

FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL –  
FENAFISCO

XVII CONGRESSO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL – XVII  
CONAFISCO DE BELÉM/PA

**PSEUDÔNIMO - MIGUEL DE CERVANTES SAAVEDRA**

**DEFININDO O ÓRGÃO ESTADUAL MAIS ADEQUADO PARA  
APURAR E INSCREVER A DÍVIDA ATIVA DOS CRÉDITOS DE  
ORIGEM TRIBUTÁRIA**

BRASÍLIA - DF  
2016

PSEUDÔNIMO - MIGUEL DE CERVANTES SAAVEDRA

**DEFININDO O ÓRGÃO ESTADUAL MAIS ADEQUADO PARA  
APURAR E INSCREVER A DÍVIDA ATIVA DOS CRÉDITOS DE  
ORIGEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada para participação  
no 7º Concurso de Monografias de estudos  
tributários e corporativos promovido pela  
Federação Nacional do Fisco Estadual e  
Distrital – Fenafisco.

BRASÍLIA - DF

2016

PSEUDÔNIMO - MIGUEL DE CERVANTES SAAVEDRA

DEFININDO O ÓRGÃO ESTADUAL MAIS ADEQUADO PARA APURAR E  
INSCREVER A DÍVIDA ATIVA DOS CRÉDITOS DE ORIGEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada para participação  
no 7º Concurso de Monografias de estudos  
tributários e corporativos promovido pela  
Federação Nacional do Fisco Estadual e  
Distrital – Fenafisco.

Brasília (DF), \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2016.

COMISSÃO ORGANIZADORA

COMISSÃO JULGADORA

---

Presidente da Comissão Organizadora

---

Presidente da Comissão Julgadora

---

2º Membro da Comissão Organizadora

---

2º Membro da Comissão Julgadora

---

3º Membro da Comissão Organizadora

---

3º Membro da Comissão Julgadora

**Dedico este trabalho a minha família.**

## **AGRADECIMENTOS**

**A todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho, sobretudo meus colegas de outros Estados que se dispuseram enviar preciosos dados e informações acerca de seus Estados.**

*O amor por princípio, a ordem por base e o progresso por fim.*

**Auguste Comte**

## RESUMO

Trabalho que questiona a opção de alguns Entes Federados acerca da escolha do órgão mais adequado para apurar e inscrever na Dívida Ativa os créditos tributários inadimplidos. Para tal, aponta as diretrizes traçadas pelo legislador que norteiam o gestor a escolher o órgão mais apropriado. O objetivo geral é demonstrar que essa incumbência melhor se adéqua ao Fisco, porquanto é ele o responsável pela constituição do crédito mediante o lançamento. Especificamente, fundamentamos que a opção adotada pela União em nomear a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN para esse *mister* não encontra ressonância constitucional. Ainda que houvesse, os Estados não estariam obrigados a seguir esse modelo, por não haver norma que os obrigue a isso. O trabalho é eminentemente teórico, com base em pesquisa bibliográfica, a qual envolveu a análise e a interpretação de textos doutrinários, legislativos e jurisprudenciais. Nesse tocante, empregaremos o método de abordagem dedutiva. No que versa a demonstração das dificuldades operacionais que cada órgão enfrenta ao efetuar a inscrição na dívida ativa, usaremos o método indutivo. Em relação à análise e comparação do desempenho dos diferentes órgãos encarregados de realizar a inscrição da dívida ativa, lançaremos mão do método da dialética. A estrutura técnica da monografia é predominantemente baseada no que dispõe a NBR-14724/2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Como resultado do trabalho, mostramos que é contraproducente admitir que um órgão de administração tributária constitua o crédito tributário, controle os prazos para quitação, oportunize defesa ao contribuinte, exerça controle da legalidade mediante os conselhos julgadores monocráticos e colegiados e, depois de definitivamente constituídos os créditos tributários, na hipótese de inadimplemento do contribuinte, seja a Administração Tributária obrigada a encaminhar tudo quanto foi realizado para que outro órgão, de advocacia pública inscreva e administre a Dívida Ativa dele decorrente.

**Palavras-chave:** Monografia. Dívida Ativa Tributária. Inscrição e administração. Lançamento. Crédito Tributário. Administração Tributária. Constituição da República e Código Tributário Nacional. Advocacia Pública. Capacidade postulatória. Representação judicial e extrajudicial. Consultoria e assessoramento jurídico.

## ABSTRACT

Work questions whether some loved Federated about choosing the most appropriate body to find and enroll in Overdue the delinquent tax credits. To this end, it points out the guidelines laid down by the legislature that guide the manager to choose the most appropriate body. The overall objective is to demonstrate that this task better fits the tax authorities, because he is responsible for credit creation by launching. Specifically, we base that the Union adopted option to appoint the *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* - PGFN for this mister does not find constitutional resonance. Even if there were, the states would not be obliged to follow this model, because there is no rule requiring them to do so. The work is highly theoretical, based on literature research, which involved the analysis and interpretation of doctrine, legislative and jurisprudential texts. In this regard, we will use the deductive method of approach. In versa demonstrating the operational difficulties that each agency faces when signing up on outstanding debt, we use the inductive method. On the analysis and performance comparison of different agencies in charge of performing the registration of the outstanding debt, we will launch hand of the dialectical method. The technical structure of the monograph is predominantly based on what has to NBR-14724/2002, the Brazilian Association of Technical Standards (ABNT). As a result of the work, we show that it is counterproductive to admit that a tax administration body constitutes the tax credit, control the deadlines for discharge, opportune defense to the taxpayer, exercise control of legality by the monocratic judges councils and boards and, after finally made the tax credits, in the event of default of the taxpayer, the tax Administration is required to file all that was done for another body, public advocacy register and manage the Active Debt arising therefrom.

**Keywords:** Monograph. Tax Debts. Registration and administration. Launch. Tax Credit. Tax administration. Constitution of the Republic and the National Tax Code. Public advocacy. postulatória capacity. judicial and extrajudicial representation. Consulting and legal advice.



## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	6
2	<b>DA DÍVIDA ATIVA – CONCEITO, HISTÓRICO E CLASSIFICAÇÃO.....</b>	7
3	<b>DA EQUIVOCADA IDEIA QUE SE POSSA FAZER ACERCA DA NATUREZA DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA.....</b>	12
4	<b>DA APURAÇÃO DA LIQUIDEZ E DA CERTEZA.....</b>	14
5	<b>DO CONTROLE DA LEGALIDADE EXERCIDO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....</b>	15
6	<b>DOS VERDADEIROS SENTIDOS DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA..</b>	17
6.1	DA FORMALIZAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL.....	17
6.2	DO REGISTRO CONTÁBIL DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA.....	18
7	<b>DA COMPETÊNCIA PARA REALIZAR A INSCRIÇÃO.....</b>	20
7.1	DA COMPETÊNCIA NO ÂMBITO DA UNIÃO.....	20
7.2	DA COMPETÊNCIA NO ÂMBITO NOS ESTADOS.....	21
7.2.1	Estados em que a competência para inscrever em dívida ativa foi outorgada às Advocacias Públicas.....	22
7.2.2	Estados, cuja inscrição na dívida ativa é realizada no âmbito das próprias Administrações Tributárias.....	27
8	<b>DO ÓRGÃO MAIS ADEQUADO PARA INSCREVER A DÍVIDA ATIVA..</b>	33
9	<b>DOS PROBLEMAS QUE OCASIONAM A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA QUANDO REALIZADA POR OUTRO ÓRGÃO.....</b>	38
10	<b>DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS ESTADUAIS, NOS QUAIS AS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO REALIZAM A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA.....</b>	41
11	<b>A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 PRETENDEU IMPOR UMA ÚNICA CARREIRA DE ADVOGADO PÚBLICO.....</b>	43
12	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	45
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	47



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho suscita a reflexão acerca da impropriedade na escolha das Advocacias Públicas como sendo os órgãos administrativos encarregados de realizar a inscrição e administração da Dívida Ativa no âmbito de cada esfera de governo, especificamente quanto aos créditos de natureza tributária.

Nossa preocupação decorre do fato de que, na esteira da opção feita pela União, no sentido de eleger a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN para exercer essa incumbência, 16 (dezesseis) Estados da Federação e mais o Distrito Federal estão seguindo essa mesma linha de tendência ao preferir que suas Procuradorias Gerais exerçam a administração de suas dívidas ativas.

No nosso sentir, conforme veremos, essa opção não possui respaldo constitucional. Se existe um órgão constitucionalmente incumbido de exercer a administração tributária, do qual desempenha a macro função de arrecadar recursos para o Estado, não se justifica desviar essa função para um órgão vocacionado ao exercício das atividades próprias da advocacia.

Veja, a Constituição diz que Lei Complementar estabelecerá normas gerais em matéria tributária. A aludida Lei, por sua vez, informa que os créditos tributários inadimplidos devem ser inscritos em dívida ativa pelo próprio órgão que os lançou.

Por outro lado, a Carta Magna expressa que as Advocacias Públicas exercerão a representação judicial e extrajudicial, bem como o assessoramento e consultoria jurídica dos Entes Federados a que estiverem vinculadas.

Além disso, é contraproducente destinar ao único órgão que possui capacidade postulatória o exercício de uma atividade que não exige essa prerrogativa. Os concursos para auditores fiscais são voltados para contadores, bacharéis em direito, administração etc. Registrar e cobrar a dívida ativa faz parte de seu *Know-how*. O ambiente do advogado público nesse contexto, segundo a Constituição se limita ao ajuizamento da Execução Fiscal.

Não nos parece, assim, racional e necessário, que o órgão da Administração Tributária, constitua o crédito tributário, controle os prazos para quitação, oportunize defesa ao contribuinte, exerça controle da legalidade mediante os conselhos julgadores e, depois de definitivamente constituídos, em havendo inadimplência,

seja obrigado a encaminhar tudo para que um órgão vocacionado a intervir em demandas jurídicas passe a administrar o produto final de todo esse procedimento.

Enfim, a Administração Pública deve primar, dentre outros, pelos princípios da eficiência, finalidade e razoabilidade, bem como observar os critérios de especialidade e objetividade no atendimento do interesse público, adequação entre os meios e fins e adoção de formas simples. De sorte que, sob pena de prejuízo ao Estado, essa tendência de entregar aos advogados a incumbência de inscrever os créditos tributários em dívida ativa precisa ser revista.

## **2 DA DÍVIDA ATIVA – CONCEITO, HISTÓRICO E CLASSIFICAÇÃO**

O termo “dívida ativa” tem causado certa confusão no público em geral. Isso porque, se convencionou denominar de “dívida” uma obrigação a ser adimplida por um devedor. Normalmente se aplica essa expressão em sentido estrito para indicar os débitos que foram contraídos para com terceiros.

Contudo, explica o saudoso mestre De Plácido e Silva que a dívida pode ser classificada também na acepção de crédito:

Embora, a rigor, por dívida entenda-se toda obrigação cuja prestação é em dinheiro a ser cumprida pelo devedor, aplica-se o vocábulo para designar o que é por haver da pessoa, quando, para o caso, melhor se diria crédito. Mas, para distingui-las, dizem ser a primeira a “dívida passiva” e a segunda a “dívida ativa”. (SILVA, 2010, p. 490)

A dívida passiva do setor público é usualmente chamada de Dívida Pública, a qual se refere aos débitos que a Fazenda Pública tem para com terceiros. A Dívida Ativa, ao contrário da Dívida Pública, são os créditos a que o Ente Estatal tem direito a receber de seus devedores.

Nesse sentido, assim define o professor Roberval Rocha Ferreira Filho acerca do instituto da Dívida Ativa:

O termo usado na ciência das finanças para designar os créditos dos entes públicos não pagos no prazo de vencimento e, por isso, inscritos em registros próprios da Fazenda Pública como dívidas passíveis de cobrança até que ocorra a prescrição. (FILHO, 2008, p. 456).

Evidente que esse termo foi emprestado do sistema financeiro lusitano e aplicado pela primeira vez no Brasil durante o Império, quando, na Regência Trina Permanente se editou o Decreto de 18 de agosto de 1831 no intuito de disciplinar a cobrança executiva da dívida ativa da Fazenda Nacional.

Desde então a dívida ativa vem sendo tratada por diversas disposições legais, dentre as quais destacamos as infra transcritas em suas redações originais:

a) Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840, ordenando que do principio do anno financeiro seguinte em diante a contabilidade do Thesouro, Thesourarias, e mais Repartições de recebimento e despeza, seja estabelecida por exercicio, e não por anno, como até agora.

b) Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, fixa a despesa e orça a Receita para os exercicios de 1843, 1844, 1844 e 1845 (artigo 25, “23” e “73”).

c) Decreto nº 736, de 20 de Novembro de 1850, que reforma o Thesouro Publico Nacional, e as Thesourarias das Provincias, em cujo artigo 24 previa, dentre outras coisas, a incumbência da Directoria Geral do Contencioso em assentar, promover e dirigir a cobrança da dívida ativa, bem como organizar os seus quadros.

d) Decreto nº 5.390, de 10 de dezembro de 1904, que reorganiza as Delegacias Fiscaes do Thesouro Federal, nos Estados da Republica.

e) Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que organiza o Código de Contabilidade da União. O detalhe é que o artigo 18 define a “dívida activa” como sendo uma receita extraordinária ao lado das multas. O artigo 28 define que as rendas da União, que não forem arrecadadas a 31 de março, constituirão “dívida activa”.

f) Decreto nº 5.426, de 07 de janeiro de 1928, que alterou disposições do Código de Contabilidade da União instituiu no seu artigo 3º, o seguinte: “A receita proveniente de impostos lançados que não fôr arrecadada até 31 de dezembro de cada anno, será computada nas contas do exercicio a que pertencer e figurará nos balanços como "divida activa" a cuja conta será levada a respectiva cobrança”.

g) Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional.

h) 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, dos Municípios e do Distrito Federal.

i) Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

j) Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, que dispõe sobre medidas financeiras referentes à arrecadação da Dívida Ativa da União, juros de mora nos débitos para com a Fazenda Nacional e dá outras providências.

k) Decreto-lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979, que dá nova redação ao artigo 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, dentre as quais atribui competência para a PGFN inscrever na dívida ativa.

l) Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

m) Lei nº 8.005, de 22 de março de 1990, que dispõe sobre a cobrança e a atualização dos créditos do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), e dá outras providências.

n) Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, a qual institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.

o) Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, que dispõe sobre a fiscalização, apuração e cobrança judicial as contribuições e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

p) Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012, que acrescenta o parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 9.492/1997: "Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".

Atualmente a inscrição da dívida ativa permanece sendo disciplinada pela Lei 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, dos Municípios e do Distrito Federal.

É no cotejo entre o texto do *caput* do artigo 39, e do seu § 1º, dessa lei que se vislumbra a natureza contábil da inscrição em dívida ativa:

**Art. 39.** Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

**§ 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)

O curioso é que, afora as Constituições de 1934 (artigo 69) e Emenda Constitucional de 1969 (artigo 196) - que apenas vedavam a participação de servidores no produto da arrecadação das dívidas ativas -, somente o Constituinte de 1988 menciona esse instituto (artigo 100, § 9º; artigo 131, § 3º; e artigo 97, § 9º, II, da ADCT).

Quanto a classificação, consoante o § 2º, do artigo 39 da Lei nº 4.320/64, a Dívida Ativa se classifica em Dívida Ativa Tributária e em Dívida Ativa não Tributária.

No tocante aos tributos, o artigo 5º, do Código Tributário Nacional, bem como o artigo 145, da Constituição da República apresentam três espécies que podem ser cobradas por todos os entes integrantes das quatro esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios):

**Art. 5º** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

**I - impostos;**

**II - taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

**III - contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas.

Porém, em decisão tomada no Recurso Extraordinário nº 146.733, o STF estabeleceu a dominante classificação penta partida das espécies tributárias, ao reconhecer mais duas modalidades de tributos, embora fossem estas de competência exclusiva da União, *verbis*:

De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem as duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. (STF. RE nº 146.733/SP. Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. DJ. 29.06.1992).

Revelou-se, assim, mais duas espécies tributárias, quais sejam os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, nos termos dos artigos 148 e 149, da Constituição Federal:

**Art. 148.** A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

(...)

**Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Verifica-se, assim, que a corrente dominante na doutrina e jurisprudência atualmente reconhece a existência dos seguintes **Tributos**: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Nada obstante, Wladimir Passos de Freitas, corrobora com o entendimento um pouco mais abrangente de José da Silva Pacheco acerca da dívida ativa de origem tributária:

A dívida ativa tributária, nos termos da norma ora em comento (art. 201, do CTN), é a que provém de crédito desta natureza e tributo, conforme definição do art. 3º deste Código (CTN), *é a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Como adverte José da Silva Pacheco, “se a receita for causada pela imposição, através de lei, de tal prestação cogente, tem-se receita tributária, pouco importando o nome que se lhe dê, as suas outras características formais e a destinação do produto de sua arrecadação (art. 4º, do CTN). Desse modo, apesar da tripartição do art. 145 da CF de 1988, qualquer prestação que seja imposta e exigida cogentemente por lei, seja qual for o nome, enquadra-se, conforme o caso, num dos três tributos. As demais receitas são extra tributárias” (FREITAS, 1999, p. 768)

Seja como for, o artigo 201 do Código Tributário Nacional, expressa que serão inscritos em Dívida Ativa **Tributária** os créditos inadimplidos por decurso de prazo legal e também os não quitados, cuja exigência foi determinada “por decisão final proferida em processo regular”:

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

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

Já a **Dívida Ativa não Tributária**, pode perfeitamente ser identificada por exclusão, em relação aos créditos de natureza tributária.



### 3 DA EQUIVOCADA IDEIA QUE SE POSSA FAZER ACERCA DA NATUREZA DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Há quem defenda que o “termo de inscrição da dívida ativa” por se constituir num ato administrativo de **controle da legalidade** e regularidade, seja o momento propício para **apurar a liquidez e a certeza** da dívida ativa.

Essa ideia é decorrência da interpretação literal de alguns dispositivos, notadamente o § 1º, do artigo 39 da Lei Federal nº 4.320/1964 – Normas gerais de Direito Financeiro; § 3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80-LEF; e artigo 12, da Lei Complementar nº 73/1993 – Lei Orgânica da AGU:

**Art. 39.** Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

**§ 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. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

**Art. 2º** - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

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

**Art. 12.** À Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I – **apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária**, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;

Da forma como está posta, pressupõe-se que todos os créditos tributários lançados pelo Fisco ficam a mercê de um incabível juízo de cassação, depois de

exaustivamente discutidos e definitivamente constituídos no âmbito das Administrações Tributárias.

Entendemos, *data maxima venia*, que não foi esse o espírito do legislador. Por mais que se esforcem os defensores dessa tese, ela não resistirá a uma sigela interpretação sistemática envolvendo o contexto no qual está inserido o referido ato de inscrição.

A esse propósito, Hugo de Brito Machado Segundo, mesmo citando a participação do advogado público (poderia ter se referido ao auditor, por exemplo), ensina que a inscrição da dívida ativa, embora seja mais um ato ou fase de controle de legalidade, não pode ela interferir na decisão administrativa tributária de que deu origem:

Trata-se de mais uma forma de **controle interno** da legalidade dos atos da Administração Pública, conforme dispõe o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80. Naturalmente, o Procurador responsável pela inscrição não poderá fazer um “julgamento” de todo o mérito da exigência, pois não é instância julgadora, mas poderá corrigir erros relacionados ao ato de inscrição. Pode ocorrer, por exemplo: (a) o julgador administrativo colhe defesa do contribuinte, extinguindo o crédito tributário, mas por erro o valor correspondente é encaminhado para inscrição em dívida ativa; (b) o crédito a ser inscrito é considerado inconstitucional pelo STF, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade; (c) o valor a ser inscrito corresponde a crédito tributário que já foi pago, parcelado, compensado com créditos do sujeito passivo etc. (SEGUNDO, 2012, p. 189)

Na mesma linha de pensamento, adverte o professor Alberto Xavier que o ato unilateral de inscrição em dívida ativa:

Representa um controle suplementar da legalidade do lançamento, efetuado pela própria Administração, que pode ter por efeito impedir a instauração de processos de execução infundados. (XAVIER, 1997, p. 398)

Assim, é absolutamente descabida aquela ideia, na medida em que o ordenamento jurídico pátrio não prevê a existência de nenhuma instância administrativa, cuja função seja a de homologar, ou não as decisões definitivamente prolatadas no âmbito dos órgãos julgadores das Administrações Tributárias.

De outro modo, por força do artigo 5º, inciso XXXV da Constituição, somente o Poder Judiciário pode rever as decisões tomadas pelos órgãos administrativos julgadores.

## 4 DA APURAÇÃO DA LIQUIDEZ E DA CERTEZA

A liquidez e certeza a que se refere o ordenamento jurídico são apuradas não no momento da inscrição da dívida ativa, mas por meio do lançamento do crédito tributário.

Veja, antes da Lei nº 6.830/1980 e do Código de Processo Civil de 1973 e até mesmo da vigência de todas as Leis Orgânicas que envolveram a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN (Lei Complementar nº 73/93; Decreto-Lei nº 147/67 e Lei nº 2.642/55), o procedimento de execução da Dívida Ativa era regulado apenas pelo Decreto-Lei nº 960/1938.

Já dizia o artigo 2º dessa norma que a liquidez e a certeza eram decorrência do lançamento do crédito tributário:

**Art. 2º Considera-se líquida e certa** quando consistir em **quantia fixa e determinada**, a dívida regularmente inscrita em livro próprio, na repartição fiscal.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como sendo a Lei Complementar de que trata o seu artigo 146, inciso III, em nenhum instante exige que a liquidez e a certeza sejam “novamente” apuradas no momento do registro do termo de inscrição em dívida ativa.

Note que o artigo 204, do Código Tributário Nacional apenas dispõe que o título executivo goza de presunção relativa de certeza e liquidez. Só isso:

**Art. 204.** A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

**Parágrafo único.** A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

O artigo 3º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais registra idêntica redação:

**Art. 3º** - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

**Parágrafo Único** - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Porém, não é o mero preenchimento de um documento unilateral (Certidão da Dívida Ativa), o qual se limita a reproduzir os elementos essenciais do lançamento, que propiciará a citada presunção.

Em verdade, presumem-se certos e líquidos, os créditos definitivamente lançados, que hajam passado pelo crivo do princípio do devido processo administrativo.

Nesse sentido, o renomado professor Hugo de Brito Machado ensina que:

A **presunção de liquidez e certeza** da dívida ativa regularmente inscrita não resulta – como pode parecer – de haver o art. 204 do Código Tributário Nacional adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade. Ela **decorre** da circunstância **de ser a inscrição** em dívida ativa **precedida de apuração em regular processo administrativo**, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isso mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental. (MACHADO, 2006, p. 271).

Leandro Paulsen não diverge dessa doutrina:

**Objeto do lançamento. Liquidação da obrigação. Aplicação da penalidade.** Através do lançamento, a autoridade (Auditor-Fiscal ou equivalente) formaliza a existência e a liquidez do crédito tributário, notificando-se o contribuinte para pagá-lo ou impugná-lo. (PAULSEN, 2009, p. 1004). Grifos e parênteses do autor.

Portanto, o crédito tributário anteriormente lançado é quem propicia a referida presunção de liquidez e certeza. Para que o título executivo gerado mantenha essa presunção, basta somente que o preenchimento da Certidão da Dívida Ativa cumpra com as exigências do artigo 202, do CTN.

## **5 DO CONTROLE DA LEGALIDADE EXERCIDO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

O controle da legalidade do lançamento do crédito tributário é realizado tão logo se instaure uma relação jurídico-tributária entre o Fisco e o Contribuinte. Esse controle se realiza mediante processo administrativo regular, o qual tenha sido assegurado ao sujeito passivo o direito ao “contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes”.

Acerca do lançamento do crédito tributário, convém transcrever o artigo 142, do Código Tributário Nacional:

**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como já dissemos em linha atrás, o lançamento apura a certeza e a liquidez do crédito tributário. Porém, não trata de um ato ou procedimento unilateral. O contribuinte, ao ser notificado do lançamento, poderá concordar e pagar, ou impugnar, conforme prevê o artigo 145, inciso I, do CTN:

**Art. 145.** O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Essa impugnação percorre alguns caminhos e instâncias, conforme seja a opção do sujeito ativo da relação. Normalmente começa nos órgãos de julgamento monocrático e termina em conselhos colegiados, os quais proferem as respectivas decisões definitivas.

A esse trâmite, a boa doutrina chama de controle de legalidade:

O Estado-Administração, por seu turno, **pratica funções de controle de legalidade**, por meio dos **órgãos de julgamento administrativo**. (...). Assim, quando um órgão de julgamento administrativo decide um conflito entre um particular e o Estado-Administração, é o próprio Estado titular de relações jurídicas que está manifestando sua vontade. (MACHADO, 2002, p. 158).

A decisão final proferida no processo administrativo tributário consiste no ato final do controle de legalidade do lançamento, pelo qual a Administração Pública, exercendo competência privativa legalmente fixada, examina a validade daquele ato, decidindo se mantém o lançamento, modifica-o ou se extingue o crédito.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça assentou que:

O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da administração tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito. (STJ. REsp. nº 1.115.501. Rel. Min. Luiz Fux. DJ. 10.11.2010).

Ora, se até o Fisco está adstrito a critérios objetivos para alterar um lançamento, por óbvio que não poderia outro órgão, sobretudo sem nenhuma relação de subordinação, depois de todo o procedimento, negar a validade de um crédito tributário exhaustivamente discutido e definitivamente constituído.

## 6 DOS VERDADEIROS SENTIDOS DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

### 6.1 DA FORMALIZAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL

A regularidade a que se referem o artigo 201, do CTN; artigo 2º, do Decreto-Lei nº 960/38; e o artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais diz respeito apenas ao correto preenchimento dos documentos necessários a consecução da “Certidão da Dívida Ativa” a que alude o artigo 202, do Código Tributário Nacional. É só isso.

Segundo o artigo 203, do CTN as únicas causas de nulidade da inscrição da dívida ativa são erros ou omissões no preenchimento da citada certidão.

Para que ela tenha validade e força de título executivo extrajudicial para fins do disposto no artigo 784, inciso VII, do CPC/2015, basta apenas o correto preenchimento. Nisso consiste a singela regularidade da inscrição:

**Art. 784.** São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

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

É como uma cártula que só tem validade se estiver corretamente preenchida. Essa cártula não interfere na liquidez ou certeza do crédito tributário. Ela apenas é fruto da convolação desse crédito em título executivo, exequível em juízo.

Acerca disso, convém colacionar o magistério do prestigiado professor e Juiz Federal, Leandro Paulsen:

**Certidão dá a conhecer o que já está formalizado. Não inova.** A expedição de uma certidão não implica a extração de dados/informações constantes de arquivos, livros ou sistemas de determinada repartição, não se admitindo, especulações, presunções ou acréscimos. Dá conta do que já está devidamente anotado/registrado. (PAULSEN, 2009, p. 1281).

Na sempre precisa dicção do professor Mauro Luís Rocha Lopes, a inscrição em dívida ativa “traduz ato administrativo de controle da legalidade do procedimento administrativo fiscal, que cria título hábil a lastrar a execução fiscal”. (LOPES, 2009, p. 162).

Esse mesmo autor (LOPES, 2009, p. 162) elucida que a presunção conferida ao título executivo chamado de Certidão da Dívida Ativa, se refere a sua existência regular, origem e fundamento legal.

Prossegue o professor explicando que a liquidez se relaciona com o valor a ser exigido do devedor. De sorte que a cártula deverá conter informações suficientes que permitam o cálculo atualizado do montante devido.

A ideia da inscrição da dívida ativa nesse aspecto é obter um título executivo extrajudicial a partir de uma certidão da dívida ativa - CDA, para que os órgãos que possuem capacidade postulatória possam instruir a petição inicial de uma execução fiscal sem a necessidade de rediscussão do crédito em juízo.

Assim, o Controle de legalidade do lançamento e a apuração da liquidez e certeza do crédito tributário, realizados em momento anterior a inscrição, é o que torna esse crédito exigível. O não pagamento desse crédito no prazo previsto e o seu mero registro contábil em livro próprio, transforma esse débito para com a Fazenda Pública num título exequível.

## 6.2 DO REGISTRO CONTÁBIL DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA

A inscrição em dívida ativa, sem contar com a função executiva supramencionada, noutra viés, constitui-se em um mero registro contábil dos créditos tributários apurados pelo Fisco mediante o lançamento definitivo, mas que não tenham sido pagos no momento oportuno.

A “cobrança da dívida ativa” é classificada pela Lei Federal nº 4.320/1964 – que dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro -, na categoria econômica das “receitas correntes” como sendo uma “receita diversa”, ao lado das multas e “outras receitas diversas”.

A esse respeito dispõe o Manual de procedimentos da Dívida Ativa da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda que:

Na ótica contábil, todos os valores inscritos em Dívida Ativa são créditos vencidos a favor da Fazenda Pública. Nessa condição, a Dívida Ativa encontra abrigo nas Normas Internacionais de Contabilidade e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade como integrante do Ativo do Ente Público. No Brasil, por força do texto legal, ainda atende a requisitos jurídicos de legalidade e transparência. (STN, 2004, p. 18).

A existência desse crédito em favor da Fazenda Pública e sua inscrição em Dívida Ativa, configura fato contábil permutativo dentro do Ativo do Ente Público. (STN, 2004, p. 22).

Nessa senda, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça esclarece a finalidade do ato de inscrição em dívida ativa:

Trata-se aqui de uma derrogação pontual e inerente aos contratos privados celebrados pela Administração Pública em razão dos procedimentos de **controle financeiro, orçamentário, contábil e de legalidade específicos** a que se submete (Lei n. 4.320/64). **E são justamente esses controles que justificam a inscrição em dívida ativa da União, a utilização da Execução Fiscal para a cobrança do referido crédito**, a possibilidade de registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin), as restrições ao fornecimento de Certidão Negativa de Débitos e a incidência do Decreto-Lei n. 1.025/1969 (encargo legal). (STJ. REsp. 1.373.292/PE. Primeira Seção. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJ. 22.10.2014).

TRIBUTÁRIO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO - **CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO - INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA - MOMENTO DISTINTO** - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO - LEGALIDADE DA RECUSA - CTN, ARTS. 205 E 206 - PRECEDENTES.

1. Sendo o caso de débito declarado e não pago, tem-se por constituído o crédito tributário independentemente de sua inscrição em dívida ativa.

2. **A inscrição em dívida ativa realiza controle de legalidade, registra a dívida na contabilidade pública e forma o título executivo, já pressupondo a constituição do crédito, e com ela não se confunde.**

3. Diante da existência de débito tributário vencido em nome da recorrida e não estando presente nenhuma das hipóteses previstas no art. 206 do CTN, correta a recusa da autoridade administrativa em expedir a certidão negativa ou a positiva com efeitos de negativa.

4. Recurso especial provido. (STJ. REsp. 941.588/MG. Segunda Turma. Rel. Min. Castro Meira. DJ. 04.09.2007).

Enfim, nessa esguelha, a inscrição em dívida ativa se constitui na convalidação de um crédito tributário, que por ter sido lançado, se tornou exigível.



Mas, que em razão de não ter sido adimplido no prazo previsto, passou à nova rubrica contábil e ao mesmo tempo se transformou em um título exequível passível, portanto, de ser recebido em juízo, mediante ação de execução fiscal.

## 7 DA COMPETÊNCIA PARA REALIZAR A INSCRIÇÃO

Atualmente, predomina o entendimento de que a legislação de cada ente estatal, mercê da possibilidade de auto-organização, como manifestação da autonomia política definida no texto constitucional, estabelece qual ou quais os órgãos e os agentes públicos serão incumbidos do ato administrativo de inscrição dos débitos em dívida ativa.

Nesse sentido, lecionam os principais doutrinadores:

A legislação de cada ente estatal estabelecerá os prazos, **órgãos** e agentes públicos incumbidos da atividade de inscrição, definindo todos os aspectos adstritos à realização dos registros dos débitos no cadastro da dívida ativa. (SABBAG, 2012, p. 931).

Quanto ao órgão competente para efetuar a inscrição da dívida ativa é aquele que a lei (federal, estadual ou municipal) indicar. Trata-se de típica norma de direito administrativo, atinente a organização dos órgãos públicos inserida, portanto, no âmbito da autonomia constitucional das pessoas políticas. (FREITAS, 1999, p. 776).

A seguir discorreremos como cada Ente Tributante definiu o órgão responsável pela inscrição em dívida ativa, para ao final fazer uma análise detalhada acerca destas escolhas.

### 7.1 DA COMPETÊNCIA NO ÂMBITO DA UNIÃO

Nos termos do artigo 24, da Carta Magna vigente, tanto as normas de Direito Tributário, quanto as de Direito Financeiro são de competência legislativa concorrente entre todos os entes estatais. Nesse caso, incumbe a União submeter a todas as esferas de governo, inclusive a ela própria, normas gerais acerca do assunto tratado.

Com efeito, quando a União estabelece uma "norma geral", tal diploma ostenta a condição de "lei nacional", aplicável em todo o território pátrio, devendo ser observada indistintamente por todos os entes federativos.

Por outro lado, ao criar "norma específica" sobre determinado assunto, tal lei terá abrangência apenas no âmbito federal e só atingirá a própria União.

E foi exatamente isso que ocorreu com a Lei nº 4.320/1964, que além de fixar normas gerais de Direito Financeiro, estabeleceu concomitantemente no próprio corpo da lei, normas específicas aplicáveis apenas à União.

Nessa hipótese se enquadra a definição do órgão competente para realizar a inscrição em dívida ativa especificamente no âmbito da União, nos termos do artigo 39, § 5º da lei supramencionada, *verbis*: "A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional".

De igual modo, previu artigo 2º, § 4º, da Lei nº 6.830/1980: "A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional".

Na mesma linha, estabelece o artigo 12, da Lei Complementar nº 73/93 – Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União:

**Art. 12.** À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

- I – apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;
- II – representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

Desse modo, no âmbito da União, indubitável que é da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN a responsabilidade pela inscrição na Dívida Ativa dos créditos da União, sejam eles tributários ou não, bem como são procuradores os encarregados pela representação judicial da União.

## 7.2 DA COMPETÊNCIA NO ÂMBITO NOS ESTADOS

Conforme vimos no tópico anterior, não existe qualquer comando legal que obrigue os Estados a eleger órgãos de advocacia pública como responsáveis pela conversão em títulos executivos de seus créditos tributários não pagos.

## 7.2.1 Estados em que a competência para inscrever em dívida ativa foi outorgada às Advocacias Públicas

São 16 (dezesseis) os Estados da Federação e mais o Distrito Federal que optaram por escolher suas Procuradorias ou Advocacias Gerais como órgãos encarregados de inscrever na Dívida Ativa os créditos lançados pelo Fisco, a saber:

a) **Acre**: artigo 1º, § 1º e artigo 12, incisos I e II, da Lei Complementar nº 45 de 26 de julho de 1994 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 1º (...).**

**§ 1º** À Procuradoria Geral do Estado cabe, em toda a sua plenitude e com exclusividade, a representação judicial e extrajudicial do Estado, além das atividades de consultoria e assessoramento jurídico da Administração Estadual, bem como a promoção da **inscrição, controle e cobrança da dívida ativa**.

**Art. 12.** A Procuradoria Fiscal tem por atribuição:

**I** - apurar a liquidez e certeza da **dívida ativa** do Estado de natureza tributária e promover sua inscrição para cobrança amigável ou judicial;

**II** - representar, privativamente, o Estado na execução de sua **dívida ativa**, de caráter tributário;

b) **Alagoas**: artigo 4º, inciso II e artigo 11, inciso VI, da Lei Complementar nº 7, de 18 de julho de 1991 – Lei Orgânica da Advocacia Geral do Estado:

**Art. 4º** Compete à Procuradoria Geral do Estado: (Redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 30.04.2002.)

(...)

**II** – promover a inscrição, o controle e a cobrança da Dívida Ativa do Estado, de suas autarquias e fundações públicas; (Redação dada pela Lei Complementar nº 26, de 24.07.2009.)

**Art. 11.** Compete ao Procurador-Geral do Estado:

(...)

**VI** – decidir, mediante autorização do Governador do Estado, sobre o não ajuizamento, desistência, transação, compromisso e confissão nas ações judiciais de interesse do Estado e das autarquias e fundações públicas, bem como para a dispensa de inscrição na Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 26, de 24.07.2009.)

c) **Amapá**: artigo 4º, inciso XIII e artigo 7º, § 2º, da Lei Complementar nº 82, de 27 de fevereiro de 2014 – Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado:

**Art. 4º.** A Procuradoria-Geral do Estado tem autonomia funcional e administrativa, dispondo de dotação orçamentária própria, competindo-lhe:

(...)

**XIII** - promover, privativamente, a inscrição da dívida ativa do Estado, bem como proceder a sua cobrança judicial e extrajudicial;

**Art. 7º.** Compete ao Procurador-Geral do Estado, além de outras:

(...)

**§ 2º** O Procurador-Geral poderá dispensar a inscrição de crédito em dívida ativa, autorizar o não ajuizamento de ações e não interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos do Estado, das Autarquias e Fundações Públicas Estaduais, observados os critérios de custos de administração e cobrança.

d) **Amazonas:** artigo 2º, inciso IV da Lei nº 1.639, de 30 de dezembro de 1983 - Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 2º** – À Procuradoria Geral do Estado, instituição permanente, essencial à Justiça e à Administração Pública do Estado do Amazonas, vinculada exclusiva e diretamente ao Chefe do Poder Executivo, como órgão superior do Sistema de Apoio Jurídico da Administração Estadual, compete:

(...)

**IV** – determinar a inscrição e promover o controle, a cobrança administrativa e judicial e o cancelamento da dívida ativa do Estado, bem como atuar em todos os feitos judiciais em que haja interesse fiscal do Estado;

e) **Bahia:** artigo 2º, incisos XXVI, XXVII, XXVIII e XXXII, da Lei Complementar nº 34, de 06 de fevereiro de 2009 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 2º** - A Procuradoria Geral do Estado, órgão diretamente subordinado ao Governador, tem por finalidade a representação judicial e extrajudicial, a consultoria e o assessoramento jurídico do Estado, competindo-lhe:

(...)

**XXVI** - opinar no processo administrativo fiscal, efetuando o controle de legalidade, inclusive com vistas à inscrição na dívida ativa;

**XXVII** - promover a cobrança judicial da dívida ativa estadual;

**XXVIII** - atuar na cobrança extrajudicial da dívida ativa estadual;

(...)

**XXXII** - inscrever a dívida ativa tributária e não-tributária do Estado;

f) **Ceará:** artigo 5º, incisos III e IV, da Lei Complementar nº 58, de 31 de março de 2006 – Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado:

**Art.5º** Compete à Procuradoria-Geral do Estado:

(...)

**III** - inscrever e controlar a dívida ativa, tributária ou não, do Estado;

**IV** - promover, privativamente, a cobrança extrajudicial e judicial da dívida ativa, tributária ou não, da Fazenda Pública Estadual, funcionando em todos os processos em que haja interesse fiscal do Estado;

g) **Distrito Federal**: artigo 4º, incisos VII e VIII, da Lei Complementar nº 395, de 31 de julho de 2001 - Dispõe sobre a organização da Procuradoria-Geral do Distrito Federal:

**Art. 4º** Compete à Procuradoria-Geral do Distrito Federal:

(...)

**VII** - efetuar a cobrança administrativa e judicial da dívida ativa do Distrito Federal;

**VIII** - inscrever a dívida ativa tributária e não tributária, em data a ser definida pelo Poder Executivo;

h) **Mato Grosso**: artigo 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 111, de 1º de julho de 2002 - Dispõe sobre a competência, a organização e a estrutura da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso:

**Art. 2º** À Procuradoria-Geral do Estado compete:

(...)

**V** - promover, privativamente, a inscrição e a cobrança da dívida ativa estadual, bem como a cobrança de todo e qualquer crédito tributário;

i) **Mato Grosso do Sul**: artigos 2º, *caput* e artigo 3º, inciso I da Lei Complementar nº 95, de 26 de dezembro de 2001 - Dispõe sobre a organização da Procuradoria-Geral do Estado:

**Art. 2º** A Procuradoria-Geral do Estado é instituição essencial à Administração Pública Estadual, cabendo aos Procuradores do Estado, em caráter exclusivo, a representação do Estado e a defesa dos seus direitos e interesses nas áreas judicial, extrajudicial e administrativa e, em especial:

**I** - promover a cobrança da dívida ativa estadual e das decisões do Tribunal de Contas em favor da Fazenda Pública Estadual;

**Art. 3º** São atribuições institucionais da Procuradoria-Geral do Estado, por meio de seus órgãos:

**I** - realizar a inscrição e o controle da dívida ativa estadual;

j) **Minas Gerais**: artigo 3º, inciso XIV da Lei Complementar nº 35 de 29 de dezembro de 1994 - Organiza a procuradoria-Geral da Fazenda Estadual:

**Art. 3º** - A Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual, instituição pertencente à estrutura orgânica da Secretaria de Estado da Fazenda, exerce funções essenciais à justiça, nos termos da Constituição Federal, competindo-lhe, privativamente, no que diz respeito a matéria tributária:

(...)

**XIV** - exercer o controle de legalidade do lançamento, inscrever e cobrar a dívida ativa tributária do Estado;

k) **Paraíba**: artigo 94, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013 - Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:

**Art. 94.** Tornada definitiva a decisão e não havendo o cumprimento da exigência, à vista ou parceladamente, será o débito inscrito em dívida ativa pela Procuradoria Geral do Estado para posterior execução judicial ou extrajudicial.

l) **Pernambuco**: artigo 3º, inciso III da Lei Complementar nº 2, de 20 de agosto de 1990 - Dispõe sobre a organização e funcionamento da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 3º** - Compete a Procuradoria Geral do Estado:

(...)

**III** - promover a cobrança da dívida ativa do Estado de Pernambuco e das autarquias estaduais;

m) **Piauí**: artigo 2º, inciso III da Lei Complementar nº 56, de 1º de novembro de 2005 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 2º** À Procuradoria Geral do Estado compete:

(...)

**III** - exclusivamente, promover a inscrição da dívida ativa do Estado, bem como proceder à sua cobrança judicial e extrajudicial;

n) **Rio de Janeiro**: artigo 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 2º** - A Procuradoria Geral do Estado tem autonomia administrativa e financeira, dispondo de dotação orçamentária própria. Suas atribuições são as previstas no art. 176 e parágrafos da Constituição do Estado, competindo-lhe: (Nova redação dada pela Lei Complementar nº 104/2002).

(...)

**II** - privativamente, promover a inscrição da dívida ativa do Estado, bem como proceder à sua cobrança judicial e extrajudicial; (Nova redação dada pela Lei Complementar nº 104/2002).

o) **Rio Grande do Norte**: artigo 4º, inciso XI da Lei Complementar nº 240, de 27 de junho de 2002 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 4º.** São funções institucionais da Procuradoria Geral do Estado, dentre outras:

(...)

**XI** - apurar a liquidez e certeza do crédito tributário e não tributário, inscrever, controlar e executar, com exclusividade, a dívida ativa do Estado, sem prejuízo da adoção de medidas extrajudiciais de cobrança, podendo, nesse caso, utilizar os serviços de instituições

financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos em dívida ativa; (Redação dada pela LC 532 de 26.01.2015)

p) **Roraima**: artigo 2º, inciso VI, alínea “e” e artigo 14, inciso V, da Lei Complementar nº 71, de 18 de dezembro de 2003 – Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado:

**Art. 2º** A Procuradoria-Geral do Estado de Roraima é órgão permanente da estrutura da administração pública direta, incumbindo-lhe institucionalmente:

(...)

**VI** - promover, dentre outras:

(...)

**e)** privativamente, a inscrição e cobrança judicial da dívida ativa do Estado;

**Art. 14.** São atribuições do cargo de Procurador do Estado:

(...)

**V** - inscrever e executar a cobrança judicial da dívida ativa do Estado;

q) **São Paulo**: artigo 2º, inciso VI e artigo 18, inciso I, da Lei Complementar nº 478, de 18 de julho de 1986 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Artigo 2º** - A Procuradoria Geral do Estado, instituição de natureza permanente vinculada diretamente ao Governador, tem, além daquelas previstas nos artigos 98 a 102 da Constituição do Estado, as seguintes atribuições: (Redação dada pelo inciso I do artigo 1º da Lei Complementar n. 1082, de 17.12.2008).

(...)

**VI** - promover privativamente a cobrança da dívida ativa em todo o Estado;

**Artigo 18** - São atribuições da Procuradoria Fiscal:

**I** - promover a inscrição e cobrança da dívida ativa do Estado;

Como visto, a maioria dos Estados insiste em manter uma pseudo simetria com a União, ainda que se saiba que as estruturas de suas Administrações Tributárias sejam absolutamente distintas da estrutura da União.

Diferente de todos os Estados, na União a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, assim como a Secretaria da Receita Federal do Brasil possuem o mesmo vínculo de subordinação com o Ministério da Fazenda. De sorte que a atuação funcional concatenada de ambos os órgãos, em tese, não encontrará muitos entraves administrativos.

## 7.2.2 Estados, cuja inscrição na dívida ativa é realizada no âmbito das próprias Administrações Tributárias

Por outro lado, são apenas 10 (dez) os Estados em que os Fiscos inscrevem na Dívida Ativa os créditos que eles próprios lançaram, quais sejam:

a) **Espírito Santo**: artigo 1º, *caput*, da Lei Complementar nº 225, de 11 de janeiro de 2002 - Moderniza e redefine a estrutura organizacional básica da Secretaria de Estado da Fazenda:

**Art. 1º** A Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, de natureza instrumental, é o órgão central do sistema fazendário, em seus aspectos financeiro, contábil e tributário, e tem como âmbito de ação a avaliação permanente da economia do Estado visando a formulação e execução das políticas econômica, tributária, fiscal, financeira e contábil do Estado; a arrecadação dos tributos e o controle dos créditos tributários; a **inscrição e controle da dívida ativa e a promoção de sua cobrança** através do órgão estadual competente; a orientação aos contribuintes nas suas relações com o Estado; a promoção de programas de conscientização do cidadão do papel social dos tributos; a contabilidade geral e a administração financeira relativamente às Secretarias de Estado, órgãos de mesmo nível hierárquico e às entidades autárquicas, nos limites de sua competência; a auditoria financeira-contábil; a análise da conveniência da criação e extinção dos fundos especiais; a defesa dos capitais do Estado e a custódia das ações e títulos de propriedade e posse do Governo; a execução do Orçamento Geral do Estado pelo desembolso programado dos recursos financeiros alocados aos órgãos governamentais, divulgação de atos de interesse do Estado; o controle de investimentos, da dívida pública e da capacidade de endividamento e o controle e a orientação aos órgãos e entidades vinculados à Pasta na forma da legislação em vigor.

b) **Goiás**: artigo 7º, inciso I, alínea “g”, da Lei nº 17.257 de 25 de janeiro de 2011 – Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo:

**Art. 7º** Os campos de atuação em que se fixam as competências dos órgãos da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo são os seguintes:

I - administração direta:

(...)

**g)** Secretaria de Estado da Fazenda: formulação e execução da política fiscal do Estado e administração tributária e financeira; fiscalização da arrecadação tributária estadual; previsão da receita; captação de recursos financeiros de origem tributária e não tributária e de instituições financeiras e governamentais, nacionais e estrangeiras; administração dos recursos financeiros do Estado; **inscrição e cobrança administrativa da dívida ativa do Estado;**



auditoria financeira, controle dos investimentos públicos e da capacidade de endividamento da administração pública estadual; formulação e execução da política de administração tributária do Estado, aperfeiçoamento da legislação tributária estadual e orientação dos contribuintes quanto a sua aplicação, promoção da fiscalização da arrecadação de tributos, coordenação da execução das atividades de contabilidade geral dos recursos orçamentário, financeiro e patrimonial do Estado (administração direta do Poder Executivo), bem como orientação e supervisão dos registros contábeis de competência das entidades da administração autárquica e fundacional; administração da dívida consolidada do Estado;

c) **Maranhão**: artigo 212, parágrafo único, da Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002 – Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado; artigo 1º, incisos I, II, III e IV, do Decreto nº 27.284 de 30 de março de 2011 - Estabelece procedimentos para inscrição de créditos tributários e não tributários na Dívida Ativa do Estado; e artigo 79, parágrafo único, do Decreto nº 14.689, de 09 de agosto de 1995 - Consolida e altera o Regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário:

**Art. 212.** A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo de 30 (trinta) dias.

**Parágrafo único.** Esgotado o prazo a que se refere este artigo sem que tenha sido pago o crédito tributário, nem interposto recurso, o órgão competente providenciará a imediata inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa e encaminhará a respectiva certidão à Procuradoria Geral do Estado, para promover a cobrança judicial.

**Art. 1º** A inscrição do crédito tributário e não tributário na Dívida Ativa da Fazenda Pública Estadual, sem prejuízo da legislação aplicável, obedecerá ao seguinte:

**I** - esgotados os prazos de cobrança administrativa e, antes do encaminhamento do processo administrativo fiscal (PAF) para inscrição do crédito na Dívida Ativa, a Agência de Atendimento procederá ao saneamento do PAF quanto à sua formalização e cumprimento dos prazos processuais, por meio de questionário preenchido no Sistema Integrado da Administração Tributária;

**II** - após o saneamento previsto no § 1º, a **Agência de Atendimento emitirá o Termo de Inscrição na Dívida Ativa** para possibilitar a imediata **emissão da Certidão de Dívida Ativa pela Área de Recuperação de Receita**;

**\*\*III** - a Área de Recuperação da Receita da Secretaria de Fazenda procederá à emissão, com assinatura digital, da Certidão de Dívida Ativa da Certidão de Dívida Ativa decorrente de crédito tributário e não tributário, a qual será disponibilizada, em meio eletrônico, à Procuradoria-Geral do Estado para que promova a devida cobrança judicial;

**IV** - a inclusão de registro de crédito não tributário no Sistema Integrado da Administração Tributária será de responsabilidade do órgão e entidade credores, após o qual será gerado o respectivo

Termo de Inscrição na Dívida Ativa, possibilitando a imediata emissão da Certidão de Dívida Ativa, em conformidade com o disposto no inciso III;

**Art. 79.** A decisão definitiva, contrária ao sujeito passivo, será cumprida no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias.

**Parágrafo único.** Esgotado o prazo previsto no “caput” deste artigo, sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador encaminhará o processo à Divisão de Dívida Ativa, que providenciará a inscrição do crédito em dívida ativa e enviará a respectiva certidão à autoridade competente para promover a cobrança judicial.

d) **Pará:** artigo 6º, inciso III, da Lei Complementar nº 78, de 28 de dezembro de 2011 – Lei Orgânica da Administração Tributária; artigo 52 e artigo 53, da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998 – Dispõe sobre os procedimentos administrativo-tributários do Estado; artigo 5º, da Lei nº 6.429 de 27 de dezembro de 2001 - altera dispositivos da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998 e dá outras providências; e artigo 4º, do Decreto nº 5.204, de 18 de março de 2002 - Dispõe sobre os procedimentos relativos à inscrição, cobrança e emissão de Certidão de Dívida Ativa de créditos de natureza tributária e não-tributária na Dívida Ativa da Fazenda Pública Estadual:

**Art. 6º** Competem à Administração Tributária as seguintes funções institucionais, exercidas exclusivamente pelos servidores de que trata esta Lei Complementar:

(...)

**III** - gerir, administrar, planejar, normatizar e executar as atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, inclusive a **inscrição em Dívida Ativa**, de tributos e receitas não tributárias estaduais, e demais prestações compulsórias de natureza financeira previstas em lei, incluídas em sua competência por legislação específica;

**Art.52** O crédito tributário não-pago ou o saldo remanescente de crédito tributário não-pago, com os acréscimos decorrentes da mora devidos, será inscrito como Dívida Ativa. (Redação dada ao caput do art. 52 pela Lei 6.429/01).

**Art.53** Esgotados os prazos concedidos para pagamento, integral ou da parcela inicial de moratória, para impugnação ou para interposição do recurso cabível, conforme o caso, o órgão responsável formalizará a inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa, mediante termo autenticado, que indicará: (Redação dada ao caput do art. 53 pela Lei 6.429/01).

(...)

**\*\*§ 1º** Para efeito de cobrança executiva, será remetida à Procuradoria-Geral do Estado a Certidão de Dívida Ativa, no prazo de 10 (dez) dias após a emissão, contendo, além dos requisitos previstos neste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

**Art. 5º** Fica criada, na estrutura organizacional da Secretaria Executiva de Estado da Fazenda, conforme o disposto na Lei nº

5.748, de 25 de junho de 1993, a **Coordenadoria de Controle da Dívida Ativa - CCDA**, em nível de atuação programática, subordinada à Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias - DAIF, com a **finalidade de coordenar, controlar, inscrever, emitir Certidão de Dívida Ativa, bem como promover a cobrança administrativa**, observada a legislação pertinente.

**Art. 4º** A CCDA formalizará, no prazo de 30 (trinta) dias após o recebimento da decisão de que trata o artigo anterior, a inscrição na Dívida Ativa, mediante Termo de Inscrição de Dívida Ativa, que conterá:

e) **Paraná**: artigo 26, da Lei 8.485, de 03 de junho de 1987 - Dispõe sobre a reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado:

**Art. 26.** O âmbito de ação da Secretaria de Estado da Fazenda compreende: a análise e a avaliação permanente da economia do Estado; a formulação e execução da política e da administração tributária, econômica, fiscal e financeira do Estado; as medidas de controle interno e a coordenação das providências exigidas pelo controle externo da administração pública; os estudos e pesquisas para previsão da receita, bem como as providências executivas para a obtenção de recursos financeiros de origem tributária e outros; a contabilidade geral e administração dos recursos financeiros do Estado; **a inscrição e cobrança da dívida ativa**; a orientação dos contribuintes; o aperfeiçoamento da legislação tributária estadual; a auditoria financeira, a análise e o controle de custos na administração direta; a análise da viabilidade de fundos especiais, o controle e a fiscalização da sua gestão; a defesa dos capitais do Estado; o controle dos investimentos públicos e de capacidade de endividamento do Governo; a execução do Orçamento do Estado pelo desembolso programado dos recursos financeiros alocados aos órgãos governamentais; outras atividades correlatas.

**\*\*Art. 20.** O âmbito de ação da Procuradoria Geral do Estado compreende: a representação judicial e extrajudicial do Estado do Paraná; o exercício das funções de consultoria jurídica da administração direta e indireta do Poder Executivo do Estado e para os Municípios do Estado; a cobrança judicial da dívida ativa do Estado; outras atividades correlatas.

f) **Rio Grande do Sul**: artigo 2º, inciso III; artigo 18, inciso I, alíneas “t” e “v” e inciso II, alínea “i”, todos da Lei Complementar n.º 13.452, de 26/04/2010 – Lei Orgânica da Administração Tributária:

**Art. 2º** São funções institucionais da Receita Estadual:

(...)

**III** - gerir, administrar, planejar, normatizar e executar a cobrança administrativa dos créditos tributários e não-tributários, **inclusive a inscrição como dívida ativa**;

**Art. 18.** Compete ao Agente Fiscal do Tesouro do Estado, entre

outras derivadas desta Lei Orgânica ou cometidas por outras leis ou regulamentos, as seguintes atribuições correspondentes:

**I** - ao exercício exclusivo da administração tributária estadual, compreendendo fundamentalmente:

(...)

**t)** administrar e executar a cobrança administrativa dos créditos tributários e não-tributários, **inclusive sua inscrição em dívida ativa**;

(...)

**v)** promover o encaminhamento dos créditos tributários e não-tributários à cobrança judicial, gerenciando os procedimentos administrativos relacionados e expedindo a Certidão de Dívida Ativa;

**II** - ao exercício privativo das demais funções e atividades de administração tributária do Estado, compreendendo fundamentalmente:

**i)** acompanhar, controlar e gerir o cadastro dos créditos tributários e não-tributários inscritos ou não como dívida ativa do Estado;

g) **Rondônia:** artigo 17, inciso V, alínea “d” da Lei Complementar nº 224 de 04 de janeiro de 2000 - Modifica a Organização Administrativa do Poder Executivo Estadual:

**Art. 17.** Aos Órgãos de Gestão Governamental compete:

(...)

**V** - à Secretaria de Estado de Finanças:

(...)

**d)** promover a **inscrição da dívida ativa do Estado**, por meio da Coordenadoria da Receita Estadual. (Alínea acrescentada pela Lei Complementar nº 302, de 26.07.2004).

h) **Santa Catarina:** artigo 58, inciso V, da Lei Complementar nº 381, de 07 de maio de 2007 - Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual; e artigo 134 e artigo 136-B, da Lei nº 3.938, de 30 de dezembro de 1966 - Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual:

**Art. 58.** À Secretaria de Estado da Fazenda, como órgão central dos Sistemas de Planejamento e Orçamento, de Administração Financeira e de Controle Interno, compete: (Redação dada pela Lei Complementar nº 534, de 20/04/2011)

(...)

**V** - coordenar e controlar a cobrança da dívida ativa na esfera administrativa, de forma articulada com a Procuradoria Geral do Estado;

**Art. 134.** A **dívida ativa do Estado** será apurada e inscrita por **órgão próprio da Secretaria de Estado da Fazenda**, definido em

ato do Poder Executivo. (Redação dada ao caput pela Lei nº 10.789, de 03.07.1998, DOE SC de 03.07.1998).

(...)

**\*\*§ 4º** A Procuradoria Geral do Estado promoverá o ajuizamento do crédito tributário no prazo máximo de sessenta dias, contados do recebimento da Certidão de Dívida Ativa. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 12.855, de 22.12.2003, DOE SC de 23.12.2003)

**Art. 136-B.** Aplicam-se à **dívida ativa não tributária, a partir de sua inscrição pelo órgão competente da Secretaria de Estado da Fazenda**, as regras previstas para a dívida ativa tributária, relativamente a juros e correção monetária. (Artigo acrescentado pela Lei nº 15.510, de 26.07.2011, DOE SC de 26.07.2011).

i) **Sergipe:** artigo 67, da Lei nº 7.651 de 31 de maio de 2013 - Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal - PAF, estabelece diretrizes sobre a dívida ativa estadual, bem como disciplina a consulta à legislação estadual tributária:

**Art. 67.** Os créditos tributários e não tributários para com o Estado, definitivamente constituídos e não pagos nos prazos regulamentares, devem ser inscritos na Dívida Ativa do Estado em até 60 (sessenta) dias, contados a partir da intimação, e encaminhados à PGE para a respectiva execução fiscal do crédito. **(Redação do caput dada pela Lei Nº 8043 DE 01/10/2015).**

j) **Tocantins:** artigo 61, § 1º e artigo 63, § 1º, da Lei nº 1.288, de 28 de dezembro de 2001 - Dispõe sobre o Contencioso Administrativo-Tributário e os Procedimentos Administrativo-Tributários; e artigo 10, § 7º, inciso II, do Anexo I do Decreto nº 432, de 28 de abril de 1997 - Regimento Interno da Secretaria da Fazenda:

**Art. 61.** Tornando-se definitiva a exigência tributária, o órgão preparador notificará o sujeito passivo, em cobrança administrativa amigável, para efetuar o recolhimento.

**§ 1º** Esgotado o prazo de cobrança amigável sem o recolhimento do tributo, o órgão preparador lavrará termo, encaminhando o processo para a inscrição do débito em dívida ativa.

(...)

**Art. 63.** Recebidos os autos na forma prevista no artigo anterior, o débito é inscrito em dívida ativa.

**§ 1º** A inscrição em dívida ativa é efetuada em registros especiais, com individualização e clareza, devendo conter obrigatoriamente:

**Art. 10.** Compete à Diretoria da Receita:

(...)

**§ 7º** Compete à Divisão da Dívida Ativa:

(...)

**II** - orientar e controlar a cobrança amigável dos Créditos Tributários já definitivamente constituídos, sua inscrição na dívida ativa e consequente encaminhamento para cobrança judicial;

Fica claro, desse modo, que nos estados em que a Administração Tributária promove ela própria a inscrição na dívida ativa dos débitos vencidos, as Advocacias e Procuradorias Públicas sempre preservam sua atividade vocacional de realizar o ajuizamento da execução fiscal, conforme preconizado no § 3º, do artigo 131, da Constituição da República.

## **8 DO ÓRGÃO MAIS ADEQUADO PARA INSCREVER A DÍVIDA ATIVA**

A ciência do direito normalmente deixa margens para múltiplas soluções. Quase sempre se pode apontar mais de uma interpretação para uma mesma norma. Mesmo assim, com base em um raciocínio lógico-jurídico, procuraremos apresentar nesse tópico a interpretação que julgamos ser a mais razoável e que melhor se harmoniza com os ditames da Carta Magna e da legislação infraconstitucional acerca da escolha do órgão responsável pela inscrição em dívida ativa.

Nesse contexto, convém trazer à baila o comando inserto no artigo 146, da Constituição da República, mormente o inciso III:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

**I** - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

**II** - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

**III** - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

**a)** definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

**b)** obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

**c)** adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

**d)** definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

À pretexto dessa regra cogente, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988, com status de lei complementar apta a regular a maioria das matérias supratranscritas.

A doutrina de forma uníssona corrobora esse entendimento. Nesse raciocínio, impende trazer à baila a clarividente lição do festejado advogado e professor Eduardo Sabbag, que outrora foi auditor Fiscal da Receita Federal:

A lei complementar a que se refere o art. 146 do texto constitucional é o próprio Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que com tal índole foi recepcionado pela atual Carta Magna como a mais relevante norma infraconstitucional reguladora da matéria tributária no Brasil. Neste Código disciplinam-se os institutos genuínos da tributação, v.g., fato gerador, lançamento, decadência, prescrição, obrigação tributária, crédito tributário, entre outros.

É que a Lei nº 5.72/66, embora aprovada como lei ordinária formal, foi elevada, ainda sob a égide da Carta de 1967, no plano da *teoria da recepção*, à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Quanto a este, no ano anterior (1966), o CTN já estipulava em seu art. 1º que regularia “*as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar*”. Com o advento da Carta de 1967, definiu-se a figura da lei complementar como instrumento distinto de lei ordinária, atribuindo-lhe a tarefa de veicular as matérias que então se encontravam disciplinadas no CTN.

À guisa de registro histórico, é importante mencionar que o Código Tributário Nacional foi assim “batizado” por forçado Ato Complementar nº 36/67 (13-03-1967), publicado às vésperas da entrada em vigor da Constituição Federal de 1967 (15-03-1967). (SABBAG, 2012, p. 605).

Acerca dessa premissa, o Superior Tribunal Federal já se pronunciou copiosas vezes, dentre as quais destacamos os fundamentos do lapidar voto do Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes, infra transcrito:

Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária - a Lei nº 5.172/1966 - e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual.

De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar.

Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas.

Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos,

termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição.

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e status de lei complementar pelo Ato Complementar nº 36/67.

Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário. (STF. RE 560.626/RS. Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ. 12.06.2008).

No ponto que interessa para o desate da presente contenda, temos que o Código Tributário Nacional, lei complementar a que se refere o artigo 146, da Carta política de 1988, determina o seguinte:

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

De uma leitura restritiva desse dispositivo, até se poderia aventar a ideia de que o legislador complementar tencionava deixar ao livre arbítrio dos legisladores estaduais a escolha da repartição administrativa responsável pela inscrição da dívida ativa.

Ocorre que, segundo ensina o preclaro ex-ministro Eros Grau, a Constituição não se interpreta por pedaços, ou fragmentos:

Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela da norma até a Constituição. Uma norma jurídica isolada, destacada, desprendida do sistema jurídico, não expressa significado normativo nenhum. (GRAU, 1999, p. 176).

Na mesma toada, alerta o constitucionalista lusitano Canotilho que:

Além de poder conduzir a um casuísmo sem limites, a interpretação não deve partir do problema para a norma, mas desta para os problemas. A interpretação é uma atividade normativamente vinculada, constituindo a *constitutio scripta* um limite ineliminável que não admite o sacrifício da primazia da norma em prol da prioridade do problema. (CANOTILHO, 1993, p. 214).

Volvendo ao artigo 201, veja que esse dispositivo legal está inserido no Capítulo II, do Título IV, do Código Tributário Nacional, o qual se percebe claramente que versa especificamente sobre a “Administração Tributária”.



De sorte que, partindo para uma interpretação sistemática, competente para o ato em comento deve ser a repartição de que trata o Capítulo I, desse Título, qual seja, a mesma que o legislador estadual vier a eleger para realizar a fiscalização do cumprimento da legislação tributária, conforme indica o artigo 194:

**Art. 194.** A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Como se isso não bastasse, é a própria Lei nº 4.320/64 que informa expressamente em seu texto vigente que a inscrição da dívida ativa, em verdade, cabe ao mesmo órgão que realizou o lançamento, não obstante tenha passado a prevê supervenientemente a competência da PGFN para inscrever os débitos da União (artigo 39, § 5º, incluído pelo Decreto-Lei nº 1.735/1979):

**Art. 53.** O **lançamento** da receita é ato da **repartição competente**, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e **inscreve o débito desta**.

Nessa mesma linha, indicando que a dívida ativa deve ser inscrita no âmbito da repartição, a qual o crédito tributário foi constituído, caminhou o Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938:

**Art. 2º** Considera-se líquida e certa quando consistir em quantia fixa e determinada, a **dívida regularmente inscrita** em livro próprio, na **repartição fiscal**.

Em verdade, os dois últimos textos legais supracitados estão em total consonância com as muito bem definidas funções constitucionais atribuídas às Administrações Tributárias, *verbis*:

**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

**§ 1º** - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à **administração tributária**, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, **identificar**, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, **o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte**.

Com igual clareza e precisão, a Constituição da República também definiu muito bem as específicas funções da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, no § 3º, do artigo 131, bem como das Procuradorias Estaduais, nos termos do *caput* do artigo 132:

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

(...)

**§ 3º** - Na **execução da dívida ativa** de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

**Art. 132.** Os **Procuradores dos Estados** e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, **exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica** das respectivas unidades federadas.

Diferentemente das Administrações Tributárias, não há previsão de nenhuma atribuição administrativa para os Advogados Públicos. Vê-se apenas e como era de se esperar, atribuições voltadas exclusivamente para a atividade jurídica que lhes é peculiar.

Note, a finalidade das advocacias públicas é clara. Incumbe-lhes exercer a representação judicial e a consultoria e assessoramento jurídico. Qualquer outra função que se afaste dessas matrizes se constitui desvio de finalidade. Mesmo porque, o cargo é exercido exclusivamente por bacharel em direito.

Exatamente sobre o que acabamos de explicar, nos limites do que foi provocado pelo Sindicato dos Procuradores, o STF reconheceu a desnecessidade de a Dívida Ativa ser administrada por advogados públicos:

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **DEPARTAMENTO DE GESTÃO DA DÍVIDA ATIVA DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**. CARGO DE DIRETOR.

1. Os cargos em comissão não privativos de bacharel em Direito, por serem de livre provimento, podem ser ocupados por pessoa estranha ao quadro da Advocacia-Geral da União.

2. A nomeação de auditor fiscal para o cargo de Diretor de unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que não desempenhe atividade de representação judicial ou extrajudicial da União, nem de consultoria ou assessoramento jurídicos, não viola direito líquido e certo a ser tutelado por mandado de segurança.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF. AgRg no RMS nº 29.403. 2ª T. Rel. Min. Teori Zavascki. DJ. 25.03.2014).

Nos Estados os Tribunais não divergem da jurisprudência do STF:

Agravo de Instrumento. Execução Fiscal. Exceção de pré-executividade. Inexigibilidade do título. Competência para apurar e inscrever em dívida ativa. Competência delegada. Decreto estadual n. 5.204/02. Coordenadoria de controle da dívida ativa. À Procuradoria do Estado compete apenas a cobrança executiva do tributo. (§ 1º, art. 53, lei estadual n.6.182/98). Decisão agravada mantida inalterada. Recurso conhecido e improvido a unanimidade. (TJPA. AI 200830112120. Rel. Des. Dahil Paraense de Souza. DJ. 28.05.2009).

Para arrematar o assunto, as palavras do Eminentíssimo Ministro Cunha Peixoto, proferidas no voto do julgamento do Recurso Extraordinário nº 84.994/STF afastam qualquer sombra de dúvidas acerca do tema em discussão:

o CTN confere ao Fisco o **privilegio de constituir o próprio título executivo**, no seu exclusivo interesse, não prevendo a cobrança de nenhuma verba em função disso. A **inscrição, privilegio do Fisco**, é instrumental para a cobrança do crédito tributário.

Ora, não há o menor sentido prático destinar um advogado público para exercer função de cunho eminentemente administrativo. Afinal, ele fez concurso público no intuito de exercer sua capacidade postulatória perante os tribunais.

Por outro lado, os auditores fiscais são vocacionados, dentre outras funções a exercer controles contábeis e realizar cobranças administrativas.

## **9 DOS PROBLEMAS QUE OCASIONAM A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA QUANDO REALIZADA POR OUTRO ÓRGÃO**

São muitos os problemas que podem acarretar essa crise de identidade das Advocacias Públicas, por se desviarem de suas funções típicas para exercer atividades próprias das Administrações Tributárias.

A primeira delas é a **sobreposição de funções**, a qual pode muito bem ser ilustrada, dentre outras coisas, com os problemas que se causam aos contribuintes que precisam buscar duas certidões negativas perante dois órgãos distintos para demonstrar sua regularidade fiscal diante do Poder Público.

**Certidão conjunta x legitimidade. Autoridade impetrada no MS.** A possibilidade de expedição de certidão conjunta depende da plena regularidade do contribuinte. Havendo impedimentos, devem ser solucionados com o órgão junto ao qual é apontada pendência, seja a DRF ou a PFN. Quanto o óbice diz respeito a dívida ativa inscrita,

autoridade coatora será o Procurador-Chefe e não o Delegado da receita Federal. (PAULSEN, 2009, p. 1291). *Grifos do autor.*

Para quê duas certidões se podemos dispor apenas de uma?

Para quê duas ordens sobre o mesmo assunto se é possível emitir ordem apenas para um órgão, como v.g., a determinação contida no artigo 4º, da Portaria nº 049/2004, do Ministério da Fazenda:

**Art. 4º** O Procurador-Geral da Fazenda Nacional e o Secretário da Receita Federal, em suas respectivas áreas de competência, expedirão as instruções complementares ao disposto nesta Portaria, inclusive quanto à implementação de programas específicos para a cobrança dos débitos não sujeitos, respectivamente, à inscrição em Dívida Ativa e ao ajuizamento das execuções fiscais.

Outra questão recorrente é a **confusão hierárquica** que essa mistura de atribuições ocasiona. Não é nenhuma novidade que as administrações tributárias detêm todas as informações acerca de cumprimento de prazos para pagamento, assim como os resultados dos julgamentos administrativos.

Desse modo, há uma flagrante incoerência em obrigar o Fisco a destinar esses dados às Advocacias, apenas para que elas convolem em título executivo, um crédito tributário inadimplido.

Tal confusão é claramente percebida na legislação do Rio Grande do Norte, por exemplo, a qual a PGE precisa se submeter ao Secretária da Tributação, ainda que não lhe seja subordinado, para saber a quantas anda o cumprimento de prazos e o trâmite dos processos administrativos fiscais – PAF.

A esse propósito é de todo oportuno transcrever fragmentos do artigo 33, da Lei Complementar nº 240/02 – Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado:

**Art. 33.** A Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa tem por finalidade a defesa dos interesses da Fazenda Estadual em juízo, a apuração da liquidez e a certeza do crédito tributário e não tributário, a elaboração de pareceres e o exame de processos relacionados com matéria tributária, competindo-lhe especialmente:

(...)

**XVIII** - comunicar ao Secretário de Estado da Tributação irregularidades constatadas no cumprimento dos prazos fiscais administrativos;

**XIX** - solicitar à Secretaria de Estado da Tributação a elaboração de cálculos para atualização do crédito tributário ou não tributário, inclusive dos respectivos acréscimos legais;

(...)

**§ 1º** Para o fiel desempenho de suas atribuições a Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa manterá permanente articulação com a Secretaria de Estado da Tributação.

Ora, quando se trata de objeto relacionado a fiscalização contábil, o artigo 70 da Constituição Federal consagra, dentre outros, o **princípio da economicidade**, no âmbito da Administração Pública.

Afora outras normas que versam sobre idêntica matéria, destacamos o artigo 9º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 200/67, que orienta a Administração Pública, no sentido que se deve “evitar dispersão de esforços e de investimentos na mesma área geográfica”.

Com muito mais ênfase e sobejamente ajustado à espécie, o artigo 14 desse mesmo Decreto-Lei estabelece o **princípio da racionalidade** no âmbito público:

**Art. 14.** O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Também não se pode negar a **alta onerosidade** que essa opção causa aos contribuintes. São idas e vindas em uma e outra repartição em busca de certidões e processos que por vezes não são encontrados.

Sem contar que aos créditos da União, por exemplo, acrescentam-se 10% de “encargos legais” no momento da inscrição da dívida ativa (artigo 3º, do Decreto-Lei nº 1.569/1977) e 20% por ocasião do ajuizamento da execução fiscal (artigo 1º, do Decreto-Lei nº 1.025/1969), respectivamente:

**Art. 3º** O encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, calculado sobre montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido dos juros e multa de mora, será reduzida para 10% (dez por cento), caso o débito, inscrito como Dívida Ativada da União, seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.163, de 1984)

**Art. 1º** É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União. (Vide Decreto-lei nº 1.407, de 1975)

Sobre esse abuso, o STF ainda não teve a oportunidade de examinar a constitucionalidade desses dois Decretos-Lei (DL 1569/77 e 1.025/69). Entretanto, já o fez em relação aos encargos que outrora cobravam no Estado de São Paulo também como acréscimo por inscrição do débito em dívida ativa, reconhecendo a sua inconstitucionalidade conforme a ementa que segue:

É inconstitucional o art. 1º da Lei n. 10.421, de 3.12.71, do Estado de São Paulo, que institui acréscimo pela inscrição do débito fiscal. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e provido. (STF. RE 84.994/SP. Pleno. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. DJ. 13.04.1977).

Como se tudo isso fosse pouco, faltam nessas procuradorias agentes com **formação técnica específica** para administrar ativos, efetuar registros contábeis e, sobretudo realizar a cobrança administrativa dos créditos tributários inscritos em dívida ativa.

Mostra disso é que em alguns Estados as Procuradorias estão transferindo parte de suas atribuições para o setor privado. Esse é o caso do Rio Grande do Norte, v.g., conforme alterações à Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado, recentemente promovidas pela Lei Complementar nº 532, de 26 de janeiro de 2015.

Enfim, essa indevida sobreposição de funções só causa transtornos à Administração Pública, que deveria primar pela eficiência, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, praticidade e racionalidade no seu funcionamento.

E quem acaba sendo punido, porquanto paga por tudo isso é o contribuinte, que se vê impotente diante do vilipêndio ao seu sagrado direito de ser atendido com presteza, objetividade e, sobretudo com a menor onerosidade.

## **10 DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS ESTADUAIS, NOS QUAIS AS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO REALIZAM A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA**

Se entendermos que a Administração Tributária da União é exercida pelo Ministério da Fazenda, mediante a distribuição fracionária de atribuições entre alguns de seus órgãos, e não exclusivamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pode-se até admitir a constitucionalidade das normas que dão suporte para que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN administre a dívida ativa.

Isso por que, os artigos 27 e 29, da Lei nº 10.683/2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, nos leva a esse caminho:

**Art. 27.** Os assuntos que constituem áreas de competência de cada Ministério são os seguintes:

(...)

**XII - Ministério da Fazenda:**

**b) política, administração, fiscalização e arrecadação tributária e aduaneira;**

**Art. 29.** Integram a **estrutura básica:**

(...)

**XII - do Ministério da Fazenda** o Conselho Monetário Nacional, o Conselho Nacional de Política Fazendária, o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, o Conselho Nacional de Seguros Privados, o Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados, de Previdência Privada Aberta e de Capitalização, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras, a **Câmara Superior de Recursos Fiscais**, os 1º, 2º e 3º **Conselhos de Contribuintes**, o Conselho Diretor do Fundo de Garantia à Exportação - CFGE, o Comitê Brasileiro de Nomenclatura, o Comitê de Avaliação de Créditos ao Exterior, a **Secretaria da Receita Federal** do Brasil, a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, a Escola de Administração Fazendária e até 5 (cinco) Secretarias;

Vê-se, desse modo, que, no caso da União, existe um órgão específico de advocacia pública que integra a estrutura organizacional do Ministério da Fazenda e a ela é subordinado, qual seja a PGFN, que por sua vez, não se confunde com a AGU, porquanto exerce funções bem específicas.

Ocorre que nenhum dos Estados-membro possui essa estrutura. Diferentemente da União, que possui mais de um órgão de advogados públicos, nos Estados existem apenas as Procuradorias Gerais, que mais se assemelham ao genérico órgão da Advocacia Geral da União, que como esses, são diretamente subordinados aos respectivos Chefes dos Poderes Executivos.

À guisa de exemplificação, assim como ocorre nos demais Estados, o artigo 3º, da Lei Complementar nº 30/1993 – Lei Orgânica da PGE de MG, assenta que a Procuradoria-Geral do Estado é “diretamente subordinada ao Governador”.

Ciente desses fatos, só podemos concluir que os advogados públicos dos Estados não são subordinados e nem fazem parte das estruturas das administrações tributárias. Como tal, não faz sentido que se afastem de suas funções advocatícias para exercerem outras atividades que não lhes são afetas.

Deve, destarte, prevalecer a regra contida no Código Tributário Nacional, porquanto é a norma infraconstitucional que prevalece sobre as demais:

As diretrizes estabelecidas no CTN prevalecem sobre leis ordinárias, eis que, nos termos da regência constitucional, diplomas normativos ordinários não constituem veículos aptos a disciplinarem matéria

reservada à lei complementar, como os institutos da prescrição e da decadência. (STF. RE 636972. Rel. Min. Luiz Fux. DJ. 12.05.2011).

No mesmo sentido:

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988 (...). Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. (STF. RE 556.664. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ. 14.11.2008).

Ademais disso, embora disponha o artigo 24, I, da Carta da República que o direito tributário é matéria de competência legislativa concorrente, impõe o § 4º desse mesmo diploma constitucional que as leis estaduais não podem contrariar normas gerais editadas pela União:

**Art. 24.** Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;  
(...)

**§ 4º** A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Sendo assim, por contrariar conteúdo material regulado em norma geral insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 201, editado com espeque no artigo 146, III, da Constituição Federal, há se considerar inconstitucionais todas as leis estaduais que outorguem à órgão diverso da administração tributária, competência de inscrever na dívida ativa.

## **11 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 PRETENDEU IMPOR UMA ÚNICA CARREIRA DE ADVOGADO PÚBLICO**

Até a Constituição de 1988, era o Procurador da República, membro do Ministério Público Federal, quem representava a União em juízo. Incumbia-lhe exercer a dupla função de *parquet* e Advogado da União.

A nova ordem jurídica, porém, retirou-lhes a função de advogado público, transferindo essa função para a recém-criada carreira de Advogado Geral da União.



Assim, restam-lhe hoje apenas o exercício de Ministério Público Federal com um *status* e responsabilidade bem maior que antes.

A ideia era concentrar as carreiras jurídicas fundindo-as em duas. De um lado ficariam os membros do Ministério Público e do outro, os que se destinassem a defender os interesses secundários da União.

Nessa linha foi editado o artigo 29, da ADCT:

**Art. 29. Enquanto não aprovadas as leis complementares** relativas ao **Ministério Público** e à **Advocacia-Geral** da União, o Ministério Público Federal, a **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, as Consultorias Jurídicas dos Ministérios, as Procuradorias e Departamentos Jurídicos de autarquias federais com representação própria e os membros das Procuradorias das Universidades fundacionais públicas **continuarão a exercer suas atividades** na área das respectivas atribuições.

O § 5º, desse mesmo artigo 29, dá mostras que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN deveria ser fundida quando da aprovação da Lei Orgânica da Advocacia Geral da União - AGU, *verbis*:

**§ 5º - Cabe à atual Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, diretamente ou por delegação, que pode ser ao Ministério Público Estadual, **representar judicialmente a União nas causas de natureza fiscal**, na área da respectiva competência, **até a promulgação das leis complementares** previstas neste artigo.

Nesse contexto, interessantes foram as conclusões a que chegaram os procuradores federais autores do artigo “Constituição Federal quis que existisse uma única carreira de AGU<sup>1</sup>”:

A Constituição, a nosso ver, quis que existisse uma única carreira de Advogado Público Federal. Isso fica claro no artigo 69 do ADCT, que facultou apenas aos Estados, e não à União, “manter consultorias jurídicas separadas de suas procuradorias-gerais ou advocacias-gerais”. A Advocacia-Geral da União deve ter carreira única, não acompanhando o desenho das justiças especializadas, como ocorreu com o Ministério Público. E isso só fortalecerá a AGU. O fato de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que existe desde o Império, ter sido mencionada pelo parágrafo 3º do artigo 131 da CRFB, a torna um órgão de existência obrigatória dentro da AGU, mas não uma carreira própria de procurador da Fazenda Nacional.

Pelo exposto, percebe-se claramente que a PGFN deveria ter se fundido definitivamente à AGU, perdendo de vez a subordinação ao titular do Ministério da Fazenda, como ficou preconizado no artigo 12 da Lei Complementar nº 73/1993 –

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-nov-27/constituicao-quis-agu-organize-uma-unica-carreira-advogado>. Acesso 02 mar 2015.

Lei Orgânica da AGU. Muito embora entendamos que essa fusão não tivesse repercussão nas atribuições do artigo 131, § 3º da Constituição de 1988 (representação da União nas execuções fiscais).

## **12 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O sentido do processo administrativo tributário é, sem embargos para os elementos previstos no artigo 142, do CTN, notadamente chegar ao montante dos tributos devido pelo contribuinte.

No processo contencioso, quando necessário, são desenvolvidos os debates entre a defesa do devedor e o Fisco mediante três fases básicas, conforme a doutrina mais abalizada. São usualmente definidas como fase de iniciativa (deflagração), instrução (debates) e decisão (o crédito se torna exigível).

Quando do desfecho desse processo o contribuinte não efetiva o pagamento do crédito tributário, se faz necessária outra fase, que alguns autores denominam de fase integrativa que pode assumir dois desdobramentos distintos.

O primeiro é transformar o crédito regularmente apurado e constituído em título executivo para que se possa ser exigido em juízo. Daí a necessidade de se realizar a inscrição em dívida ativa, com a consequente expedição da CDA.

O segundo desdobramento da constituição definitiva do crédito tributário seria a representação fiscal para fins penais, necessária a noticiar o Ministério Público acerca da ocorrência de suposto crime contra a ordem tributária que, nos termos da Súmula Vinculante nº 24/STF, somente se tipifica ao fim da fase decisória.

Como se vê, tanto a inscrição em dívida ativa, quanto a representação fiscal para fins penais se situam na exata fronteira entre o processo que discute o lançamento e os processos judiciais de execução fiscal (cível) e o de apuração de crime contra a ordem tributária (penal).

Nesse viés, por óbvio que a fase integrativa não passa de um ato contínuo pertencente ainda ao lançamento. A título de comparação, podemos fazer uma certa analogia, por exemplo, com o ato de indiciamento que pertence ao delegado que presidiu o inquérito; a denúncia que se consubstancia no desfecho do

convencimento do Ministério Público; ou o pedido de cumprimento de sentença das ações cíveis, de incumbência da parte credora. Dentre outros que poderíamos citar.

Isso posto, não faria o menor sentido que todos esses atores precisassem de um intermediário para realizar a integração, ou encaminhamento, do resultado de seu trabalho. Ou mesmo, requerer que o destinatário de seus atos tivesse que descer a instância anterior a fim avocar o ato e promover essa integração.

É certo que não se pode desprezar a importância da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, nem das Procuradorias Gerais dos Estados - PGE. Contudo, há se separar bem as coisas e observar qual foi a vocação que a Constituição reservou para cada órgão e carreira.

A par dessa premissa básica, somente à luz dessa orientação é que se pode editar as normas infraconstitucionais, atribuindo a cada carreira o exercício das competências às quais estão natural e qualitativamente vocacionadas.

Até porque, tratam-se de carreiras e órgãos essenciais ao funcionamento do Estado. Tanto a advocacia pública da União e dos Estados (art. 131 e 132), quanto a administração tributária (art. 34, XXII) mereceram destaque na Constituição.

Cada uma dessas carreiras possui missão muito bem definida. Uma com a responsabilidade de defender os interesses secundários dos Entes Estatais e a outra responsável pelas funções que assegurem o ingresso dos recursos necessários ao financiamento do Estado.

Não obstante, muito mais eficiente e enxuta será a administração que ponha seus agentes em seus devidos lugares. Cada um cumprindo com o seu papel sem interveniência indevida na competência de outros órgãos.

Afinal, médico foi feito para medicar, policial para patrulhar, delegado investigar, advogado público representar e realizar consultorias jurídicas, auditor fiscal para lançar o crédito tributário, fiscalizar o cumprimento das obrigações, arrecadar e conduzir a administração tributária no âmbito de sua circunscrição.

Desse modo, não se justifica que haja confluência de atribuições entre esses órgãos da Administração Pública. Se cada um cumprir o papel que lhe foi atribuído, temos certeza de que o resultado para a sociedade será bem mais eficiente, conforme passou a exigir a Carta Política de 1988.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Dívida ativa: manual de procedimentos: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 1ª edição. Brasília: STN, 2004.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JÚNIOR, João Gomes da. **Direito tributário**. 2ª edição. Salvador: Jus Podivm, 2008.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 1997.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: Execução Fiscal e Ações Tributárias**. 5ª edição. Niterói: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Schubert de Farias. **A decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 28ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.