

Consultor Municipal

O Processo Administrativo na Inscrição em Dívida Ativa Tributária

Fato que provoca discussões e controvérsias é se a inscrição de um crédito tributário na Dívida Ativa exige sempre o registro do número do processo administrativo correspondente. E se em todas as certidões de dívida ativa é obrigatório anotar o respectivo número. Ou seja, se é sempre necessária a existência de um processo administrativo relativo ao crédito registrado.

A discussão decorre, inicialmente, do enunciado no art. 202 do Código Tributário Nacional:

"Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

(...)

V – sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito".

A Lei nº. 6.830, de 22/9/1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Fazenda Pública, estabelece, por sua vez:

"§ 5º. (do art. 2º.) O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida".

Em ambos os casos, há, portanto, uma condição relacionada à obrigatoriedade de anotar o número do processo. No CTN, a expressão "sendo o caso" dá a entender, por evidência, que podem existir créditos tributários não originados em processos administrativos. Na Lei nº. 6.830, o número do processo somente será obrigatório se nele estiver apurado o valor da dívida.

Fica, então, uma pergunta que geralmente provoca dúvidas no administrador municipal: quais são, efetivamente, os casos de dívida ativa tributária que dispensam o processo administrativo? No caso do IPTU, por exemplo, quando ocorre a remessa conjunta de centenas de contribuintes inadimplentes ao mesmo tempo, é preciso processo administrativo para cada um dos inadimplentes?

A resposta fica para adiante. Vamos, inicialmente, procurar definir dívida ativa.

Dívida é assunto financeiro, mais pertinente às normas jurídicas que regulam a Contabilidade Pública, e foi ainda no período imperial que se estabeleceu contabilizar como "cobrança da dívida ativa" os restos a arrecadar de um exercício findo. Assim, as receitas não poderiam perdurar além do período do exercício, passando as receitas não arrecadadas a figurar no ativo do exercício seguinte. Deste modo, "dívida ativa" seria o crédito público não arrecadado no exercício financeiro correspondente. Bom lembrar que o critério adotado na Contabilidade é

Consultor Municipal

de caixa, não de competência, na contabilização das receitas, isto é, o crédito oriundo de um exercício passa a ser receita no exercício em que for recebido.

Em período mais recente, a Lei nº. 4.320/64 dispôs em sua redação originária:
"Art. 39. As importâncias relativas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não cobrados ou não recolhidos no exercício de origem, constituem Dívida Ativa a partir da data de sua inscrição".

Posteriormente, entretanto, o Decreto-lei nº. 1.735, de 20/12/1979, alterou a redação do referido artigo e acrescentou:

"Art. 39, § 1º. – Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título".

Observa-se que não há mais, como havia antes, a necessidade de se aguardar o início do exercício financeiro subsequente para inscrever a dívida ativa. Desde que esgotado o prazo de pagamento e apurada a sua liquidez e certeza, o crédito tributário pode se transformar em dívida ativa no próprio exercício de origem, se assim desejar a Administração Pública.

Vamos dar um exemplo para suscitar mais algumas dúvidas:

Um Fiscal Municipal autuou um contribuinte por depositar mercadoria no passeio público, em março de 2006. Em obediência às normas administrativas locais, o auto de infração, devidamente lançado, foi escriturado em crédito tributário na conta específica do plano de contas do Município. Além de receber o auto, o contribuinte foi notificado sobre a multa e o prazo de pagamento ou de contestação. Esgotou-se o prazo sem que o contribuinte se manifestasse. Ainda sob as normas locais, o contribuinte foi, em maio de 2006, notificado de que aquele crédito seria lançado na dívida ativa, sujeito a cobrança judicial, caso perdurasse o débito. Aguardou-se 30 dias e o contribuinte não se manifestou. Em decorrência, o crédito tributário referente ao auto de infração se transporta contabilmente para a conta de dívida ativa, em julho de 2006.

O exemplo acima serve para uma observação importante: o regulamento de diversos Municípios não exige a contabilização do auto de infração, enquanto não lançado em dívida ativa. Somente depois de esgotado o tempo de recurso ou de pagamento é que se contabiliza diretamente em dívida ativa. Tal prática pode provocar desvios de conduta funcional e prejudicar a segurança dos registros contábeis. Caso o auto seja indeferido por força de recurso impetrado pelo contribuinte, o processo do indeferimento deve transitar, inclusive, pela

Consultor Municipal

Contabilidade, ou Controladoria, para que esta registre a baixa (e o motivo) do lançamento anteriormente feito. Deve-se lembrar que o auto de infração é ato administrativo de lançamento, pelo qual se institui uma receita que, obrigatoriamente, tem que ser controlada através dos mecanismos de controle interno, entre os quais, não resta dúvida que a Contabilidade é, ou deveria ser, o mais importante, justamente por ser oficial e sob rígido controle. A justificativa de que os autos são "controlados" em sistemas extra-contábeis, tipo sistema de controle tributário, não resolve como fator de segurança, pois tais controles são internos, da própria repartição fiscal, com possíveis riscos de alterações e "desaparecimentos" de registros anteriormente feitos. Afinal, não há nada melhor para os servidores honestos saber que o seu trabalho é controlado e fiscalizado.

Outro aspecto a comentar ao exemplo acima é a existência do processo. No caso relatado, o auto de infração é protocolado de imediato, pois é o processo que irá transitar pelas repartições. Há, portanto, neste caso, um processo administrativo que provavelmente será aquele consignado na inscrição da dívida ativa.

De máxima importância é a apuração da liquidez e certeza do crédito não pago. Liquidez e certeza significam legitimidade do ato administrativo, apurando-se a veracidade da quantia cobrada, inclusive a consistência dos acréscimos previstos em lei, e a certeza sobre a sua existência, isto é, se os seus instrumentos obedecem a todos os requisitos da lei.

Voltando à questão da exigência de processo administrativo, pode-se dizer que em todos os lançamentos originados de auto de infração há, necessariamente, um processo, não só por motivo de trânsito nas repartições, mas, principalmente, para dar acesso ao autuado de todos os procedimentos adotados, permitindo-lhe ampla defesa de seus direitos. É o princípio da garantia de defesa ou do chamado "Devido Processo", espécie de tradução do *Due Process Of Law* do direito anglo-norte americano. Todos os procedimentos instaurados devem ser agrupados em um mesmo processo, a fim de preservar a legalidade objetiva do interesse público e facilitar ao contribuinte o pleno acesso às informações.

Sendo assim, nos casos de créditos originados por auto de infração sempre haverá a obrigatoriedade de registrar o número do processo no momento da inscrição em dívida ativa, porque este processo existe ou deveria sempre existir.

Tendo como pano de fundo o exposto acima, voltamos à pergunta: todos os lançamentos em dívida ativa exigem a existência de um processo administrativo previamente constituído?

Vamos imaginar, de novo, um crédito de IPTU. Este imposto é geralmente lançado de ofício, tendo como fato gerador uma provável situação do imóvel na data de 1º.

Consultor Municipal

de janeiro do exercício correspondente. Para tanto, são utilizados os dados cadastrais contidos na repartição naquele momento, ou, na realidade, de novembro ou dezembro do exercício anterior, porque em janeiro o lançamento já deve estar efetivado e a cobrança na rua. Nestes termos, parece que o lançamento é antecipado, antes de o fato gerador ocorrer, o que é inadmissível, mas os seus efeitos somente se irradiam a partir de 1º. de janeiro, o que torna justificável a antecipação, que serve apenas como medida preparatória do lançamento, e não como lançamento real.

Junto à remessa do carnê do IPTU, ou outra forma de cobrança, segue a notificação ao contribuinte. Aliás, a Justiça já entende que a entrega do carnê serve como notificação ao contribuinte. Desta forma, temos o conjunto de cobrança completo: o lançamento, exposto na guia enviada, e a notificação, expressa ou aparente. Muitos Municípios tomam o cuidado de informar na guia ou carnê de cobrança, os direitos do contribuinte de contestar o lançamento e o prazo da impugnação. Outros, infelizmente, não alertam para coisa nenhuma, considerando que é obrigação de todos conhecerem a lei e o Serviço Público não está aí para ficar explicando os direitos dos cidadãos, atitude lamentável, mas, tal deformação cultural dos administradores está acabando, para o bem de todos.

Bem, alertado ou não, o contribuinte tem, de praxe, trinta dias para contestar ou impugnar o lançamento. Não o fez, porém, e o ano foi passando sem que o imposto fosse pago. Em janeiro do exercício subsequente, por norma interna, o IPTU não pago do exercício anterior deve ser lançado em dívida ativa (entendemos que o IPTU, apesar de lançado no primeiro dia, tem uma "gestação" de doze meses e só deve ser lançado em dívida ativa no exercício seguinte, ao contrário do ISS, por exemplo).

Temos, então, que considerar neste momento, o procedimento interno adotado pela Administração Municipal. E vamos separar os procedimentos usuais em dois grupos:

- 1º Grupo: aquele que não efetua lançamento contábil dos tributos lançados a receber, em conta especial no Plano de Contas;
- 2º Grupo: aquele que registra na Contabilidade, em conta especial, os tributos lançados a receber.

Vale ressaltar, num parêntese, que o lançamento efetuado pelo 2º. Grupo nada tem a ver com a Conta de Receitas Correntes, onde está lançada a estimativa de receita dos tributos. Trata-se de uma conta especial de controle dos lançamentos das obrigações tributárias, efetivamente feitos, e por contribuinte. À medida que os contribuintes vão recolhendo os seus tributos, a Tesouraria envia a informação ao setor contábil para creditar a referida conta especial de recebíveis e debitar a

Consultor Municipal

conta de caixa ou bancos, ou a contrapartida criada especialmente para dar movimentação a esta conta. O objetivo, evidente, é controlar a cobrança tributária, confrontando-a com os lançamentos tributários produzidos na área fiscal.

Tal procedimento não deixa de ser um freio, ou um controle externo sobre as ações da área fiscal, pois qualquer alteração em um lançamento tributário terá que ser enviado à Contabilidade, e esta somente aceitará a retificação mediante processo administrativo que justifique e aprove a alteração feita no lançamento original.

Fechado o parêntese, voltamos ao problema maior. Dentro de um rigor técnico administrativo, não haveria, de fato, necessidade de instaurar processo para cada contribuinte inadimplente, no momento em que o crédito venha a ser lançado em dívida ativa. Afinal, o contribuinte já foi notificado desde a data da cobrança, mantendo-se omisso. O carnê já apresentou (ou deveria apresentar) todos os elementos pertinentes ao fato gerador, base de cálculo e a respectiva alíquota do tributo. E o prazo de contestação administrativa, neste momento, já se encerrou. Em suma, foram dados ao contribuinte todos os elementos que pudessem ser alvo de impugnação, não sendo, agora, a ausência de um processo administrativo que serviria como justificativa de cerceamento de defesa.

Temos, também, a considerar que não é o registro em dívida ativa o fato condicionante a desencadear os procedimentos de cobrança amigável. Esta pode ser iniciada antes do lançamento em dívida ativa.

Em outras palavras, quando a Administração Municipal dispõe de um setor eficiente e organizado de cobrança amigável, a cobrança dos créditos tributários não honrados já se inicia logo após a inadimplência constatada, com envio de cartas ou telefonemas. Todos esses procedimentos de cobrança são organizados em controles informatizados ou em pastas, contendo todos os atos praticados pelo setor em relação àquele contribuinte específico.

Esgotado o prazo regulamentar de cobrança amigável, todos os documentos relacionados à cobrança são organizados e transformados em processo administrativo, que seguiria, então, para inscrição na dívida ativa.

Neste caso, teríamos, portanto, um processo cujo número seria inscrito na contabilização da dívida ativa. Esses elementos poderiam servir, posteriormente, como auxílio à Procuradoria Municipal na execução judicial.

Não podemos dizer, contudo, que tal procedimento é obrigatório e indispensável para inscrever o crédito em dívida ativa. Seria ótimo que todos os Municípios tivessem um setor de cobrança com tamanha organização, mas a realidade não é

Consultor Municipal

bem assim. Na maioria inexistente processo e não por isso o lançamento em dívida ativa deve ser considerado imperfeito. Cabe aí o "sendo o caso" de que trata o inciso V do art. 202 do CTN.

Já nos chamados "lançamentos por homologação", ou melhor dizendo, lançamento por auto de infração decorrente de apuração de valor a maior do que aquele que foi antecipado ou não pelo contribuinte, o processo já se torna obrigatório, pois não pode existir auto de infração sem processo, conforme comentário acima.

Roberto Tauil – fevereiro de 2007.