

# A INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA E OS DIREITOS DO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO

*Carla de Lourdes Gonçalves*<sup>1</sup>

*Hendrick Pinheiro*<sup>2</sup>

## INTRODUÇÃO

O direito tributário brasileiro tem na ideia de obrigação tributária seu conceito nuclear<sup>3</sup>. Muito se escreve e escreveu sobre o processo de constituição da obrigação tributária e os deveres imputáveis à Administração e aos administrados na sua condução. Porém, uma vez constituída a obrigação, a inscrição em dívida ativa resta, muitas vezes, restava relegada ao esquecimento.

Ocorre que esse quadro está se alterando com a emergência de mecanismos alternativos na solução de conflitos tributários, um novo contexto em que o processo de inscrição

---

1. Mestre e doutora em direito tributário pela PUC/SP.

2. Mestre e doutorando em direito econômico, financeiro e tributário pela USP.

3. COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário*, estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35. p. 31.

em dívida ativa assume a posição de condição para que o contribuinte exerça alternativas legitimamente facultadas pelo ordenamento para dirimir controvérsias em torno do tributo.

O presente trabalho buscará demonstrar, em um primeiro momento, a relação condicional entre o ato de inscrição em dívida ativa e o acesso a formas alternativas de composição em nível federal, como o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PDRI), a transação tributária e o negócio jurídico processual.

Na segunda parte, o objetivo é defender que assiste ao contribuinte o direito de questionar judicialmente eventual omissão da Administração no dever de inscrever o crédito em prazo razoável, já que o ato de inscrição representa uma “chave de acesso” mecanismos regularmente previstos na legislação.

## **1. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O crédito tributário, como “direito subjetivo a que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto”<sup>4</sup>, é uma face da obrigação tributária. Obrigação tributária e crédito tributário são, portanto, conceitos inter-relacionados<sup>5</sup>, sendo que somente é possível pensar crédito tributário em um momento posterior à constituição da obrigação tributária.

O processo de positivação da norma tributária, que vai do momento do surgimento da ocorrência do fato gerador até a outorga de exigibilidade à obrigação tributária<sup>6</sup>, comporta diferentes formas de constituição da obrigação tributária entre sujeito ativo e passivo no ordenamento brasileiro.

---

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. Ed., São Paulo: Saraiva, 2018. p. 373.

5. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. Ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 54.

6. VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Independentemente das teorias sobre seu caráter constitutivo<sup>7</sup> ou declaratório<sup>8</sup>, o lançamento tributário marca temporalmente o momento em que uma obrigação tributária é inserida no mundo jurídico (*formalização*<sup>9</sup>), seja pela administração<sup>10</sup>, por meio do lançamento de ofício ou por declaração, seja por particulares em colaboração<sup>11</sup>, que constituem créditos próprios, no lançamento por homologação (*autolancamento*<sup>12</sup>), ou até de terceiros (*alterlançamento*)<sup>13</sup>.

Nos lançamentos unilateralmente realizados pela Administração, uma vez constituído o crédito tributário o contribuinte é notificado, sendo esta notificação condicional à eficácia do lançamento<sup>14</sup>.

Com a notificação nasce também o direito subjetivo de impugnar administrativamente o lançamento<sup>15</sup> (art. 145 do CTN). Em relação aos créditos tributários, tanto a impugnação, quanto todos os recursos previstos na legislação têm

---

7. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. Ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 450.

8. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 225.

9. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigação tributária*, fato gerador e tipo. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 80.

10. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 352.

11. FANTOZZI, Augusto. Lançamento Tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 34-61. p. 36.

12. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 134.

13. MELLO, Henrique Fernando de. *A atribuição de deveres instrumentais a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. 246 p. Tese (doutorado em direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo (SP), 2020.

14. XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*, n. 25, out. 1997, p. 7-13. p. 11.

15. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Aplicação da lei tributária. *Revista da faculdade de direito de campos*, ano VII, n. 9, dez. 2006, p. 35-65. p. 50.

efeito suspensivo em relação ao crédito cuja legalidade é questionada (art. 151, inciso III, do CTN). Ou seja, “enquanto durar o processo, até o atingimento da decisão última e final, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário formalizado pela Administração mediante o ato jurídico do lançamento”<sup>16</sup>.

O fato de a suspensão da exigibilidade perdurar por todo o processo administrativo tem reflexos no termo inicial da prescrição para a prática dos atos de cobrança pela Administração Pública (art. 174 do CTN)<sup>17</sup> e no prazo decadencial para interposição de mandado de segurança pelo administrado, que só se iniciam após sua constituição definitiva<sup>18</sup>.

Nos processos de constituição unilateral da obrigação a estabilização do crédito pode se dar em razão da ausência de impugnação ou encerramento do processo administrativo com decisão favorável à Administração<sup>19</sup>. Uma vez estabilizado o crédito tributário é dotado de exigibilidade pode ser inscrito em dívida ativa<sup>20</sup>.

Já nos créditos objeto de autolancamento, os atos praticados pelos contribuintes, como declarações e até mesmo o pagamento, têm o condão de constituir o crédito tributário. Com sua constituição por iniciativa do contribuinte, não há que se falar em direito de impugnar um débito, mas apenas na possibilidade de retificar declarações eventualmente prestadas.<sup>21</sup>

---

16. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, [S.l.], n. 41, p. 271-297, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1238/1171>>. Acesso em 22 nov. 2021.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. Ed., São Paulo: Saraiva, 2018. p. 462.

18. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp 792.724/SP*, Primeira Turma, julg. 27 fev. 2018, DJ 09 mar. 2018.

19. VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1997, p. 79

20. RIBAS, Lúcia Maria. *Processo administrativo tributário*. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 143.

21. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 198.

Diante de atos inequívocos de constituição dos créditos pelos contribuintes (como entrega de guias e declarações) e da inadimplência em relação ao pagamento destes, a Fazenda pode inscrevê-los diretamente em dívida ativa (Súmula 446 do STJ<sup>22</sup>).

A exigibilidade dos créditos instaura-se com o vencimento do prazo para o pagamento<sup>23</sup>. Caso não sejam adimplidos no prazo fixado em lei, os créditos públicos (sejam tributários ou não tributários) são inscritos no cadastro de devedores do Estado. Assim, assume a “condição de Dívida Ativa todo e qualquer crédito, não importando se de natureza tributária ou não, em favor da Fazenda Pública, exigível pelo transcurso do prazo para pagamento e não adimplido”<sup>24</sup>.

A inscrição em dívida ativa é “um ato controlador, indispensável na apuração da regularidade da dívida ativa de natureza não contenciosa”<sup>25</sup>. O processo de registro de um débito na dívida ativa pressupõe sua “autenticação” pela autoridade competente, o que significa que o agente responsável realiza a lavratura do “termo de inscrição na dívida ativa”, atesta a sua regularidade (art. 2º, §3º da LEF) e indica as características da obrigação.

Como destaca Daniel Monteiro Peixoto, “a norma de desempenho para a inscrição em dívida ativa possui um antecedente abstrato (motivo legal) com um conjunto de critérios aptos a identificar o motivo para a prática do ato”<sup>26</sup>. Os aspec-

---

22. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 446*. Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa. Primeira Seção, julg. 24 abr. 2010, DJe 13. Mai. 2010.

23. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

24. NETTO, Agostinho do Nascimento. Dívida ativa: tributária e não-tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Tratado de direito financeiro*, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 211.

25. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 68.

26. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito*

tos de legalidade verificados atualmente estão previstos na Lei de Execuções Fiscais (art. 2º, parágrafo 5º).

A inscrição dos créditos inadimplidos em dívida ativa altera a classificação das receitas que futuramente serão recebidas em decorrência da quitação dos créditos, passando a ser reconhecidas no orçamento como receitas de “dívida ativa” (art. 39, § 1º da Lei n. 4.320/64).

## 2. PROBLEMAS EMERGENTES DA NÃO-INSCRIÇÃO

Embora a existência e as características da dívida ativa estejam reguladas em sede de normas gerais, o processo de inscrição em dívida ativa é regulado por legislação própria de cada ente tributante (art. 39, § 1º da Lei n. 4.320/64).

Na União Federal, atualmente, as principais normas que disciplinam a dívida ativa estão previstas na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, que regula o “cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin)”<sup>27</sup>. Essa lei estabelece os parâmetros aplicáveis em relação a créditos tributários e não tributários, prevendo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou a Procuradoria-Geral Federal (AGU) podem notificar os devedores da inclusão de débitos em dívida ativa (art. 2º, § 4º).

A Procuradoria da Fazenda Nacional é um órgão de Estado, com existência prevista na Constituição Federal, que garante sua competência para a execução da dívida ativa de natureza tributária (art. 131, § 3º). Contudo, destaca-se que a Lei Complementar 73/93 estende essa competência constitucional de “executar os créditos” para abranger também o

---

*Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 253.

27. BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm). Acesso em 20 ago. 2021.

processo de apuração de sua liquidez e certeza e inscrição em dívida ativa dos créditos tributários da União (art. 12, inciso I).

Embora estes dispositivos supracitados refiram-se especificamente aos créditos tributários, a competência da PGFN para apurar e inscrever em dívida ativa créditos tributários e não tributários da União está expressamente prevista no art. 22, do Decreto Lei n. 147/67<sup>28</sup>.

A competência da PGFN para inscrição de débitos tributários e não tributários em dívida ativa abrange apenas créditos que têm como destinatária a Administração direta federal. A apuração da liquidez e certeza e inscrição em dívida ativa dos créditos das autarquias e fundações públicas federais é responsabilidade da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 17, inciso III, da Lei Complementar 73/93.<sup>29</sup>

Uma vez constituídos, o procedimento de inscrição em dívida ativa pela PGFN dos créditos tributários e não tributários da administração direta federal é semelhante.

O controle de legalidade exercido no momento da inscrição em dívida ativa não afeta as competências privativas dos órgãos responsáveis pela constituição dos débitos (art. 2º, parágrafo único, e 5º da Port. PGFN 33/2018). Assim, uma vez identificada nulidade, a PGFN deixa de inscrever o débito e devolve o processo para o órgão de origem para que, sendo possível, seja sanado o vício.

É preciso asseverar, contudo, que a promoção do ato de inscrição não pode ficar à mercê da vontade do ente tributante. Trata-se, como sói ocorrer de atividade administrativa de

---

28. NETTO, Agostinho do Nascimento. Dívida ativa: tributária e não-tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Tratado de direito financeiro*, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 208.

29. Ainda no âmbito federal, ocorre o fenômeno da dívida ativa dos conselhos profissionais, que também constituem e administram créditos públicos federais, como aqueles decorrentes de contribuições do interesse das categorias profissionais ou multas decorrentes da atividade de polícia, porém com autonomia em relação à União.

natureza vinculada, de ato a ser praticado dentro de limites, temporais inclusive, expressamente estabelecidos em lei.

Há de se observar, assim, o preceituado no Decreto-Lei nº 147, de 3/2/1967, que, em seu artigo 22<sup>30</sup>, estabelece o prazo de 90 dias da data em que se tornarem findos os processos ou expedientes administrativos para que as autoridades competentes encaminhem o crédito tributário à Procuradoria da Fazenda Nacional a fim de que inicie o procedimento de cobrança amigável ou judicial da dívida, que se instala (o procedimento) com a promoção do ato de inscrição em dívida ativa.

Esse dispositivo estava, por certo, com sua aplicabilidade adormecida até o advento do instrumento de composição de conflito tributário supramencionado, de sorte que, a partir do momento em que o ato de inscrição se tornou condição necessária à instauração dos procedimentos compositivos extrajudiciais tributários<sup>31</sup>, tornou-se premente sua observância.

O advento de novos instrumentos legais voltados à solução de conflitos tributários em nível federal - com institutos como o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), a transação tributária e o negócio jurídico processual - tem provocado sensíveis alterações na forma de relacionamento entre Fisco e contribuinte,

---

30. "Artigo 22 - Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza" (BRASIL. *Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm). Acesso em 23 nov. 2021.

31. Sobre o tema, ver: RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em material tributária. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, v. 11, n. 49, p. 43-64, mar./abr. 2003; ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário Brasileiro. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 122, p. 90-106, nov. 2005; RIBAS, Lúcia Maria; SILVA, Hendrick Pinheiro. Transação como mecanismo alternativo na resolução de conflitos tributários. *Derecho y Cambio Social*, v. 10, n. 34, 2013.

ocasionando a redução da litigiosidade fiscal, a distância relacional entre os sujeitos (ativo e passivo) tributários, bem como alterando os rumos dos processos executivos fiscais.

## 2.1 Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI)

Diante da inscrição de débitos em dívida ativa na esfera da PGFN o administrado tem a faculdade de apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), no prazo de até 30 (trinta) dias, contados da notificação do devedor da inscrição (art. 6º, inciso II, “b” da Port. PGFN 33/2018).<sup>32</sup>

Existe um rol taxativo de matérias que podem ser alegadas em sede de PRDI, dentre elas, a existência de vício formal na constituição do crédito (art. 15, §1º, inciso I, da Port. PGFN 33/2018). Embora seja um instrumento limitado, o PRDI abre espaço para que o contribuinte “exija o cumprimento de suas garantias constitucionais sem a necessidade de buscar prestação jurisdicional”<sup>33</sup>.

É importante destacar que o PRDI não implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por não ser hipótese expressamente prevista no art. 151 do CTN. Tal procedimento tem o condão apenas de suspender o processo de cobrança extrajudicial ou judicial do débito (art. 15, §2º da Port. PGFN 33/18).

O PRDI representa, pois, um mecanismo alternativo para a resolução de conflitos que promove um canal de diálogo entre Administração e administrado, que, em última análise, pode evitar que créditos indevidamente inscritos sejam levados à cobrança judicial.

---

32. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 33, de 8 de fevereiro de 2018*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>. Acesso em 22 nov. 2021.

33. PIMENTEL, Daniel Rafael. *As decisões de recursos repetitivos em matéria tributária e seu impacto no controle de legalidade da dívida ativa tributária : uma análise do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita –PRDI*. 68f. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo (SP), 2020. p. 59.

## 2.2 Transação Tributária

A transação tributária é uma modalidade e extinção da obrigação tributária (art. 156, inciso III, do CTN). No Brasil ela opera sobre obrigações já constituídas, tendo natureza declaratória sobre o crédito tributário originário, cuja satisfação é objeto de concessões recíprocas previstas na forma da lei (art. 171 do CTN).<sup>34</sup>

A Lei n. 13.988/2020 regulou a matéria em nível federal e autorizou a transação em relação “à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional” (art.1, § 4º, inciso II, da Lei n. 13.988/20).<sup>35</sup> Ou seja, a transação tributária na PGFN opera sobre créditos já constituídos e inscritos em dívida ativa.

A inscrição em dívida ativa é, portanto, uma condição para aderir os editais de transação tributária abertos pela PGFN ou mesmo para que o contribuinte possa propor transações individuais sobre créditos que lhe são impostos (art. 2º da Lei n. 13.988/20). A omissão administração no cumprimento do dever de inscrever os créditos pode obstar o exercício do direito de transacionar dos contribuintes.

## 2.3 Negócio Jurídico Processual

O negócio jurídico processual, cujo regime jurídico consta do artigo 190 e seguintes do Código de Processo Civil, quando aplicado aos litígios de cunho tributário, constitui um importante instrumento de promoção da efetividade do processo de realização do crédito tributário, já que admite às partes

---

34. Sobre o tema: PINHEIRO, Hendrick. *Transação tributária, planejamento e controle*. São Paulo: Fórum, 2021.

35. No mesmo sentido, outorgou à AGU a competência para transacionar os créditos inscritos em dívida ativa das autarquias e fundações federais (art. 1º, § 4º, inciso III) (BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em 22 nov. 2021).

litigantes, Fisco e contribuinte, realizar concessões mútuas sobre o procedimento segundo as especificidades do processo de cobrança, entoando a ideia de instrumentalidade trabalhada em diversos trabalhos desta coluna.<sup>36</sup> Além de trazer maior segurança em relação aos bens aptos a garantir os executivos em curso, dependendo do acerto desenhado entre fisco e contribuinte, se somada alguma das hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional, é possível vislumbrar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários também.

Contudo, a viabilidade de utilização desse novel instituto pressupõe a necessária ocorrência do ato de inscrição em dívida ativa. Tal providência, outrora considerada um expediente meramente formal, atualmente ganhou contornos de destaque, representando o marco a partir do qual se torna possível a composição das partes dentro dos limites legais e regulamentares impostos.

Trata-se, não há dúvidas, de prazo de natureza peremptória, a ser rigorosamente observado pelo ente tributante de modo a garantir, de um lado, a efetividade da cobrança dos débitos e, de outro, permitir ao contribuinte soluções alternativas de composição de seus

### **3. POSSIBILIDADE DE JUDICIALIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE**

Os institutos elencados no tópico interior apresentam algumas hipóteses de composição tributária obstadas pela ausência de inscrição em dívida ativa. A omissão da Administração na realização desta atividade plenamente vinculada deve ser questionada pelo contribuinte obstado no exercício de seus direitos.

---

36. CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário e instrumentalidade. Artigo online. *Consultor jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>. Acesso em 23 nov. 2021.

Nessa linha, reputa-se que a inobservância do prazo de 90 dias para inscrição em dívida ativa, previsto no art. 22 do Decreto Lei n. 147/67 autoriza a adoção de medidas judiciais voltadas ao cumprimento do dever de inscrição do fisco que, deveras, compreende, um direito do contribuinte, com vistas a permitir ao contribuinte, por exemplo, aderir aos editais de transação lançados para hipóteses e temas específicos.

Como bem explica Paulo Cesar Conrado:

*De todo modo, se é fato, no mundo vivo, que a inércia (processualmente lícita) da Administração projeta efeitos prejudiciais (materialmente falando) em relação a esse outro sujeito, não é possível negar que o processo de execução fiscal, tal como vínhamos falando, ostenta um “duplo viés”: representa, para a Administração, um direito e um dever; vista como dever da Administração, execução representa, por outro lado, um direito do contribuinte-administrado (o de ser executado e, com isso, garantir o cumprimento da obrigação exequenda, com todas as consequências materiais que daí derivam — inclusive a preconizada pela combinação dos arts. 205 e 206, já copiados, do Código Tributário Nacional).<sup>37</sup>*

De fato, a omissão injustificada em praticar o ato que deve ser efetivamente promovido pelo fisco, de modo a impedir o contribuinte de quitar seus débitos de forma menos onerosa ou, ainda, promover a calendarização de suas garantias, constitui ofensa flagrante a direito subjetivo do sujeito passivo, legitimando a insurgência do sujeito passivo.

Atenta a isso, a Fazenda Nacional editou, em 26/5/2021, a Portaria PGFN/ME n<sup>o</sup> 6.155<sup>38</sup>, que reforça a necessidade de observância do prazo de noventa dias para a promoção do ato de inscrição do débito tributário em dívida ativa, sendo certo

---

37. CONRADO, Paulo Cesar. Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito que esteja por ser executada: o que muda (se é que muda) com o novo CPC?; in \_\_\_\_\_ (coord.). *Processo Tributário Analítico*, volume III, São Paulo: Noeses, 2016, ps. 247/263.

38. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN/ME 6.155, de 25 de maio de 2021*. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.155-de-25-de-maio-de-2021-322100018>. Acesso em 24 nov. 2021.

que o fundamento legal da citada portaria é, justamente, o Decreto-Lei 147/1967.

A despeito do acerto quanto à fixação do prazo para a prática do ato de inscrição, o mesmo dispositivo infralegal acima referido estabeleceu que a inscrição do débito deve ser realizada por intermédio do sistema “Inscreve Fácil”, cujo prazo de implementação e adaptação para utilização é de um ano.

Nesse contexto, seria evidente que eventual demora na realização da inscrição em dívida ativa decorrente das dificuldades na implementação do sistema “Inscreve Fácil” pode ser extremamente prejudicial ao sujeito passivo, sobretudo no atual contexto da pandemia decorrente da Covid-19, em que muitos contribuintes se encontram inadimplentes ou em mora em relação às suas obrigações tributárias.

O direito do sujeito passivo de aderir aos vigentes programas de composição alternativa de conflitos tributários não pode ser tolhido em razão de expedientes que são de responsabilidade exclusiva dos órgãos fazendários. É direito subjetivo do contribuinte não só que essa inscrição se dê de maneira célere, e dentro do prazo há muito fixado, mas também que eventual omissão das autoridades fiscais não lhe seja prejudicial.

Uma vez que a inscrição em dívida ativa dos débitos tributários materializa verdadeiro direito subjetivo do contribuinte e, em virtude da imprescindibilidade da celebração do ato formal como condição para o exercício de direitos pelo contribuinte, é cabível a adoção de medidas judiciais para fazer cumprir o prazo de 90 dias insculpido no Decreto-Lei 147/67.

## CONCLUSÃO

Buscou-se demonstrar que a inscrição em dívida ativa é um importante estágio no processo de constituição do crédito tributário. Ela inicia a fase de cobrança, conferindo um segundo juízo sobre a legalidade e regularidade do crédito.

Justamente por inaugurar a fase de cobrança, a inscrição em dívida ativa é um importante elemento para o acesso a mecanismos alternativos na resolução de conflitos tributários. Em nível federal, por exemplo, ela é condição para acesso ao PRDI, a transação tributária e o negócio jurídico processual.

Assim, é fundamental que a Administração não se furte ao dever de inscrever os débitos tributários em prazo razoável, abrindo assim espaço para que contribuinte possa acessar os métodos de composição previstos no ordenamento jurídico. Na omissão da administração, o contribuinte tem o direito de manejar as ferramentas processuais cabíveis para obrigar o poder público a realizar o ato de inscrição.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. Ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm). Acesso em 22 nov. 2021.

BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em 22 nov. 2021.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 33, de 8 de fevereiro de 2018*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br//sijut2consulta/link.action?i-dAto=90028&visao=anotado>. Acesso em 22 nov. 2021.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN/ME 6.155, de 25 de maio de 2021*. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.155-de-25-de-maio-de-2021-322100018>. Acesso em 24 nov. 2021

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp 792.724/SP*, Primeira Turma, julg. 27 fev. 2018, DJ 09 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 446*. Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa. Primeira Seção, julg. 24 abr. 2010, DJe 13. Mai. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. Ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito que esteja por ser executada: o que muda (se é que muda) com o novo CPC?; in \_\_\_\_\_ (coord.). *Processo Tributário Analítico*, volume III, São Paulo: Noeses, 2016, ps. 247/263.

CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário e instrumentalidade. Artigo online. *Consultor jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>. Acesso em 23 nov. 2021.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito tributário*, estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35.

FANTOZZI, Augusto. Lançamento Tributário. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 34-61.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MELLO, Henrique Fernando de. *A atribuição de deveres instrumentais a terceiros e a figura do alterlançamento como forma de constituição do crédito tributário alheio*. 246 p. Tese (doutorado em direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo (SP), 2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. O lançamento e o crédito tributário: modalidades, prescrição e decadência. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, [S.l.], n. 41, p. 271-297, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1238/1171>>. Acesso em: Acesso em 22 nov. 2021.

NETTO, Agostinho do Nascimento. Dívida ativa: tributária e não-tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Traçado de direito financeiro*, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PIMENTEL, Daniel Rafael. *As decisões de recursos repetitivos em matéria tributária e seu impacto no controle de legalidade da dívida ativa tributária : uma análise do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita –PRDI*. 68f. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo (SP), 2020.

PINHEIRO, Hendrick. *Transação tributária, planejamento e controle*. São Paulo: Fórum, 2021.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em material tributária. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, v. 11, n. 49, p. 43-64, mar./abr. 2003.

RIBAS, Lúcia Maria; SILVA, Hendrick Pinheiro. Transação como mecanismo alternativo na resolução de conflitos tributários. *Derecho y Cambio Social*, v. 10, n. 34, 2013.

RIBAS, Lúcia Maria. *Processo administrativo tributário*. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário Brasileiro. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 122, p. 90-106, nov. 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Aplicação da lei tributária. *Revista da faculdade de direito de campos*, ano VII, n. 9, dez. 2006, p. 35-65.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1997.

XAVIER, Alberto. A Execução Fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*, n. 25, out. 1997, p. 7-13.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigação tributária, fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

