

CURSO DE DIREITO

Alessandra Käfender Dienstmann

**ANALISE TEÓRICA E JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICABILIDADE DOS
DISPOSITIVOS LEGAIS DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**

Santa Cruz do Sul
2015

Alessandra Käfender Dienstmann

**ANALISE TEÓRICA E JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICABILIDADE DOS
DISPOSITIVOS LEGAIS DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso,
modalidade monografia, apresentado ao
Curso de Direito da Universidade de Santa
Cruz do Sul, UNISC, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Prof^ª. MS.Tatiane Kipper
Orientadora

Santa Cruz do Sul
2015

TERMO DE ENCAMINHAMENTO DO TRABALHO DE CURSO PARA A BANCA

Com o objetivo de atender o disposto nos Artigos 20, 21, 22 e 23 e seus incisos, do Regulamento do Trabalho de Curso do Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC – considero o Trabalho de Curso, modalidade monografia, da acadêmica Alessandra Kafender Dienstmann adequado para ser inserido na pauta semestral de apresentações de TCs do Curso de Direito.

Santa Cruz do Sul, 03 de junho de 2015.

Prof^a. Ms. Tatiane Kipper
Orientadora

À minha persistência.

No cerne da disciplina que estude a fenomenologia jurídica das lides de natureza tributária residem inumeráveis indagações, não meramente pragmáticas (igualmente incontáveis), mas, e aí se situam nossas principais atenções, questões de ordem fundamental, questões de princípios, de disciplina científica.

(MARINS, J. Direito Processual Tributário Brasileiro)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus.

Agradeço à Ms. Tatiane Kipper pela orientação, paciência e oportunidade.

Agradeço ao Ms. Renato Nunes pela imprescindível colaboração estrutural do presente trabalho.

Tenho que agradecer a meus pais, minha irmã e meu marido.

RESUMO

O presente trabalho de monografia tem como tema a análise teórica e jurisprudencial acerca dos requisitos legais da Certidão de Dívida Ativa, justamente com o objetivo de verificar o tratamento conferido pela doutrina e jurisprudência no que tange à aplicabilidade daqueles no processo de Execução Fiscal. O estudo se justifica pelo fato da necessidade não apenas jurídica, mas também social, de impor limites ao poder Fiscal do Estado, de forma a proteger o cidadão, e, ao mesmo tempo, averiguar acerca da importância do estabelecimento de regras claras para que a satisfação seja atingida na cobrança do crédito tributário. Para tanto, utilizou-se o método de pesquisa hipotético dedutivo e a técnica da revisão bibliográfica, obtendo-se resultados parciais, quando se observa que a legislação tributária aperfeiçoa uma estrutura vinculada bem delineada com parâmetros legais, doutrinários e jurídicos vigentes, atuantes e efetivos em relação a Administração Tributária.

Palavras chaves: certidão; dívida ativa; requisitos legais.

ABSTRACT

This monograph work is subject to theoretical analysis and case law about the legal requirements of Outstanding Debt Certificate, precisely in order to check the treatment determined by doctrine and jurisprudence regarding the applicability of those in the Tax Foreclosure process. The study is justified because of the need not only legal but also social, to impose limits on the fiscal power of the state in order to protect the citizen, and at the same time, find out about the importance of establishing clear rules for the satisfaction is reached in the collection of the tax credit. For this, we used the method of deductive hypothetical research and the technique of the literature review, obtaining partial results, when one observes that the tax legislation perfect well-designed structure linked to legal, doctrinal and legal force, active and effective parameters relative to Tax Administration.

Key words: certificate; outstanding debt; legal requirements

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: SUA IMPORTÂNCIA E FUNÇÕES	12
2.1	Do nascimento da obrigação tributária	14
2.2	Da fiscalização pela Administração Tributária	24
2.3	Do procedimento da fiscalização.....	27
3	A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: CONCEITO E REQUISITOS.....	36
3.1	A emissão de certidões pela Fazenda Pública	36
3.2	Da inscrição em dívida ativa	41
3.3	Requisitos para formação da certidão de dívida ativa.....	47
3.4	Do alcance e significado da certidão de dívida ativa.....	51
4	DA (IM) POSSIBILIDADE DE ANULAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FALTA DE REQUISITOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	54
4.1	Da anulação da Certidão de Dívida Ativa: Cabimento ou Impossibilidade?	55
4.2	Noções sobre execução fiscal	58
4.3	Análises dos julgamentos dos Tribunais.....	64
5	CONCLUSÃO	69
	REFERÊNCIAS.....	72

1 INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro, enquanto nação que busca o desenvolvimento de seu povo, estrutura-se a fim de disponibilizar dos serviços voltados a atender às necessidades sociais. Faz isso através das competências que têm. Dentre estas se destaca a Administração Tributária.

Nesse sentido, evidenciando-se a necessidade de obtenção de recursos para gerir os diversos gastos públicos, resalta-se as receitas tributárias. Ademais, em razão da importância destas últimas é que as mesmas foram destacadas na atividade financeira do Estado, sendo reguladas em um ramo próprio, qual seja, pelo Direito Tributário

Portanto, o Poder Público busca concretizar a Administração Tributária a fim de obter receita, detendo, para tanto, a capacidade de instituir, cobrar e arrecadar tributos do sujeito passivo.

Nesta seara impositiva de cobrança de valores, mesmo alicerçada na compulsoriedade e na legalidade, nem sempre o sujeito passivo irá adimplir suas obrigações fiscais, provocando a reação do Poder Público no sentido de buscar seu crédito constituído.

Assim, a Fazenda Pública é revestida do poder de inscrever em dívida ativa o crédito tributário devido e devedor e disso extrair certidão de dívida ativa, na busca de mover contra o sujeito passivo a necessária ação de execução fiscal com o fim do adimplemento da sua obrigação tributária.

Por isso, a presente monografia tem a pretensão de discorrer sobre a análise teórica e jurisprudencial acerca da aplicabilidade dos dispositivos legais da certidão de dívida ativa.

E, na busca de atingir tais objetivos se faz imperiosa uma análise sobre a fiscalização, inscrição em dívida ativa bem como sobre o tratamento conferido pelos Tribunais no que tange aos requisitos legais para emissão da certidão.

Assim, este estudo como objetivo geral analisar os requisitos legais da Certidão de Dívida Ativa e as consequências de sua inobservância quando da propositura da ação de execução fiscal.

A justificativa do estudo reside no fato de ser a execução fiscal o meio coercitivo através do qual a Fazenda Pública cobra seus créditos perante o sujeito passivo. Dessa forma, importa ao meio acadêmico, jurídico e social a discussão

acerca dos requisitos legais da certidão de dívida ativa que institui aquele processo, com o fim de verificar quais os direitos que estão sendo assegurados aos sujeitos do litígio, bem como a observância de regras para a satisfação do crédito pelo Poder Público.

Para tanto, a monografia foi dividida em três capítulos, quais sejam, da Administração Tributária, sua importância e funções, a certidão de dívida ativa, conceito e requisitos, e por fim o da impossibilidade ou não de anulação da execução fiscal por falta de requisitos da certidão de dívida ativa.

No primeiro capítulo, portanto, perquiriu-se acerca da administração tributária, sua importância e funções, falando sobre a fiscalização e transcorrendo-se sobre a certidão negativa de débito enquanto reflexo do inadimplemento fiscal do sujeito passivo. Com isso, quis se traçar, mesmo que em linhas gerais, a compreensão sobre quem é o órgão estatal que gere a máquina pública e como a legislação lhe permite desenvolver seu miste.

No capítulo dois, analisou-se a certidão de dívida ativa, seu conceito e requisitos, de forma a verificar o que deve ser observado quando da sua emissão, bem como apontar o alcance e as consequências para o sujeito passivo.

Por fim, em um último capítulo abordou-se a questão da possibilidade ou não da anulação da execução fiscal quando da falta de algum dos requisitos da certidão de dívida ativa. Nesse sentido, foi necessário averiguar noções sobre execução fiscal, bem como julgamentos dos tribunais para observar qual o entendimento destes no que tange ao tema.

Para tanto, como método a utilizado para o desenvolvimento da presente pesquisa tem-se o hipotético dedutivo, sendo construídas hipóteses ao assunto, com a utilização da técnica de revisão bibliográfica através de conteúdo de livros, além de pesquisa na internet de jurisprudências e legislação.

2 DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: SUA IMPORTÂNCIA E FUNÇÕES

De início, pode-se dizer que a importância da Administração Tributária encontra-se no poder que este órgão possui para fazer valer seu papel vinculado de cobrador dos tributos dos sujeitos passivos. No entanto, tais funções são restritas e encontram limitações, no sentido de também serem assegurados aos devedores alguns direitos na relação jurídica tributária.

Assim, Administração Tributária pode ser conceituada como as atividades desenvolvidas pelo Estado na área de arrecadação de tributos, que visam o cumprimento das obrigações tributárias legisladas. (SABBAG, 2012).

Sendo a atividade tributária um poder-dever do Estado, deverá esta se orientar pelos valores da razoabilidade e da proporcionalidade, afim de, facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

Estes valores são escalonados em hierarquia, de forma que uma norma desencadeia em outra, com o estabelecimento de princípios maiores, que acabam por ditar e subordinar princípios menores. Nesse sentido Melo (2012, p. 13) expõe::

a Constituição Federal estabelece um sistema escalonado de normas, representado por uma autêntica pirâmide jurídica que, visualizada de baixo para cima, compreende num patamar inicial o seu próprio alicerce, denominado "princípios" [...] (Grifos originais.)

Princípios alicerçam um sistema normativo, afim de compor o princípio lógico racional a ser aplicado com base em sua compreensão. Assim, em termos de Administração Tributária possuem destaque os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, vedação de confisco, dentre outros. (MELO, 2012).

Ao tratar do princípio da legalidade, princípio maior, se estará tratando dos valores de certeza e segurança jurídica, e também do princípio da tipicidade, pois sua base constitucional é o artigo 5º, II que diz: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." (MELO, 2012).

Em razão do princípio da anterioridade o contribuinte tem conhecimento do quanto deve ao Fisco antes de ser cobrado por ele, e também é aparado pela segurança jurídica conforme a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXVI que diz: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa

julgada”. Compete esclarecer que a natureza do tributo é que determinará o prazo da publicação, a vigência da alíquota majorada, mas que em alguns casos, como o imposto de importação, poderá ser cobrado no mesmo dia. (Melo, 2012).

A definir o princípio da irretroatividade, se verifica a vedação de que uma com vigência e eficácia posterior ao fato gerador seja aplicada. É nesta perspectiva que Melo (2012, p. 29) descreve:

a lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar, onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de permitir a segurança jurídica e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses. Melo (2012, p.29)

Falar em igualdade de natureza formal – lei geral e abstrata - é tratar do princípio da isonomia, cujo preceito maior está no caput do artigo 5º da Constituição Federal que diz serem todos iguais perante a lei, e Melo (2012, p.29) assim o diz:

a lei deve reger com iguais disposição os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situação que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades.

A natureza do fato gerador e seus reflexos são a base para a análise do princípio da vedação do confisco, pois a capacidade de gerar riquezas é levada em conta para auferir o percentual de tributo sobre o bem, distinção esta que se vê entre a prestação de serviço e a propriedade imobiliária de um bem destinado à residência. O amparo legal a este princípio encontra-se na Constituição Federal no artigo 150, inciso IV, que veda o confisco. (MELO, 2012)

Por sua vez, a Administração Tributária está amparada pela Constituição Federal Brasileira, em seu artigo 37, inciso XXII, que diz ser a Administração Tributária dos entes federados essencialmente atividades do Estado, devendo tal atividade ser exercida por servidores de carreira específica, a fim de evitar pressões no desempenho da função, cujos resultados que são buscados referem-se à arrecadação dos tributos e ao controle fiscal. Neste sentido, esclarece Harada (2014, p. 601):

[...] administração tributária é atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as

certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

A importância de tal previsão reside no fato de que, para a Fazenda Pública “[...] a receita tributária representa a maior fonte regular de receita pública [...]” (Harada, 2014, p.601). Isso acaba por acarretar a expedição de leis, atos normativos, instruções, decretos, portarias, ordens de serviço, comunicados, dentre outros, “[...] que passam a integrar a legislação tributária voltada para a fiscalização e arrecadação [...]” (HARADA, 2014, p.601)

A vinculação do desempenho da atividade tributária do Estado importa no desempenho adequado das funções da Administração Tributária, sendo esta de vital importância, uma vez que compõem a estrutura que possibilita a existência do próprio Estado e seu funcionamento. Assim sendo, cabe transcorrer sucintamente sobre as funções da administração tributária conforme é feito a seguir, iniciando o estudo acerca do que origina tal função, ou seja, o nascimento da obrigação tributária que vincula o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao sujeito ativo.

2.1 Do nascimento da obrigação tributária

Para tratar das funções da Administração Tributária pertinente é explicar o sentido desta palavra, qual seja, a incumbência da obrigação de um dever de exercício de um cargo, com uma missão que busca um determinado fim, utilidade ou serventia que lhe fornece as razões de ser. (WIKIPÉDIA)

Assim, as funções da Administração Tributária podem ser entendidas como as atividades desenvolvidas pela autoridade fiscal a fim de orientar o contribuinte em seu agir tributário, para que sejam atingidas as metas obrigacionais estipuladas pela legislação pátria.

Neste sentido, afim de bem tratar das funções da Administração Tributária seguem conceitos gerais dos sujeitos que são atingidos nesta relação jurídica, além de apontar suas obrigações.

O termo sujeito passivo é utilizado para qualificar a definição de contribuinte ou responsável tributário.

Sujeito passivo é a pessoa natural ou a pessoa jurídica, que estiver obrigada ao pagamento do tributo ou o cumprimento de penalidade imposta pelo inadimplemento da obrigação. (MACHADO, 2011)

Para Sabbag (2012, p. 686) sujeito passivo é definido como:

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois ao lado devedor da relação intersubjetiva, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Já o sujeito ativo é o ente político com capacidade constitucional de impor a cobrança de tributo ao sujeito passivo. Para Sabbag (2012, p.682) sujeito ativo é o “[...] lado credor da relação intersubjetiva tributária, representada pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos.”

É de se destacar que no pólo ativo não se pode falar em solidariedade, uma vez que esta implica em bitributação. Ou seja, solidariedade em matéria tributária existe apenas no pólo passivo, conforme se verifica. O benefício de ordem não se aplica, uma vez que poderá o Fisco escolher de qual dos solidários devedores irá cobrar o débito integralmente, pois quando um faz o pagamento do tributo se aproveita a todos. (SABBAG, 2012).

Já, contribuinte é definido pelo artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, que diz: “contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.” (SABBAG, 2012).

Responsável tributário está disciplinado pelo mesmo artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, porém vem expresso no seu inciso II, com a seguinte redação: “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (SABBAG, 2012).

Responsabilidade tributária, portanto, é dever imposto pela norma jurídica a fim impor a alguém o dever de pagamento de um tributo, que de forma direta não produziu o fato gerador, mas que por fato superveniente torna-se responsável tributário, conforme aponta Harada (2014, p. 546):

[...] a responsabilidade tributária consiste no dever do contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar [...]. Porém no Código Tributário Nacional, em seu art. 128 ss, refere-se à responsabilidade em seu específico, ou seja, no sentido de atribuir, legalmente, a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma impositiva, o dever de efetuar a prestação. (Grifos originais.)

Em referência à responsabilidade do adquirente de bens imóveis o artigo 130

do Código Tributário é que disciplina “[...] os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis [...]” e, além disso, também são de responsabilidade do adquirente os créditos tributários “[...] relativos a taxas pela prestação de serviço referente a tais bens, ou a contribuições de melhorias, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título prova de sua quitação.” (ALEXANDRE, 2011, p.334).

No que tange ao artigo 130 do Código Tributário Nacional referido, é de sedestacar algumas considerações. Primeiro, o mesmo abrange os casos de responsabilidade no que se refere aos bens imóveis. Porém, há exceções a esta regra, quando houver a prova de quitação do tributo, através da certidão negativa de débitos fiscais. Além disso, também não haverá responsabilidade quando o imóvel for adquirido através de arrematação em hasta pública, de forma que o adquirente passa a ter o bem livre de quaisquer ônus. (ALEXANDRE, 2011).

Aos casos de responsabilidade do adquirente ou remetente – cônjuge, ascendente ou que adquirirem em hasta pública bens móveis, será aplicada a regra do artigo 131 do Código Tributário Nacional. A diferença reside em relação à disposição anterior, no fato de que para os móveis não haver previsão de exceção quando houver prova da quitação de tributos e arrematação em hasta pública. Ademais, a tradição, ou entrega da coisa é que determina a transferência da propriedade. (ALEXANDRE, 2011).

Para a responsabilidade na sucessão *causa mortis*, o artigo 131 do Código Tributário Nacional, prevê que ocorre a transferência do patrimônio do *de cuius* concomitantemente com sua morte, cuja formalização se dá através do inventário que vem a partilhar os bens por ventura existentes. (ALEXANDRE, 2011).

Dentro do lapso de tempo da entre a morte e a transferência da propriedade modificam-se os responsáveis tributários, pois que, até a morte erra competente o *de cuius*, da morte até a partilha ou adjudicação responde o espólio, e, após a partilha ou adjudicação dos bens corresponde ao meeiro ou o sucessor. Assim destaca Alexandre (2011, p.338):

Com a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, a responsabilidade por todo o período passado (respeitado o prazo decadencial) passa a ser dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação. (CTN, art. 13,1II). (Grifos originais.)

Há, ainda, a constituição de sujeito passivo pelos casos de fusão, cisão, transformação ou incorporação de empresas que transferem consigo todos os direitos e obrigações já existentes nas empresas de onde se originam para a nova que surge ou em que se transforma, consoante a previsão do artigo 132, do Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2011).

Isto, também se aplica às pessoas jurídicas de direito privado na permanência das atividades por sócio remanescente ou seu espólio, continuando a mesma razão social ou firma individual. (Art.132, parágrafo único, Código Tributário Nacional). (MACHADO, 2011).

Há, ainda a responsabilidade por sucessão comercial, conforme disposição no artigo 133 do Código Tributário Nacional, quando pessoa natural ou jurídica de direito privado adquirir, a qualquer título, fundo de comércio, estabelecimento comercial, industrial ou profissional, permanecendo na mesma exploração comercial, continuando com a mesma razão social ou mesmo nome individual, de forma que responderá pelos tributos do fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, sendo que dará da seguinte maneira:

- I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
- II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Na inteligência do mesmo artigo há a previsão de casos em não será aplicada a responsabilidade tributária ao adquirente, que conforme Harada (2014, p.552) explica “[...] é a manutenção da unidade produtiva sob dificuldade econômica-financeira, atenta à finalidade social da empresa, de sorte a não interromper a atividade produtiva, assegurar o emprego e acautelar os interesses dos credores [...]”, conforme dispõem:

- § 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
- I – em processo de falência;
 - II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Art. 133 do Código Tributário Nacional)

Objetiva-se de “[...] prevenir fraudes na sucessão empresarial, com o fito de apenas livrar-se o sucessor dos encargos tributários da sucedida [...]” (Harada,

2014, p.552) o parágrafo subsequente do mencionado artigo aponta os casos em que não se aplica o disposto no parágrafo anterior, qual seja é que o parágrafo subsequente do mencionado artigo aponta os casos em que não se aplica o disposto no parágrafo anterior, quais sejam:

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
 I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
 II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
 III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
 § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Grifos originais.)
 (Art. 133 do Código Tributário Nacional)

Nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional estão estabelecidos os casos de responsabilidades de terceiros. De acordo com o primeiro dispositivo legal, haverá a transferência do encargo quando o contribuinte estiver impossibilitado de cumprir suas obrigações. Assim, serão chamados: os pais, quando o devedor for o filho; tutores ou curadores quando ao tributo competente aos tutelados e curatelados; administradores de bens de terceiros, quando devedor estes; o inventariante do espólio; o síndico e o comissário dos tributos devidos pela massa falida ou concordatário; os serventuários de ofício como oficiais de cartórios por atos feitos perante eles; e, os sócios de pessoas em liquidação. Ao que Harada (2014, p.553) diz:

O certo é que a norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido, cabe referir que os menores ou incapazes são contribuintes na aquisição de bens, sendo que seus pais, tutores ou curadores são os responsáveis tributários que possuem o dever de recolher o tributo, caso não haja possibilidade de recolher os primeiros. (SABBAG, 2012).

Em que pese haver a responsabilidade do sócio administrador Sabbag (2012,

p.690) expõem que “[...] **os diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigação tributária resultantes de infração de lei.**” (Grifos originais.). Isso se dá através do instituto jurídico da despersonalização da pessoa jurídica, qual seja, a confusão entre a pessoa jurídica e física, em razão de dolo ou culpa, quando ocorre desvio financeiro da pessoa tributante para a pessoa física ao invés do pagamento dos tributos devidos ao Fisco, em razão do desempenho do cargo que ocupa. (SABBAG, 2012):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL)

Assim a responsabilidade do terceiro nestes casos é dita pessoal, não sendo nem subsidiária e nem solidária. Portanto, somente este responde por ela, quando houver praticado um ato infringindo a lei ou para o qual não possuía poderes no contrato social, no estatuto ou na lei. Neste sentido:

Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte ao terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente se dá em situações nas quais o representante ou administrador é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador. (AMARO, 2014, p.354)

Em termos de responsabilidade por substituição, amparada pelo artigo 150, parágrafo sétimo da Constituição Federal, pode-se dizer que a mesma pode ocorrer de forma progressiva ou regressiva. Ainda, como exemplo de substituto tributário pode ser citado o caso do imposto de renda. Cujo exemplo é o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR), cobrado do contribuinte que auferir renda, mas que a lei, em alguns casos, determina o recolhimento pela fonte pagadora do imposto. Em outras palavras, a lei impõe ao responsável, tributário que faça o pagamento diretamente à Fazenda Pública, devendo este descontar do montante devido ao contribuinte o percentual referente ao imposto que deverá repassar diretamente ao Fisco. (ALEXANDRE, 2011).

Cabe esclarece que conforme parágrafo único do artigo 134 do Código Tributário Nacional, as penalidade que podem ser atribuídas aos sujeitos dos incisos deste artigo, acima nominados, que não cumprirem a obrigação tributária, somente poderá ser de caráter moratório, qual seja, por atraso no pagamento, pois “[...] a rigor, sua responsabilidade é sempre subsidiária (e não solidária), pois a solidariedade não comporta benefício de ordem.” (Grifos originais). (DIFINI, 2008, p. 215). Neste sentido:

O responsável tributário só responde pelas primeiras (multas de mora). Pelas multas penais (por infração tributária) só responde o contribuinte, porque a responsabilidade por infrações não se estendem além da pessoa do agente. (DIFINI, 2008, p.216).

Assim, para a lei tornar alguém responsável algum vínculo existe com o sujeito passivo que torna possível o recolhimento do tributo, pois que, compete observar que não deve haver ônus patrimonial a este, pois “[...] o responsável só responde por tributos impagos em razão de atos em que interveio ou omissões de que foi responsável.” (DIFINI, 2008, p.215). O que é disposto por Amaro:

Observe-se que não basta mero vínculo decorrente da relação de tutela, inventariança etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que ele tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta com os atos em que tenha intervindo ou com as comissões pelas quais for responsável. (AMARO, 2014, p.352)

Pertinente é esclarecer, conforme o artigo 126 do Código Tributário Nacional, que a capacidade civil não é requisito para capacidade tributária passiva, pois que, o fato gerador vincula contribuinte ou responsável tributário, e não o capaz civilmente. Afim de bem compreender este conceito cabe ler o mencionado artigo que diz.

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I - da capacidade civil das pessoas naturais;
II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

No que tange à competência tributária, ou seja, a previsão conferida em favor das pessoas jurídicas de direito público para instituírem os tributos, é de se destacar que é indelegável “[...] mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de

direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência [...]” (SCHOUERI, 2011, p. 235).

No entanto, é de se frisar, que a competência para instituir não poderá ser delegada, mas a atividade administrativa de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, esta sim poderá ser atribuída a outras pessoas jurídicas de direito público, sendo revogável a qualquer tempo por ato unilateral de quem a emanou, observado o disposto na Constituição Federal. (SCHOUERI, 2011). Complementando a idéia:

[...] a ausência de hierarquia entre elas [União, Estados e Municípios] fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico [...] (Grifos próprios.) (HARADA, 2014, p.388).

Limita-se esta competência tributária quando se deve observar as vedações referentes: à capacidade de instituir ou majorar dos tributos; aplicação da lei posterior ao exercício financeiro que corresponda o imposto patrimonial e a renda; limitar o tráfego de pessoas ou mercadorias através das alíquotas dos tributos interestaduais ou municipais. (SCHOUERI, 2011).

Às chamadas imunidades, através da proibição de cobrança dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços de um ente a outro, dos templos de qualquer natureza, dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, bem como do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros. Observa-se, contudo, que não se aplica o presente dispositivo aos casos em que houver retenção na fonte, pois que, continuam por eles responsáveis, não sendo possível estarem dispensados de praticar atos previstos na lei. (SCHOUERI, 2011). Cita-se como exemplo à seguinte transcrição.

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, *ispo facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada. (Grifos originais.) (HARADA, 2014, p.389)

“Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar [...]”, (CARRAZZA, 2011,

p.937), portanto, a capacidade de isenção da pessoa jurídica de direito público terá que observar a competência desta na matéria tratada.

Os artigos 5º, inciso II e 150, I, da Constituição Federal, são destaques quando se tratam das isenções, pois que, garantem que a obrigação de fazer ou deixar de fazer só pode ser obstada por lei, e, que exige lei para aumentar ou instituir tributos. Ambos são preceitos submetidos ao princípio da legalidade. (CARRAZZA, 2011).

As remissões são acolhidas pelo artigo 172 do Código Tributário Nacional que diz: “a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário [...]”, não gerando direito adquirido, tendo como incisos, do dito artigo, os abaixo reproduzidos:

- I - à situação econômica do sujeito passivo
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. (MARINS, 2014).

No que se refere à prescrição, a interrupção da prescrição em benefício ou prejuízo dos co-devedores estender-se a todos, “[...] **havendo interrupção a favor de um, beneficia-se a todos; havendo interrupção contra um, prejudica-se a todos** [...]” (Sabbag, 2012, p.685). O artigo 174, do Código Tributário Nacional, dispõe prescrever em cinco anos, da constituição definitiva do crédito tributário, o direito para ação de cobrança, cuja prescrição se interrompe por: fundamento despacho do juiz mandando citar da execução fiscal; havendo protesto judicial; por ato judicial que constitua em mora o devedor; e, por qualquer ato inequívoco que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

Na referência à definição do que seja fato gerador cabe mencionar o artigo 114 do Código Tributário Nacional: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, assim sendo, é a ação ou omissão prescrita em lei como suficiente a causar a incidência da cobrança do tributo. (MELO, 2012).

O fato gerador da obrigação tributária só ocorre quando seus indispensáveis pressupostos, previstos em lei, tenham se verificado de modo real e concreto, pelo denominado fenômeno da subsunção. Para que possa ter nascimento o tributo é necessária a previsão de diversos requisitos

indicados na lei, compreendendo a figura da “hipótese de incidência” tributária. (MELO, 2012, p.259)

Em termo de classificação do fato gerador Difini (2008), apresenta os: instantâneos “[...] aqueles que se completam numa só unidade de tempo ou em curto intervalo de tempo [...]”, sendo portanto apenas um fato capaz de ser impositivo, cujo exemplo é o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS; e, complexos “[...] aquele cuja formação se completa durante determinado período de tempo [...]”, qual seja o momento de sua realização se propagará no tempo, sendo exemplo o imposto de renda e proventos de qualquer natureza – IR. (DIFINI, 2008, p.198).

Praticado o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Em termos de classificação das obrigações, o artigo 113 do Código Tributário Nacional estabelece as obrigações principais, constituídas no pagamento de tributo ou multa, e acessórias, que são as obrigações de fazer ou não fazer. (HARADA, 2014).

Nascida a obrigação tributária e não adimplido o débito pelo sujeito passivo, o qual pode ser, conforme visto, o contribuinte ou o responsável tributário, cabe transcorrer acerca das funções da administração tributária, justamente com o fim de satisfazer o crédito do sujeito ativo.

Em termos, de definição das funções da administração tributária, Sabbag (2012, p.913) consegue bem resumir o tópico quando expõem que para:

[...] o Poder Público em seu mister tributacional, de retirada compulsória de valores daqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, não de existir garantias de uma salutar arrecadação que tangencie (I) os procedimentos fiscalizatórios adequados, (II) a cobrança judicial dos impostos tributários inscritos em dívida ativas e, (III) finalmente, as medidas de controle e verificação de regularidade fiscal [...]

Portanto, pode-se dizer que as principais funções da Administração Tributária são a fiscalização, a arrecadação e também as informações econômico-fiscais, sendo que uma depende da outra, desencadeadas em subsequência, e, ainda depende da competência do agente fiscal, tudo pautado na legislação vigente. (SABBAG, 2012)

Dentre as funções da administração tributária, qual seja o gerir e ordenar os atos do poder público no que pese a matéria de arrecadar tributos, destaca-se a fiscalização.

2.2 Da fiscalização pela Administração Tributária

A atividade do governo de obter renda pela imposição de carga tributária ao contribuinte está entre as tarefas mais difíceis da Administração Pública, pois além de ser atividade antipática, só é cumprida enquanto obrigação impositiva. Isto motiva a necessidade do Poder Público promover o cumprimento da obrigação tributária através da fiscalização:

A fiscalização constitui um autêntico poder-dever cometido às Fazendas, prestigiando os superiores princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e da indisponibilidade dos créditos tributários. (MELO, 2012, p.444).

Cabe à legislação tributária, conforme a natureza do tributo, “[...] tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização e sua aplicação [...]” (MELO, 2012, p.444). Nesse sentido:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão editar sua própria legislação, disciplinando as competências das autoridades para o exercício da atividade tributária, especificando as mais variadas funções, a saber: a) fiscalização e cobrança dos créditos tributários; b) julgamento dos litígios instaurados em razão de lançamentos; c) restituição e compensação de tributos; d) consultoria; e) planejamento. (MELO, 2014, p.444)

Esta fiscalização pode ser definida como a atividade da autoridade administrativa fiscal que busca aperfeiçoar a tributação determinada pela legislação, confirmando ou não, a arrecadação dos créditos tributários pagos ou cobrados coercitivamente, cuja verificação se dá através da emissão de certidões que expressam a situação fiscal do sujeito passivo. (SABBAG, 2012)

Quanto aos princípios, que gravitam em torno da fiscalização, bem escreve Melo (2014, p.446):

A Administração Tributária deverá obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, e eficiência (art. 37 da Constituição Federal), não havendo margem de dúvida de que não basta ser observados os requisitos formais e materiais dos atos administrativos para que possam ser providos de eficácia, pois, necessariamente, requer-se observância a um *plus* constitucional, qual seja, obediência às normas morais que regem o ato público. (Grifos originais.)

No que pese ao princípio da legalidade é possível defini-lo com o seguinte

dizer: “[...] somente com a expedição de normas editadas pelos representantes do próprio povo (Poder Legislativo) é que tem nascimento, modificação ou extinção de direito e obrigações [...]” (Melo, 2014, p.18). Assim, este prescinde o respeito à formalidade para revestir-se de condições de existência e vigência.

No que diz respeito ao princípio da impessoalidade compete expor as palavras de Melo (2014, p.40) “o agente público deve objetivar o atendimento geral da coletividade, sem efetuar qualquer discriminação, vantagem ou favorecimento a determinadas pessoas ou categorias econômicas, profissionais, [...]”, ou seja, não é admitido que simpatias ou antipatias acabem por guiar o agir público.

Para definir o princípio da moralidade, o qual disciplina que a máquina pública deve atuar sem os desvios da ilicitude, cabem as palavras de Melo (2014, p.41):

Partindo-se do pressuposto de que o administrador público gera bens e direitos dos quais não é titular, deve perseguir os interesses coletivos até sua última conseqüências, mantendo um procedimento reto legítimo no que for pertinente às finalidades que o ato objetiva.

Ao se definir o princípio da publicidade compete esclarecer que este se refere não à formação do ato, mas aos requisitos indispensáveis para haver validade e atingir a eficácia destes, pois o sigilo apregoado pelo artigo 5º, XXXIII, é exceção às regras dos atos públicos e que: “[...] não consiste apenas na divulgação oficial dos atos administrativos, mas também no oferecimento de condições para permitir o conhecimento da conduta dos seus agentes, atingindo também os pareceres, julgamentos, etc.” (MELO, 2014, p.43)

Estes princípios da Administração Pública vinculam-se uns aos outros, cuja co-existência é indispensável para que efetivamente haja validade, eficácia e eficiência aos atos públicos, conforme, bem expõe Marins (2014, p.230):

O que na verdade deve ser perseguido não é o simples aumento da arrecadação tributária. O princípio da eficiência trata neste dispositivo constitucional [Art. 37 da CF], condiz mais com a ideia de gastar menos e arrecadar de forma eficaz, sem extrapolar os limites constitucionais e legais, uma vez que na ânsia de arrecadar o Estado acaba por promover a multiplicação de litígios, no sentido contrário, portanto, de sua finalidade.

Pode-se dizer que a ação de fiscalização do Estado possui três objetivos específicos, quais sejam, identificar o cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias, punir quando houver comportamentos indesejados, bem

como, coibir o contribuinte a praticar ações ou omissões que acarretam o inadimplemento obrigacional. (SABBAG, 2012)

Na busca da preservação dos direitos e princípios que regem a Administração Pública Brasileira, competirá à fiscalização também pautar seus atos desta forma, pois, em a finalidade de fazer valer princípios maiores que respaldam os direitos fundamentais consagrados na Constituição Brasileira. Neste sentido Sabbag (2012, p.912) escreve:

a fiscalização tributária na busca do fim público a que visa e na preservação dos direitos dos administrados de que não se prescinde, deve orientar, em primeiro lugar, pelos vetores ou princípios gerais acima destacados, sem descuidar da condição dos atos administrativos, a ser regida pelas regras de competência, finalidade, motivação, forma, procedimento e publicidade.

Disso resulta que a atividade de fiscalização exercida pela Administração Tributária pode ser definida como o “estímulo do cumprimento espontâneo/punição dos infratores” (Alexandre, 2011, p. 530), assim, “[...] para prevenir ou combater a sonegação, faz-se necessário um permanente trabalho de fiscalização [...]” (AMARO, 2014, p. 507).

A regulação dos poderes da e competências das autoridades administrativas fiscais vem regulada pelo artigo 194 do Código Tributário Nacional, em caráter geral, ou conforme a natureza do tributo de forma específica. Tais regras valem para qualquer sujeito passivo, ou seja, pessoas físicas, jurídicas, contribuintes, responsáveis tributários, incluindo os que gozem de alguma imunidade, e os que obtiverem qualquer tipo de isenção. (HARADA, 2014).

Por consequência, o artigo 195 do Código Tributário Nacional, “[...] tem a virtude de uniformizar o poder investigatório do fisco nas três esferas impositivas [...]” (Harada, 2014, p.605), de forma que não tem aplicação qualquer disposição que impeça, limite ou exclua a capacidade de examinar os livros tributários obrigatórios, pela fiscalização, tal qual diz o artigo:

para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Neste sentido o Supremo Tribunal Federal emitiu a Súmula 439, que diz: “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos da investigação.” Assim, sem extrapolar a competência administrativa, “[...] podem ser objeto de exame, segundo a regular competência para exigir tributos, que só se viabiliza no caso de se proceder ao exame das atividades, negócios, estados e situações do sujeito passivo.” (MELO, 2014, p.445).

Assim, diante da conceituação e função atribuídas à fiscalização tributária, cabe no próximo item verificar de que maneira ocorre tal procedimento

2.3 Do procedimento da fiscalização

O procedimento de fiscalização é iniciado através de registro formal, cuja data prenotada é marco para observação do fim do prazo para proceder à denúncia espontânea e início da contagem do prazo para decadência, sendo que no Código Tributário Nacional vem amparado pelo artigo 196, do qual Melo (2014, p. 445) ensina:

A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará o prazo máximo para a conclusão daquelas (art.196 do CTN). Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exigidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade que se refere este artigo (parágrafo único do art. 196 do CTN).

A determinação da observação do termo se faz indispensável, pois a todos é assegurado prazo máximo para conclusão da fiscalização, conforme descreve Harada (2014, p.605) “a fixação do prazo máximo de conclusão das diligências [...] constitui uma garantia do contribuinte que, do contrário, ficaria infinitamente sob a espada de Dâmocles, com todas as inconveniências facilmente vislumbradas”, de forma que “é importante que o Fisco especifique os documentos solicitados (fixando prazo) , e o objeto da matéria fiscalizada, pois o sujeito passivo poderá agir com espontaneidade com relação aos seus demais negócios e atividades. (MELO, 2014, p.445).

No caso de decadência apontada pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, o prazo é de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública constituir seu crédito

tributário.

E, para o caso de denúncia espontânea, apontado pelo artigo 138, do mesmo Código, esta deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, conforme dispões o artigo que segue abaixo.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O início do processo de fiscalização acontece quando, por servidor competente, mesmo que de jurisdição diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo, for cientificado o contribuinte de sua obrigação tributária. Este marco de início da fiscalização faz precluir o direito à denúncia espontânea. E mais, independe da intimação dos demais infratores. (CAIS, 2013, p. 215)

Quanto à fiscalização de forma procedimental, a obediência ao prazo final está inserida nas formalidades do ato, sendo uma de suas bases de sustentação. O prazo de 60 (sessenta) dias é prorrogável, sempre antes do vencimento do prazo. Assim lembra Sabbag (2012, p.921/922):

a atividade fiscalizatória é marcada por um *iter* procedimental, com início, meio e fim. Tais delineadores temporais são cruciais, pois delimitam o início do procedimento (termo *a quo*) e demarcam o seu término (termo *ad quem*), haja vista não se admitir a eternização da atividade limitadora da Administração, projetando-se *ad eternum* e provocando constrangimentos ao sujeito passivo.

Os autos de infração serão lavrados um para cada tributo ou penalidade, instruídos com termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, podendo ser juntado em um único auto quando os elementos de prova e o autor forem os mesmos. Sendo o prazo para início do processo, se judicial 30 (trinta) dias, se administrativo 08 (oito) dias, prorrogáveis no caso de cientificação do sujeito passivo e apreensão de documentos e livros pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis uma única vez, Decreto Lei 70.235. (CAIS, 2013)

Nas fiscalizações feitas pelas autoridades administrativas, os dados são

apontados por escrito no auto de infração, que poderão ter julgamento de impugnação pelo sujeito passivo ou responsável tributário, cujas alegações de legalidade e observância abrangem a capacidade e competência da autoridade administrativa (MACHADO, 2011).

Os obrigados a prestar informações às autoridades administrativas estão elencados no artigo 197 do Código Tributário Nacional, que de forma taxativa delimita-os, não estando qualquer outro vinculado a esta obrigação tributária acessória. (AMARO, 2014). Segundo o dispositivo mencionado:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
 I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
 II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
 III - as empresas de administração de bens;
 IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
 V - os inventariantes;
 VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
 VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

O parágrafo único que compõem o mencionado artigo 197 do Código Tributário Nacional é transcrito por Harada (2014, p. 606) que esclarece:

as pessoas e entidades supracitadas, desde intimadas, por escrito, pelas autoridades administrativas, são obrigadas a prestar informações sobre bens negócios e atividades de terceiros com exceção quanto aos fatos em que o informante esteja legalmente obrigado a observar o segredo profissional.

Neste sentido, Sabbag (2012, p.917), dispõe que “[...] o Fisco [...] **poderá exigi-la** [a apresentação da escrituração contábil] **administrativamente, sem qualquer necessidade de intervenção judicial.**” (Grifos originais.)

A recusa em apresentar a escrituração contábil é demovido pelo poder de polícia havido no Fisco, qual seja, poderá a autoridade proceder ao lançamento por arbitramento, conforme dispõe o artigo 148 do Código Tributário Nacional, a seguir:

quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Todo processo de fiscalização busca a constatação da regularidade fiscal, que pode ou não ser verificada, pela autoridade fiscal que, segundo Harada (2014, p.601), “é um procedimento que objetiva verificar o cumprimento da obrigação tributária, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.”

Dessa constatação de inadimplemento compete à autoridade fiscal proceder ao lançamento por arbitramento, que deverá observar os princípios da razoabilidade e do bom senso, na estipulação do valor que servirá de base para o cálculo de constituição do crédito tributário. Teve, portanto, o contribuinte, o direito à ampla defesa que se recusou a utilizar em razão de sua inércia. (ALEXANDRE, 2011)

Cabe também lembrar que entidades constitucionalmente imunes de pagamento de tributos não estão desobrigadas de serem fiscalizadas pela autoridade fiscal, que tem sim competência para fazê-lo nestas, sendo crime seu obste. (ALEXANDRE, 2011).

Dentre as vedações de cobrança de impostos, os poucos casos recepcionados pela legislação estão transcritos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, que aponta ser vedado à União, Estados e Municípios cobrar impostos sobre: patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros; dos templos de qualquer natureza; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e de suas fundações, de instituições de ensino e de assistência social desde que sem fins lucrativos.

As imunidades recíprocas dos entes públicos, se estendem ao caso de ser vedada a cobrança de imposto de competência de um ente ao outro, tais como, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza devido à União, não será cobrado dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, assim como, o imposto territorial de competência dos Municípios não será cobrado dos demais entes. Também não cabe a cobrança dos impostos de importação, exportação, sobre operações financeiras, aquisição de bens e serviços. Inclui-se nisso, as fundações e autarquias instituídas e mantidas pelo Poder Público. (MELO, 2014):

Trata-se da obediência ao federalismo, cuja manutenção é promovida com a evitação de carga tributárias que possam desfalcar a capacidade econômica das pessoas políticas. Mediante a eliminação desse gravames,

não ficarão prejudicadas e comprometidas no livre exercício de suas atividades públicas. Objetivando o preceito a igualdade, a harmonia e a independência das pessoas políticas. (MELO, 2014, p.160).

Porém, quando o desempenho de atividade for “[...] regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário [...]” (Melo, 2014, p.162), não são aplicadas as imunidades ou vedações aos impostos, como é o caso apresentado por Melo (2014, p.162) “[...] locação de veículo, em regime de liberdade contratual, situação em que tais receitas estarão sujeitas a tributo federal (imposto sobre a renda) e municipal (imposto sobre serviço).” Neste sentido:

Na medida em que os Poderes Públicos (inclusive autarquias e fundações) atuam como particulares, despidos das prerrogativas do Poder Público (especialmente a supremacia do interesse público sobre o privado), não há de se cogitar da referida desoneração tributária. (MELO, 2014, p.162).

As escolhas para imunidades apresentadas pela Constituição Federal refletem os valores da sociedade, sendo que, aos templos de qualquer culto na busca pelo respeito às crenças; aos partidos políticos a imunidade tem a função de proteger a condição democrática de nosso país; aos livros, periódicos e papéis, destinados a suas impressões, quer proteger valores culturais de nosso povo, estimulando a educação e à liberdade de expressão; para as entidades sociais e de educação a proteção tem o intuito de incentivar o auxílio ao ônus estatal que vem a prestar com suas atividades coadjuvantes e essenciais a estímulo de bem viver. “Portanto, os valores sociais relativos à educação, à filantropia, à atividade assistencial, aparecem preservados e incentivados pela norma primária através de um instrumento jurídico que é a proteção tributária.” (MARINS, 2014, p.416).

Interessante é o contido na Súmula 730 do Supremo Tribunal Federal, que vem a reafirmar o contido na norma Constitucional pátria na referência a função social:

A imunidade tributária conferida a instituição de assistência social sem fins lucrativos, pelo artigo 150, VI, C, da constituição, somente alcança as entidade fechadas de previdências social privada se não houver contribuição dos beneficiários.” (MARINS, 2014, p.417).

Em outras palavras, para que fiquem imunes devem preencher os requisitos de não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou suas rendas a qualquer título, devem aplicar, no país, os seus recursos na manutenção de seus objetivos

institucionais. “ para **assegurar a efetiva consecução da finalidade institucional das entidades imunizadas**, a fim de **evitar locupletamento ilícito** de seus membros ou administradores.” (Grifos originais.). (HARADA, 2014, p.406)

Além disso, possuem a obrigação de manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, conforme é descrito por Carrazza (2011) no trecho:

com efeito, as imunidades restringem-se à *obrigação principal*; não aos deveres instrumentais tributários a ela concernentes. Seguem-se, assim, que mesmo as pessoas imunes devem escriturar livros, fornecer declarações, emitir faturas, efetuar retenções na fonte de tributos. (Grifos originais.). (CARRAZZA, 2011, p.365)

Os casos de exclusão do crédito tributário, que não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependente da obrigação principal ou dela consequente, são de dois tipos, ou pela isenção, ou pela anistia, que se pode definir como a extinção da punibilidade da infração administrativa dos contribuintes. Conforme artigo 175 do Código Tributário Nacional. (DIFINI, 2008)

Mesmo sem necessidade de ordem judicial à fiscalização, pode a Administração Tributária ter a necessidade de amparo judicial a fim de por fim ao obstáculo do contribuinte e ter acesso à exibição de mercadorias, documentos e livros fiscais. “Note-se que não se faz necessário haver um crime para a requisição de força pública, bastando o embaraço à autoridade fiscal [...]” (MARINS, 2014, p.238)

Assim, o Código Civil Brasileiro aponta o artigo 1.193, que completa o assunto: “As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.” (ALEXANDRE, 2011).

Também disciplina a matéria do dever de exibição dos documentos e mercadorias aos agentes fiscais, o Código Penal Brasileiro, que dispõe sobre a desobediência à ordem de funcionário público com a pena de detenção de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses e multa, a que está sujeito o contribuinte que incidir neste tipo penal, conforme artigo 330 do mencionado diploma. (CARRAZZA, 2011).

A proibição da cobrança ilegalmente coercitiva dos tributos toma força com o disposto nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, de onde se observa ser inadmissível a interdição de estabelecimento ou apreensão de

mercadoria a fim de obrigar o contribuinte ao pagamento do tributo, assim como, é ilícito proibir a aquisição de estampilhas, despacho de mercadoria nas alfândegas ou o exercício da atividade profissional do contribuinte em débito. (SABBAG, 2012).

Em relação à ampliação dos poderes de investigação nos procedimentos fiscalizatórios, a cargo da autoridade fiscal, nota-se o artigo 144 do Código Tributário Nacional, e seus parágrafos:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Comentando o referido artigo 144, Sabbag (2012, p.918) expõem o seguinte pensamento:

assim, a lei nova, que regula procedimentos, prerrogativas ou formalidades, adstritos à atividade de lançamento, sem qualquer pretensão de alterar, criar ou extinguir direitos materiais – relacionáveis, por exemplo, com os elementos estruturais da obrigação tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador) – deverá ser aplicada de *imediato* e *aos casos pendentes*, como sói acontece com as normas processuais em geral. (Grifos originais.)

Disse decorre o poder de decisão não é influenciado por aspectos formais ou procedimentais em referencia ao lançamento, não afasta a lei vigente no tempo do lançamento a favor da lei do momento de fato gerador, qual seja, um exemplo disso, é o cruzamento de dados feito pela Fazenda Pública com dados fornecidos pelas instituições bancárias, a fim de apurar investigações de débitos tributários. (SABBAG, 2012)

Outro aspecto que deve ser observado é o que diz respeito ao estabelecimento que está sujeito à fiscalização, mormente os qualificados como domicílio, residência ou casa.

Inicialmente, em termos de legislação, temos o artigo 5º, inciso XI da Constituição Federal Brasileira que reza o seguinte texto sobre a igualdade de todos

perante a lei: “a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.” (DINIFI, 2008).

Sendo este conceito aplicado a qualquer compartimento não aberto ao público, incluindo onde alguém exerça atividade laboral é ele, portanto, ampliativo. Por isso, “[...] os agentes da administração tributária, ainda que acompanhados de força policial, **não podem, sem autorização judicial, ingressar em escritório de contabilidade contra a vontade de seu titular [...]**.” (Grifos originais.) (SABBAG, 2012, p.921).

Elucida melhor a questão o apontamento de julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o local competente à fiscalização.

Prova: alegação de ilicitude da prova obtida mediante apreensão de documentos por agentes fiscais, em escritório de empresa - compreendido no alcance da garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio - e de contaminação das provas daquelas derivadas: tese substancialmente correta, prejudicada no caso, entretanto, pela ausência de demonstração concreta de que os fiscais não estavam autorizados a entrar ou permanecer no escritório da empresa, [...] a prerrogativa da auto-executoriedade, condicionado, pois, o ingresso dos agentes fiscais em dependência domiciliar do contribuinte, sempre que necessário vencer a oposição do morador, passou a depender de autorização judicial prévia. [...]. (RE 331303 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/02/2004, DJ 12-03-2004 PP-00042 EMENT VOL-02143-05 PP-00905). (Grifos originais.)

Daí que se diz que a fiscalização tem o objetivo de verificar a correta e adequada aplicação da legislação tributária vigente, sendo dever do fisco exigir do contribuinte o cumprimento das normas pertinentes, podendo para tanto examinar: documentos, papéis, arquivos, livros, mercadorias e outros que se fizer necessário para realizar efetivamente a fiscalização. Tal atuação tem como objetivo aumentar a arrecadação de impostos com o cumprimento voluntário, pois que, chama a atenção do contribuinte em débito, o coagindo para resolver a situação. (MACHADO, 2011).

Afim de bem proceder com a fiscalização, o artigo 199 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a assistência mútua entre as Fazendas Públicas das diferentes esferas de governo, conforme estabelecer lei ou convênio. Assim, cabe dizer que “a União na forma estabelecida em tratado, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da

fiscalização de tributos[...].” (MELO, 2012, p.448). Segue o texto do mencionado artigo 199 do Código Tributário Nacional:

a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

No entanto o sigilo deverá integrar a troca de informações havida entre os entes, pois a divulgação a terceiro é crime que tem seu tipo descrito junto ao artigo 325 do Código Penal, que diz: “revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação: Pena - detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, se o fato não constitui crime mais grave.”

E, por fim, cabe expor a que as autoridades administrativas para desempenharem seu mister poderão requisitar força pública, em qualquer das esferas de governo, conforme versa o artigo 200 do Código Tributário Nacional:

as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

A requisição de força pública será meramente utilizada para legitimar a atuação da autoridade fiscal, única competente a desempenhar a fiscalização, à força policial esta a serviço da proteção do desempenho da função pública e do contribuinte. (SABBAG, 2012).

Assim, a fiscalização tributária, enquanto atividade vinculada da Fazenda Pública voltada à verificação do cumprimento das obrigações fiscais por parte do sujeito passivo é de suma importância à constituição do crédito tributário. E, se bem observar a legislação que a orienta, será suporte à emissão das certidões negativas de débito quando houver regularidade fiscal por parte do contribuinte, próximo tema a ser abordado.

3 A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: CONCEITO E REQUISITOS

A existência da norma fiscal quer dizer ao contribuinte como este deve conduzir-se diante das hipóteses fáticas que ocorrerem, buscando ao bem comum e querendo salvaguardar os interesses públicos, a fim de cobrar-lhes os tributos.

Neste jogo de interesses, que se forma da necessidade do Poder Público tributar e do contribuinte estar regular diante do Fisco, a emissão das certidões fiscais é uma forma de consenso a balizar esta relação.

Algumas das vezes o contribuinte estará regular, sendo-lhe concedido a certidão negativa à sua comprovação, o que se pode dizer ser uma relação pacífica e simples do sujeito passivo com a Fazenda Pública, conforme fora tratado no capítulo 01 desta monografia.

E, em outras vezes, o contribuinte não terá cumprido com seu dever de pagamento do tributo que lhe é cobrado, estando ele em débito com a Fazenda Pública.

Diante do débito do contribuinte, que para a Fazenda Pública é um crédito, cabe ao Poder Público, emitir a certidão de dívida ativa que reflete o descompasso havido entre estes, sendo um o devedor e o outro o credor respectivamente.

Assim, enquanto reflexo de um conflito, a certidão de dívida ativa é um documento que prescinde de elementos essenciais a sua emissão. Compete ao Fisco, quando constatado o não pagamento de tributo por parte do sujeito passivo, implementar ações que visem coagir o mesmo a satisfazer seu débito junto à Fazenda Pública. Neste sentido, a Administração Tributária desenvolve a atividade de emitir certidões e inscrever em dívida ativa o crédito tributário conforme se trata a seguir.

3.1 A emissão de certidões pela Fazenda Pública

Na busca de bem definir certidão, cabe dizer, que é documento, possuidor de fé pública, utilizado para reproduz fatos e atos de interesse do Poder Público, que pela Administração Tributária é utilizada para apresentar a situação fiscal do sujeito passivo. (WIKIPÉDIA)

A emissão de certidões por parte do Poder Público objetiva atestar formalmente a situação do contribuinte junto ao fisco, demonstrando o

posicionamento deste perante suas obrigações fiscais a quem for de interesse. Tais certidões apresentam-se nos seguintes tipos, quais sejam, negativas quando não houver débito junto à Fazenda Pública, positiva com efeito de negativa, quando houver parcelas a pagar de tributos negociados, ou, positivas quando há débito junto ao Poder Público, de obrigação não cumprida. (SABBAG, 2012).

Os efeitos e as capacidades que cada um destes tipos de certidões concede ao contribuinte ou responsável tributário está basicamente na condição de contratar com o Poder Público, conseguir isenções, financiamentos, participar de programas de governo.

Quando a certidão for negativa significará o adimplemento do contribuinte ou responsável tributário, ou seja, tudo que por ventura devia está quitado. É a forma almejada pelo sujeito passivo, pois significa para este o aval do Poder Público sobre sua regularidade fiscal. (AMARO, 2014).

Sendo a certidão negativa prova do adimplemento das obrigações fiscais, cabe observar o que aponta o artigo 205 no caput, e em seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional que trata da forma de requerer tal documento junto ao Poder Público:

a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição. (AMARO, 2014, p.513).

Assim, o requerimento do interessado deverá conter informações suficientes para que a administração pública fiscal tenha condições de bem identificar o contribuinte para poder expressar sua situação fiscal conforme consta nos apontamentos dos arquivos das instituições públicas. Observando que há o prazo de 10 (dez) dias para emissão da certidão negativa, sendo este contado da entrada do requerimento na repartição. E, deverá a autoridade fiscal, ater-se ao que consta nos pedidos do requerimento, ou seja, deverá observar o período a que se refere o requerimento. (HARADA, 2014)

Machado (2011, p.261) explica o motivo que poderá ser objeto da recusa da emissão da certidão negativa:

Ressalta-se que a certidão negativa só pode ser validamente recusada se houver crédito constituído contra o interessado. O fato de haver descumprido uma obrigação tributária, principal ou acessória, não é motivo suficiente para a recusa, a menos que já tenha sido feito o lançamento correspondente.

Assim, “a rigor, a certidão negativa de débito significa apenas que o contribuinte não se encontra em mora, em estado de inadimplência para com o Fisco.” (MACHADO, 2011, p.265).

Conforme Código Penal Brasileiro, no seu artigo 316,§ 1º, o crime de excesso de exação acontece quando o contribuinte é compelido ao pagamento de tributo, que não era devido, através da recusa da emissão da certidão negativa. Havendo ainda a capacidade de cobrança de danos morais e materiais contra o servidor, por parte do contribuinte e também de forma regressiva pelo Poder Público. (MACHADO, 2011).

Ao tratar das certidões negativas exigidas nos casos de pagamento de precatório, Machado coloca ser inconstitucional, mesmo sendo “[...] certo que a Fazenda Pública tem o direito de compensar, ao fazer o pagamento de uma dívida, o crédito que tenha contra aquele a quem vai fazer o pagamento.” (MACHADO, 2011, p. 267).

A compensação de créditos tributários originados de sentenças transitadas em julgado abrange tributos, contribuições e receitas patrimoniais, afastando a expedição dos precatórios, e extingue a obrigação, mesmo sendo o valor do crédito inferior ao do montante sentenciado, cabendo ao sujeito passivo interpor embargos quando citado. (CAIS, 2013). Nesse sentido cabe verificar:

Como o art. 66 da Lei 8.383/1991 autoriza a compensação quando o direito do contribuinte resulte de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, é admissível o seu exercício quando em seu favor tenha transitado em julgado sentença proferida em ação de repetição do indébito tributário, compensando-se o respectivo valor com valores vincendos de crédito tributários de responsabilidade do contribuinte.” (Cais, 2013, p.430)

A luz da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, que dispõe sobre a comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte, Marins (2014, 365), expõem sobre o pedido de compensação pelo sujeito passivo:

[...] o pedido de compensação ou restituição será efetuado após a verificação de ausência de débito em nome do contribuinte credor perante a Fazenda Nacional. E, na hipótese em que hajam débitos não parcelados sem garantia – inclusive inscritos em dívida ativa da União – os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observando o seguinte: I – o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; II – a parcela utilizada para a quitação de débito do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo

Como efeito da compensação da dívida, além da liberação desta observa-se ainda, conforme Melo (2012, p.386), que “[...] os juros deixam de fluir; os acessórios (garantias reais, penhores, hipoteca, fiança) extinguem-se com os créditos; a prescrição não mais se consuma e impede a ocorrência de mora de devedor.”

Em termos de efeito, tal como a certidão negativa, são entendidas as certidões “[...] da qual conste a existência de crédito não vencido, em curso de cobrança a executiva, em que tenha sido efetivada a penhora, e cuja exigibilidade este suspensa.” (Art. 206 do Código Tributário Nacional).

Neste sentido, esclarece Amaro (2014, p.514), “tem os mesmo efeitos a certidão negativa a certidão positiva que indique a existência de crédito vincendo, ou sob execução garantida por penhora suspensa (art.216).”

Sendo a certidão positiva com efeito de negativa, sinal de que há débito junto ao Fisco, contudo este foi parcelado e esta sendo pago, o que não impede atos e contratos do contribuinte ou responsável tributário junto ao Poder Público, apenas informa que há parcelas a vencer, que por óbvio que quando do inadimplemento de qualquer delas a certidão se tornará positiva. (SABBAG, 2012.).

Quanto à certidão positiva com efeito de negativa Machado (2011, p.262) diz: “[...] na prática, o caso mais comum de certidão positiva com efeito de negativa é o do crédito tributário com exigibilidade suspensa, quer em face de parcelamento ou de depósito para garantia do juízo, ou ainda do deferimento de medida liminar.” Prossegue o autor esclarecendo, quanto aos reflexos de negar esse entendimento, “[...] a recusa em admitir esta equivalência de efeitos justifica a impetração de mandado de segurança.” (Grifos originais.).

Cabe bem citar o contido no artigo 207 do Código Tributário Nacional, para comentar a prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito qual seja:

Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de

prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O contido no artigo acima citado tem que ser compreendido em seu alcance, qual seja, a dispensa da prova de quitação do tributo não será exigida em casos de atos de urgência, porém não dispensa a responsabilidade de quem deve pagar o tributo, ou tenha com o ato aumentado sua capacidade contributiva, ou obtenha acréscimo patrimonial. “Ressalta-se [...] que esta responsabilidade é subsidiária, supletiva da responsabilidade do contribuinte, que não desaparece.” (Machado, 2011, p.262).

As exigências das certidões negativas são previstas no Código Tributário Nacional, sendo consideradas sanções políticas a exigência além destes limites impositivos. É previsto tal exigência nos casos dos artigos: 191 - como condição para deferir concordata ou para declaração de extinção das obrigações do falido -; 192 – condição para julgamento de partilha ou adjudicação de bens do espólio ou sua rendas -; e, 193 - condição para contratar ou participar de concorrência pública com a administração direta ou suas autarquias, relativos à atividade em cujo exercício contrate ou concorre, e em relação a pessoa jurídica contratante, salvo quando expressamente autorizado por lei, isso não atinge outras pessoas jurídicas de direito público. (MACHADO, 2011).

Por sua vez, a certidão positiva significa haver débito junto ao Fisco, de forma que não houve, portanto, o pagamento do que era devido no tempo certo, nem disposição em parcelar tal débito para regular a situação até o momento da emissão da certidão fiscal solicitada. (SABBAG, 2012).

É de frisar, que quando houver débito, mas for emitida a certidão negativa “a responsabilidade *fiscal* não exclui a eventual responsabilidade criminal e administrativa (funcional) que possa haver [...]” (Grifos Originais.) (Amaro, 2014, p.514). Conforme contemplado no artigo 208 do Código Tributário Nacional que diz:

A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos. Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Para definir dolo é possível dizer que sabedor do erro, com má-fé proposital, o

servidor emite a certidão, com intuito de prejudicar alguém. A fraude existe quando há manipulação por alteração, maquiagem, simulação, inserido dados falsos na certidão a ser expedida. Assim, quando a certidão é fraudada cabe responsabilização do servidor e do beneficiário do erro. (ALEXANDRE, 2011).

As condições para emissão de certidões fiscais pela Fazenda Pública são extrato do comportamento do sujeito passivo, cuja regularidade é simples de atestar. Porém, em casos de inadimplemento, cabe ao Fisco inscrever em certidão de dívida ativa.

3.2 Da inscrição em dívida ativa

Diante dos recursos disponíveis ao Poder Público no que diz respeito à constituição do crédito tributário, tem a Fazenda Pública condições de alimentar banco de dados voltado ao controle de seus devedores através da inscrição em dívida ativa.

Cabe, primeiramente, tratar da inscrição em dívida ativa cuja origem se encontra no débito tributário não pago pelo contribuinte, que bem define Sabbag (2012, p.931):

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que 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 o *crédito tributário inscrito*. (Grifos originais.).

Dívida ativa compreende “[...] crédito tributário definitivamente constituído. Definitivamente é a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário perante a própria Administração.” (DIFINI, 2008, p.353).

Compõem a dívida ativa tributária “créditos dessa natureza, regularmente inscritos na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regula [...]” (MELO, 2012, p.456).

Cabe lembrar que, enquanto dívida ativa é crédito da Fazenda Pública, dívida pública é, ao contrário, débito desta. (HARADA, 2014).

A Dívida Ativa esta pode ser entendida como ativo contábil com potencial fluxo positivo de caixa. Esta espécie de crédito público vem baseada no artigo 39, da Lei Federal 4.320/94, que trata da elaboração e controle das finanças públicas. (KOHAMA, 2012).

Para explicar o papel da inscrição em dívida ativa, Alexandre (2011, p.545), diz: “o único objetivo da inscrição é possibilitar a futura execução fiscal.” Continua o autor explicando que “[...] em termos pragmáticos, inscrever em dívida ativa é incluir o devedor num cadastro em que estão aqueles que não adimpliram suas obrigações no prazo.”

A inscrição em dívida ativa na esfera federal é feita junto a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão do Ministério da Fazenda. No âmbito dos Estados e Municípios é feita junto às procuradorias judiciais. O que significa dizer, que a inscrição em dívida ativa passará pela primeira análise de legalidade, já que o procurador tem formação em direito para ocupar tal cargo. (ALEXANDRE, 2011)

A inscrição é ato unilateral da Fazenda Pública, sendo feita com o fim de formalizar a declaração que alguém lhe deve, e do qual será elaborado documento com presunção relativa - ou seja, admite prova em contrário - de liquidez e certeza da existência do débito tributário. Conforme prossegue Alexandre (2011, p.546) “trata-se mais de uma manifestação da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, atributo presente em todos os atos administrativos, inclusive o de inscrição de débito em dívida ativa.”

Assim, para definir débito tributário pode-se dizer que “líquido é o crédito perfeitamente delimitado, com precisa indicação do seu valor.” (ALEXANDRE, 2011, p.546). Porém a fluência dos juros irá alterar o montante devido pelo sujeito passivo, que deverá ter ciência da taxa de juros “[...] por mera operação aritmética, de forma que a liquidez é indiscutivelmente mantida.” (ALEXANDRE, 2011, p.546).

O Código Tributário Nacional em seu artigo 201, conceitua dívida ativa como:

constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Assim, abduz-se que dívida ativa prescinde crédito não pago pelo devedor, devendo estar inscrito na Fazenda Pública, e que tenha sido antevisto caso de

excludentes de débito.

Conforme artigo 204 do Código Tributário Nacional, “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.” Cujo parágrafo único acresce o fato de ser esta presunção relativa, pois por meio de prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou a cargo do terceiro a que aproveite, pode ser ilidida.

Além disso, como referido no artigo 2º da Lei 6.830/80, prevê que dívida ativa é composta do montante composto pelo valor de débito acrescido da atualização monetária mais juros e multas de mora e outros encargos previstos por contrato ou pela lei. (CAIS, 2013).

Compete dizer sobre “a Lei 6.830/1980, foi editada com intuito de dar à execução fiscal procedimento especial [...]” Assim, no caput de “[...] seu art. 2º, dá uma conceituação mais ampla do que seja dívida ativa [...]” (HARADA, 2014, p. 613):

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. (HARADA, 2014).

Tendo dois parágrafos a compor o artigo 2º desta lei, Harada (2014, p.613) diz “seu § 1º acentua que qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades políticas e respectivas autarquias [...]”, completa o autor sua ideia sobre a análise também do parágrafo 2º deste referindo, “[...] será considerado dívida ativa da Fazenda Pública. Dessa forma, dívidas tributárias e não tributárias são inscritas no livro próprio e cobradas executivamente na forma da citada Lei nº 6.830/1980.”

Ou seja:

§ 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. (Art,2º, §§ 1 e 2, da lei 6.830/80)

Pertinente é definir dívidas tributárias das não tributárias. Para distinguir dívida ativa tributária da dívida ativa não tributária, cabe dizer “os créditos [abaixo] mencionados, exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, serão inscritos na

forma da legislação apropriada, como dívida ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza [...]” (Grifos próprios.) KOHAMA (2012, p. 94).

A **dívida ativa tributária** é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, *dívida ativa não tributária* são os demais empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preço de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcance dos responsáveis definitivamente julgados e outras obrigações legais. (Grifos originais.)

Neste sentido, cabe apontar o caput do artigo 39 da Lei 4.320/64 que explica: “os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.” (DIFINI, 2008).

Constitui dívida ativa tributária os créditos provenientes dessa natureza, desde que regularmente inscritos nas repartições competentes, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular, sendo que a fluência dos juros de mora não exclui a liquidez do crédito. Conforme o artigo 201 do Código Tributário Nacional, que segue:

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

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito. (MARINS, 2014).

A dívida ativa goza de relativa liquidez e certeza, sendo sua certidão prova pré-constituída, conforme esclarece Machado (2011, p.261) a seguir:

[...] a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo de administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204 do CTN não há de ser necessariamente quanto à existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua apuração.

Assim, “a receita de dívida ativa abrange os créditos mencionados, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, a multa, juros de mora e encargos devidos.” Qual seja, será o crédito não tributário também objeto de

inscrição em dívida ativa, como sendo crédito tributário, respeitando, portanto, os mesmos requisitos. (KOHAMA, 2012, p.94).

Multa é aplicada quando “[...] se trata de mero descumprimento de obrigação formal (‘obrigação acessória’, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator [...].” (AMARO, 2014, p.460).

Porém, a isso acresce Melo (2012, p.315) quando aponta que, além das multas aplicadas por mero descumprimento, existem as multas penais que são graduadas para constituir “[...] medidas repressivas, objetivando punir o devedor por infração a preceitos legais [...]. Em abstrato, como mera previsão normativa, pairam como ameaça ao contribuinte, colimando reprimir o ilícito.” (Grifos próprios.) Nisto cabe antever os casos de má-fé para o dolo ou culpa, fraude ou simulação para graduação dos percentuais referentes às penalidades pecuniárias a serem aplicadas, pois que, não podem atingir os direitos de propriedade, capacidade contributiva entre outros. (MELO, 2012).

Neste sentido, de distinção entre inadimplemento das obrigações, principais ou acessória, em relação aos ilícitos penais tributários, Cais (2013, p.178) diz:

o inadimplemento da obrigação tributária acarreta a mora com todas as suas consequências, enquanto o ilícito tributário envolve a prática de ato contrário à legislação, desvinculado do fato pagamento e caracterizado pelo dolo na intenção do agente.

Assim, com a ocorrência do fato gerador haverá a incidência de uma norma, “para alguns tributos, um dos efeitos é sujeitar imediatamente o contribuinte aos riscos moratórios do incumprimento obrigacional o que é denominado exigibilidade incondicionada ao lançamento administrativo [...]” (Marins, 2014, p.19), qual seja, a mora se constitui de imediato com a declaração do sujeito passivo, do que a autoridade administrativa deverá lavrar auto de infração com a indicação das penalidades.

Contudo, outra hipótese poderá ocorrer na seara da exigibilidade de lançamento, ou seja, “apesar da incidência da regra jurídica, a mora somente se dará após a formalização por via de lançamento de ofício (exigibilidade condicionada ao lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal)” (Marins, 2014, p.19), ou seja, somente após o lançamento formal é exigível a mora.

Por observação ao parágrafo 3º, do artigo 2º da Lei 6.830/80, que se lê abaixo,

cabe o transcrito por Sabbag (2012, p.932), quanto ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, referente à suspensão do prazo prescricional até a inscrição em dívida ativa do crédito, “[...] ser inaplicável no caso de dívida ativa tributária, uma vez que a Lei de Execuções Fiscais se apresenta como uma lei ordinária, e o art. 146, III, ‘b’, da Carta Magna exige lei complementar para tratar de prescrição.” Neste sentido.

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.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

A título de complementação da informação contida no artigo 2º da Lei 6.830/80, acima citada, cabe dispor o artigo 57 da Lei 8.383/1991, que diz:

os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, poderão, sem prejuízo da respectiva liquidez e certeza, ser inscritos como Dívida Ativa da União, pelo valor expresso em quantidade de Ufir.

§ 1º Os débitos de que trata este artigo, que forem objeto de parcelamento, serão consolidados na data de sua concessão e expressos em quantidade de Ufir.

§ 2º O encargo referido no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1984, será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido de juros e multa de mora. (Grifos Originais.).

A constituição da dívida ativa tributária é apontada por Melo (2012, p.456).

É necessária a prévia constituição do seu título de crédito (tributário), que demanda lançamento (por declaração ou de ofício), ou exigência administrativa concernente a valores que não tenham sido antecipados pelo sujeito (no caso do denominado lançamento por homologação). Somente após observados todos os trâmites do processo administrativo, com participação dos sujeitos passivos, e decisões acerca da legitimidade dos créditos, é que ocorrerá sua constituição definitiva, conferindo-se à Fazenda o direito de promover a inscrição. (Grifos originais.)

Sendo possível a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, será feito o termo de dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, onde haverá: o nome

do devedor ou co-responsáveis, domicílios e residências; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem e natureza do crédito e o seu fundamento legal; a data em que foi inscrita; o número do processo administrativo de origem do crédito; e, a indicação do livro e folhas da inscrição. (Art. 202 do Código Tributário Nacional). (AMARO, 2014).

Quanto ao inquestionável direito da Fazenda Pública cobrar seus créditos, Sabbag (2012, p.933), escreve:

“o termo de inscrição de dívida ativa é o documento que formaliza a inclusão de importe tributário, exigível no cadastro de Dívida Ativa. A intitulada *Certidão de Dívida Ativa* (CDA) reporta-se ao *Termo de Inscrição em Dívida Ativa* (TIDA), que a precede e lhe dá sustentação.” (Grifos Originais.).

A diferença entre lançamento e inscrição em dívida ativa, está no fato da primeira ter por objetivo constituir o crédito e a segunda tem como objetivo aparelhar o Estado para a cobrança, portanto, “[...] Quando a inscrição é recusada, o órgão de inscrição não se sobrepõe, nem toma lugar da autoridade administrativa; apenas nega eficácia executiva ao ato da referida autoridade fiscal.” (SABBAG, 2012, p. 942).

Assim segue análise dos requisitos para formação da certidão de dívida ativa, cujos elementos para sua formação são indispensáveis para ter ela existência válida e eficaz, pronta a produzir efeitos, desde quando é emitida.

3.3 Requisitos para formação da certidão de dívida ativa

O Poder Público está, irremediavelmente, atrelado a máxima de só poder fazer aquilo que permitir a lei, pois, a grosso modo, ele tem atividade de cunho vinculado, podendo se dizer ser ele engessado, cuja finalidade é se revestir do princípio da segurança jurídica.

A observância do disposto na lei é fundamental para garantir legalidade aos atos das autoridades administrativas fiscais, pois são direcionados a cobrar tributos do sujeito passivo, fato este que precisa de limites bem definidos a fim de evitar abusos na condução dos poderes coercitivos que compõem tal mister tributacional.

A certidão de dívida ativa, portanto, é extraída do termo de inscrição de dívida ativa, observando os requisitos deste contidos no artigo 202 do Código Tributário

Nacional, devendo também conter a indicação do livro e folhas onde consta a inscrição em dívida ativa do sujeito passivo, a fim de lhe fornecer segurança jurídica ao ato administrativo tributário e possibilitar a ampla defesa ao contribuinte. (ALEXANDRE, 2011).

A qualificação do sujeito passivo da obrigação tributária existe para que o contribuinte, “[...] em razão de manter relação pessoal e direta com situação que constitua o respectivo fato gerador” (Melo, 2012, p.272) obrigue-se a fazer o pagamento aos cofres públicos. Assim, “a íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte [...]” (MELO, 2012, p.273).

Quanto à legitimidade passiva, Marins (2014, p.789), diz: “é necessário haver prévio acerto, apurando-se a situação do devedor do responsável por crédito tributário, para que se possa cobrá-lo.” Continua bem explicando o autor “o acerto do crédito e regular inscrição na dívida ativa são condições necessárias para que haja cobrança do responsável.”

Assim, a Lei 6.830/1980 expõe contra quem poder ser promovida a execução fiscal pela Fazenda Pública, “além do contribuinte (devedor); o fiador; o espólio; a massa falida; o responsável legal e os sucessores.” (MARINS, 2014, p.789).

A definição de contribuinte de Amaro (2014, p.325) é de fácil compreensão, pois diz: “o contribuinte [...] pode ser identificado como a *pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal.*” (Grifos originais.)

Para definir responsável, Melo (2012, p.275) recorre ao artigo 121 do Código Tributário, diz que: “o recolhimento tributário pode ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato típico tributário, ou seja, o responsável tributário, que não reveste condições de contribuinte, e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei.”

Difini (2008, p.241) define sucessor, assim o sucessor do seguinte modo: “[...] o sucessor não tem ligação com o fato oponível, mas tem uma relação, de direito privado, com o contribuinte, e em virtude da qual a lei promove sua sub-rogação nos direitos e obrigações do contribuinte.”

Atinge, portanto, a certidão de dívida ativa vários sujeitos de forma direta e de forma indireta, sendo seu significado objetivo podendo ser entendido como título executivo que aparelha “[...] a futura ação de execução fiscal [...]”, sendo “[...] cópia fiel [...]” da inscrição de dívida ativa devendo conter as indicações do “[...] livro e das

folhas de inscrição [...]”. (ALEXANDRE, 2011, p.547).

No que se refere à possibilidade de existir solidariedade no polo passivo, cabe mencionar as lições de Melo (2012, p. 278): “a solidariedade tributária consiste na possibilidade de a Fazenda poder exigir o tributo de mais de uma pessoa vinculada ao fato gerador. Embora o natural devedor seja o contribuinte [...]”.

Quanto ao domicílio, Melo (2012, p.281) expõe que compete aos próprios “devedores tributários (contribuintes e responsáveis) indicar o local de suas atividades e negócios, ou ainda onde podem ser encontrados, para que os respectivos direitos e obrigações possam ser regularmente exercidos.” Isso em razão do aspecto espaço tributário que liga o sujeito ativo ao sujeito passivo. É de livre escolha do sujeito passivo, podendo ser o local de exercício de suas atividades diverso do de residência. (MELO, 2012).

Parte da qualificação do sujeito passivo é seu domicílio (residência, sede), é o que fornece ao sujeito ativo possibilidade de encontrar o contribuinte encontrar o contribuinte e dar-lhe ciência do débito havido, concedendo-lhe condições de defesa. Dada esta importância dispõe o Código de Processo Civil o seguinte no artigo 578:

a execução fiscal (art. 585, VI) será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado. Parágrafo único. Na execução fiscal, a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar.

A citação regular tem sua importância “[...] por ela constituir o início do processo [...]”, sendo aceita pessoalmente ao devedor, por edital ou pelo correio com aviso de recebimento. Sendo concedido o prazo de cinco dias desta para o pagamento da dívida sem a incidência das custas de honorários advocatícios. Nas citações postais, o prazo começa a correr da ciência do executado, ou em 10 (dez) dias da entrega da carta ao correio. A citação por edital deve obedecer a Súmula 414 do Superior Tribunal de Justiça, qual seja: “a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustrada as demais modalidades.” (MARINS, 2014, p.821).

A menção ao processo administrativo que deu origem ao crédito “[...] é requisito formal obrigatório para validade da CDA.” Pois, sua falta acarreta na

inexatidão do título, atingindo a ampla defesa, retirando a segurança jurídica e inviabilizando o controle judicial da legalidade. (SABBAG, 2012, p.938). Neste sentido:

Certidão de dívida ativa é título executivo cartular, corporificável em “cártula” (de Dívida Ativa), cuja validade se prende à sua literalidade, mas de modo oposto, um título executivo indissociavelmente vinculado ao processo administrativo em que foram apuradas a liquidez e a certeza da dívida. (Grifos Originais.) (SABBAG, 2012, p. 937).

A origem da dívida, sua natureza e seu fundamento legal são imprescindíveis à certidão de dívida ativa, pois que, realizam o princípio constitucional da ampla defesa, cuja falta acarreta a existência de título nulo. (SABBAG, 2012).

O montante exequível deverá vir expresso na certidão de dívida ativa, bem como os elementos necessários para o cálculo do tributo no tempo. Cabe esclarecer que os valores da unidade de referência - UFIR, extinta em outubro de 2000, substituída pela taxa SELIC, são admitidas pelos Tribunais como forma de expressar o valor devido. Não depende do protesto do título em cartório a aferição dos juros de mora, em razão do artigo 161 do Código Tributário Nacional, que diz que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual, for o motivo determinante de sua falta [...]” (SABBAG, 2012, p.935).

A fruição dos juros de mora não exclui a liquidez do crédito, tão pouco a atualização monetária, pois quer apenas manter o valor efetivo do crédito, diferentemente da multa, conforme explica Machado (2011, p.259):

Só a penalidade regularmente aplicada pode ser cobrada e, portanto a aplicação regular da multa é pressuposto para a inscrição do crédito respectivo. Depois da inscrição não se pode acrescentar ao crédito qualquer quantia a título de multa, ainda que simplesmente monetária.

Conforme tem esclarecido, em julgados o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, havendo valores maiores do que realmente devido, se apurados por simples cálculo aritmético podem estes ser reduzidos sem maiores transtornos. Assim como, a data de referência é parte indispensável do montante a compor a dívida, pois fornece parâmetro inicial de atualização.

AGRAVO EM APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PARCELA INDEVIDA. PROSSEGUIMENTO DA AÇÃO EXECUTIVA. INAFESTABILIDADE DOS ENCARGOS

MORATÓRIOS. Excesso ou parcela indevida no crédito constante de certidão de dívida ativa não lhe retira a validade nem macula sua liquidez quando possível sua subtração mediante cálculos aritméticos. Reconhecimento da certeza e liquidez da dívida tributária regularmente inscrita, a qual possui o efeito de prova pré-constituída, de modo que inadmissível o afastamento dos encargos moratórios em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade de taxas. AGRAVO DESPROVIDO. (Agravo Nº 70058572181, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 27/02/2014). (Grifos originais.).

Às Procuradorias cabem as averiguações de liquidez do montante e da certeza do crédito, controlando a legalidade do lançamento tributário. Observando que o tempo para constituição do crédito do crédito limita-se pela decadência, e, daí em diante poderá deparar-se com a prescrição para a cobrança judicial. (ALEXANDRE, 2011)

Feita análise sobre os requisitos para formação da certidão de dívida ativa, observada pela doutrina, jurisprudência e legislação, cabe tratar do alcance e significado desta, conforme segue.

3.4 Do alcance e significado da certidão de dívida ativa

A força que o Poder Público detém, a fim de coagir o contribuinte ao cumprimento de suas obrigações tributárias, se mostra através do artigo 30 da Lei 6.830/80, que expressamente expõe a capacidade de buscar bens do sujeito passivo gravado com limitantes ao poder de disposição dos mesmos:

[...] responde pelo pagamento da dívida ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados com ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

A Súmula do Supremo Tribunal de Justiça n. 392 traz a regra do tempo limite de substituição da certidão de dívida ativa nula, qual seja:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada à modificação do sujeito passivo da execução. (Súm. 392 do STF). (MARINS, 2014)

Assim, Certidão de Dívida Ativa é título executivo extrajudicial, consoante artigo

585, VII, do Código de Processo Civil.

São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

VII – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

Com referência a disposição legal que irá entrar em vigor em 2016 com o novo Código de Processo Civil, que apresenta a execução da cobrança no título executivo do artigo 783, qual seja:

Art. 783. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível. (LEI 13.105/2015).

Assim, como título executivo extrajudicial a certidão de dívida ativa esta no inciso IX, do artigo 784, do novo Código de Processo Civil.

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

[...]

§ 1º A propositura de qualquer ação relativa a débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução.

[...]

§ 2º Os títulos executivos extrajudiciais oriundos de país estrangeiro não dependem de homologação para serem executados.

§ 3º O título estrangeiro só terá eficácia executiva quando satisfeitos os requisitos de formação exigidos pela lei do lugar de sua celebração e quando o Brasil for indicado como o lugar de cumprimento da obrigação. (LEI 13.105/2015).

Em referência às dívidas não tributárias, tais como, multas, alugueis, taxas processuais, dentre outros que não sejam rendas auferidas de tributo propriamente ditos pagos pelo sujeito ativo, prescinde de segurança jurídica, a ser demonstrada já na inclusão da data aposta a inscrição em dívida ativa, pois, juntamente com as dívidas tributária poderão ser acometidas de prescrição. Cujas matérias para aquela é regulada por lei ordinária, e para esta a determinação deve ser regulada por lei complementar. (SABBAG, 2012).

Sendo a certidão de dívida ativa um extrato da inscrição em dívida ativa, será ela também, por óbvio, prova pré-constituída de débito do contribuinte junto a Fazenda Pública. Tanto é assim que o artigo 31 da Lei 6.830/80, dispõe a

importância da prova da quitação dos tributos por meio da emissão da certidão negativa, pois que, nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concordância da Fazenda Pública. (MELO, 2012)

Se a inscrição em dívida ativa é prova pré-constituída - assim o sendo a certidão de dívida ativa também o é - que goza da presunção de certeza quanto à legalidade e liquidez quando ao seu montante, qual seja, “o executado, se alegar que não deve, ou deve menos, terá o ônus de provar o alegado.” (MACHADO, 2011, p.260)

Machado (2011, p.259) esclarece não ser a inscrição que constitui o crédito, pois que, quando definitivamente constituído é que será inscrito em dívida ativa:

o crédito é levado à inscrição como dívida ativa depois de definitivamente constituído. A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário. Pressupõe isto sim, que este se encontra regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

Cais também esclarece que a certidão de dívida ativa goza de liquidez - à quantia que é cobrada expressando seu montante - e certeza - à existência e origem da dívida que é cobrada - ao título executivo extrajudicial. (CAIS, 2013).

Dessa análise de condições da Administração Tributária, no que diz respeito aos requisitos para validade da certidão de dívida ativa, de sua constituição a sua emissão, cabe observar como é o entendimento destes pelos Tribunais, quando da falta de requisitos na propositura da Ação de Execução Fiscal, conforme se verificará no próximo capítulo.

4 DA (IM) POSSIBILIDADE DE ANULAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FALTA DE REQUISITOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

No que pese haver vários deveres à Administração Tributária, a emissão de certidões é talvez a que melhor retrata a transparência de seu mister fiscal, pois que, expõe a legalidade com que o *munus* público é desempenhado.

Quanto aos aspectos fundamentais da execução fiscal, no que diz respeito aos seus requisitos, qual seja, a certidão de dívida ativa, Marins (2014, p.782) transcorre:

A execução, por caracterizar-se como forma de constrição patrimonial, deve necessariamente se fundar em título de reconhecido valor jurídico, quer advindo de sentença condenatória ou a esta equiparada por lei, sendo célebre a metáfora de ser o título executivo o “bilhete de ingresso” para execução. Não poderia ser diferente na execução fiscal.

Em que pese tratar das consequências do ajuizamento da ação de execução fiscal, Marins (2014, p. 810) coloca, quanto à via processual pretendida para a causa, que “a Lei de Execuções Fiscais com expressa manifestação constitucional se infere que não há se propugnar pela restrição [...], sendo único limite ao direito de ação do contribuinte a própria natureza da ação a ser intentada.”

Em termos de segurança jurídica e livre acesso ao Poder Judiciário, Carrazza (2011) destaca no artigo 5º da Constituição Federal, os incisos: XXXV, XXXVII e LV, para afirmar serem todos iguais a perante a lei, sendo que nenhuma ameaça ou lesão à direito será excluída da apreciação do Poder Judiciário, não havendo juízo ou tribunal de exceção, e, será assegurado o contraditório e ampla defesa aos litigantes na via judicial ou administrativa.

Quanto à importância do processo administrativo tributário na relação entre Fisco e sujeito passivo, Harada (2014, p. 618) descreve:

O processo administrativo tributário, que outra coisa não é senão o meio de composição de litígios ou de declaração de direito, com fundamento em uma relação jurídica de natureza tributária. O procedimento administrativo é a parte dinâmica do processo do processo administrativo.

Sendo intimado do auto de infração ou notificado, competirá ao sujeito passivo: “(a) cumprir a obrigação mediante o pagamento ou pedido de parcelamento; (b) apresentar, tempestivamente a impugnação para contestar a exigência; ou (c)

quedar-se inerte, ocorrendo à revelia nesta fase.” (CAIS, 2013, p.218).

No entanto, a cobrança do crédito tributário deve estar respaldada em algumas regras, além de assegurar ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa. Daí a necessidade de se verificar se, quando não for atendido algum dos requisitos, como os exigidos para a Certidão de Dívida Ativa, tal processo poderia ser anulado ou não.

4.1 Da anulação da Certidão de Dívida Ativa: Cabimento ou Impossibilidade?

É de se verificar o entendimento teórico, através da doutrina, bem como na prática, por meio da jurisprudência, se é possível ou não a anulação de um processo, quando faltar alguns dos requisitos exigidos para a emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Assim, a formação da relação jurídica destaca-se em seus elementos constitutivos, conforme expõe Harada (2014, p.618).

[...] a obrigação tributária nasce exclusivamente da lei. Concretizada no mundo fenomênico a situação abstratamente descrita na lei, diz-se que ocorreu o fato gerador, isto é, que nasceu a obrigação tributária. Assim, instauram-se as relações entre o fisco e o contribuinte, cabendo ao primeiro efetuar a fiscalização, o lançamento e a arrecadação tributária e ao segundo, prestar declarações com vista ao lançamento pela autoridade administrativa competente (lançamento misto), bem como calcular e antecipar o pagamento do tributo submetido a lançamento por homologação. (Grifos originais.)

Constituído, portanto, o crédito tributário, cabe à Administração fiscal realizar a emissão da Certidão de Dívida Ativa, consoante explica Difini (2008, p. 355):

do termo de inscrição em dívida ativa extrai-se a competente certidão, denominada Certidão de Dívida Ativa (art.2º, §6º). Certidão - recorde-se- é documento no qual se certifica algo que consta em autos, livros ou papéis existentes na respectiva repartição (no caso no termo de inscrição em dívida ativa). (Grifos originais.)

Em referência ao procedimento administrativo fiscal, em que o Poder Executivo é parte e julgador ao mesmo, cuja decisão, teoricamente, deve ser vinculada à lei, cabe recurso da decisão ao Poder Judiciário. (HARADA, 2014).

Neste contexto Marins (2014, p.783) escreve:

Submete-se a execução à prévia inscrição do débito em dívida ativa, que esta a cargo da Fazenda Pública, que tem o dever de realizá-la. Então observadas às formalidades para o reconhecimento pleno do crédito a ser executado no âmbito administrativo, pode ter início a execução fiscal. É, portanto, limitada a execução ao que foi aferido no procedimento administrativo que ampara o ato de lançamento e onde se dá o acertamento do crédito plasmado no título que instrumentaliza a execução.

Em sede contenciosa, a execução fiscal se dá perante o Poder Judiciário, que extingue o crédito tributário com a sentença transitada em julgado, pois que, produz coisa julgada. (DIFINI, 2008).

É de se frisar que, quando em análise os direitos do sujeito passivo, a ação de execução fiscal, bem como as ações correlatas devem ser vistas não apenas sobre o enfoque da Lei de Execução Fiscal, pois os Tribunais têm interpretado tais discussões conforme o contido também na Constituição Federal. Exemplo disso é o depósito recursal preparatório, visto que não é entendido, em sede de jurisdição contenciosa, como condição de procedibilidade para ação anulatória.

Importante mencionar que a própria jurisprudência acabou consolidando o entendimento, através da Súmula 392 do Supremo Tribunal Federal, no que pertine ao tempo limite para substituição da Certidão de Dívida Ativa considera nula, conforme segue:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada à modificação do sujeito passivo da execução. (Súm. 392 do STF).

Segundo o entendimento da doutrina a falta de indicação do livro e folhas da inscrição não invalida a certidão de dívida ativa, pois que, o transcurso do tempo fez surgir os recursos eletrônicos que permitem recuperar dados informatizados por parte do Fisco. Neste raciocínio Sabbag (2012, p.939) diz: “[...] se a defesa do executado, regularmente exercida com ampla segurança, não for prejudicada, validada estará à certidão para que se exercite o exame do mérito [...]”.

Para alterar lançamento já realizado, constatado vício na constituição do crédito tributário, deve ser feito novo lançamento, para que o sujeito passivo tenha condições de proceder à impugnação deste na via administrativa, assegurando-lhe o direito a ampla defesa. (ALEXANDRE, 2011).

Mais uma vez a doutrina salienta que, caso omitido requisito da certidão, em

razão de erro, poderia haver a nulidade da inscrição, e, por consequência, o próprio processo de cobrança. Porém, com a substituição da certidão nula antes de haver julgamento, estaria sanada a nulidade.

Mesmo depois do julgamento de primeira instância, dando pela nulidade da certidão, e do processo de cobrança é possível corrigir os defeitos da certidão. Não sobrevive, porém, o processo de cobrança cuja nulidade tenha sido declarada no julgamento, a não ser pela reforma deste na instância superior. Mas outra ação de cobrança pode ser intentada. (MACHADO, 2011, p.260).

Havendo nulidade, o processo de cobrança também será nulo, sendo que a certidão nula poder ser substituída até a decisão de primeira instância, desde que devolvido o prazo para o sujeito passivo acusado possa defender-se. Versando a defesa somente sobre a parte modificada. (ALEXANDRE, 2011, p.523). Em outras palavras.

O prejuízo que poderia ser gerado por imperfeição num termo de inscrição em dívida ativa ou na certidão dele extraída seria, fundamentalmente a criação de dificuldades para o exercício do direito a defesa. Nesse caso, haveria plena aplicabilidade da regra que exige a proclamação da nulidade do termo de dos atos dele decorrentes.

Machado (2011), aponta que a nulidade não impede nova ação de execução, com a extinção da ação anterior, mas exige que seja sanada a irregularidade, conforme é transcrito a seguir:

Com efeito, 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 só deve ser despachada com a prova de que a exequente cumpriu o que tenha imposto pela sentença anterior. (MACHADO, 2011, p.260)

Da colocação de Machado (2011) no parágrafo anterior, bem se percebe a busca de preservação do patrimônio público, pois que, os interesses financeiros do ente público devem ser bem preservados a fim de garantir a supremacia do interesse público sobre as vontades individuais dos sujeitos passivos.

Observa-se, ainda, que a emenda e substituição da certidão de dívida ativa devem ser usadas quando houver erro de transcrição ou de reprodução “[...] do que já se acha inscrito, sem atingir os elementos essenciais da certidão [...]” (SABBAG,

2012, p. 941).

Visto, portanto, os requisitos bem como a falta dos mesmos quando da emissão da certidão e dívida ativa, além das consequências que esta situação poderá acarretar ao processo de execução fiscal, cabe assim, trazer algumas noções sobre o referido tipo de processo, consoante segue no próximo item.

4.2 Noções sobre execução fiscal

De forma inicial, a fim de abordar o tema noções sobre execução fiscal, entender como acontece tal processo é fundamental, pois que, já observado os sujeitos e os objetos que o compõem legal e doutrinariamente.

Assim, a observância dos dispositivos legais, no que pese ao procedimento a ser adotado para que aconteça de forma regular a execução fiscal deverá respeitar o contido na legislação pátria e nos princípios que norteiam este Estado. Portanto, execução fiscal deve observar o devido processo legal, seja, na seara administrativa ou judicial, conforme é apontado no que segue.

O processo de execução fiscal é “[...] destinado a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acertadamente da relação tributária.” (Machado, 2011, p.457). Neste sentido o mesmo autor prossegue dizendo: “a atividade desenvolvida no âmbito do processo administrativo fiscal é, do ponto de vista formal ou orgânico, de natureza administrativa, embora o seu conteúdo seja, em alguns casos, de natureza jurisdicional.” (MACHADO, 2011, p.458).

Machado (2011, p.458) aponta como classificação do processo administrativo fiscal, classificando em cinco espécies quais sejam: “(a) determinação e exigência do crédito tributário; (b) consulta; (c) repetição de indébito; (d) parcelamento de débito; (e) reconhecimento de direitos.”

A primeira espécie, determinação e existência do crédito tributário, dar-se-á com a constituição do crédito tributário, qual seja, o lançamento do tributo, acontece em na dita esfera amigável. (MACHADO, 2011).

A segunda espécie, consulta, é elucidação das dúvidas do contribuinte, sobre fatos ou sobre hipóteses, sendo que, somente depois de transcorrido o prazo nela assinado para cumprimento, poderá ocorrer à ação fiscal se for o caso. Devendo

antever que:

a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer a penalidade cabível, ensejando, por isso, a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão responsável. Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária. (MACHADO, 2011, p.465).

A terceira espécie, repetição de indébito, é a requisição de devolução de restituição de pagamento indevido feito pelo contribuinte ao Fisco. (MACHADO, 2011).

A quarta espécie, parcelamento de débito, é recurso ao estímulo do pagamento do débito pelo contribuinte. (MACHADO, 2011).

A quinta espécie, processo administrativo de reconhecimento de direitos, serve à formalização de isenções e imunidades que dependam da autoridade administrativa tributária. (MACHADO, 2011).

Quanto aos prazos, estes são contados em dias de expediente normal, não em dias úteis, iniciando do acesso do cientificado do inteiro teor da decisão, que se acompanhar a notificação será o mesmo dia desta, do contrário será o dia em que tiver acesso ao inteiro teor da decisão, conforme aponta o artigo 210 do Código Tributário Nacional, qual seja:

os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais é competente para julgar o recurso especial de decisão do Conselho de Contribuintes. Sendo competente o Ministro da Fazenda para anular decisões dos Conselhos dos Contribuintes, isso sob a alegação do princípio da hierarquia administrativa. (MACHADO, 2011).

Em termos de espécies de processos Machado (2011, p.475/476) apresenta três tipos, quais sejam: processo de conhecimentos, processo de execução e processo cautelar.

O processo judicial tributário, que pode se operar por iniciativa do Fisco, ou por provocação do sujeito passivo inconformado com a cobrança tributária, apresenta-se como meio de controle de legalidade dos atos da Administração Tributária exercido

pelo Poder Judiciário, devendo seguir as regras também do Código de Processo Civil. (MACHADO, 2011).

Assim, Machado (2011), dispõe sobre o processo de conhecimento com iniciativa do contribuinte:

O processo de conhecimento em matéria tributária é sempre de iniciativa do contribuinte, porque a decisão no processo administrativo é sempre do Fisco, inexistindo, assim, razão para que este provoque o controle judicial da legalidade de tais decisões. (MACHADO, 2011, p.471).

Continua esclarecendo o autor tratando sobre o processo administrativo e da capacidade de autoexecutoriedade:

Se o fisco decide, administrativamente, pela existência de um crédito tributário, a cobrança deste se faz mediante a propositura da execução fiscal, posto que o Fisco constitui, unilateralmente, o título executivo a seu favor. Por isso é que o Fisco não tem necessidade de ir a juízo para pleitear uma decisão sobre seu direito de crédito. (MACHADO, 2011, p.471/472).

O controle jurisdicional é inafastável e protegido pela Constituição Federal Brasileira em seu artigo 5º, inciso XXXV, sendo questionável qualquer lei aplicada, qual seja a ocorrência do suporte fático da norma enseja seu questionamento. E, o controle de constitucionalidade da lei ocorre junto ao Supremo Tribunal Federal. (MACHADO, 2011).

A capacidade de ser sujeito passivo é conferida por lei, pois lhe é garantido à jurisdição. O direito ao contraditório e à ampla defesa são inerentes ao Estado Democrático de Direito, conforme disposto em nossa Constituição Federal. (MACHADO, 2011)

Contraditório, Machado (2011, p.474) define como: “[...] o procedimento no qual tudo o que de relevante é praticado no processo por uma das partes deve ser do conhecimento da parte contrária [...]” continua dizendo o autor nesta explicação que “[...] as partes devem ter oportunidade de atuar, contraditando uma as afirmações da outra.”

Para definir ampla defesa, cabe dizer que de imediato deve ser dado ao contribuinte “o total conhecimento do processo, com possibilidade de intervir ativamente no próprio procedimento fiscalizatório e, deste modo, rebater as provas, presunções, ficções ou indícios contra ele ventados pelo Fisco.” (CARRAZZA , 2011, 475).

A aplicação do direito é o objetivo genérico do processo judicial, pois que, no caso da execução fiscal o sujeito passivo não observou a norma tributária a todos imposta, cabendo ao sujeito ativo desenvolver o processo na via jurisdicional cujas finalidades são: “[...] compor os conflitos [...], fazer valer um direito não controvertido e para acautelar direito sobre o qual se questiona [...].” (MACHADO, 2011, p.475).

Para a espécie processo de execução, Machado (2011, p.476) esclarece que:

[...] só é possível quando se dispõe de um título, cuja formação pode ser judicial, como é o caso da sentença proferida no processo de conhecimento, ou extrajudicial, um documento ao qual a lei atribui essa qualidade, **como é o caso da certidão de dívida ativa.**” (Grifos próprios).

Continua o autor tratando a ação de execução no parágrafo subsequente dizendo:

quem promove um processo de execução, por tanto já dispõe de um título executivo. Isto quer dizer que não vai a juízo questionar o seu direito. Vai pedir providências ao juiz para fazê-lo valer. Não pede decisão sobre uma controvérsia. Pede providências concretas para que seu direito se torne efetivo. (MACHADO, 2011, p. 476).

As ações exacionais, quais sejam de iniciativa fiscal são: execução fiscal – ação judicial de busca de cumprimento da obrigação tributária, pela coação -; cautelar fiscal – reserva de bens a fim de garantir o fisco-; ação direta de inconstitucionalidade e a por omissão, assim como, ação declaratória de constitucionalidade e a ação popular – são coletivas de eficácia *erga omnes*. (MARINS, 2014, p.493)

Ações antiexacial, onde o sujeito passivo esta no polo ativo da relação jurídica, qual seja, é o contribuinte que ingressa com a ação judicial, são as definidas pela doutrina como: ação cautelar – para proteção de dano iminente causado por ação fiscal -; embargos a execução, ação anulatória de débito fiscal, ação declaratória de relação jurídica tributária – para impedir a execução sobre bens-; ação de repetição de indébito – busca de restituição de valores recolhidos indevidamente-; ação direta de inconstitucionalidade e por omissão, ação direta de constitucionalidade – que efeito *erga omnes* coletivo por meio judicial; e, mandado de injunção – preenchimento de lacuna legal para exercício de direito. (MARINS, 2014, p.495).

É se destacar, que quando houve discussão em âmbito administrativo, podem os municípios transferir a atribuição de julgamento ao seu Estado, principalmente se

possuir “[...] dificuldades técnicas para qualificar um órgão de “jurisdição” administrativa para exame de legalidade das autuações e atos de exclusão do Simples Nacional”, para tanto basta que seja feito convênio entre os entes. Este convênio irá conceder exclusividade para o julgamento ao outorgado na matéria. (ALEXANDRE, 2011, p. 719).

Em se tratando de cobrança coletiva de créditos onde há concurso e habilitação de credores, no dito juízo universal, Alexandre (2011, p. 524) expõe que a execução fiscal é exceção a este, pois poderá a Fazenda Pública ajuizar ações executórias individuais no seu juízo privativo.

Explica Alexandre (2011, p.524) com outras palavras o conteúdo acima dizendo:

noutras palavras, apesar de a execução fiscal tomar seu curso, o montante arrecadado com a alienação do bem penhorado deve ser remetido ao juízo falimentar para lá seja distribuído de acordo com a ordem legal de preferência. O STJ nem mesmo aceita a incorporação do bem penhorado ao patrimônio da Fazenda Pública mediante adjudicação, pois esta seria uma forma de burlar a ordem de preferência dos créditos. (REsp 695.167-MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.10.2008). (Grifos Originais.)

Do direito a ampla defesa e ao contraditório abduz-se serem eles antes princípios humanos que preceitos constitucionais, pois ser submetido a um regular processo, respaldado na legislação pátria pertinente, é um direito a todos concedido e um dever do Estado fornecer.

Dessa forma, no processo de execução também é dado ao sujeito passivo o direito de se utilizar das defesas e recursos inerentes, efetivando-se, assim, o contraditório e a ampla defesa.

Resumidamente, Alexandre (2011) coloca que o tramite da ação de execução ocorre da seguinte maneira: o executado é citado para que no prazo de 05 (cinco) dias para que pague a quantia, garanta o juízo mediante depósito de todo o valor, fiança bancária ou indique bens a penhora, ou, ainda poderá interpor Embargos à Execução.

Embargos à Execução de dívida ativa podem ser interpostos no prazo de 30 (trinta) dias, a contar do depósito do valor da dívida; da juntada da prova de fiança bancária, ou, da intimação da penhora. Não serão admitidos os embargos sem garantias à execução. Nos embargos deverá alegar toda matéria útil de defesa, requerer provas, juntar documentos e rol de testemunhas em número de três até o

dobro a critério do juiz. Não admite reconvenção, compensação e as exceções, salvo suspeição, incompetência, impedimento, arguidas em preliminar que serão processada e julgada com os embargos. (CAIS, 2013)

Na prática, o prazo dos embargos tem três situações, quais sejam: não havendo interposição de recurso, da substituição da certidão nula será intimado o executado, dentro do prazo de trinta dias; no prazo para interposição dos embargos há substituição ou emenda da certidão o prazo é interrompido, recomeçando a correr o prazo a da intimação do acusado; e, já interpostos os embargos o prazo trinta dias para o embargante aditar os embargos. (SABBAG, 2012).

Conforme dito artigo 2º, §8º da Lei de Execuções Fiscais, em conformidade com o artigo 203 do Código Tributário Nacional, dispõem, para sustentar a legalidade dos atos que “até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.” (DIFINI, 2008).

O artigo 34 da Lei 6.830/80 traz o recurso de embargos infringentes, contra decisão de acórdão não unânime, quando em grau de apelação reformar sentença, ou houver julgado procedente ação rescisória, quando as execuções versarem de valor igual ou inferior a 50 obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), qual seja o valor de alçada, considerando o valor da dívida atualizado e acrescido de multa e juros de mora mais os encargos legais na data da distribuição. Podendo os embargos devem ser instruídos com documentos novos ou não, perante o mesmo juízo em petição fundamentada. Sendo ao juiz cabível rejeitá-lo ou reformar a sentença, consoante artigo 34 da Lei 6.830/80 juntamente com o artigo 530 CPC. (DIFINI, 2008, p.359).

Em seu mister laboral de defesa de seus próprios direitos a Fazenda Pública está amplamente amparada pela lei tributária, pois objetivando bem desenvolver seus trabalhos não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos, pois “[...] a prática de atos judiciais de seu interesse independerá de preparo ou de prévio depósito.” No entanto, cabe ao cidadão apenas ressarcimento de suas despesas se vencer a Fazenda Pública, conforme artigo 39 da Lei 6.830/80. (DIFINI, 2008).

A suspensão da ação de execução poderá acontecer quando não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens penhoráveis, não correndo o prazo de prescrição. Após um ano passado o juiz ordenará o arquivamento do processo, sendo desarquivado a qualquer tempo com o aparecimento do devedor ou de bens.

Só poderá o juiz decretar a prescrição pelo transcurso de tempo depois de ouvir a Fazenda Pública, salvo se o valor for inferior ao mínimo fixado pelo Ministro de Estado da Fazenda. Isso tudo apontado pelo artigo 40 da Lei 6.830/80. (MARINS, 2014)

Compete, após observar as noções sobre execução fiscal, observar como são julgados os casos deste tipo de ação, pela análise dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, Supremo Tribunal Federal e Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, quando envolve a nulidade da certidão de dívida ativa.

4.3 Análises dos julgamentos dos Tribunais

Ao estudo deste trabalho, referente aos requisitos legais de validade da certidão de dívida ativa, merece ser verificada a prática jurisprudencial sobre o assunto junto às três esferas do Poder Judiciário.

Assim, feita pesquisa nos sites dos respectivos órgãos, pela ferramenta de busca com o assunto execução fiscal, requisitos de validade da certidão de dívida ativa, apontam-se as conclusões a seguir.

Inicialmente, pesquisou-se o Supremo Tribunal Federal, cujo recurso extraordinário de sua competência não possibilita o reexame de provas, motivo pelo qual, os recursos são improvidos.

Segue ementa de um dos recursos julgados, com provimento negado a base da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal, tratando-se de agravo regimental no recurso extraordinário, em embargos a execução fiscal, referente ao imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS, interposto por um contribuinte contra o Estado de Minas Gerais. Manteve sentença que julgou improcedentes os embargos do devedor, com o seguinte: não assistir razão jurídica para a agravante; não sendo pré-questionada a matéria constitucional no momento adequado; não cabendo reexame de prova no recurso extraordinário. Alegava a agravante: ter pré-questionado a matéria; não necessitar produção de provas; e, competir ao comodato a entrada do equipamento no território mineiro, não sofrendo incidência do referido imposto. Diante dos autos, analisada a certidão de dívida ativa constatou-se gozar das presunções de certeza e liquidez, sendo que não houve comprovação de comodato ou de que fosse o equipamento de propriedade da empresa, pois que a

nota fiscal não garante o reconhecimento daquele como sendo o equipamento tratado, pois divergi na data e no valor. Assim, determinou o recolhimento da diferença da alíquota. Segue a decisão que reconhece-se o preenchimento dos requisitos da certidão de dívida ativa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS. 1. Ausência de prequestionamento da matéria constitucional suscitada. Súmulas ns. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 2. Preenchimento dos requisitos de certidão de dívida ativa. Análise de normas infraconstitucionais. Ofensa constitucional indireta. 3. Existência de contrato de comodato. Reexame de fatos e provas. Súmula n. 279 do Supremo Tribunal Federal. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (ARE 738162 AgR, Relator (a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 29-08-2013 PUBLIC 30-08-2013). (Grifos originais.)

Em subseqüência, coube análise junto ao Superior Tribuna de Justiça, cujo resultado novamente foi de improcedência dos recursos especiais impetrados pela mesma razão de não ser de sua competência o reexame de provas.

Segue um dos julgados analisados que com base na Súmula 07 do Superior Tribunal de Justiça teve provimento negado. No caso, o recurso restou improvido, por unanimidade, sendo improvido, por unanimidade, pois queria a verificação dos requisitos legais da certidão de dívida ativa, que não cabem em sede de tal recurso, por tratar-se de revolvimento de conteúdo fático probatório. Em tal decisão o agravado era o Estado do Rio Grande do Sul:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE VALIDADE DA CDA. IMPOSSIBILIDADE, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. PRECEDENTES DO STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A jurisprudência da 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que a verificação da existência dos requisitos legais, necessários à validade da certidão da dívida ativa, demanda o revolvimento do quadro fático-probatório delineado nos autos, providência vedada, em sede de Recurso Especial, pela Súmula 7/STJ. Precedentes do STJ (AgRg no Ag 1.103.085/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/09/2009; EDcl no AREsp 513.199/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 26/08/2014; AgRg no AREsp 228.298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2012; AgRg no AREsp 341.862/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/09/2013). II. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AREsp 607.052/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2014, DJe 19/12/2014) (Grifos originais.)

Finalmente, a análise obteve êxito de julgados, pois o reexame de prova necessário a análise dos requisitos de validade da certidão de dívida ativa, compete ao Tribunal de Justiça, neste caso o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Para apreciação segue apelação cível com decretação de extinção de ofício por violação do princípio constitucional do contraditório dada a falta de indicação do número do processo administrativo junto à certidão de dívida ativa. Trata-se de apelação interposta por contra o MUNICÍPIO DE CANGUÇU. Alegando a nulidade da sentença, por entender omissão do juízo singular em relação ao mérito da demanda, querendo a desconstituição da decisão, para analisar novamente o processo e os documentos juntados, dizendo ter havido irregularidade no processo administrativo, em razão de ter o Município se omitido ao pedido de recomposição financeira do contrato que originou a multa. Assim, nulo o título, reforma a sentença, declarando-se a nulidade da certidão de dívida ativa e extinta:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PÚBLICO NÃO ESPECIFICADO. LICITAÇÃO. CONTRATO ADMINISTRATIVO. RESCISÃO UNILATERAL. MULTA CONTRATUAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. IRREGULARIDADES. **CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**. NULIDADE. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. Imprescindível a indicação do número do processo administrativo, quando for por esse expediente apurado o débito, como na espécie. Inteligência do inc. VI do § 5º do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais. A dívida ativa não tributária pressupõe a realização de regular processo administrativo, assegurado o contraditório (art. 39, §1º, da Lei nº 4.320/64). Na espécie, embora oportunizada defesa à empresa executada, não foi assegurada a possibilidade de influenciar no conteúdo da decisão municipal, restando, dessa forma, violado o princípio do contraditório. Ademais, a inscrição do crédito executado ocorreu antes mesmo do término do procedimento administrativo. Verificada, portanto, a inobservância dos requisitos de validade da CDA, merece reforma a sentença, para, de ofício, declarar a nulidade da Certidão de Dívida Ativa nº 87/2004 e extinguir a execução fiscal. Tratando-se de matéria de ordem pública, relativa à condição da ação, possível a decretação de ofício. EXECUÇÃO EXTINTA DE OFÍCIO. APELAÇÃO PREJUDICADA. (Apelação Cível Nº 70033171091, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rejane Maria Dias de Castro Bins, Julgado em 26/11/2009). (Grifos Originais.).

Em outro caso, segue julgamento que expõe que a prescrição é interrompida pelo pedido de parcelamento do sucessor. Apelação cível movida pelo Município de Bento Gonçalves em execução fiscal contra Alcides Pedro Lazzari, por dívida de imposto predial e territorial urbano, aparelhada com certidão de dívida ativa, citação feita por carta com aviso de recebimento sobrevivendo notícia de seu falecimento, requerida citação do ocupante do imóvel para identificar o devedor, requerendo

suspensão do processo pelo prazo de 30 dias para juntada da certidão de óbito do executado, sendo deferido. Renovado o pedido de suspensão diante do parcelamento administrativo do débito, deferido. Requerido a inclusão no pólo passivo do sucessor, expedida carta com aviso de recebimento para citação que foi inexitosa. Apresenta a sucessora exceção de pré-executividade com argüição de nulidade da certidão de dívida ativa e alegação de prescrição. O Município impugnou a ação intentada pela sucessora. Acata as alegações da sucessora o juiz de primeiro grau, extinguindo a execução fiscal e anulando a certidão de dívida ativa. Inconformado o Município interpõe contrarrazões, remetendo os autos ao Tribunal. Sob as alegações de ser possuidor a pessoa que é ou pode ser proprietária da coisa, conforme o Código Tributário, pois que falecido o proprietário sua filha firmou termo de parcelamento de dívida, interrompendo a prescrição, não havendo nulidade na certidão por falta da comunicação da morte do proprietário, pois o novo proprietário tem o dever de informar à Prefeitura sua condição, qual seja, não cumpriu a sucessora sua obrigação acessória junto ao Fisco. Diante disso não há nulidade na certidão de dívida ativa. Dando provimento ao recurso em parte para prosseguir a execução referente aos exercícios de 2003 e 2004.

EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. SUCESSÃO. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO. DEMORA. INÉRCIA. AUSÊNCIA. REPETITIVO. 1. Em caso de falecimento do proprietário, o pedido de parcelamento do tributo pelo sucessor interrompe a prescrição. Não se consuma a prescrição se entre o parcelamento e o pedido de inclusão dos sucessores no pólo passivo da execução não decorreram cinco anos. 2. Não é nula a certidão de dívida ativa emitida em nome do antigo proprietário falecido, na falta de prova de que o imóvel se encontrava registrado em nome dos sucessores no Ofício Imobiliário. É dever dos adquirentes comunicar a transferência da propriedade, não podendo se beneficiar do descumprimento da obrigação acessória. Recurso provido em parte. (Apelação Cível Nº 70041154642, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 31/03/2011). (Grifos originais.)

Julgado que trata da atualização monetária sobre o principal, os juros e a multa moratória, sendo aplicação cumulada pertinente. A decisão desproveu o agravo retido e a apelação, por unanimidade, diante da fundamentação dos juros estarem dentro dos admitido por lei, a certidão de dívida ativa ter respeitado os requisitos de validade, e, a condenação dos honorário foi mantida diante do valor apresentado a causa de R\$ 282.647,24 (duzentos e oitenta e dois mil, seiscentos e quarenta e sete reais e vinte e quatro centavos) .

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPOSTO INFORMADO EM ATRASO. CDA. NULIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO DÉBITO REGULARMENTE INSCRITO. JUROS MORATÓRIOS. MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO CUMULADA. I. AGRAVO RETIDO. O juiz é o destinatário da prova, segundo preceitua o art. 130 do Código de Processo Civil, cabendo a ele a análise da pertinência e da necessidade desta. II. A CDA que aparelha a execução contém todos os elementos previstos nos arts. 202, parágrafo único, do CTN e 2º, § 6º, da LEF, não havendo nulidade. Presunção de certeza e liquidez não elidida no caso dos autos. III. Juros moratórios. Multa moratória. Possibilidade de aplicação cumulada. Natureza e função autônomas. IV. A multa aplicada não tem caráter confiscatório, pois em consonância com o art. 9º, da Lei Estadual nº 6.537/73. V. Cabível a incidência de correção monetária sobre o principal e a multa. VI. Verba honorária mantida, uma vez que fixada em consonância com o disposto no §4º, do art. 20 do CPC. AGRAVO RETIDO DESPROVIDO. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70050411537, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 26/09/2012). (Grifos originais.)

Abduz-se que a competência para julgamento dos requisitos formais da certidão de dívida ativa é do segundo grau de jurisdição em grau de recurso, e de primeiro grau de jurisdição quanto ao julgamento em primeira instância.

Assim, o reexame probatório que é necessário a invalidade dos requisitos da certidão de dívida ativa, são feitos junto aos Tribunais de Justiça ou Tribunais Regionais Federais, conforme competência territorial é determinada pela natureza do tributo.

Da observância do posicionamento dos julgamentos dos Tribunais, e a percepção de seus reflexos, concedem condições de constatar como são as questões analisadas pelos julgadores, antevendo assim, o curso do processo e direcionando aos recursos que lhe podem ser cabíveis, cuja análise é subsequente.

5 CONCLUSÃO

Diante ao exposto, em termos de conclusão sobre a presente monografia intitulada análise teórica e jurisprudencial acerca da aplicabilidade dos dispositivos legais da certidão de dívida ativa abstrai-se, que a Administração Tributária brasileira, em razão dos princípios constitucionais que a originam, está inserida em um país democrático de direito, amparada por uma estrutura legal bem delineada.

Na busca de desenvolver o labor fiscal, que fundamenta a existência da Fazenda Pública, têm esta, intrinsecamente, poderes específicos conduzidos por legislação específica.

Atua a Administração Tributária para estimular o cumprimento da obrigação fiscal a todos imposta, sendo composta por quadro profissional de servidores concursados de carreira, com recursos previamente a isso destinado dentro do orçamento do ente.

Dentre suas competências destaca-se a fiscalização, que por acontecer junto ao contribuinte, permite à Fazenda Pública conferir o cumprimento da obrigação tributária, buscando que seja observada pelo sujeito passivo.

Assim, a atividade da Administração Tributária mais útil ao contribuinte é a capacidade de emitir certidões de regularidade fiscal, possibilitando, em casos previamente delimitados por lei, demonstrar a situação fiscal daquele perante o Fisco.

As certidões de competência fiscal são de três tipos, quais sejam, negativas, positiva com efeito de negativa, e as positivas.

Por negativas entende-se que nada o sujeito passivo deve ao fisco, esta em situação dita regular.

Já, as certidões positivas com efeito de negativas são aquelas em que o adimplemento tributário acontece de forma parcela, enquanto as parcelas estiverem sendo pagas nos vencimentos o contribuinte estará regular perante o Fisco.

E, certidões positivas, ou certidões de dívida ativa, reflexo do inadimplemento da obrigação tributária, cujos requisitos de validade são neste trabalho analisados na teoria e na jurisprudência.

Em termos de requisitos de validade da certidão de dívida ativa, temos: o nome

do devedor, ou do co-responsável, com seu domicílio ou residência; quantia devida e a fórmula para calcular os juros; origem e natureza da dívida com o fundamento legal; data da inscrição em dívida ativa; número do processo administrativo; e, livro e folhas em que está inscrito o crédito em dívida ativa.

Verificou-se assim, que o processo de inscrição em dívida ativa do crédito da Fazenda Pública, é onde se juntam todos os dados referentes ao devedor e a dívida a fim de torná-la publicamente líquida, certa, e exigível.

Deste processo de inscrição, que possui a primeira análise de legalidade já que inscrita por advogado com cargo de procurador, é de onde se extrai a certidão de dívida ativa.

Assim, o processo de inscrição em dívida ativa, deve seguir os respaldos constitucionais e legais, acompanhados dos indispensáveis requisitos exigidos pela lei, acima nominados.

Cabe a Administração Tributária proceder ao processo administrativo de cobrança dos débitos tributários, conferindo aos devedores o direito à ampla defesa e ao contraditório, que são desde logo aplicados, pois que, o devedor é cientificado do débito para que faça o pagamento.

Cabendo a análise de legalidade dos requisitos de validade da certidão de dívida ativa duas vias, quais sejam, o processo Administrativo Tributário, que acontece na esfera do Poder Executivo e o processo judicial que acontece junto ao Poder Judiciário.

A diferença entre duas vias esta na capacidade do processo judicial produzir sentenças com transito em julgado, ou seja, após o término dos recursos não há mais condições de nova ação com o mesmo objeto.

Na ilustração ao assunto, de forma prática, há a pesquisa jurisprudencial realizada junto ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal, onde se constatou que não houve êxito junto aos recursos a eles impetrados, pois que, vinham solicitar o reexame de prova que nestes graus não cabe, isso aliado ao fato de não terem contemplado, no processo de primeiro grau, o pré-questionamento de lei federal ou de constitucionalidades, desprovendo os recursos especiais e extraordinários interpostos perante os mesmo de forma respectiva.

Diante da observação dos posicionamentos dos Tribunais no que se refere às demandas tributárias referentes aos requisitos de validade da certidão de dívida ativa, constatou-se que junto ao Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul, as

demandas vez ou outra obtém êxito, pois que, o exame fático das provas é possível e capaz de demonstrar descuidos legais na hora de inscrever em dívida ativa, ou de emitir a certidão desta.

Quanto ao cabimento ou impossibilidade de anulação da certidão de dívida ativa compete dizer serem ambos possível, o primeiro em razão de atos fiscal em descompasso com lei, e o segundo furtos do adequado cumprimento da lei pela autoridade fiscal.

Sobre a execução fiscal, em termos de noções, são apresentados os principais institutos jurídicos postos à disposição, tanto ao Fisco, como ao contribuinte, para que assegurem seus direitos e ou defenda-se de ilegalidades.

Da análise dos julgamentos proferidos pelos Tribunais vislumbrasse a integração havida entre o que diz a lei o que resolvem as sentenças, pois que, essa retoma aquela.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Responsabilidade Tributária. In:_____. *Direito Tributário*. 5. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Método, 2011. p. 319-372.

_____. Crédito tributário e lançamento. In:_____. *Direito Tributário*. 5. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Método, 2011. p. 347-374.

_____. Garantias e privilégios do crédito tributário. In:_____. *Direito Tributário*. 5. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Método, 2011. p.507-527.

_____. Administração tributária. In:_____. *Direito Tributário*. 5. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Método, 2011. p. 530-554.

_____. O simples nacional. In:_____. *Direito Tributário*. 5. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Método, 2011. p. 678-721.

AMARO, Luciano. Administração tributária. In:_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Saraiva 2014.p. 507-514

_____. Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária. In:_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Saraiva 2014.p.317-357.

In:_____. Infrações Tributária. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Saraiva 2014.p. 457-495

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acessado em 10 nov. 2014.

_____. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acessado em 06 out. 2014.

_____. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acessado em 27 abril 2015.

_____. Novo Código de Processo Civil. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acessado em 01 jun 2015.

_____.Decreto Lei 73 de 21 nov. 1966. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0073.htm>. Acessado em 06 maio 2015.

_____.Decreto Lei 7.482 de 16 maio 2011. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20112014/2011/Decreto/D>

7482.htm#art7.>. Acessado em 06 maio 2015.

_____. Decreto Lei 1.893 de 16 dez. 1981. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De11893.htm>. Acessado em 06 maio 2015.

_____. Decreto Lei 70.235 de 06 mar.. 1972. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acessado em 18 maio 2015.

_____. Lei Complementar 123 de 14 dez. 2006. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp123.htm#art41>. Acessado em 06 maio 2015.

_____. Lei Complementar 128 de 19 dez. 2008. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2008/leicp128.htm>>. Acessado em 06 maio 2015.

_____. Lei Complementar 147 de 04 agos. 2014. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm>. Acessado em 06 maio 2015.

_____. Lei Federal 4.320 de 17 mar. 1964. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acessado em 10 nov. 2014.

_____. Lei Federal 6.830 de 22 set. 1980. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acessado em 10 nov. 2014.

_____. Lei Federal 8.383 de 30 dez. 1991. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383compilado.htm>. Acessado em 20 mai. 2015.

_____. Lei Federal 9.340 de 27 dez. 1996. Brasília, DF: Senado Federal: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acessado em 25 abril 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Dívida Ativa: Manual de procedimentos: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Divida_Ativa.pdf>. Acesso em 10 nov. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça, DF. Execução Fiscal: requisitos da certidão de dívida ativa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%20execu%20ao+fiscal+%20requisitos+da+certid%20ao+de+d%20divida+ativa%20&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pnb6bzb>>. Acessado em 21 abril 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. DF. Súmulas 07 e 392. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=@docn&tipo_visualizacao=RESUMO&menu=SIM>. Acessado em 29 abril 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, DF. Execução Fiscal: requisitos da certidão de dívida ativa. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>>. Acessado em 21 abril 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal, DF. Súmulas 435. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_401_500>. Acessado em 29 abril 2015.

CAIS, Cleide Previtalli. Da possibilidade jurídica do pedido. In: _____. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. p.164-180.

_____. Do interesse processual. In: _____. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. p. 189-216.

_____. O processo administrativo tributário. In: _____. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. p.217-268.

_____. Ação em matéria tributária: ação de repetição do indébito – compensação de créditos tributários – ação declaratória – ação anulatória – ação de consignação em pagamento. In: _____. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. p.384-486.

_____. As ações em matéria tributária: A execução fiscal, a defesa do executado e a medida cautelar fiscal. In: _____. *O Processo Tributário*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. p.516-620.

CARRAZZA, Roque Antonio. A legalidade e os deveres instrumentais tributários. In: _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 357-367.

_____. A segurança jurídica e o livre acesso ao Poder Judiciário. In: _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 357-367.

_____. Isenções Tributárias. In: _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 936-993.

DIFINI, Felipe Luiz Silveira. Fato Gerador. In: _____. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 190-206.

_____. Obrigação Tributária. In: _____. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 207-260.

_____. Administração Tributária. In: _____. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 346-363.

HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição. In:_____. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2014, p. 324 -525.

_____. Obrigação Tributária. In:_____. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2014, p. 538-558.

_____. Administração Tributária. In:_____. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2014, p. 601-617.

_____. Processo Administrativo Tributário. In:_____. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2014, p. 618-638.

KOHAMA, Helio. Receitas Públicas. In:_____. *Contabilidade Pública Teoria e Prática*. 12. ed. rev. atual., São Paulo: Atlas, 2012. p.66-97.

MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.121-171

_____. Crédito Tributário. In:_____. *Curso de direito tributário*. 32. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.172-248.

_____. Administração tributária. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.249-269.

_____. Noções do processo administrativo tributário. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.457-468.

_____. Processo judicial tributário. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. rev. atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p.471-494.

MARINS, James. Teoria Geral do Direito Processual Tributário. In:_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*. 7. ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2014. p.09-130.

_____. Procedimento e Processo Administrativo Tributário. In:_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*. 7. ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2014. p.131-478.

_____. Processual Judicial Tributário. In:_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*. 7. ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2014. p.479-889.

MELO, José Eduardo Soares de. Fundamentos Básicos de Direito Tributário. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2012, p.09-53.

_____. Imunidades. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2012, p.156-202.

_____. Sujeitos Ativo e Passivo da Obrigação Tributária. In:_____. *Curso de*

Direito Tributário. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2012, p.272-282.

_____. Administração Tributária. In:_____. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2012, p.444-461.

NOUR, Ricardo Abdul. Art. 194 a 204, da Administração tributária. In: Ives Granda da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 635-673

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. RS. Execução Fiscal: requisitos da certidão de dívida ativa. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=execu%C3%A7%C3%A3o+fiscal+-+certid%C3%A3o+de+d%C3%ADvida+ativa+&proxystylesheet=tjrs_index&getfields=*&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&client=tjrs_index&filter=0&aba=juris&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=execu%C3%A7%C3%A3o+fiscal+-+certid%C3%A3o+de+d%C3%ADvida+ativa+&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=a%3Aexecu%C3%A7%C3%A3o.a%3Afiscal.a%3A-.a%3Acertid%C3%A3o.a%3Ade.a%3Ad%C3%ADvida.a%3Aativa.a%3A&as_q=+#main_res_juris>. Acessado em 21 abril 2015.

SABBAG, Eduardo. Relação jurídico-tributária. In:_____. *Manual de direito tributário*. 4. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 673-699

_____. Responsabilidade tributária. In:_____. *Manual de direito tributário*. 4. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 700-761

_____. Crédito tributário. In:_____. *Manual de direito tributário* 4. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 763-829

_____. Administração tributária e disposições finais do CTN. In:_____. *Manual de Direito Tributário* 4. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 911-956.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Sistematização das categorias técnicas de tributação. In:_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 219-236

SOUZA, Maria Helena Rau de. Art.201 a 204, da dívida ativa. In: Vladimir Passos de Freitas. (Coord.) *Código tributário nacional comentado*. 6 ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 1062-1116

WIKIPÉDIA. Definições gerais de termos e palavras. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Obriga%C3%A7%C3%A3o_tribut%C3%A1ria>. Acessado em 10 mai. 2015.