

Possibilidades e limitações da Fazenda Pública na inscrição em dívida ativa de crédito não tributário

Agélio Novaes de Miranda*

Resumo

O presente artigo aborda as possibilidades e limitações da Fazenda Pública na constituição do crédito não tributário com foco nas indenizações e alcances dos responsáveis por atos lesivos ao Erário. Situa o dever-poder de agir da Administração à luz do controle interno e sua relação com o controle externo analisando as providências prévias, dentre elas a própria constituição do crédito, relativas ao dever de instaurar a Tomada de Contas Especial para ressarcimento. O alcance do conceito de crédito não tributário é objeto de verificação à luz da doutrina, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Indica-se, por fim, restrições e possibilidades de inscrição *self-executing*, consoante aos paradigmas do devido processo e da reserva de jurisdição.

Palavras-chave: Possibilidades. Limitações. Constituição. Crédito não tributário. Controle. Contas. Responsáveis. Danos. Ressarcimento. Reserva. Jurisdição.

1 Introdução

A Fazenda Pública possui a prerrogativa de apurar e inscrever em dívida ativa créditos tributários e não tributários, formando título executivo apto a viabilizar a execução com suporte na Lei 6.830/1980.

Constitui dívida ativa não tributária, dentre outras, os créditos da Fazenda Pública, tais como, indenizações, reposições, restituições e alcances dos responsáveis definitivamente julgados (art. 39, § 2º, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964).

Assim, considerando que o primeiro contato com o ato causador de lesão ao Erário dá-se, normalmente, no âmbito interno da própria Administração, é natural que a esta caibam as primeiras providências para apuração e ressarcimento, mercê de seu dever-poder de agir independentemente da atuação dos órgãos de controle externo ou mesmo de providências judiciais.

Nesse contexto, a inscrição de crédito não tributário relativo a indenizações e alcance de

responsáveis por danos ao Erário é objeto de análise com apresentação de possibilidades e restrições quanto à referida prerrogativa do ente público.

Busca-se ainda contextualizar a possibilidade de inscrição do crédito, bem como o momento de fazê-lo, quando os mesmos fatos também impõem a instauração da Tomada de Contas Especial – TCE, cujo procedimento é iniciado na seara administrativa, mas processado e julgado pelo Tribunal de Contas que, se decidir pela irregularidade das contas, pode imputar débito constituindo, igualmente, título executivo (CF, art. 71, § 3º).

Ressalte-se, por fim, que o objetivo é oferecer um indicativo de atuação minimamente segura quanto ao exercício da legítima prerrogativa da Administração de constituição do crédito não tributário, sem perder de vista as garantias fundamentais do devido processo legal e da inafastabilidade da jurisdição.

2 Providências administrativas e a busca por instrumentos eficazes de ressarcimento

O primeiro contato com o ato causador de dano ou desfalque ao Erário dá-se, normalmente, no âmbito interno da própria Administração. É natural que a esta caibam as primeiras providências para apuração e instauração de mecanismos de ressarcimento, mercê de seu dever-poder de agir independentemente da atuação dos órgãos de controle externo.

Em que pese, a independência de atuação dos órgãos que desempenham o controle interno e externo, há diretriz constitucional que impõe ao controle interno de cada um dos Poderes da República a finalidade de apoiar o controle externo em sua missão institucional (art. 74, VI c/c § 1º, da CF). Essa diretriz é representada, em boa medida, pelo instrumento da Tomada de Contas Especial – TCE.

A tomada de contas especiais é extraída da Constituição Federal (art.71, inciso II), mas tem sua sistemática disciplinada na Lei 8.443/1992 cujo art. 8º assim dispõe:

Art. 8º Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta Lei, *da ocorrência de*

* Procurador Federal (AGU); pós-graduado em Direito Público pela Universidade de Brasília – UnB; graduado pela Universidade Federal de Alagoas – UFAL.

desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano. [grifo nosso]

O primeiro aspecto de destaque, é que a Tomada de Contas Especial, por suas características, apresenta-se como mecanismo de ligação entre o controle interno e externo no cumprimento da diretriz constitucional que impõe àquele apoiar este último em sua missão institucional.

Nesse passo, impende ressaltar que a TCE “apresenta no curso de seu desenvolvimento duas naturezas jurídicas distintas, que se subsumem à mesma nomenclatura.” (FERNANDES, 2009, p. 29.) Tal constatação decorre das diferentes feições que o instituto se reveste em seu desenvolvimento.

Porquanto, a TCE possui, nitidamente, duas fases: uma interna, onde a Administração *spont propria* ou por determinação do TCU, verifica a regularidade na guarda e aplicação dos recursos públicos, possuindo, assim, natureza verificadora e investigatória, que confirmará ou não a existência do prejuízo ao Erário, o valor correspondente e os indícios de autoria (assemelhando-se, numa comparação com o Direito Processual Penal, ao inquérito); e outra fase externa, em que se constitui em verdadeiro processo com o objetivo de julgamento (exclusivamente pelo TCU) da regularidade das contas e da responsabilidade dos agentes na aplicação dos recursos públicos, mediante a observância dos princípios do devido processo legal e ampla defesa.

Atento a esta característica da Tomada de Contas Especial e cioso da necessidade de formular uma definição do instituto que revele o movimento e a mudança que ele experimenta, FERNANDES (2009, p. 30) apresenta-nos um conceito dinâmico da TCE que merece transcrição, *verbis*:

Tomada de Contas Especial, é, na fase interna, um procedimento de caráter excepcional que visa determinar a regularidade na guarda e aplicação de recursos públicos e, diante da irregularidade, na fase externa, um processo para julgamento da conduta dos agentes públicos.

A tomada de contas é instaurada, em regra, por um agente do próprio órgão administrativo ou superior hierarquicamente àquele em que se deu a omissão na prestação de contas, as irregularidades ou

o dano ao Erário. Nesta fase, como dito, é prescindível a observância do contraditório que, contudo, far-se-á presente quando do julgamento, já não pela autoridade instauradora, mas sim pelo TCU.

A Lei 8.443/1992 em seu art.15, prescreve que o Tribunal de Contas ao julgar as contas decidirá se estas são *regulares, regulares com ressalva, ou irregulares*, trazendo, assim, três modalidades de julgamento de contas. Em seguida, o próprio diploma legal se encarrega de definir cada uma das modalidades de julgamento, *verbis*:

Art. 16. As contas serão julgadas:

I - *regulares*, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - *regulares com ressalva*, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

III - *irregulares*, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. [sem grifo no original]

A decisão definitiva do TCU que julgar pela irregularidade das contas e imputar débito ou multa, constituirá título executivo bastante para cobrança judicial, permitindo o ressarcimento do débito por meio da execução forçada (CF, art. 71, § 3º).

Os acórdãos do TCU que julgarem as contas irregulares, ademais, devem ser encaminhados ao Ministério Público e às Procuradorias das entidades onde ocorrido o desvio ou desfalque para as providências devidas. Ao *Parquet*, cabendo a promoção de medidas com vistas à responsabilização civil e criminal. Às procuradorias para a cobrança judicial, bem como, em concorrência com o próprio Ministério Público, promover o eventual ajuizamento da ação civil de improbidade administrativa.

Impende registrar que, embora o art. 8º da Lei 8.443/1992 estabeleça que diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos, da ocorrência de desfalque ou desvios de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário, a autoridade administrativa

competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da Tomada de Contas Especial, resoluções do próprio TCU mitigaram a imposição legal de instauração imediata da TCE.¹

Tem-se, portanto, nos termos do art. 1º da IN –TCU 56/2007, que a autoridade administrativa federal competente deve adotar providências para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis, quantificação do dano e obtenção do ressarcimento, no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias. Findo o qual, sem resultado, deve ser instaurada, de pronto, a TCE,² acarretando grave violação da norma legal a omissão em não o fazer, uma vez que sujeita o agente omissor à responsabilidade solidária e às demais sanções legais cabíveis.

Cumpra-se frisar que, em se tratando de convênio, o marco temporal para que a Administração obtenha algum sucesso na tentativa de sanar as irregularidades encontradas, antes da instauração da TCE, é de 30 (trinta dias). É que, *in casu*, há norma especial — trata-se da IN/STN 1/1997 — que se mostra, ademais, em maior consonância com a regra do art. 116, § 6º, da Lei 8.666/1993. Nesse sentido, é o escólio de J.U. Jacoby Fernandes (2009, p. 240) que por cautela recomenda: “que, em matéria de convênio, dê-se primazia à norma específica, instaurando TCE em 30 dias.”

Nesse contexto, as providências administrativas prévias à instauração da TCE têm, inicialmente, o intuito de proporcionar a resolução de irregularidades, bem como a recomposição do Erário sem o dispêndio de energia que mecanismos complexos e excepcionais como a tomada de contas demandariam.

É neste sentido, que se reconhece o caráter excepcional da tomada de contas especial. (AGUIAR, *et al.* 2004, p. 61)

Com isso, prestigia-se ainda o princípio da razão suficiente ab-rogável³ que significa a observância do postulado de que a atuação afastando do mundo jurídico a causa da TCE conseqüentemente torna

dispensável a instauração dela. Tais providências também contribuem para evitar perda de escala na atuação da Corte de Contas, em casos de fácil recomposição, ante uma atuação administrativa diligente ou mesmo para os casos de irregularidades formais e boa-fé dos responsáveis.

Visto que a Administração tem o dever-poder de agir previamente à instauração da tomada de contas especial, é de se indagar quais instrumentos pode ela se valer, já nesta fase, para recompor o patrimônio lesado?

3 Da apuração, inscrição e execução do crédito antes do processamento e julgamento da tomada de contas especial

Inicialmente, deve-se reconhecer que a Administração pode contar com a boa-fé do agente indicado como autor de irregularidades passíveis de gerar uma tomada de contas. E se este, uma vez notificado, corrigir as irregularidades apontadas e recompor o patrimônio público lesionado sem que sua conduta anterior caracterize ato disciplinar, ímprobo ou criminoso estará resolvida a questão. Com efeito, neste caso, é também dispensada, desde logo, a instauração da tomada de contas seja pelo seu caráter excepcional seja pelo princípio da razão suficiente ab-rogável.

O fato, contudo, deve ser comunicado à Corte de Contas quando da prestação de contas ordinária, nos termos do art. 197, § 3º, do Regimento Interno do TCU aprovado pela Resolução 155, de 4 de dezembro de 2002.

Pois bem, visto que o dever de instauração da tomada de contas não afasta a prerrogativa administrativa de adotar providências outras para assegurar o ressarcimento. Reconhecido como legítimo até mesmo um atuar prévio à própria instauração da TCE, necessário perquirir sobre a possibilidade de formalização, já nessa fase, de um título executivo extrajudicial pela inscrição do débito em dívida ativa e o respectivo manejo de execução forçada com base na Lei 6.830/1980 quando não factível a recomposição voluntária acima referida.

A tomada de contas, indiscutivelmente, não constitui instrumento exclusivo a ser utilizado pela autoridade administrativa que toma conhecimento de qualquer irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário.

Os acontecimentos que ensejam a instauração da tomada de contas especial também são suportes

¹ Primeiro, a IN-TCU 13, de 4 de dezembro de 1996; atualmente a IN-TCU 56, de 5 de dezembro de 2007, que substituiu a anterior e dispõe sobre instauração e organização do processo de tomada de contas especial e dá outras providências.

² Observe-se que há limite de alçada na resolução predita (art. 5º) para instauração e encaminhamento da TCE à Corte de Contas.

³ Para maior aprofundamento sobre o princípio consulte-se: FERNANDES, J. U. Jacoby. Tomada de contas especiais: Processo e procedimento na Administração Pública e nos tribunais de contas. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88-89.

fáticos autorizadores de outras medidas visando à restauração do patrimônio público lesado.

Vislumbra-se, de pronto, a possibilidade de utilização por parte da Administração de uma ação ordinária de cobrança, do manejo da ação civil de improbidade (mercê de seu viés também ressarcitório) e, por fim, da formalização imediata de título executivo extrajudicial com a inscrição do débito em dívida ativa, sem embargos das medidas cautelares que podem acompanhar cada uma dessas medidas.

Oportuno ressaltar que sequer há impeço à utilização concomitante desses instrumentos quando já em curso a tomada de contas especial no Tribunal de Contas, como já deixou assentado o STF no seguinte julgado, *verbis*:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. COMPETÊNCIA. ART. 71, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL E ART. 5º, II E VIII, DA LEI N. 8.443/92. TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 148 A 182 DA LEI N. 8.112/90. NÃO OCORRÊNCIA. PROCEDIMENTO DISCIPLINADO NA LEI N. 8.443/92. AJUIZAMENTO DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PREJUDICIALIDADE DA TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS CIVIL, PENAL E ADMINISTRATIVA. QUESTÃO FÁTICA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA. 1. A competência do Tribunal de Contas da União para julgar contas abrange todos quantos derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário, devendo ser aplicadas aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, lei que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado aos cofres públicos [art. 71, II, da CB/88 e art. 5º, II e VIII, da Lei n. 8.443/92]. 2. A tomada de contas especial não consubstancia procedimento administrativo disciplinar. Tem por escopo a defesa da coisa pública, buscando o ressarcimento do dano causado ao erário. Precedente [MS n. 24.961, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, DJ 04.03.2005]. 3. Não se impõe a observância, pelo TCU, do disposto nos artigos 148 a 182 da Lei n. 8.112/90, já que o procedimento da tomada de contas especial está disciplinado na Lei n. 8.443/92. 4. O ajuizamento de ação civil pública não retira a competência do Tribunal de Contas da União para instaurar a tomada de contas especial e condenar o responsável a ressarcir ao erário os valores indevidamente percebidos. Independência entre as instâncias civil, administrativa e penal. 5. A comprovação da efetiva prestação de serviços de assessoria jurídica durante o período em que a impetrante ocupou cargo em comissão no Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região exige dilação probatória incompatível com o rito mandamental. Precedente [MS n. 23.625, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ de 27.03.2003]. 6.

Segurança denegada, cassando-se a medida liminar anteriormente concedida, ressalvado à impetrante o uso das vias ordinárias.⁴

Nesse sentido, antes mesmo da própria instauração da TCE, a Administração possui a prerrogativa de por um processo administrativo, obviamente com as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, apurar a liquidez e certeza do crédito e inscrevê-lo em dívida ativa, desde que observado o que dispõe a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, *verbis*:

Art. 39. [...]

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Parágrafo incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979). [sem grifo no original]

Nesse passo, o art. 2º da Lei 6.830/1980 dispõe que constitui dívida ativa da Fazenda Pública, apta a instrumentalizar a execução fiscal mediante a extração da certidão de dívida ativa, aquela definida como tributária ou não tributária pelo dispositivo legal acima transcrito.

Ora, em face de tais prerrogativas, e considerando que a autoridade administrativa diante de fatos ensejadores de tomada de contas especial deve adotar medidas para o pronto ressarcimento ao Erário, é fácil concluir que deve ser dada preferência à inscrição do débito como dívida ativa não tributária, formalizando-se o título executivo extrajudicial apto a dar ensejo diretamente ao processo satisfativo da execução forçada, nos termos da Lei de Execução Fiscal.

⁴STF. MS 25880/DF. Relator(a): Min. Eros Grau. Julgamento: 07/02/2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno.

Com efeito, tal medida — por encurtar o caminho que seria percorrido com as ações de conhecimento (ordinárias de cobrança ou cível de improbidade) e com a própria TCE (dado seu caráter de acerto com feição judicialiforme, quando da fase de julgamento pelo TCU) — revela-se instrumento mais vantajoso e célere para a implementação da tutela ressarcitória.

Impende registrar que há, no âmbito da Advocacia-Geral da União, mais especificamente da Procuradoria-Geral Federal, parecer⁵ em caso envolvendo irregularidades em convênio para transferência voluntária de recursos, onde se indica expressamente a possibilidade de apuração e formalização do crédito independentemente de tomada de contas especiais realizada pelo Tribunal de Contas da União, mediante a aplicação dos princípios da autotutela e do devido processo legal administrativo.

Nessa mesma manifestação, é apresentada posição do Tribunal de Contas da União reconhecendo possível a formalização e inscrição pela Administração sem prejuízo da tomada de contas especial a ser eventualmente instaurada. Vale transcrever o excerto do TCU, *verbis*:

8.2 – responder ao consulente que, com o advento da Lei nº 9784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, não haveria óbice, uma vez presentes indícios de malversação, desvios ou aplicação irregular de recursos do SUS, a que a autoridade competente instaurasse processo administrativo com o objetivo de apurar a liquidez e certeza do crédito de natureza não tributária e, após conclusão dos trabalhos, adotasse as providências para a inscrição em dívida ativa da União, desde que tal procedimento não suprimisse a concomitante instauração de Tomada de Contas Especial, cuja competência para julgamento cabe a este Tribunal, ante o que dispõe a Lei nº 8.443/92 e a IN/TCU nº 13/96; – [sem grifo no original].

Mais recentemente o entendimento foi reafirmado,⁶ o que revela que, para além da tese fixada, constitui providência real para a Administração constituir o crédito não tributário na fase anterior à própria

instauração da tomada de contas especial, desde que se observe o devido processo legal administrativo, como expressamente ressalvado nas manifestações aqui citadas.

Essa possibilidade de inscrição e cobrança executiva, prévia ou até paralelamente à tomada de contas especiais, não é, contudo, irrestrita, havendo algumas limitações à prerrogativa estatal, como passaremos a demonstrar.

4 Limitações e possibilidades para a constituição de crédito não tributário referente a indenizações e alcances dos responsáveis por danos ao Erário

Pois bem, primeiramente, há de se considerar que só deve haver inscrição daqueles créditos definidos em lei como de origem tributária ou não tributária. Cuida-se aqui de analisar a inscrição do crédito de natureza não tributária.

Dispõe o § 2º do art. 39 da Lei 4.320/1964 que constitui dívida ativa não tributária os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Para os que interpretam que o § 2º do art. 39 da Lei 4.320/1964 não contempla no conceito de dívida ativa não tributária os valores decorrentes de indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis *não* definitivamente julgados, haveria óbice à inscrição nas situações de danos, desfalque, malversação, não prestações de contas, etc, que somente seria possível com a decisão definitiva do Tribunal de Contas ou por formação de título judicial.

Nesse sentido, vale trazer à colação a posição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2010, p. 3) sobre o tema:

Colime-se que o § 2º, do artigo 39, da lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando se refere aos créditos *não tributários*

⁵BRASIL. Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal. Parecer CGCOB/Dicon 20/2008. Ressarcimento decorrente de descumprimento de convênio. LOPES, Paulo Cesar. Brasília: Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal.

⁶BRASIL. Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal. Parecer 16/2011/DIGEAP/CGCOB/PGF/AGU. Tomada de Contas Especial – Inscrição em Dívida Ativa – Divergência entre execução fiscal ajuizada e acórdão do Tribunal de Contas da União. Teresa Cristina de Souza. Brasília: Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal.

passíveis de inscrição em dívida ativa, *excetua os valores decorrentes de indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis não definitivamente julgados.*

A ação executiva do débito e da multa, antes da decisão definitiva do Tribunal de Contas, só poderia suceder, na hipótese, com a criação de título executivo judicial, após a obtenção de decisão judicial condenatória transitada em julgado, com a adoção do rito do Código de Processo Civil. [Sem grifo no original].

Tal ponderação tem sua razão de ser no fato de que as fontes de receita da Fazenda Pública para configurar crédito exequível, na forma da Lei 6.830/1980, devem se revestir, dentre outros, do atributo de certeza.

Ora, o procedimento de inscrição como dívida ativa não tributária de créditos cujas causas decorram de situações ilícitas relativas a práticas lesivas ao patrimônio público (malversação, dano, corrupção, desfalque, etc) cuja quantificação, identificação, e responsabilização do agente, não decorrem de vinculação específica a contrato, convênio ou determinado ato previamente firmado, deve ser objeto de ação judicial.

A ressalva, quanto a não possibilidade de inscrição em dívida ativa não tributária em situações em que irrazoável o exercício de tal prerrogativa pela Fazenda Pública, é encontrada ainda em escólio de José da Silva Pacheco (2002, p. 78), *verbis*:

A dívida ativa não tributária será a resultante de qualquer outro crédito da Fazenda Pública, inscrito na repartição administrativa competente, após a apuração: a) da sua procedência; b) do seu exato valor; c) do sujeito passivo; d) da falta de pagamento no vencimento, no prazo ou no ato, determinados em lei, em regulamento, no contrato, no respectivo título ou em decisão final irrecurável na esfera administrativa. Vê-se, pois, que nem sempre seria possível fazer a inscrição de tal dívida, principalmente quando não pudesse o órgão encarregado do controle constatar, com exatidão, a certeza ou a liquidez do crédito, por não ficarem claramente caracterizado os quatro elementos assinalados sob as alíneas a, b, c, d, supra. Nessas hipóteses, o poder público tinha de propor ação adequada, cujo processo seguiria as normas pertinentes do CPC. [Sem grifo no original.]

No mesmo sentido é a posição de Humberto Theodoro Júnior (2004, p. 16) que, sem excetuar expressamente da definição de dívida ativa não tributária os valores decorrentes de indenizações, reposições, restituições e alcances dos responsáveis *não definitivamente julgados*, reconhece como possível de inscrição e execução, tal como disciplinado na

Lei 6.830/1980, apenas o crédito oriundo de ato ou contrato administrativo, vejamos:

Para cobrar-se executivamente, segundo os moldes da Lei nº 6.830, a dívida ativa deve proceder de obrigação tributaria ou não tributaria, desde, porém, que esteja prevista em lei, regulamento ou contrato. É preciso que a origem do crédito fazendário seja ato ou contrato administrativo típico. Nessa categoria, não se inclui o débito decorrente de dano ao patrimônio da pessoa jurídica de direito público, que se rege pelas normas comuns de responsabilidade civil disciplinada pelo direito privado [...] [grifamos]

Nessa linha, pensamos que a melhor leitura do § 2º do art. 39 da Lei 4.320/1964 não deve excluir, de chofre, a possibilidade de constituição do crédito não tributário nos casos de indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis não definitivamente julgados. Mas, possibilitá-las, apenas nas situações em que as indenizações, reposições, restituições e alcances sustentam-se em vínculo administrativo traduzido em contrato, convênio, ato específico, ou mesmo em imposição legal de efeitos concretos.

Não é diferente a posição do STJ sobre a matéria. Impende sublinhar, contudo, que o e. Tribunal apenas tangencia a questão da interpretação do § 2º do art. 39 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 quanto à visão excludente do conceito de dívida ativa não tributária das indenizações, reposições, restituições e alcances dos responsáveis não definitivamente julgados.

De toda sorte, resta evidente a posição do Tribunal de que não é possível a constituição e formalização do crédito em situações que não decorram de um ato ou contrato administrativo típico ou que não haja um vínculo estatutário formalizado com o ente público. Para retratar a posição da Corte Superior, segue alguns julgados:

PREVIDENCIÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. FRAUDE CONTRA O INSS. INQUÉRITO ADMINISTRATIVO. 'TOMADA DE CONTAS ESPECIAL'. CRÉDITO QUE NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE DÍVIDA ATIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APURAÇÃO EM PROCESSO JUDICIAL PRÓPRIO, ASSEGURADOS O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA.

1. Recurso Especial contra v. Acórdão que, apreciando execução fiscal, *fundada em inquérito administrativo*, movida pelo ora recorrente, lastreada em pretensa dívida ativa não tributária, *relativa à indenização por desvio de valores apurados unilateralmente*, considerou que a *responsabilidade do embargado/recorrido deve ser apurada pela via*

ordinária, sob o fundamento de que o crédito não se enquadra no conceito de dívida ativa.

2. O INSS tem, sem sombra de dúvidas, o direito de ser ressarcido por danos materiais sofridos em razão de concessão de aposentadoria fraudulenta, devendo o beneficiário responder, solidariamente, pela reparação dos referidos danos.

3. O conceito de dívida ativa não tributária, embora amplo, não autoriza a Fazenda Pública a tornar-se credora de todo e qualquer débito. A dívida cobrada há de ter relação com a atividade própria da pessoa jurídica de direito público.

4. In casu, pretende o INSS cobrar, por meio de execução fiscal, prejuízo causado ao seu patrimônio, apurados em 'tomada de contas especial'.

5. A apuração de tais fatos devem ser devidamente apurados em processo judicial próprio, assegurado o contraditório e a ampla defesa. Inexistência de discussão se a Lei nº 4.320/64 excetua ou inclui como dívida ativa não tributária os valores decorrentes de indenizações e restituições.

6. Recurso não provido. (REsp 439.565/PR, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11.11.2002, pág. 160).

PROCESSUAL – EXECUÇÃO FISCAL – DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA - TÍTULO EXECUTIVO – RESPONSABILIDADE CIVIL – CRIAÇÃO UNILATERAL DO TÍTULO – IMPOSSIBILIDADE – NECESSIDADE DE PROCESSO JUDICIAL - EMBARGOS À EXECUÇÃO – RECEBIMENTO.

1. A dívida tributária já nasce certa e líquida, porque o lançamento gera presunção de certeza e liquidez. Isso não ocorre com os créditos oriundos de responsabilidade civil que somente recebem tais atributos, após acerto amigável ou judicial.

2. Os créditos incertos e ilíquidos não integram a dívida ativa, suscetível de cobrança executivo-fiscal. É que o conceito de dívida ativa não tributária, a que se refere a Lei de Execuções Fiscais, envolve apenas os créditos assentados em títulos executivos. Há créditos carentes de certeza e liquidez necessárias ao aparelhamento de execução.

3. Crédito proveniente de responsabilidade civil não reconhecida pelo suposto responsável não integra a chamada dívida ativa, nem autoriza execução fiscal. O Estado, em tal caso, deve exercer, contra o suposto responsável civil, ação condenatória, em que poderá obter o título executivo.

4. É nula a execução fiscal por dívida proveniente de responsabilidade civil, aparelhada assentada em títulos. (REsp 440.540/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 1º.12.2003, pág. 262)

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO - EXECUÇÃO FISCAL - DÍVIDA ATIVA - DNER - INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO DECORRENTES DE ACIDENTE AUTOMOBILÍSTICO - DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA – IMPROPRIEDADE

- EXERCÍCIO EXORBITANTE DE COMPETÊNCIA - VIA PROCESSUAL INADEQUADA.

I - Dívida Ativa da Fazenda Pública, definida como não tributária, é a que resulta qualquer outro crédito da Fazenda Pública, inscrita no setor administrativo competente, após apuração na forma prevista na legislação de regência; decorre do exercício do poder de império, exercido na modalidade do poder de polícia, e da atividade legalmente conferida à autoridade de direito público.

II - Não é cabível a utilização da via de inscrição da dívida ativa no DNER, para propositura do executivo fiscal visando obter ressarcimento de dano causado ao patrimônio da autarquia em virtude de acidente automobilístico.

III - A competência da Procuradoria-Geral do DNER para apurar liquidação e certeza de créditos de qualquer natureza, para inscrevê-los em dívida ativa e cobrá-los, é restrita àqueles (créditos) inerentes às atividades da autarquia.

IV - Recurso improvido. (REsp 330.703/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 19.11.2001, pág. 242) [sem grifo no original]

Encontram-se, ainda, dentre outros, os seguintes precedentes em ambas as Turmas do STJ: REsp 867.718-PR, Primeira Turma, rel. Teori Albino Zavascki, DJe 04/02/2009 e REsp 1.125.508-GO, Segunda Turma, rel. Mauro Campbell Marques, unânime, DJe 24/08/2010.

Do exposto, decorrem algumas implicações quanto à apuração e formalização do crédito por meio da inscrição e cobrança executiva decorrente de providências administrativas para apuração e busca do pronto ressarcimento.

Inicialmente, impende rememorar que a tomada de contas na fase interna constitui procedimento de natureza verificadora e investigatória desprovida das características da ampla defesa, daí ser afastada de plano, enquanto presentes essas características, sua utilização como suporte para eventual constituição do crédito.

A Administração, como visto, poderá instaurar processo administrativo com os atributos do contraditório e ampla defesa para constituição do crédito não tributário até mesmo previamente ao início da fase interna da TCE.

Com efeito, para essas situações, apenas as obrigações com esboço em contrato ou convênio, vínculo regulamentar ou lei de efeito concreto — sem embargos das atividades decorrentes do poder de polícia do órgão — podem ser inscritas em dívida ativa, entendimento que prestigia o art. 52 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, *verbis*:

Art. 52. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato. [grifo nosso]

Estreme de dúvidas que o conceito de dívida ativa envolve apenas os créditos certos e líquidos. Assim, tanto a dívida ativa tributária como a não tributária requer o preenchimento desses requisitos.

Alguns créditos não tributários — como os provenientes de multas de polícia — transformam-se em dívida ativa, após procedimento administrativo. Nesses créditos, assim como nos tributários, a própria Administração cria o título executivo.

Isso não ocorre, entretanto, com os créditos oriundos de responsabilidade civil por ato ilícito apurado unilateralmente. Para que tais créditos se revistam do atributo de títulos executivos, é necessário o acerto capaz de superar discussões que podem dizer respeito ao objeto, aos sujeitos e ao próprio *quantum* devido. Isso é conseguido mediante processo judicial, transigência, ou reconhecimento.

Tais casos são aqueles em que a origem da dívida não é o exercício do poder de polícia, nem o contrato, ou o convênio administrativos, ou o regulamento, ou mesmo a imposição legal específica de uma determinada obrigação com vencimento certo (lei de efeito concreto).

Por tal razão, é que o entendimento do STJ e de respeitável segmento doutrinário, quanto à vedação de constituição do crédito não tributário, não alcança relação tipicamente administrativa e instrumentalizada por ato jurídico formal.

Bons exemplos são os convênios para transferência voluntária de recursos, com destinação previamente acertada e onde há sujeito e objeto previamente definidos, em que, constatadas as irregularidades, abre-se as vias da constituição do crédito não tributário e do ressarcimento por meio da execução estribada no título formado pela Fazenda Pública prejudicada.

Note-se, que os gestores de recursos federais transferidos mediante convênio, desde a formalização do termo de repasse de recursos, vinculam-se aos procedimentos concernentes à correta aplicação e devida prestação de contas dos recursos transferidos.

Não é demais afirmar que o termo de avença constitui “a fonte primeira de todas as regras básicas ajustadas para a execução do objeto pactuado e para a apresentação da prestação de contas.” (AGUIAR, *et al.* 2004, p. 22.) Trata-se, ademais, de instrumento

tipicamente administrativo a ser manejado numa federação cooperativa como a nossa.

Nesse passo, verificada a não prestação de contas, o desfalque, a malversação ou qualquer outra irregularidade danosa em detrimento das verbas repassadas, dispõe a Administração repassadora, nos termos do próprio convênio pactuado, de todos os fundamentos para, após processo administrativo, proceder à inscrição do crédito como dívida ativa não tributária.

Porquanto, no próprio termo de ajuste já consta a procedência do crédito, o exato valor dele, o sujeito passivo, as faltas ensejadoras de eventual ressarcimento, etc.

Enfim, conquanto seja objeto de inúmeras tomadas de contas e ações de improbidade, as irregularidades que gravitam em torno deste valioso instrumento podem encontrar na pronta inscrição dos valores em dívida ativa não tributária um importante esteio de recuperação dos créditos, já na fase de atuação inicial da Administração na fiscalização do cumprimento do ajuste.

Não se pode dizer o mesmo, como visto, quanto às demais situações ilícitas que causam prejuízo ao Erário. Nesses casos, para caracterizar a responsabilidade de âmbito civil e obter o ressarcimento, há necessidade de provimento judicial, ante a impossibilidade de pronta apuração e inscrição do crédito como dívida ativa não tributária.

Com efeito, cumpre asseverar que a situação idealizada não comportaria, mesmo após o regular processo administrativo, a inscrição do débito em dívida ativa não tributária. É que, a conduta ilícita geradora da obrigação de ressarcir não estribada em contrato ou vínculo administrativo específico é insuscetível, pela incerteza e iliquidez, de pronta inscrição. Nessas hipóteses, a pretensão ressarcitória há de ser buscada na via judicial.

Assim, se a Administração pode e deve agir numa seara prévia à tomada de contas, deverá fazê-lo ciente das restrições que envolvem a prerrogativa de constituição do crédito. O Estado não pode inscrever *self-executing*, sem acesso à justiça, *quantum* indenizatório decorrente de responsabilidade por ilícito por ele apurado unilateralmente, posto ser imprescindível ação de cognição, em obediência ao devido processo legal e ao princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Nas hipóteses em que vedada a inscrição, considerando as peculiaridades do caso concreto, cabe à Administração lesada, contudo, valer-se das ações

judiciais cabíveis, a exemplo da ação ressarcitória, da ação de improbidade e respectivas cautelares. Pode ainda optar por executar o acórdão do TCU que julgando a TCE tenha imputado débito e/ou multa, mercê de sua qualificação constitucional como título executivo.

5 Conclusão

Cumpra ao ente estatal as primeiras providências para apuração e instauração de mecanismos de ressarcimento, mercê de seu dever-poder de agir, independentemente da atuação dos órgãos de controle externo. Essa possibilidade de agir da Administração, revela-se desejável até mesmo em providências prévias à instauração da tomada de contas especiais, quando os fatos subjacentes também ensejem esta medida.

Dentre os instrumentos à disposição do poder público está a prerrogativa de apurar e inscrever, em dívida ativa, créditos não tributários relativos a indenizações, reposições, restituições e alcances dos responsáveis (§ 2º do art. 39 da Lei 4.320/1964), formando título executivo apto a viabilizar a execução com suporte na Lei 6.830/1980.

Nessa linha, pensamos que a melhor leitura do § 2º do art. 39 da Lei 4.320/1964 não deve excluir, de chofre, a possibilidade de constituição do crédito não tributário nos casos de indenizações, reposições, restituições e alcances dos responsáveis não definitivamente julgados. Mas, possibilitá-las nas situações em que as indenizações, reposições, restituições e alcances sustentam-se em vínculo administrativo traduzido em ato jurídico formal, como contrato, convênio, ou mesmo em imposição decorrente de vínculo regulamentar ou legal específico.

Destarte, a vedação de constituição do crédito não tributário não alcança relação tipicamente administrativa e traduzida em instrumento jurídico formal, uma vez que os atributos de certeza e liquidez são facilmente identificáveis, a exemplo do que ocorre com os casos de dano ao Erário envolvendo os convênios para transferências voluntárias de recursos.

Essa prerrogativa encontra restrição, contudo, quanto aos créditos oriundos de responsabilidade civil por ato ilícito apurado unilateralmente. Para que tais créditos sejam qualificados com o atributo de títulos executivos, é necessário o accertamento capaz de superar discussões, que podem dizer respeito ao objeto, aos sujeitos e ao próprio *quantum* devido. O que constitui reserva de jurisdição.

Por fim, nas hipóteses em que vedada a inscrição poderá a Administração, considerando as peculiaridades do caso concreto, valer-se das ações judiciais cabíveis, a exemplo da ação ressarcitória ou de cobrança, bem como da ação de improbidade. Pode ainda optar por executar o acórdão do TCU que, julgando a tomada de contas especiais, tenha imputado débito e/ou multa, mercê de sua qualificação — constitucional — como título executivo.

Referências

AGUIAR, Ubiratan et al. Convênio e tomada de contas especiais: manual prático. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALLEIRO, Aliomar. O tribunal de contas e o controle de execução orçamentária. São Paulo: *Revista de Direito Administrativo*, 1953.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Tutela jurisdicional cautelar e atos de improbidade administrativa. In: BUENO, Cassio Scarpinella; PORTO FILHO, Pedro Paulo de Rezende (Coord.). *Improbidade administrativa: questões polêmicas e atuais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal. Parecer CGCOB/DICON 20/2008. Ressarcimento decorrente de descumprimento de convênio. LOPES, Paulo Cesar. Brasília: Advocacia-Geral da União. Procuradoria-Geral Federal.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução 155, dez. 2002. Aprova o regimento interno do Tribunal de Contas da União. Brasília: ano X l n. 1, 13 fev. 2007.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Celebração de Convênios. Instrução Normativa 01, de 15 de janeiro de 1997. Brasília: Diário Oficial da União, 31 jan. 1997.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Dispõe sobre instauração e organização de processo de tomada de contas especial e dá outras providências. Instrução Normativa 56, de 5 de dezembro de 2007. Brasília: Diário Oficial da União, 21 set. 2007.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Biblioteca Digital Fórum Administrativo – Direito Público – FA, ano 05, n. 47, jan. 2005. Disponível em em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=5954>>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Execução provisória e antecipação de tutela*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. A nova etapa da reforma do código de processo civil. v.1. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARREIRA ALVIM, J. E. Nova execução de título extrajudicial. Comentários à Lei 11.382/2006. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 22. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo, GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido R. *Teoria geral do processo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CRETELA, Júnior. *Natureza das decisões do Tribunal de Contas*. São Paulo: RT, 1988.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. São Paulo: Dialética, 2003.

DARCIE, Jonathan Doering. As decisões do Tribunal de Contas e seu controle judicial. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/BID/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=57791>>. Acesso em: 12 abr. 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tomada de contas especiais: Processo de procedimento na administração pública e nos Tribunais de Contas. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

FERRARA, Francesco. Interpretação e aplicação das Leis. Brasília: Cead/UnB, 2009. Pós-graduação *lato sensu* em Direito Público. Disponível em: <<http://moodle.cead.unb.br/agu/file.php/9/biblioteca/textos-complementarpdf>>. Acesso em: 5 mar. 2010.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GRACIE, Ellen. Notas sobre a revisão judicial das decisões do Tribunal de Contas da União pelo Supremo Tribunal Federal. Belo Horizonte: Biblioteca Digital Fórum de contratação e gestão pública – FCGP, ano 7, n. 82, out. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow?idConteudo=55272>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Ação civil pública*. Em defesa do meio ambiente, do patrimônio

cultural e dos consumidores - Lei 7.347/1985 e legislação complementar. 11. ed. São Paulo: RT, 2009.

_____. Sobre as execuções proferidas pelo Tribunal de Contas especialmente a legitimação. Disponível em: <<http://www.revistasrtonline.com.br/portallrt/template.htm?view=main>>. Acesso em: 19 mar. 2010.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Proibidade administrativa*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

_____. *Controle da administração pública*. São Paulo: RT, 1993.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 23. ed. Atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Delso Balestero Aleixo e José Emanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 1998.

MILANO, Célio Lucas. (Im)prescritibilidade das pretensões da Fazenda Pública de ressarcimento ao erário decorrente de atos ilícitos. (Comentários a Acórdão do Supremo Tribunal Federal). Biblioteca Digital Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 7, n. 28, out./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=49387>>. Acesso em: 6 jun. 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Novo processo civil brasileiro: exposição sistemática do procedimento*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado e legislação extravagante*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NETTO, Menelick de Carvalho. A hermenêutica constitucional sob o paradigma do estado democrático de direito. n. 6. Brasília: Notícia do Direito Brasileiro, 1998.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal: (Lei nº 6.830, de 22-9-1980)*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. *Lei de improbidade administrativa comentada*. São Paulo: Atlas, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Decisões do TCU resultantes de débito ou multa por alcance: Alguns pontos polêmicos. Belo Horizonte, Biblioteca Digital Fórum Administrativo – Direito Público – FA, ano 10, n. 109, mar. 2010. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=65898>>. Acesso em: 13 abr. 2010.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Dívida ativa da Fazenda Pública. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1315>>. Acesso em: 9 ago. 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentário e jurisprudência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.