazenda após o lançamento deverá, portanto, notificar o contribuinte do direito de crédito que julga ter sobre seu patrimônio. Já o sujeito passivo, poderá utilizar-se da impugnação, que é meio formal de resistir à pretensão fazendária, iniciando, nesta fase, o processo, que conforme visto deve assegurar às partes todas as regularidades formais e processuais previstas em lei.

O STJ tem consolidado o entendimento que, "nos casos de débitos fiscais declarados e não pagos, não há necessidade de instauração de procedimento administrativo ou notificação do sujeito passivo para sua cobrança, por tratar-se de confissão de dívida". Em outras palavras, se já existe a obrigação em decorrência da prática do fato gerador, o sujeito passivo confessa esses fatos ao Fisco mediante documento declaratório previsto em lei. Nessa situação, não há necessidade da Administração Tributária notificar o sujeito passivo para pagar ou defender-se.

Não obstante a corrente majoritária seguir esse posicionamento do STJ, há que se divergir dessa opinião, considerando a ação administrativa como uma violação da norma jurídica fundamental e do princípio do devido processo legal.

É importante destacar que a Constituição Federal exige, da Administração Pública, o fiel cumprimento de todos os princípios inerentes à sua atividade, em todos os seus atos. Sabe-se que a atividade da Administração Tributária é envolvida de procedimentos que geram repercussão na esfera patrimonial do cidadão, e que implicam coerção onerosa como a arrecadação, a exigibilidade e a fiscalização. Portanto, tal atividade deve resguardar as garantias dos contribuintes. Nesse sentido, temos que o artigo 5º, inciso LV, da Constituição, veda à Fazenda Pública exigir o pagamento de créditos tributários ou impor penalidades caso julgue necessário, sem garantir aos contribuintes um meio de defesa que se dará por meio da impugnação via processo administrativo tributário.



## A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O MOMENTO DA SUA EXIGIBILIDADE

A Fazenda Pública é responsável pela tutela dos direitos tributários. É dever da Administração constituir o crédito tributário pelo lançamento. O Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 142, refere-se a essa atividade como sendo *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional. É importante ressaltar que o contribuinte não pratica ato de lançamento, apenas cumpre com seu dever de colaboração junto à Administração Fazendária, prestando as informações impostas pela lei, antecipando o pagamento quanto aos fatos gerados praticados para, posteriormente, a Fazenda realizar expressamente o ato homologatório.

O lançamento como ato administrativo privativo da Administração configura o acerto da pretensão fazendária. Portanto, é de competência das autoridades fiscais, apurar e fazer a liquidação do tributo, bem como é de dever legal dessas mesmas autoridades exigirem o seu pagamento através do lançamento tributário. Entende-se que é necessário que ocorra o lançamento para tornar o crédito exigível, já que o sujeito passivo não pratica ato de lançamento.

Por "lançamento definitivo" entende-se o momento em que se dá o exaurimento do ato conclusivo típico, com a "notificação do ato de lançamento", e o ato de inscrição em Dívida Ativa tem a finalidade de controle administrativo de legalidade, sendo realizado por autoridade competente que exara, com isso, um título executivo.

Sendo assim, não pode o Fisco extrair um título executivo e instaurar contra o contribuinte uma ação de execução, que culminará com a restrição de direitos patrimoniais e morais gravosos, sem antes proceder ao exame de todos os pressupostos para a constituição regular e válida do crédito a ser inscrito, e apurar a legalidade do lançamento.

É com base nesse contexto da inscrição direta do crédito tributário, resultante de lançamento por homologação, que a Fazenda Pública deve notificar o contribuinte antes de inscrevê-lo em Dívida Ativa, oportunizando a ampla defesa e o contraditório. Não pode o contribuinte ter seu patrimônio executado, a fim de garantir o crédito ao Fisco, sem ter-lhe sido garantido o devido processo legal por meio da impugnação do lançamento.



Como dito, há jurisprudência pacífica do STJ no sentido de que, nos tributos lançados por homologação, verificada a existência de saldo devedor nas contas apresentadas pelo contribuinte, o órgão arrecadador poderá promover sua cobrança, independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte. A jurisprudência da Corte entende que, nesses tributos lançados por homologação, na apresentação de uma declaração, quando cabível - como se dá com a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei -, considera-se o modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

O STJ - São Paulo, também decidiu sobre a questão ao julgar o Recurso Especial nº 31.981-3:

ICM - DÉBITO DECLARADO - AUTOLANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - PROVA PERICIAL - CORREÇÃO MONETÁRIA - HONORÁRIOS SÚMULA N. 14. Em débito declarado e não pago, a cobrança decorre do autolancamento, independentemente de notificação prévia. Não ocorre cerceamento de defesa na negativa de realização de prova pericial, requerida com base em meras alegações.

É importante mencionar o voto do Relator Ministro Garcia Vieira que concluiu tratar-se de autolancamento quando houver débito declarado pelo contribuinte e não pago:

(...) Tratando-se de débito declarado e não pago pela recorrente, a cobrança do imposto decorre de autolancamento não dando lugar à homologação formal, sendo exigível o débito independente de notificação prévia ou de instauração de qualquer procedimento administrativo. Como o débito foi declarado pelo próprio contribuinte, ocorreram o fato gerador, a base de cálculo e o lançamento por homologação, previstos pelo artigo 150 do CTN...

Leandro Paulsen possui o mesmo entendimento do STJ e afirma a desnecessidade de notificação do contribuinte nos casos de créditos declarados e não pagos, conforme se verifica a seguir:

(...) Assim, formalizada pelo próprio contribuinte a existência da sua obrigação e do correspondente crédito do Fisco, resta suprida a necessidade de a autoridade verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo, calcular o montante devido e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento. Toda essa atividade torna-se despicienda. O lançamento de ofício resta desnecessário. Declarado o débito, pois, resta formalizada a existência do correspondente crédito.



(...) Declarado o débito e restando em aberto após o vencimento, o contribuinte não mais ostenta situação de regularidade, sendo-lhe indeferida certidão negativa de débito. Declarado o débito, pode o Fisco inscrever o crédito em Dívida Ativa com suporte direto na declaração, independentemente de lançamento. Não há que se falar, no caso, na necessidade de notificação ou de oportunidade de defesa, porquanto a formalização se deu pelo próprio contribuinte. Declarado o débito e verificado o inadimplemento, inicia-se de pronto o prazo prescricional para a cobrança do valor respectivo.

Embora esse entendimento decorra do STJ, parte da doutrina diverge, por considerar um cerceamento de defesa, e também por afrontar com o artigo 149, inc. V do CTN, que dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte

A declaração não pode ser confundida com ratificação do lançamento. Ao contribuinte tem que ser dada a oportunidade de manifestação em relação ao ato finalizado, até porque é possível a constatação de erro, em inexatidão de dados ou alguma omissão, conforme dito no artigo supra citado.

O professor Hugo de Brito Machado (2004), em entendimento contrário ao do STJ, é favorável à notificação do lançamento feito com base na declaração do próprio contribuinte e esclarece que:

À primeira vista pode parecer que, tendo o lançamento sido feito com base na declaração do próprio contribuinte, este não teria do que se defender, sendo possível mesmo a inscrição do valor correspondente em Dívida Ativa, independentemente de notificação. Não é assim, porém. O contribuinte pode haver declarado, mas, em seguida, constado erro seu, de fato ou de direito, e assim estar convencido de que o tributo não é devido, ou o seu montante não é aquele declarado.

Assim, inexistindo pagamento, ou fazendo-o, recolhe a menor, caberá à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício conforme o art. 149 da CF. Abre-se a oportunidade da impugnação com esse ato/decisão.

Nesse sentido, Eurico Marcos Diniz Santi (2001, p. 222) afirma que "se o 'crédito tributário instrumental' foi formalizado, adimplido ou não, fica sempre a Administração na contingência de praticar o 'ato-norma de lançamento' para constituir o 'crédito tributário' lançado".



É importante ressaltar que o procedimento inerente ao lançamento por homologação transfere ao particular um dever de colaboração com a Administração, e o descumprimento de tal dever acarreta sanções graves ao sujeito passivo. Desta forma, a notificação do sujeito passivo, oportunizando a reparação de qualquer erro, seja por desconhecimento da lei ou dos fatos, é muito importante. Assim também entende Sacha Calmon Coelho (2010, p. 663). Ele afirma que:

É direito de o contribuinte discutir o lançamento e o crédito, o seu *quantum* e outros aspectos a ele ligados. É dever do Estado não apenas acudir aos reclames do administrado como também aproveitar os dizeres do artigo 142 para auto controlar-se. O Estado deve exercer o controle da legalidade e da constitucionalidade de seus próprios atos, direitos e pretensões.

É, pois, importante, reforçar que toda a obrigação tributária não pode ser exigida sem o lançamento, mesmo nas obrigações sujeitas à homologação, ainda que declaradas e não adimplidas pelo sujeito passivo. Reforça Ricardo Alexandre (2010, p. 375) que "é a *notificação* que confere efeitos ao lançamento realizado, pois, antes dela, não se conta prazo para pagamento e impugnação".

Neste caso, deverá a autoridade efetuar o lançamento de ofício, como visto. Tal ato administrativo é imprescindível para a formação do título executivo, que instruirá a execução judicial. Embora haja entendimento contrário, por disposição legal, conforme exposto, a autoridade administrativa precisa comunicar oficialmente o sujeito passivo para que este possa pagar o montante do crédito constituído ou, em caso de discordância, proceder à respectiva impugnação, mesmo nos casos de créditos declarados por ele mesmo.

Reforça-se o entendimento que se faz necessária a notificação ao contribuinte que declarou o débito, mas não adimpliu. Várias razões o contribuinte pode ter tido para praticar tal omissão, portanto, caberá ao Fisco oportunizar essa defesa de acordo com a lei.

## **A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA FRENTE AO DEVIDO PROCESSO LEGAL**

O tema "Dívida Ativa" está regulado em vários diplomas legais, conforme a seguir expostos.



Na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 131, § 3º, tem-se a atribuição expressa da representação da Dívida Ativa de natureza tributária da União à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Art. 131, § 3º. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

A Lei nº 4.320, de 1964, no artigo 39, § 2º, define a Dívida Ativa Tributária e a Dívida Ativa Não-Tributária.

Art. 39. § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais

A Lei nº 6.830, de 1980, que trata da execução judicial para cobrança da Dívida Ativa das Fazendas Públicas, conceitua de forma mais ampla a dívida tributária e não tributária, conforme se constata do art. Art. 2º, § 1º e § 2º:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 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.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

A Dívida Ativa tributária encontra-se regulada também no Código Tributário Nacional, Lei nº 5172 de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Define, em seu artigo 201, a Dívida Ativa Tributária:

Art. 201. Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.



Assim, Dívida Ativa são os créditos tributários não adimplidos pelo contribuinte no prazo determinado, inscritos regularmente pela autoridade competente. O crédito inscrito em Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, nos termos do art. 204 do CTN.

Em resumo, dívida certa é dívida existente. Já a liquidez, se refere à determinação do objeto da obrigação, ou seja, à quantia exigida. Cujo valor está perfeitamente calculado.

Segundo o professor Eduardo Sabbag (2009, p. 859):

A inscrição do crédito em Dívida Ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto, ou não excluído poderá como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em Dívida Ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exequibilidade à relação jurídico-tributária. Portanto, a Dívida Ativa pode ser definida como crédito tributário inscrito.

Assim, para que haja a inscrição em Dívida Ativa é imprescindível a existência de um crédito devidamente constituído e não pago pelo contribuinte.

O ato de inscrição em Dívida Ativa conforme disposto no 2º, § 3º da Lei no 6.830, de 1980 é "*o ato de controle administrativo da legalidade*", que será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito. Assim, a primeira tarefa do órgão competente incumbido de proceder à inscrição é o exame de todos os pressupostos para a constituição regular e válida do crédito a ser inscrito.

Por regular inscrição, Cláudio Carneiro (2010, p. 311) entende que:

Somente será aquela que observar a legislação tributária, ou seja, aquela que for fruto de um processo administrativo regular em que restou assegurado o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal ou pela entrega da declaração de débito do contribuinte na forma do art. 147 do CTN.

O grande objetivo da inscrição de um crédito tributário em Dívida Ativa é exatamente extrair o título executivo que vai aparelhar à ação de execução a ser ajuizada pelo Estado na busca de satisfação de seu direito. A certidão extraída da inscrição é um ato meramente declaratório, onde a Fazenda Pública, unilateralmente, declara que alguém deve.



Desta forma, é imperioso destacar as palavras de Aliomar Baleeiro (2003, p. 1010): "É imprescindível o prévio procedimento administrativo contencioso, no qual o sujeito passivo tenha a oportunidade de impugnar e questionar a pretensão fazendária." Se no ato anterior à inscrição em Dívida Ativa, que é o lançamento, não tiver sido oferecido a oportunidade do contribuinte se defender, do lançamento efetuado, e ocorrer posteriormente a inscrição em Dívida Ativa, será flagrante o cerceamento de ampla defesa, configurando violação ao princípio do devido processo legal.

Ou seja, inscrição em Dívida Ativa, de crédito não lançado, sem prévio direito à impugnação é nula de pleno direito, podendo o sujeito passivo opor exceção de pré-executividade em juízo, com base em título nulo. Pois, a impugnação do lançamento em sede administrativa é suporte básico para formação do título executivo extrajudicial.

Não pode a Fazenda produzir um título executivo, instaurar um procedimento executivo e utilizar medidas restritivas de direito simplesmente com base nas declarações do contribuinte, visto que sempre há a possibilidade de erro. Considera-se que raramente o contribuinte domina a matéria tributária, demasiadamente extensa. Nesse sentido, vale à pena lembrar-se das palavras de Roque Antônio Carraza (1998, p. 279) em defesa da garantia dos contribuintes em face do poder de atuação da Fazenda:

As várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública há de corresponder à garantia dos direitos de cada contribuinte. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesse dos indivíduos.

Tem-se, portanto, que mesmo num procedimento administrativo-tributário, como é a fase de lançamento, a ampla defesa deve ser amplamente assegurada, de acordo com a previsão da lei, sendo assegurado em todas as fases dos procedimentos o devido processo legal, sob pena de irremissível inconstitucionalidade. É importante ressaltar os dizeres de Cleide Previtalli Cais (2010, p.90) em relação à garantia do devido processo legal em matéria tributária:

Em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade tributária cria limitações patrimoniais, impondo-se a



---

observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados.

Conforme visto, a notificação do lançamento tributário é sempre necessária, inclusive em relação aos créditos sujeitos à homologação. Somente após a notificação é que a pretensão da Fazenda torna-se exigível, e após o lançamento, depois de oportunizado a ampla defesa e o contraditório, é que poderá a Fazenda valer-se dos meios judiciais para deduzir sua pretensão. Desta forma, será garantido o devido processo legal em sua feição processual, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

Sabe-se que há um grande interesse da parte da Fazenda em arrecadar os tributos de maneira mais simples e segura, no entanto, deve-se observar que, aquilo que está previsto na Constituição, que é o nosso diploma legal máximo, deve ser honestamente observado. Conforme as palavras de Roque Antônio Carraza (1998, p. 28), "a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas".

## CONCLUSÃO

O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, estabelece que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. A garantia do princípio em destaque, em sua feição processual, exige a oportunização do contraditório e da ampla defesa, e a observância de tais princípios está estendida a todos os "acusados em geral, tanto na esfera administrativa como na judicial".

Desta forma, não pode a Administração Fazendária utilizar-se de medidas restritivas de direitos gravosas, sem antes oportunizar ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, princípio basilar que tem como escopo proteger o cidadão contra as arbitrariedades, inclusive impostas pelo próprio Estado.

Nos casos de lançamento por homologação sabe-se que o sujeito passivo não pratica *lançamento*, apenas presta um dever de colaboração com a Administração, que homologará os atos efetuados pelo contribuinte de acordo com o art. 150 ou, se for preciso, em caso de omissão, aplicará o art. 149, V, do CTN.



Quanto à necessidade de notificar o contribuinte antes de inscrevê-lo em Dívida Ativa, nos casos dos créditos declarados e não pagos, embora o STJ tenha consolidado entendimento contrário, entendemos que o sujeito passivo deve ser notificado, pois a falta de notificação fere o princípio do devido processo legal, suprimindo ao contribuinte o direito de defender-se de eventuais erros em suas declarações. Assim, a notificação deverá ser na forma do art. 149, V, onde será oportunizado ao contribuinte o direito de apresentar suas razões e justificar a sua omissão.

O devido processo legal tributário vai se firmando, deste modo, na esfera administrativa, fortalecendo o processo administrativo e o respeito ao contribuinte, que é administrado e que é cidadão. À medida que as garantias constitucionais processuais forem sendo preservadas nas instâncias administrativas, é o próprio Estado Democrático de Direito que estará adquirindo forças.

## **REGISTRATION IN ACTIVE DEBT, BLAST-OFF TAX AND THE DUE PROCESS OF LAW**

### **ABSTRACT**

This is an analysis of the inscription in the active debt claims, from credits subject to approval which, though stated by the taxpayer, have not been not paid. The understanding of the Superior Court of Justice is that there is no need for notification, since the taxpayer already has knowledge of the debt, and there has already been admittance, of the debt. However, the question of this paper is: the due legal process is being guaranteed in the face of this positioning? If the taxpayer declares a credit, and subsequently verifies that it was done wrongly, either by lack of technical knowledge or for finding it undue, will he not have it the right to comprehensive defence and adversary system? This way, it is a guarantee of the principles of the process approach to administrative and judicial tax; source of credit and the moment of his chargeability and, finally, the act of registration in active debt as a control of legality, which serves to verify the release (the previous act) has fulfilled all requirements for making the credit due. Therefore, noting that the entire administrative procedure was done correctly to provide the contradictory face of pretence treasury policies, we can say that the credit is ready to be entered in the active debt. However, it was found that it was not regularly registered, the certificate shall be null and void as of right. The taxpayer may paralyze the execution based on null title.

**KEY-WORDS:** Due Legal Process; Active Debt; Tax Credit



## REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 7ªed. Rev. e Ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- CARNEIRO, Cláudio, **Manual de Direito Tributário**. 3ªed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, (provas e concursos).
- CARRAZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COSTA, Luciana Rosa da Fonseca. **O Processo Administrativo Fiscal como Equilíbrio da Relação Jurídico Tributária**. Disponível em: <<http://www.revistadir.mcampos.br/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/lucianarosadafonsecacosta.pdf>> Acesso em: 15.10.2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no Artigo 150 do CTN**. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>> Acesso em: 10.10.2011.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 11ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.
- PAULSEN, Leandro. Texto: **Crédito Tributário: Da Noção de Lançamento à da Formalização**. Disponível em: <[www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalle.asp?ID=5](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalle.asp?ID=5)> Acesso em: 15.10.2011.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 2ªed. Rev. e Ampl. São Paulo: M. Limonad, 2001.
- XAVIER, Alberto, **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Editora Forense Jurídica, 1997.