

O CONTROLE DE LEGALIDADE DO LANÇAMENTO E A INSCRIÇÃO DO CRÉDITO EM DÍVIDA ATIVA

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e Professor de Processo Civil na Faculdade de Direito do Recife/UFPE

1. Introdução e breve repasse histórico da antiga questão do controle do Poder

Controlar os atos do Poder Público à legalidade e à juridicidade, submetendo os seus agentes ao respeito, às garantias subjetivas e aos direitos individuais, é desafio bastante antigo e se insere aos assuntos mais caros entre ao Direito Constitucional e à Ciência do Processo, porque a invocação dos superiores interesses sociais, estatais administrativos sempre representou (e ainda representa) uma fortíssima tentação que, quando se faz preponderante nas relações das pessoas com o aparato de Estado, importa no sumário sacrifício daquelas conquistas jurídicas.

Foi com o propósito de fundar limites e fundar instituições que resguardassem os direitos, as liberdades e as garantias dos indivíduos contra os excessos dos agentes do poder estatal que se plasmou o próprio núcleo do Direito Constitucional, na lição do grande Mestre Paulo Bonavides (Curso de Direito Constitucional, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 22); esses direitos, liberdades e garantias formam o plexo dos direitos subjetivos, capazes de barrar a onipotência do Poder do estado, segundo o professor Nelson Saldanha (Estado de Direito, liberdades e Garantias, São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 63).

No contexto, entende como excessiva toda atividade desses agentes que extrapole, diretamente ou de forma subreptícia, tais limitações; essa atitude de defesa tem o nível de uma autêntica ideologia, justamente a que correspondeu àquela do Estado Liberal.

A história do Direito Constitucional registra que a construção dessas barreiras de proteção aos indivíduos deveu-se, nos seus primórdios, ao interesse de defesa contra as exigências fiscais, daí integrar-se nesse tema a moderna questão da constituição do crédito tributário, da sua inscrição em dívida ativa e da sua execução forçada.

No Brasil, as primeiras regras disciplinadoras dessa matéria remontam à edição de leis específicas, já nos começos de República; contudo anotam os Professores Geraldo Ataliba e Cléber Giardino que, desde muito antes, por meio do Decreto 736, de 20 de novembro de 1850, e do Decreto 9.885, de 1888, a cobrança da dívida ativa se fazia sob rigorosas cautelas, com o controle do processo de sua formação (“Inscrição de Dívida Ativa – Função Privativa dos Advogados Públicos”, Revista de Direito Público 66/35, São Paulo, RT, 1983).

Mas cabe notar que, nesse tempo, eram praticamente inexistentes os meios jurídicos de defesa dos direitos subjetivos contra os atos abusivos do Poder Público, pois nem mesmo se conheciam as ações de tutela imediata, como o mandado de segurança, que somente viria a ter acolhida constitucional a partir de 1934; naquela altura, a defesa contra a execução das dívidas fiscais somente podia se basear(i) no pagamento do tributo, (ii) na nulidade do processo executivo ou (iii) na prescrição da obrigação.

Essas limitações perduraram pelo menos até 1913, quando o Ministro Pedro Lessa, do STF, pela força dos seus votos, fez assegurar-se ao executado fiscal o direito à ampla defesa, permitindo-lhe invocar quaisquer matérias defensivas, bem como as exceções de ordem processual, segundo referência de Seabra Fagundes (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Rio de Janeiro, Forense, 1967, p. 329); essa construção pretoriana representou uma grande reviravolta nas práticas judiciárias dos processos de execução fiscal de então, cumprindo

lembrar que a ausência de normas processuais sobre a espécie ensejava que o Poder Administrativo operasse sem peias jurídicas, nessa seara.

Impende frisar que, nessa época, não se cogitava do controle judicial dos atos administrativos em geral e, muito menos, de autocontrole do ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa; uma das primeiras normas de regência da cobrança de créditos fiscais, o Decreto 5.390, de 10 de dezembro de 1904, que baixou o Regulamento das Delegacias do Tesouro Nacional, era de todo silente quanto a esse ponto; a omissão também se verificou no Decreto 16.218, de 29 de dezembro de 1921, que reorganizou a carreira dos Procuradores Fiscais, e no Decreto 5.196, de 13 de julho de 1927, que redisciplinou a inscrição de dívidas públicas e atribuiu a certos agentes do Fisco, e também aos Juízes, a participação percentual no produto da arrecadação tributária.

A introdução do controle do lançamento tributário, por meio do ato de inscrição do crédito em dívida ativa, só veio a ser positivada com o Decreto 24.036, de 26 de março de 1934 (Reforma Osvaldo Aranha), atribuindo à Procuradoria-Geral da Fazenda Pública esse mister, conforme previa o seu art. 109, apurada a liquidez da dívida, o Procurador Adjunto a fazia inscrever no Registro da Dívida Ativa, donde extrairia certidão por ele autenticada, para servir de base ao executivo fiscal.

A falta de disciplinamento legal específico dava ensejo a regulamentos fiscais eivados de autênticos abusos, de que foi exemplo a declaração de devedor remisso, de triste memória, ensejando que verdadeiras coações administrativas (como a proibição de despachar mercadorias ou adquirir estampilhas) compelissem o devedor ao pagamento exigido pelo Fisco, como previa o DL 5, de 13 de novembro de 1937; esse permissivo somente veio a ser revogado pelo DL 1.715, de 22 de novembro de 1979, depois de fortes críticas da doutrina e de o STF haver declarado essa prática avessa às garantias constitucionais (Súmulas

70, 323 e 547), embora ainda hoje em dia, aqui e ali, repontem vestígios dessa prática odiosa.

É bem verdade que o DL 960, de 17 de dezembro de 1938, que regulou as execuções fiscais por largo tempo, previa que a dívida fiscal fosse regularmente inscrita, mas não cuidou do controle da inscrição do crédito tributário em dívida ativa e nem estabeleceu sanção para o caso de infração a essa exigência; foi a Lei 2.642, de 9 de novembro de 1955, reorganizadora da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que explicitamente impôs que a inscrição do crédito fosse precedida do exame tendente a apurar a liquidez e certeza da dívida, assim instituindo o caráter jurídico-administrativo desse mesmo controle.

Com a edição da Lei 4.320, de 12 de março de 1964, adveio um notável reforço ao controle dos créditos tributários, com a implantação, por essa Lei, do controle administrativo interno da execução do orçamento público, prevendo-se a verificação da legalidade das exigências fiscais (art. 75, 1).

Esses avanços normativos, pertinentes ao controle do lançamento tributário, da inscrição em dívida ativa e da própria execução fiscal, viriam a se consolidar no Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), que previna sanção de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, em caso de omissão ou erro no lançamento do tributo (art. 203), sendo essa norma de altíssimo valor no contexto do controle de legalidade dessas atividades e como proteção subjetiva do contribuinte ou responsável.

O vigente Código de Processo Civil (Lei 5.869, de 11 de outubro de 1973) traz importante reforço à garantia da legalidade do processo executivo, ao dispor que a execução para a cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título líquido, certo e exigível (art. 586), fulminando de nulidade o feito, se ausente, qualquer desses requisitos (art. 618).

A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, atual disciplinadora da execução fiscal, subordina a presunção de liquidez e certeza da dívida à sua inscrição regular (art. 3º), dispondo, ainda, que a apuração desses requisitos se faz pela inscrição do crédito em dívida ativa (art. 2º, parágrafo 3º), que é o ato administrativo de controle da legalidade do lançamento.

O interesse pelo tema, contudo, não desapareceu e, pelo contrário, até se acentuou, máxime nos dias atuais, quando se vem tornando muito comum a chamada reorientação ou redirecionamento da execução fiscal, visando alcançar o patrimônio dos responsáveis tributários, quando não se encontram bens do devedor executado para serem penhorados, isso sem a indagação de haverem sido esses responsáveis convocados (ou não) para o procedimento administrativo do lançamento do tributo.

A prática que se vai difundindo, de reorientação ou redirecionamento da execução fiscal contra os responsáveis tributários (arts. 134 e 135 do CTN), sem o prévio procedimento administrativo fiscal contra eles, termina por tornar irrelevante que a legitimação subjetiva, na execução fiscal, somente é definida pelo lançamento administrativo regular do crédito tributário (art. 142 do CTN).

É juridicamente insustentável a posição afirmativa da possibilidade de inclusão dos nomes dos responsáveis tributários diretamente na CDA, sem o prévio lançamento, por afrontosa ao art. 142 do CTN, que exige a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo; não se poderá admitir, à luz desse item do CTN, que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento.

Por conseguinte, se o responsável tributário não foi convocado para o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a

obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa na via administrativa (art. 5º, LV da Carta Magna), inclusive com ofensa ao seu direito de recorrer, nessa mesma via.

Com efeito, quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo; é sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem.

Outra situação desafiadora de maior reflexão é a que pertine a inscrições de crédito tributário calcadas diretamente em informações prestadas pelo contribuinte, vale dizer, sem o prévio lançamento administrativo do tributo, qual se dá com os créditos declarados por meio de formulários fiscais próprios (DCTF), detectando-se a tendência de aceitá-los como substitutivos suficientes ou completos do ato constitutivo do crédito, o que é um equívoco.

2. A Atividade de Constituição e a de Inscrição do Crédito Tributário

Cabe à autoridade administrativa fiscal, de forma legalmente privativa e vinculada, o relevante e indelegável poder/dever de constituir o crédito tributário por meio do seu regular lançamento, de acordo com a expressa previsão do art. 142 do CTN.

A atividade de lançar o tributo se desenvolve com objetivos claros e predefinidos, sendo correto afirmar que está juridicamente adstrita a esses escopos legais, não podendo validamente ser exercida para alcançar outros fins administrativos, ainda que legítimos.

Nesse sentido, a norma do art. 142 do CTN, ao mesmo tempo em que atribui privativamente à autoridade administrativa fiscal o poder/dever de promover o lançamento tributário, igualmente limita o seu exercício à obtenção dos objetivos que ali se declaram; o efeito da privatividade é excluir da atribuição de lançar tributos qualquer outro agente estatal, por mais conspícuas que sejam as suas funções ou por mais elevado que seja o nível hierárquico do seu cargo, como se extrai de preciosa lição do douto Professor Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 580).

No que diz respeito à finalidade específica do lançamento tributário, o recitado art. 142 do CTN permite afirmar que ela se desdobra para alcançar os seguintes resultados: (i) verificar a ocorrência do fato gerador e da respectiva obrigação; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; (iv) identificar o sujeito passivo; e (v) propor a aplicação da penalidade cabível, se for o caso; outros objetivos, repita-se, mesmo importantes para Administração Pública, não podem ser buscados por meio desse procedimento.

Os autores reconhecem, sem discrepâncias de tomo, que esses são os escopos do lançamento tributário, sem embargo da procedente crítica que muitos fazem à redação do referido dispositivo; o mais encomiado dos tributaristas do País, o Professor Hugo de Brito Machado, do Curso de Mestrado de Direito da UFC, averba as impropriedades residentes no art. 142 do CTN, fazendo-o com a precisão que sempre timbra os seus ensinamentos (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 1998, p. 120), no que é secundado pelo Professor Valdir de Oliveira Rocha (Determinação do Montante do Tributo, São Paulo, Dialética, 1995, p. 139).

De toda sorte, pode e deve ser reproclamado que o lançamento tributário não se presta para a Administração Pública alcançar objetivos estranhos à apuração do crédito, ainda que protegidos pelo

sistema jurídico; assim, não é prestável o lançamento para aplicar sanções pela prática de atos infracionais não tributários, inibir atividades privadas lícitas, impor ou proibir condutas ou cercear direitos: esses objetivos, quando perseguidos pela Administração, podem e devem ser obtidos por meio de outros procedimentos legais.

A especificidade do lançamento tributário e a sua estrita vinculação à apuração do tributo foram elucidadas pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, com estas palavras:

Não só para que a Fazenda tenha a possibilidade de apurar e exigir o seu crédito, mas também para que essa atividade não se opere arbitrariamente e sim dentro de proteções jurídicas ao cidadão-contribuinte, no Estado de Direito, a lei formal traça o método pelo qual as repartições fiscais podem e devem investigar e fixar o direito creditório da Fazenda, para torná-lo exigível. (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 231)

De maneira bem didática, mas ministrando lição com o mesmo conteúdo, assim se expressa o Professor Leonardo Nunes Marques:

A realização do lançamento não se compatibiliza com análises subjetivas do administrador público. Muito pelo contrário! Quando da concreção desse ato, o agente público deve atuar nos estritos termos legais. Há de se ater ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada margem de liberdade para sopesar avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da celebração do ato. Em virtude disso, a regularidade do lançamento também passa por essa consideração. Ou seja, aquelas constituições pautadas em critérios de conveniência ou oportunidade da Administração estão eivadas de vício, do que decorre a necessidade de extirpá-las do ordenamento jurídico. ("Lançamento Tributário", Execução Fiscal, coord. Carlos Augusto Jenier, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, pp. 66/67)

O lançamento tributário constitui-se, portanto, em relevantíssimo afazer administrativo estatal, cometido a agentes públicos legalmente pré-designados, para o exercício de competência funcional vinculada e indelegável, visando exclusivamente definir todos os

elementos da obrigação tributária, com a expressa finalidade de iniciar a exigência de tributo que se reputa devido, inclusive pelo ingresso ulterior na via judicial executiva, se tal for necessário.

O que se ressalta é que, concluído o lançamento tributário (art. 142 do CTN), se abre ao Fisco o ensejo para exercer outro poder/dever também relevantíssimo, qual seja, o de controlar a legalidade do lançamento (arts. 201 do CTN e 2º, parágrafo 3º da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980) e iniciar a formação do título que instrumenta o crédito lançado.

Portanto, o lançamento tributário, por si só, não produz o título jurídico que representa o instrumento, o crédito correspondente, pois se limita a constituir o direito da Fazenda Pública relativo a esse mesmo crédito, definindo todos os elementos que obrigatoriamente o integram.

Reitere-se o entendimento de que possuir o direito ao crédito não é o mesmo que possuir o documento que tipicamente o representa; ser credor significa ter o direito à determinada prestação jurídica por parte de outrem (o devedor), mas isso não basta para afirmar que o pode exigir de imediato, inclusive pela via executiva, pois o acesso a essa via depende da exibição do título executivo (líquido, certo e exigível), revelando o crédito.

No caso do crédito tributário, o sistema jurídico, além de reconhecer à Fazenda Pública o poder de constituí-lo por ato próprio (lançamento), reconhece-lhe também o de formar o título representativo desse direito, pela inscrição em dívida ativa, desde que constatada expressamente a legalidade de sua constituição.

É de essencial importância a correta inscrição do crédito tributário em dívida ativa, pois é esse ato que enseja a ulterior extração da respectiva certidão (CDA), que servirá de suporte à subsequente

execução forçada, pela via judicial, no caso de não ocorrer a sua satisfação espontânea, pelo devedor.

Pode-se afirmar, portanto, que essas atividades, (i) a de lançar e (ii) a de inscrever o crédito tributário, são claramente distintas e inconfundíveis, não se mesclando entre si ou uma com a outra e, muito menos, não se admitindo, em termos jurídicos, que uma possa substituir a outra; pode ser dito que essas atividades administrativas são infungíveis ou não intercambiáveis.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa é ato administrativo autônomo, posterior ao seu regular lançamento, e tem por objetivo central controlar a legalidade da exigência fiscal; assim, não poderá a inscrição em dívida ativa se efetivar validamente, sem que esteja concluído o lançamento, com a observância de todos os regramentos legais que lhe são aplicáveis.

Por igual, não poderá haver a inscrição do crédito tributário em dívida ativa se o tributo estiver com a sua exigibilidade alcançada por qualquer causa jurídica que a suspenda (art. 151 do CTN) ou a extinga (art. 156 do CTN).

Em síntese: se o crédito tributário estiver com a sua exigibilidade suspensa ou extinta, não se realizará validamente a sua inscrição em dívida ativa, como também não se praticará esse ato, se o agente inscriptor detectar que o procedimento administrativo do lançamento contém qualquer vício formal ou material que o inquie de invalidade; resta evidente que, nessa análise, o agente inscriptor há de ter especial atenção à observância dos direitos subjetivos do sujeito passivo, no trâmite do lançamento, não hesitando em recusar inscrição ao crédito eivado de ilegalidade. Em outras palavras: esses dois agires estatais (o lançamento e a inscrição do crédito) se subordinam a regras específicas e igualmente peculiares, pois é perfeitamente possível que o Fisco deixe de promover o lançamento e, se tal inércia se prolongar por, pelo menos, um

quinqüênio, restará atingido pela decadência o direito de lançar (art. 173 do CTN), como também poderá o Fisco negligenciar a inscrição do crédito; tal acontecendo, inexistente outra via para documentá-lo, abrindo-se o ensejo da sua prescrição (art. 174 do CTN).

3. O Conteúdo do Ato de Inscrição do Crédito Tributário em Dívida Ativa

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa é o ato jurídico administrativo interno por meio do qual o Fisco expressa a liquidez, e a certeza de seu direito à prestação pecuniária a cargo do contribuinte ou responsável, desde que regularmente apurada no procedimento do lançamento, assim dando início à atividade de cobrança.

O art. 2º, parágrafos 3º e 4º da Lei 6.830/80 (Lei da Execução Fiscal - LEF), contém dispositivo que estabelece o dever jurídico do controle de legalidade do lançamento tributário, nestes precisos termos:

Art. 2ª Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 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 suspenderia 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.

§ 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...).

O controle de legalidade do crédito tributário, por meio de sua inscrição em dívida ativa, finca-se no macro princípio constitucional geral

da legalidade do agir da Administração Pública (art. 37 da Carta Magna) e no princípio específico da legalidade estrita (ou fechada) da atividade de tributação (art. 150, I da Carta Magna).

O respaldo doutrinário à legalidade dos atos estatais e à sua submissão ao controle jurisdicional é um dos mais marcantes traços da evolução do Direito Administrativo, no Brasil, como bem anotado pelo ilustre Professor Hely Lopes Meirelles, desde a primeira edição de sua mais conhecida obra jurídica (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1975, p. 67); no mesmo sentido, a pertinente lição do acatado Professor José Afonso da Silva (Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo, RT, 1990, p. 368).

O ato de inscrição do crédito em dívida ativa é, ainda, ato de controle interno da Administração Pública, relativo ao lançamento tributário que o antecede e realiza atividade de auto-saneamento administrativo, imposta por dispositivo constitucional expresso (art. 70 da Carta Magna) e albergado em orientação jurisprudencial superior (Súmula 473 do STF).

Sobre o controle administrativo interno, o eminente jurista Seabra Fagundes expediu estas palavras lapidares, das quais ressalta a aguda preocupação do insigne juspublicista potiguar com a preservação dos direitos das pessoas:

O controle administrativo é um autocontrole dentro da Administração Pública. Tem por objetivo corrigir os defeitos do funcionamento interno do organismo administrativo, aperfeiçoando-o no interesse geral, e ensejar reparação a direitos ou interesses individuais, que possam ter sido denegados ou preteridos em consequência de omissão na aplicação da Lei. (Op. cit., p. 480)

A observância da legalidade, na seara das normas que regem o lançamento do crédito tributário e a sua inscrição em dívida ativa, é reforçada por exigência expressa do art. 201 do CTN, que impõe a verificação obrigatória da regularidade do procedimento que a origina e

prevê, ainda, que a inscrição somente se opere depois de exaurido o prazo para o pagamento da obrigação.

Essa exigência do art. 201 do CTN significa que, depois do lançamento tributário, mas evidentemente antes da inscrição respectiva, o devedor deverá ser convocado, para o seu pagamento administrativo, e essa convocação integra a regularidade do lançamento, a ser criteriosamente verificada pelo agente inscriptor (art. 2º, parágrafos 3º e 4º da LEF).

O art. 202 do CTN, por sua vez, impõe que o Termo de Inscrição da Dívida Ativa contenha obrigatoriamente todos os elementos de identificação da exigência tributária, os quais devem ser inseridos na CDA, fulminando-se de nulidade a cobrança, se desatendido qualquer desses elementos (art. 203 do CTN), salvo se sanada até a decisão de primeiro grau.

Em preciso comentário ao art. 202 do CTN, a douta Professora e Magistrada Maria Helena Rau de Souza observa, com exatidão, que tal controle de legalidade encontra sua razão de ser não só na sujeição da atividade administrativa à Lei, mas, em especial, porque o lançamento, tomado na abrangência conceitual que lhe dá o art. 53 da Lei 4.320/64, e, destarte, alcançando toda atividade financeira do Estado, é ato administrativo vinculado por excelência (CTN Comentado, coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo, RT, 2005, p. 846).

Ainda nessa mesma província jurídica, veja-se o disposto no art. 75, I da Lei 4.320/64, prevendo a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações, o que importa em outro reforço ao controle da legalidade do lançamento tributário, a se realizar pelo ato ordenador da inscrição do crédito em dívida ativa.

Como se pode observar, há uma extensa rede de verificação da legalidade do lançamento ou, por outras palavras, uma constante preocupação do legislador em resguardar os direitos do ente estatal tributante, mas sem espezinhar os direitos individuais, nessas relações com a Administração.

Essa saudável diretriz deve ser absorvida pela atividade jurisdicional, quando o Juiz depara a resistência do devedor fiscal executado, de modo a não permitir que o Fisco lhe exija mais do que o devido e nem o faça ao arpejo das normas de Direito Público que regem essa função.

Quanto ao ponto, observa, com total pertinência, o Professor Antônio Nicácio, em comentário ao art. 2º da LEF, assinalando a relevância do ato de inscrição do, crédito tributário, que tal ato não se confunde com mera formalidade, nem com privança burocrática; na verdade, frisa esse eminente autor que se trata de dever funcional do agente inscriptor do crédito e que lhe incumbe não efetuar a inscrição, se detecta alguma de feituração no procedimento:

Reza o dispositivo que a inscrição se constitui no ato de controle administrativo da legalidade; portanto, é atribuição primeira do órgão incumbido do ato verificar, antes da inscrição, a legalidade do crédito, em todos os seus aspectos, tanto formais, como substanciais.

Se o crédito não resulta de um procedimento regular da Administração, pode e deve o órgão competente (para realizar a inscrição) deixar de inscrevê-lo como dívida ativa. Aliás, é dever constitucional da Administração manter um sistema de controle interno de seus atos, para verificar a sua regularidade. (A Nova Lei da Execução Fiscal, São Paulo, LTr, 1981, p. 187)

Sob essa óptica, pode-se concluir que a inscrição do crédito tributário em dívida ativa (art. 2º, parágrafo 3º da LEF) caracteriza-se como procedimento posterior à sua constituição pelo lançamento (art. 142

do CTN), servindo para a Administração Pública exercer o controle interno de legalidade sobre aquela atividade precedente (lançamento).

A propósito da atividade administrativa pertinente ao controle de legalidade do crédito tributário, o Professor Luciano Benévolo de Andrade a associa ao Estado de Direito, nestas palavras de superior compreensão do tema:

No Estado de Direito, legalidade é axioma, do qual o controle é corolário. Legalidade e controle são termos indissociáveis, como, na composição da água, a combinação do hidrogênio e do oxigênio, nas suas exatas proporções. Juridicamente o controle existe como garantia dos administrados e no interesse do próprio Estado. Ninguém mais do que o Estado tem interesse no controle, pois é ele a fiança de sua legitimidade. ("Natureza Jurídica da Inscrição em Dívida Ativa", Revista de Direito Tributário 15-16, São Paulo, RT, p. 145)

Nessa ordem de idéias, diz-se que a inscrição do crédito tributário em dívida ativa somente é validamente efetivada quando se verifica a plena compatibilidade do procedimento do lançamento com os ditames legais que o regem; sem essa verificação, a inscrição não se pode realizar, por ofender garantia subjetiva do contribuinte ou do responsável tributário.

Renove-se, mais uma vez, que somente com o regular lançamento do tributo e a regular inscrição do crédito em dívida ativa é que a Fazenda Pública se instrumenta para a exigência da obrigação, podendo, se necessário, valer-se da via judicial executiva, para compelir o devedor ao pagamento.

Veja-se, bem a propósito desse ponto, a lúcida lição do sempre exato Professor Humberto Theodoro Júnior:

Para haver qualquer execução é necessário, primeiro, que exista o título executivo(CPC, art. 583) e, depois, que esse título corresponda a uma obrigação líquida, certa e exigível (CPC, art. 586).

(...)

A execução fiscal, nesse particular, não é diferente da execução civil comum, não podendo, por isso, iniciar-se enquanto não obtiver a Fazenda Pública elementos que, legalmente, confirmam certeza, liquidez e exigibilidade a seu crédito. Não se presta, por isso mesmo, a execução fiscal para a obtenção do título executivo. Este terá de ser aperfeiçoado administrativamente, antes do ajuizamento da demanda, dentro de fiel observância dos requisitos determinados pelas leis que disciplinam essa atividade administrativa.

O procedimento da Lei 6.830/80 não é de accertamento e condenação, mas de pura execução forçada. Por isso, só se admite seu uso pela Fazenda Pública, depois de adequada apuração administrativa de seu crédito, seguida de inscrição em dívida ativa. (Lei de Execução. Fiscal, São Paulo, Saraiva, 2004, pp. 17/18)

Na verdade, a função administrativa de accertamento da exigência do tributo é exercida no âmbito do procedimento do lançamento, anterior e externo à promoção do processo de execução, sendo correto dizer que, antes da conclusão daquele procedimento e da regular inscrição do crédito em dívida ativa, não é admissível o aforamento da execução, à míngua de título executivo; se a CDA não derivar de lançamento regular, será ato absolutamente nulo, incapaz de produzir qualquer efeito jurídico, sendo imprestável para lastrear a execução fiscal.

A importância da inscrição do crédito tributário em dívida ativa é de tão realçado valor, que até se chega a afirmar que a sua função é constituir o título de cobrança coercitiva, como anota a Professora Lídia Rodrigues Ribas, apoiada em lição do Professor Luciano Benévolo de Andrade (Processo Administrativo Tributário, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 133).

Na verdade, inobstante essa relevantíssima função do ato de inscrição previsto no art. 2º, parágrafo 3º da Lei 6.830/80 (que alguns autores consideram a primordial), não se esgota nela o plexo de efeitos

desse ato: a inscrição é sobretudo ato de controle do lançamento tributário e tem, ainda, o efeito de suspender a prescrição por 180 dias, embora essa suspensão só seja aplicável às dívidas não tributárias, em face do art. 146, III, b, da Carta Magna.

4. As Funções do Ato de Inscrição do Crédito Tributário na Dívida Ativa

Convém assinalar, mais uma vez, que a conclusão do lançamento tributário apenas define a Fazenda Pública como credora da prestação constituída, mas não lhe põe na mão o título hábil à sua execução forçada, permanecendo-lhe vedado o acesso à via judicial executiva, enquanto não cumprir a atividade de inscrição e subsequente extração da CDA.

Certo que a função primária do ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa é a de expressar a sua liquidez e a certeza, pelo controle jurídico da legalidade do seu lançamento, mas tem, ainda, a função adicional e igualmente estratégica de iniciar a atividade de cobrança do crédito, para tanto se expedindo a certidão da inscrição (CDA), a revelar-se líquida, certa e exigível.

Essas qualidades de liquidez, certeza e exigibilidade somente se evidenciam quando no procedimento do lançamento se tiverem observado todas as garantias individuais pertinentes a essa atividade administrativa, sendo a inscrição em dívida ativa a enunciação formal dessa situação; a CDA, por sua vez, é o tíquete de entrada que confere à Fazenda Pública (credora) o direito de ingressar na via da execução judicial, para exigir o pagamento da obrigação, até mesmo coativamente, se for necessário.

São duas, portanto, as principais funções jurídicas do ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa:

i) controlar a legalidade do lançamento tributário, para enunciar a liquidez e a certeza do direito de crédito da Fazenda Pública, e

ii) dar início à sua cobrança, preparando-se, com o ato de inscrição em dívida ativa, a oportuna extração da CDA (título executivo), para instrumentar o processo de execução fiscal.

A doutrina jurídica processual discute, com grande e renovado interesse, acerca do título executivo, como bem o demonstra o Professor Marcelo Guerra, inventariando as teses principais a respeito desse importante tema (Execução Forçada Controle de Admissibilidade, São Paulo, RT, 1998, pp. 86 e segs.), parecendo que o notável Mestre da UFC inclina-se por adotar a teoria de Andolina, registrando que para esse autor italiano o título é uma representação documental típica do direito subjetivo para o qual se pede a tutela executiva.

Seja como for, o que se assinala, quanto a CDA, é que deverá conter todos os elementos integrativos da própria inscrição (art. 202, parágrafo único do CTN), sendo nulo ato inscricional que omita qualquer dos dados elencados no art. 202 do CTN; igualmente nula de pleno direito será a CDA que contiver dados estranhos ao Termo de Inscrição, maximamente a que contiver como integrante do pólo passivo da obrigação quem não tenha sido chamado para integrar o procedimento do lançamento do tributo.

Importa realçar que a CDA não pode ser substituída, no processo de execução, por quaisquer reproduções que dela se façam, por mais fiel e autenticamente que repitam os seus dados, ou seja, a CDA só tem o valor de título executivo quando apresentada no seu original, sendo essa conclusão decorrente da sua natureza documental, como acentua o Professor Vicente Greco Filho, referindo-se aos títulos executivos em geral (Direito Processual Civil Brasileiro, vol. 3, São Paulo, Saraiva, pp. 22/23).

Como se nota, tanto a constituição do crédito como a extração da CDA que o representa são da máxima relevância para o êxito da iniciativa executiva da Fazenda Pública credora, dado que se trata de atos públicos, cuja validade jurídica está sempre subordinada ao atendimento de rigorosas exigências jurídicas postas nas leis e, sobretudo, ínsitas nos preceitos gerais de Direito.

É de ser pontuado que o art. 585, VI do CPC, define como título executivo extrajudicial a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; como se vê, a CDA expressa a inscrição do crédito que lhe corresponde e lhe é, obviamente, anterior.

Com efeito, é justo observar-se que, dentre os títulos executivos extrajudiciais, previstos de forma não exaustiva no art. 585 do CPC, a CDA da Fazenda Pública parece ser o único que se forma sem o concurso voluntário positivo do devedor; por verdade, é usual dizer-se que os títulos executivos extrajudiciais, com a exceção da CDA, resultam de acordos de vontades, por isso que têm base essencialmente contratual, ou seja, são produzidos mediante acordos de vontade entre as partes.

Destarte, sendo a CDA um título executivo extrajudicial não consensual, o controle que sobre ele se exerce diz respeito não apenas à regularidade de sua formação ou, por outras palavras, ao atendimento dos requisitos formais de sua validade, por se tratar de documento público, produzido em procedimento administrativo, devendo ser também examinado o seu conteúdo, para se verificar o seu ajustamento ao interesse público.

O título executivo extrajudicial, convém lembrar, assegura ao credor o direito de acesso imediato ao processo de execução, com a mesma força cogente e as mesmas prerrogativas processuais que tem o credor por título executivo judicial, formado, como se sabe, no curso de

um processo cognitivo, cuja decisão final (sentença ou acórdão) se consolidou em coisa julgada.

Por conseguinte, a CDA espelha, documentalmente, a inscrição do crédito tributário, sendo, nesse sentido, a síntese daquela atividade administrativa precedente, levada a efeito com o objetivo de constituir esse direito e, depois, documentá-lo, com a expedição da CDA, visando instrumentar a sua execução pela via judicial, se não tiver sido satisfeita pelo devedor, espontaneamente, a obrigação respectiva.

É mister, portanto, fixar-se a distinção conceitual entre esses atos ou atividades administrativas vinculadas, a saber, (a) a constituição e (b) a documentação do crédito tributário, assinalando, novamente, que não se trata de institutos que se substituam um ao outro ou que possam ser confundidos, como se objetivassem ou instrumentassem a mesma finalidade operacional.

5. A Proteção dos Direitos Individuais e o Controle de Legalidade do Crédito Tributário

A constituição administrativa bem como a exigência de crédito público tributário são atividades tocadas pelo princípio da legalidade, um dos pontos de apoio do Estado de Direito Democrático, como se sabe; em face disso, não se poderá consentir que o lançamento ou a exigência fiscais se conduzam de modo a atropelar as normas legais, pois a observância da legalidade no agir público é, em si mesmo, um valor inafastável.

Não deve o Juiz da execução fiscal permitir, por exemplo, a promoção ou a continuidade de processo de execução calcado em lançamento ou em título executivo que verifique viciado, compelindo o contribuinte ou responsável à defesa por meio da ação de embargos, quando a alegação dos vícios incorridos no procedimento de apuração ou

inscrição da dívida são visíveis a olho desarmado ou detectáveis pelo Julgador *ictu oculi*; a vigilância do Juiz se exerce, nesse caso, logo no pórtico do processo de execução fiscal, verificando se o título que o lastreia satisfaz os requisitos que são próprios a essa função processual.

A atitude de negligenciar essa análise ou diferenci-la para o julgamento da ação de embargos do devedor equivale a banalizar a indispensável função ética da Administração Pública e permitir-lhe atuar como atua qualquer sujeito que busca apenas maximizar, de imediato, os próprios interesses de ordem patrimonial; perseguir interesses patrimoniais é algo soberanamente legítimo e inescusável, mas o Estado não o pode fazer com desatendimento aos princípios e normas que regem o universo do Direito.

Se irregular o lançamento tributário ou a sua inscrição em dívida ativa, pode o contribuinte ou responsável valer-se de todos os meios jurídicos hábeis para combater a ilegalidade, por meio de iniciativas processuais como o mandado de segurança, as ações tributárias de perfil comum (declaratória de nulidade ou anulatória do lançamento) ou, sobretudo, pela prestante objeção de inexecutividade, caso já tiver sido proposta a execução fiscal.

Nesta última hipótese (se já ajuizada a execução fiscal), é evidente que poderá o executado valer-se, caso o deseje, da ação de embargos do devedor (arts. 736 a 747 do CPC), mas não há como negar que a admissão apenas dessa via, vedando-lhe o acesso aos outros meios de defesa, lhe imporá um ônus pesadíssimo e indevido, qual seja, o comprometimento do seu patrimônio, pela penhora, como requisito dessa mesma ação (art. 737, I do CPC).

Essa redução dos meios de defesa do executado à ação de embargos do devedor não se coaduna com o espírito do nosso tempo, por implicar mágoa à amplitude do direito de ação, por cercear a escolha do promovente, quanto ao tipo de iniciativa processual que deseja adotar.

É oportuníssimo ressaltar que a ação de segurança tributária comporta a concessão de tutela imediata ou liminar sem a prestação de qualquer garantia e que as ações tributárias comuns comportam, também sem prévia garantia, a concessão de tutela antecipada (art. 273 do CPC), desde que presentes os seus requisitos, de sorte que pontuar a defesa do devedor exclusivamente na ação de embargos é atitude que não se harmoniza com a ideologia jurídica da amplitude do direito de ação.

Não presta reverência aos direitos subjetivos das pessoas, antes os desserve, o entendimento que recusa admitir a objeção de inexecutividade para afastar a exigência de tributo indevido ou irregularmente lançado e inscrito, sob o argumento da presunção de validade do lançamento ou da CDA, porque essa presunção somente pode ter acolhida quando fora de dúvida jurídica, plenamente demonstrável, a legalidade dos procedimentos de que resultam.

Nesse passo, importa dizer que, se a ilegalidade da exigência pode ser revelada de plano ou por meio de documento pré-constituído, não há razão jurídica alguma para reconhecer ao contribuinte ou responsável apenas a utilização da ação de embargos do devedor (embora tal não lhe seja vedado), eis que a objeção de inexecutividade se mostra hábil e prestante, nessa hipótese, para afastar a desconformidade lesiva.

É certo, porém, que não terá cabimento a objeção de inexecutividade, se não puder a parte, desde logo, demonstrar documentalmente a ilegalidade da exigência que lhe é feita: nessa perspectiva, a objeção se aproxima sobremaneira da ação de segurança; a mais manifesta ilegalidade da exigência de tributo é, sem dúvida, a inexistência de seu lançamento.

Não se deve imaginar e nem aceitar que as atividades da Administração Pública e as dos seus agentes se orientem por critérios que não se harmonizem com os interesses públicos primários, quais sejam, aqueles a que se deve dar atendimento imediato; o Professor Celso

Antônio Bandeira de Mello, com a sua costumeira proficiência, assim analisa a distinção que deve imperar quanto a esse aspecto:

O ato civil busca a satisfação de interesses individuais ou particulares, enquanto o ato administrativo está preordenado a interesses supra-individuais. Só pode buscar o interesse público. Portanto, também não lhe compete defender interesses que beneficiam apenas à pessoa Estado, se, para fazê-lo, tiver que transcurar aqueles interesses coletivos qualificados como públicos pelo sistema normativo. (Ato Administrativo e Direitos do Administrado, São Paulo, RT, p. 15)

E o notável jurista de São Paulo arremata, com estas palavras, o seu cortante raciocínio, imaginando como o Poder Público agiria, se não estivesse o seu atuar vinculado ao interesse público, ou se perseguisse vantagens puramente patrimoniais:

Teria [o Poder Público] interesse em pagar valor ínfimo nas desapropriações, isto é, abaixo do justo, inobstante o preceito constitucional. Com todos estes expedientes, muitos dos quais infelizmente (e injustamente) adota, resguardaria ao máximo seu patrimônio, defendendo interesses à moda de qualquer outro sujeito, mas agrediria a ordem normativa. (Op. cit., p. 16)

Aliás, parece ter perfeita adequação a essa idéia a fecunda observação da erudita Professora e insigne Magistrada Federal Germana de Oliveira Moraes, quando assinala, com acuidade, o seguinte:

A constitucionalização dos princípios gerais de Direito ocasionou o declínio da hegemonia do princípio da legalidade, que durante muito tempo reinou sozinho e absoluto, ao passo em que propiciou a ascensão do princípio da juridicidade da Administração, o que conduziu à substituição da idéia do Direito reduzido à legalidade, pela noção de juridicidade, não sendo mais possível solucionar os conflitos com a Administração Pública apenas à luz da legalidade estrita. (Controle Jurisdicional da Administração Pública, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 23/24)

Pode-se dizer que o fenômeno da juridicidade do agir administrativo deslocou o eixo da atenção das atividades de controle, inclusive do que pela via judicial se exercer, dos aspectos (sem dúvida

relevantes) da sua conformação à Lei (ou à literalidade normativa), para a apreciação valorativa à luz dos princípios de Direito, admitidos hoje, sem oposição, como integrantes da ordem jurídica positiva, segundo o dizer sempre autorizado do Professor Paulo Bonavides:

Havia até pouco uma ciência do comportamento e da convivência humana, inspirada do jurisprivatismo, coagulada na rigidez e movida na lentidão de fórmulas estabelecidas, dificilmente alteráveis, herdadas em grande parte do velho Direito Romano; por isso mesmo desatualizadas ante a doutrina de um direito cuja matriz axiológica já não era o indivíduo, mas a sociedade.

O sentido da vida com força renovadora de sua dinâmica reformou esse quadro de imobilidade. De tal sorte que na esfera jurídica o respeito absoluto ao passado, à tradição, ao dogma perdeu desde muito consistência perante a legitimidade dos grandes imperativos sociais de mudança. (Prefácio de Princípios Constitucionais, do Professor Sérgio Sérulo da Cunha, São Paulo, Saraiva, 2006)

É nessa perspectiva que devem ser apreciados os atos praticados pelos agentes do poder estatal, abandonando-se o viés de simplesmente os ver sob a sua aptidão de produzir os resultados desejados pela Administração ou vantajosos para si, do ponto de vista patrimonial e imediato.

Não é correto dizer que o interesse público se reduz ou se confunde com esses resultados patrimonialmente vantajosos e indubitavelmente legítimos, nem que sejam os Procuradores Públicos os únicos agentes aptos a identificá-los de forma objetiva; na verdade, cabe ao Juiz, ponderando todos os elementos em confronto e todos os dados das disputas, identificar quais os interesses que devem merecer a proteção judicial, sem que isso importe em dizer que os outros sejam ilegítimos, ilegais ou injurídicos.

Nessa ordem de idéias, não deve o Juiz aceitar que a invocação do interesse público submeta, de logo e automaticamente, o dos indivíduos, ou aqueles que o sistema jurídico consagra, quer

expressamente (legalidade e juridicidade), quer de modo implícito (princípios).

No território processual da execução fiscal, não há dúvida de que o feito se instala no interesse do credor (Fazenda Pública), como também não há dúvida de que é estratégica e importante a atividade estatal de arrecadação de tributos, mesmo pela via judicial, mas nem por isso se haverá de dispensar a parte exeqüente de subordinar-se às regras que disciplinam essa modalidade de processo, deixando-a livre para perseguir os seus interesses patrimoniais e sacrificar as garantias subjetivas.

Na execução fiscal, não está o Juiz privado de nenhum dos poderes que o assistem na jurisdição, ou seja, na condução do processo de execução fiscal o Julgador deve, qual procede nas execuções comuns, realizar o controle de admissibilidade do pedido, verificando, com cuidado, a presença dos pressupostos processuais e das condições da ação, cabendo-lhe, nesse aspecto, agir de ofício, indeferindo, de logo, as promoções ilegais.

Inadmissível, assim, que o Juiz dê curso à execução fiscal que não reúna os requisitos próprios desse processo, o primeiro dos quais é a exibição, pela parte exeqüente, do título executivo - neste caso, a CDA - sendo que a verificação desses pressupostos há de ser feita antes do despacho de admissão do pedido; contudo, se no curso do processo sobrevier situação que denote a perda da legalidade da pretensão, deve o Juiz, prontamente, extingui-lo.

Por conseguinte, cabe ao Juiz, na execução fiscal, verificar se a CDA apresentada pela Fazenda Pública exeqüente se apresenta perfeita, do ponto de vista formal, bem como se ostenta, do ponto de vista do Direito Administrativo, obrigação tributária legitimamente constituída.

Não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação.

Em síntese, dever ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiciendo.