

Critérios para emenda ou substituição à CDA

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Advogado em M. J. Alves e Burle, onde atua no contencioso estratégico nas áreas tributária e administrativa.

Gabriella Alencar Ribeiro

Sócia em M. J. Alves e Burle. Especialização em Direito Processual Civil pelo IDP – Instituto Brasiliense de Direito Público. Concluindo especialização em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Sumário: I Introdução – II Critérios para emenda ou substituição à CDA – III Redirecionamento da execução fiscal em face de terceiros corresponsáveis – IV Substituição da CDA e honorários advocatícios – V Emenda aos embargos à execução fiscal após a retificação da CDA – VI Conclusões – Referências

I Introdução

A Certidão de Dívida Ativa (doravante CDA) é um título executivo cujos atributos da certeza, liquidez e exigibilidade são presumidos em virtude de estrita obediência de sua constituição à forma e ao conteúdo prescritos em lei. Não é desimportante a expressão “tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...), *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (art. 3º, do Código Tributário Nacional).¹

A Lei (art. 202, do CTN e art. 2º, §5º, da Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6.830/80) exige que o termo de inscrição da dívida ativa indique obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. (Lei 6.830/80).

¹ No mesmo sentido, art. 142, parágrafo único do CTN: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

E penaliza a omissão desses elementos com a nulidade do título e de seu processo de cobrança, conforme o primeiro período do art. 203 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que a CDA só mantém a presunção de liquidez e certeza se cumprir todas as exigências legais (art. 202, do CTN e art. 2º, §§5º e 6º, da LEF)²:

1. Os arts. 202 do CTN e 2º, §5º da Lei nº 6.830/80, preconizam que a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária
2. A finalidade dessa regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias.

Segundo as lições do Professor Aliomar Baleeiro, essa estrita vinculação da atividade de cobrança fiscal à lei não permite que se apliquem as regras do Código de Processo Civil,³ que autorizam o juiz a relevar a nulidade se não houver prejuízo ao executado.^{4 5} Todavia, a própria lei busca equilibrar sua preocupação com a cobrança fiscal plenamente vinculada com os princípios da celeridade, efetividade e economia processual, ao dispor que “a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, (...)” (art. 203, *in fine*, do CTN).

Portanto, quando o título executivo contiver irregularidades ou vícios na sua inscrição, a Fazenda Pública tem o poder-dever de realizar o controle da legalidade mediante retificação do título por emenda ou substituição.⁶ Esse poder-dever de

² REsp 902.357/RS, 1ª Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, j. 09.04.2007.

³ Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Art. 282. §1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 629; in FLAKS, Milton. *Comentários à lei de execução fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 107.

⁵ Escreve o Professor Aliomar Baleeiro: “Do rigor formal da inscrição como ato jurídico administrativo, decorre logicamente a severidade do art. 203, do CTN, cominando a sanção de nulidade, para ela e para a certidão dela, se forem omitidas ou estiverem erradas as indicações essenciais indicadas no art. 202” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., revista e complementada conforme a Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 1.012).

⁶ Segundo Américo Luís Martins Silva: *Emenda* “constitui correção de defeito ou de erro, na inscrição e na certidão, por provocação da parte interessada ou de ofício pelo juiz, sem que se tenha que substituí-los integralmente por outros. A emenda refere-se, portanto, ao saneamento de possíveis irregularidades existentes na certidão. Geralmente, o juiz, que conduz as diligências e atos processuais da ação de execução fiscal, examina a certidão tão logo lhe chegue em conclusão o processo, após os trabalhos de autuação e registro. Pode ser que neste momento verifique defeito ou erro que possa ser sanado. Quando isto ocorre, determina, então, que seja emendada”. Já a *substituição* “diz respeito à colocação de uma certidão nova no lugar da anterior, em virtude de defeito ou erro grave que implica na sua nulidade. Assim, ao contrário da emenda, a substituição tem como causa a necessidade de alteração completa da certidão

revisão pelo agente público decorre dos efeitos lesivos de negligenciá-la, quais sejam: a) a nulidade absoluta do título; b) a não fluência de juros de mora e c) a não interrupção do curso do prazo prescricional.⁷

A CDA faz parte da execução fiscal como um “elemento integrante da aludida peça processual, tal como se estivesse nela”,⁸ ou seja, ela é um requisito essencial para a instrução da inicial, pois ela revela a dívida em todos os seus aspectos: a origem e natureza do crédito; o nome do devedor; os corresponsáveis; a quantia devida e a maneira de calcular os juros.

Quanto aos limites do poder de revisão da CDA pela Administração Pública, a lei apenas ressalva que: a) o título executivo somente poderá ser revisto até o proferimento da sentença extintiva dos embargos à execução fiscal e b) deve ser assegurado ao executado a devolução do prazo para contraditar o conteúdo alterado. Transcrevem-se os dispositivos da Lei nº 6.930/80 e do CTN:

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.

(...)

§8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Portanto, prevalece a tese de que diante da ausência de legislação específica, o título executivo pode ser retificado quantas vezes for necessário para

da dívida ativa, inclusive da quantia cobrada. No entanto, o prazo para que a Fazenda Pública proceda à substituição termina no momento em que for proferida a decisão de primeira instância. Este prazo é de preclusão” (SILVA, Américo Luis Martins da. *A execução da dívida ativa da Fazenda Pública*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 139-140).

⁷ Art. 174, parágrafo único do CTN: A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

⁸ CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. Vol. II. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 196.

garantia de sua regularidade, desde que a revisão seja realizada até a sentença dos embargos à execução fiscal e que seja assegurado o contraditório ao executado.

Contudo, o objetivo deste trabalho é demonstrar que o poder de revisão da CDA pela Administração Pública, embora amparado pelo interesse de celeridade e eficiência processual, encontra outros limites no ordenamento jurídico, materiais e processuais, sedimentados pela doutrina e jurisprudência, e intransponíveis à retificação e título, a exemplo do princípio da inalterabilidade do lançamento (impossibilidade de se incluir encargos não previstos originariamente); dos direitos ao devido processo administrativo e à ampla defesa; e das regras legais de decadência e prescrição.

Neste trabalho também analisa-se a possibilidade de redirecionamento da Execução Fiscal diante de terceiros codevedores que não tiveram seus nomes inscritos em CDA; a possibilidade de condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários advocatícios, caso seja o contribuinte quem tenha provocado a emenda ou a substituição da CDA; bem como a obrigatoriedade de reforço da garantia da execução fiscal para apresentação de aditamento aos embargos à execução nos casos em que a retificação do título modificar o valor devido.

II Critérios para emenda ou substituição à CDA

A Fazenda Pública possui o privilégio de poder retificar o título executivo para emendá-lo ou substituí-lo nos termos da Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, *quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução*”.

Nesse sentido, do entendimento sumulado, destacam-se dois requisitos para a retificação da CDA: i) que seja realizada até a prolação da sentença de embargos e ii) para correção de erro material ou formal. Ademais, verifica-se a vedação de se modificar o sujeito passivo da execução.

Em relação ao primeiro requisito, é necessário ressaltar que a substituição da CDA só pode ser realizada até a prolação da sentença dos embargos à execução fiscal.

Em alguns casos, porém, o executado não opõe embargos, seja pela impossibilidade de garantir o feito, seja pelo decurso do prazo processual. Nessas situações, prevalece o entendimento de que eventuais decisões interlocutórias não são atos judiciais suficientes para vedar a retificação da CDA, posto que não encerram a discussão acerca da pretensão executiva.

Nem mesmo a decisão proferida em Exceção de Pré-Executividade pode ser considerada como marco que impede a retificação da CDA, pois uma vez admitida

a exceção, extingue-se o título público e não há que se falar em alteração da CDA. Se não for admitida, o feito executivo continua seu trâmite, e a matéria pode ser tratada em embargos à execução,⁹ se opostos.

Não parece ser razoável, todavia, o prolongamento indefinido da possibilidade de revisão do título executivo pela Fazenda Pública quando a falta de garantia do juízo impossibilitar a apresentação de embargos à execução fiscal, de modo que é adequada a posição de parte da doutrina de que o momento preclusivo para emenda ou substituição à CDA, nesses casos, é a realização de ato de expropriação de bem, como a arrematação ou adjudicação de bens.¹⁰

É necessário ressaltar que esse entendimento não é predominante, havendo respeitável doutrina em sentido contrário, como, por exemplo, a posição de Juliana Furtado Costa Araújo, que entende que somente a sentença faz precluir o poder-dever de revisão pela Fazenda Pública:¹¹

Na hipótese de não serem manejados os embargos, há divergência doutrinária acerca do limite processual para fins de eventual modificação no título executivo. Há uma corrente que entende que esse limite corresponde ao instante da lavratura do auto de arrematação ou adjudicação, por ser o momento mais apropriado para fins de garantia da segurança jurídica das relações. A segunda corrente defende ser possível a referida alteração até sentença extintiva do processo executivo, nos termos dos artigos 794 e 795 do CPC, momento também em que a pretensão executiva se encerra. Somos adeptos deste último posicionamento por entendermos que a decisão referida pelo dispositivo normativo é a sentença, não um mero despacho interlocutório, cuja finalidade seja encerrar a discussão acerca da pretensão executiva naquela instância recursal. E isso só ocorre nos momentos processuais acima referidos.

Buscando uma solução intermediária, adota-se o entendimento de que a CDA só pode ser substituída até a prolação da sentença de embargos à execução fiscal, e que se esses não forem opostos, a mera decisão interlocutória não tem o condão de impedir a substituição da CDA, salvo se realizados atos de expropriação de bem.¹²

⁹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de certidão de dívida ativa. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 8.

¹⁰ ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. *Execução Fiscal: doutrina e jurisprudência*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 75; LEVATE, Luiz Gustavo; CARVALHO, Felipe Caixeta. *Lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 65.

¹¹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de certidão de dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 8.

¹² “Expropriar é o mesmo que desapropriar e consiste no ato de autoridade pública por meio do qual se retira da propriedade ou posse de alguém o bem necessário ou útil a uma função desempenhada em nome do interesse público. De ordinário, a desapropriação transfere o bem do domínio privado para o domínio público do próprio órgão expropriante. No processo executivo, a expropriação dá-se por via da alienação

Isso porque, a partir do momento em que foram realizados atos de expropriação do bem, já foi cumprida a finalidade da execução fiscal, já havendo manifesto prejuízo aos bens do executado, que não poderá ter contra si uma nova cobrança através da substituição da CDA, sem que os atos expropriatórios sejam declarados nulos.

Quanto ao segundo requisito para a substituição da CDA (correção de erro material ou formal), é necessário ressaltar que os erros materiais e formais passíveis de revisão são aqueles relacionados ao ato de inscrição, que não alteram a relação jurídica constituída, tais como erros de grafia de nomes, erros aritméticos, irregularidades de procedimento, inclusão de valores já amortizados.

Desde a época da elaboração da Lei de Execução Fiscal, no ano de 1980, havia divergência quanto ao alcance do poder de revisão do título executivo pela Fazenda Pública, conforme se pode verificar na sugestão de emenda ao Projeto de Lei proposta pelo senador Tancredo Neves:

EMENDA nº 10

Art. 2º, §8º.

Substituir pelo seguinte:

§8º Até a decisão de primeira instância, os erros de transcrição da Certidão de Dívida Ativa poderão ser emendados, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Justificação

A possibilidade de retificação da certidão a dívida ativa, tal como previsto no projeto, é incompatível com a presunção de certeza e liquidez atribuída ao crédito inscrito. É de se admirar a retificação de erros de transcrição ou reprodução do que se acha inscrito, mas não a modificação do termo de inscrição quanto aos seus elementos essenciais, tais como montante da dívida, o devedor, e fundamento legal. De outro modo, não haveria segurança jurídica contra erros da Administração Pública, e o Estado poderia, sem qualquer procedimento regular, modificar discricionariamente os créditos inscritos.

Embora correta a justificação da emenda, a redação proposta restringia demasiadamente a possibilidade de retificação do título pela Fazenda (apenas a erros de transcrição), o que ensejou sua rejeição, conforme relatado pelo saudoso

forçada do bem que se seleciona no patrimônio do devedor para servir de instrumento à satisfação do crédito exequendo. (...) O ato expropriatório pode ser alcançado de três maneiras diferentes, indicadas pelo art. 825 e que são as seguintes: (a) pela adjudicação (art. 876); (b) pela alienação, seja por iniciativa particular, seja em leilão judicial eletrônico ou presencial (arts. 879 e ss.); e (c) pela apropriação de frutos e rendimentos de empresa ou de estabelecimento e de outros bens (art. 825, III, e 867)” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. Vol. III. 47. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 533/534).

procurador da Fazenda Nacional e um dos autores do anteprojeto que foi transformado na Lei 6.830/80, Leon Fredja Szklarowsky.¹³

As preocupações externadas pelo senador Tancredo Neves, contudo, foram amenizadas com a publicação, no ano de 2009, da Súmula 392/STJ, que restringiu o espaço de correção da CDA a erros “materiais e formais”, “vedada a modificação do sujeito passivo”. Ao se interpretar a parte final do enunciado da Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (...), *vedada a modificação do sujeito passivo da execução*”, deve-se fazer uma leitura ampliada da vedação para abarcar todas as hipóteses em que a retificação do título executivo pretender alterar pela via transversa a relação jurídica já constituída.

A autorização legal para a substituição da CDA é limitada a erros de inscrição, não se estendendo a vícios do lançamento tributário, posto que não é permitido modificar os fundamentos de fato e de direito apresentados ao contribuinte durante o processo administrativo para a constituição definitiva do crédito tributário.

A inscrição e a Certidão de Dívida Ativa devem ser retratos fiéis do lançamento,¹⁴ de modo que o ordenamento permite à Fazenda retificar o título para ajustá-las ao conteúdo do lançamento tributário.

Repare-se, todavia, que a jurisprudência, em alguns momentos, confunde os conceitos de inscrição e lançamento ao tratá-los como sinônimos, conforme seguinte decisão: “não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. A emenda ou substituição da CDA é admitida diante da existência de erro material ou formal, não sendo cabível, entretanto, quando os vícios decorrem do próprio lançamento ou da inscrição”.¹⁵

A diferenciação entre esses atos procedimentais da cobrança fiscal nunca foi matéria simples, como apontado por Milton Flaks¹⁶ ao relatar o esforço do Código Tributário Nacional em deixar expresso no art. 203 que a substituição da certidão deve sanar nulidades de *inscrição*. Em outros dispositivos, os arts. 142, 201 e 202 do CTN distinguem os institutos:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da **inscrição** e do processo de cobrança dela decorrente, (...).

¹³ SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Execução Fiscal*. Brasília; ESAF, 1984, p. 420.

¹⁴ FLAKS, Milton. *Comentários à lei de execução fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 113.

¹⁵ Nesse sentido: AREsp 1588954/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 19/05/2020; AgInt no AREsp 1551712/SP Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 20/02/2020; REsp 1814386/PE Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 18/10/2019).

¹⁶ FLAKS, Milton. *Comentários à lei de execução fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 113.

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.

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.

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

Por força dos princípios da não surpresa e do contraditório, a retificação do ato de inscrição não pode inovar nos pressupostos fáticos-jurídicos, posto que assim realizaria novo ato de lançamento do crédito até então não exigido e desconhecido pelo contribuinte, violando os direitos ao devido processo administrativo e a ampla defesa.

A certeza e a liquidez do título executivo decorrem da presunção de veracidade dos fatos descritos pelo servidor público mediante atividade vinculada, submetida ao controle do próprio contribuinte, que pode apresentar defesa na instância administrativa.

O exercício do direito ao contraditório pelo contribuinte na fase de elaboração do título é essencial para que se possam desconstituir os fatos narrados ou distingui-los em relação às hipóteses abstratas previstas na norma. Permitir a retificação do lançamento tributário em fase judicial e fora dos requisitos destacados acima representaria suprimir um grau de jurisdição previsto em lei, o que fragilizaria o direito de defesa do contribuinte e o princípio da lealdade processual (moralidade administrativa).

Considera-se, pois, que a constituição definitiva do crédito tributário (lançamento definitivo) possui eficácia preclusiva para a Fazenda em relação aos fundamentos de fato e de direito, sendo vedada a inclusão de encargos não previstos originariamente, em face do princípio da inalterabilidade do lançamento.

O mencionado princípio está previsto no art. 145 do CTN, que prevê que o lançamento só pode ser alterado em razão de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa. Portanto, a Fazenda só pode constituir novo crédito se for hipótese de revisão de ofício.

A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que:

a autorização de emenda ou substituição não se estende ao lançamento, sendo possível à Fazenda Pública apenas ajustar a inscrição ou a CDA ao lançamento, corrigindo erros materiais ou formais acaso

cometidos na inscrição do débito ou na extração da respectiva certidão. Não lhe é permitido, porém, alterar o valor do débito lançado (*quantum debeatur*) e os fundamentos de fato e de direito que deram origem ao lançamento.¹⁷

[Uma vez que] Quando haja equívocos no próprio lançamento (...), fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in 'Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência' (Tema Repetitivo 166, REsp 1.045.472/BA, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 18/12/2009).

Portanto, é irretocável a definição da Corte Superior do que sejam vícios do lançamento. Alterar os critérios de apuração da dívida, com inclusão de pessoas, períodos, fatos imponíveis ou parcelas até então não apuradas ou cobradas, por óbvio, exigiria um novo lançamento (constituição do crédito) e não a mera retificação da Certidão de Dívida Ativa.

Por conseguinte, a nova inscrição só pode ser realizada caso respeitado o prazo decadencial para o lançamento do crédito.

A decadência é a perda de um direito subjetivo por seu titular pela inércia durante um espaço de tempo. Em síntese, ensina Paulo de Barros que:

para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.¹⁸

Para fins didáticos, faz-se necessário definir as diferentes acepções do conceito de decadência. Aurora Tomazini distingue as acepções em três perspectivas, que são "i) numa instância normativa, enquanto norma jurídica que compõe o sistema do direito positivo; ii) numa instância factual, como acontecimentos do

¹⁷ AgInt no REsp 1.646.084/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 310.

mundo relatado em linguagem competente; e iii) numa instância efectual, como efeito jurídico atribuído a tal acontecimento”.¹⁹

Na instância normativa, é a norma que descreve o fato de que se não exercido o direito em certo período de tempo, o titular perde esse direito.²⁰ Na instância factual, equivale à inércia do titular durante um período de tempo. A decadência é um fato jurídico, em que um determinado acontecimento social é relatado em linguagem competente.²¹ Já na instância efectual, é um efeito jurídico que resulta da perda do direito subjetivo por seu titular.²²

Assim, diante do decurso do prazo para exercício de um direito e com a inércia de seu titular, é fulminada imediatamente a existência do direito, não podendo mais ser exercido.

Em relação ao crédito tributário, se sobrevindo fato decadencial, desaparece o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário, extinguindo o débito do sujeito passivo, não se instaurando qualquer laço obrigacional, tendo em vista a incompetência dos agentes tributários para celebrarem qualquer ato de lançamento.

Os efeitos da decadência são extintivos, os quais, segundo as lições de Paulo de Barros, nada mais são do que o “desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer sua competência administrativa para constituir o crédito tributário”.²³

A decadência extingue o direito de a Fazenda poder editar norma individual e concreta do lançamento, extinguindo a competência para celebrar o ato de lançamento, razão pela qual não se instaura a obrigação tributária.²⁴

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 41.

²⁰ Sob o primeiro enfoque, decadência e prescrição são normas cuja hipótese descreve o fato do não exercício de um direito dentro de certo período de tempo e o conseqüente prescreve a perda deste direito por seu titular (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 41).

²¹ Sob o segundo enfoque, decadência e prescrição são fatos jurídicos, consubstanciam-se no relato em linguagem competente de um acontecimento social: a inércia do titular do direito durante um determinado período de tempo (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 41 e 42).

²² Sob o terceiro enfoque, decadência e prescrição são efeitos jurídicos, consubstanciam-se na perda jurídica de um direito subjetivo por seu titular. Destes três enfoques concentrar-nos-emos na análise normativa da decadência e da prescrição em matéria tributária (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. São Paulo: MP, 2010, p. 42).

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 561.

²⁴ O efeito extintivo previsto é o do desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer sua competência administrativa para constituir o crédito tributário. Reconhecido o fato da decadência, sua eficácia jurídica será a de fulminar a possibilidade da autoridade administrativa competente realizar o ato jurídico-administrativo do lançamento. Sabemos que, sem efetuar-lo, não se configura o fato jurídico e, por via de consequência, também não se instaura a obrigação tributária. É fácil concluir que, nesse

Conforme entendimento de Daniel Monteiro, a decadência, assim como a prescrição, é uma forma de estabilização das relações jurídicas que impede que as prerrogativas da Fazenda Pública sejam prolongadas indefinidamente, impondo limites temporais para a constituição e cobrança do crédito, respectivamente.²⁵

Portanto, além dos requisitos da Súmula 392/STJ para a substituição da CDA (até a prolação da sentença de embargos, e quando se tratar de correção de erro material ou formal), é evidente que existem outros limites materiais e processuais no ordenamento jurídico, sedimentados pela doutrina e jurisprudência, que são intransponíveis à retificação do título executivo, como a inalterabilidade do lançamento (impossibilidade de se incluir encargos não previstos originariamente), o direito ao processo administrativo, a ampla defesa e as regras de decadência.

III Redirecionamento da execução fiscal em face de terceiros corresponsáveis

Segundo a já mencionada Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (...), vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. Mesmo diante da literalidade do enunciado sumular, a jurisprudência do STJ vem acatando a retificação da CDA e o redirecionamento da execução fiscal para incluir terceiro corresponsável ainda que ele não tenha participado do processo administrativo para constituição da dívida.

De acordo com as lições de Juliana Furtado Costa Araújo, a proibição de se alterar o sujeito passivo no processo de execução se refere aos casos em que a inscrição em dívida ativa é direcionada a pessoa manifestamente ilegítima, considerando a possibilidade de, na época do lançamento, identificar o devedor correto. A tributarista exclui da vedação sumular as hipóteses de redirecionamento da execução contra terceiro corresponsável quando a Fazenda descobre a sua responsabilidade tributária posteriormente à inscrição em dívida ativa. Em suas palavras:

É muito comum que a Fazenda Pública exequente requeira ao juízo da execução a substituição da Certidão visando a alterar o sujeito

caso, a decadência não extingue a relação jurídica tributária, mas tão somente a competência para que os agentes do Poder Tributante celebrem o ato de lançamento (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 561).

²⁵ Decadência e prescrição são mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, através dos quais o próprio ordenamento impõe limites temporais para a prática dos atos que impulsionam a constituição e a cobrança do crédito tributário. Atuam, portanto, como formas de estabilização das relações jurídicas, impedindo que sejam prolongadas indefinidamente as prerrogativas da Fazenda Pública (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Prescrição intercorrente e a lei complementar 118/05*. In: II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. p. 1).

passivo da relação jurídica tributária, quando constata no curso da lide sua ilegitimidade.

A jurisprudência pátria tem entendido que tal modificação não é possível, pois o vício de ilegitimidade viola o ato de constituição do crédito tributário, (...).

Importante é, porém, esclarecermos que esse entendimento se refere às hipóteses em que a ilegitimidade é patente desde o momento da constituição do crédito tributário. Isto é, refere-se apenas às circunstâncias em que houve a lavratura, por exemplo, do auto de infração contra pessoa física ou jurídica que não realizou o fato jurídico tributário ou não foi eleita pela lei para responder por seu adimplemento na condição de terceiro responsável. Essa falha, no entanto, somente é detectada no curso do processo executivo, o que enseja a extinção do feito por ilegitimidade de parte e não a substituição da certidão com vistas a sanar a referida nulidade.

Por outro lado, nas hipóteses em que o próprio dever de um terceiro responder pelo crédito tributário surge apenas quando já em curso processo executivo, em face da realização de um dos fatos previstos nas normas de responsabilidade, a jurisprudência pátria tem entendido que não se faz necessária a realização de um novo lançamento e nem a substituição da certidão para inclusão desse terceiro no polo passivo da ação. A solução é processual, com o redirecionamento do feito executivo ao novo responsável tributário.²⁶ (grifo nosso)

O Superior Tribunal de Justiça permite a retificação da CDA para incluir o terceiro corresponsável, fazendo a ressalva de que o ônus da prova da responsabilidade tributária deve recair sobre a Fazenda Pública, garantido o direito ao contraditório ao terceiro no processo executivo, conforme o seguinte precedente:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO QUANTO AO ART. 745 DO CPC – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE — ART. 135 DO CTN – CDA – PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LIQUIDEZ E CERTEZA – ÔNUS DA PROVA.

1. A Primeira Seção, no julgamento do EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, assentou entendimento segundo o qual:

a) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN;

²⁶ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de certidão de dívida ativa. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 11.

b) se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, cabe a este o ônus probatório de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135;

c) se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em face da presunção *juris tantum* de liquidez e certeza da referida certidão.

2. Na hipótese dos autos, não consta na Certidão de Dívida Ativa o nome de sócio-gerente como co-responsável tributário, cabendo à Fazenda o ônus de provar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN, o que não ocorreu *in casu* à luz do acórdão impugnado.

3. Isto não obstante, é entendimento pacífico do STJ que a empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial e desaparece sem deixar nova direção é, presumivelmente, considerada como desativada ou irregularmente extinta. 4. Precedentes: (REsp 839.684/SE, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 30.8.2006; REsp 800039, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ Acórdão Min. Eliana Calmon, *DJ* 2.6.2006). Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes. Recurso especial provido. (EDcl no REsp 863.334/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2007, *DJ* 15/05/2007, p. 265)

Em visão crítica, Oswaldo Othon de P. Saraiva Filho²⁷ realça que o entendimento jurisprudencial predominante suprime uma instância de defesa do devedor. O procedimento administrativo de imputação de responsabilidade para tributos federais está previsto no art. 20-D da Lei nº 10.522/02 e na Instrução Normativa da Receita Federal – IN RFB nº 1862/2018, devendo ser assegurada a vista e a possibilidade de impugnação pelo terceiro. A participação do devedor no processo de inscrição é um pressuposto para que a constituição do título executivo e sua presunção de certeza sejam legítimas. Destaca-se o seguinte trecho de seu Parecer Jurídico publicado na Revista Fórum de Direito Tributário:

(...) para que o nome do administrador possa constar na CDA, deve a Administração tributária editar ato fundamentado, após ter dado oportunidade de defesa a esse terceiro, constituindo essa responsabilidade, ou seja, deve o Fisco, no âmbito do processo administrativo de lançamento ou mesmo apenas de imputação de responsabilidade a terceiro, demonstrar a atuação desse terceiro com abuso de poderes, infração de lei ou do contrato social ou dos estatutos da sociedade.

²⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A responsabilidade tributária de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa também na esfera administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 107, p. 107-228, set./out. 2020, Parecer, p. 211.

287. Dessarte, se a correspondente CDA não representa, fielmente, um espelho de tudo que sucedeu no âmbito do processo administrativo, perde a sua presunção relativa de certeza e liquidez.²⁸

Segundo o professor da Universidade de Brasília, para que a execução fiscal seja proposta contra terceiros corresponsáveis, é necessário que eles tenham participado do processo administrativo para apuração de sua responsabilidade, uma vez que, nos termos do art. 142 do CTN, é durante o procedimento administrativo que se identifica o sujeito passivo. Assim, se sua responsabilidade não for apurada anteriormente, garantindo a ampla defesa e o contraditório aos codevedores, nos termos da Constituição, seus nomes não podem constar no título executivo, pois a inscrição da CDA espelha o lançamento, caso contrário, ela careceria de certeza e liquidez.

Contudo, em que pese a lucidez dos argumentos esposados pelo tributarista cearense, verifica-se posição refratária do STJ à revisão de sua jurisprudência, principalmente se consideradas as consequências práticas da decisão sobre a decadência do direito ao redirecionamento, conforme trecho do voto do ministro Gurgel de Faria proferido no REsp 1.201.993/SP:

Nada obstante, terceiros pessoalmente responsáveis (art. 135 do CTN), ainda que não participantes do processo administrativo fiscal, também podem vir a integrar o polo passivo da execução, não para responder por débitos próprios, mas sim por débitos constituídos em desfavor da empresa contribuinte.

Daí porque não é necessário novo lançamento em nome do terceiro responsável nem, por conseguinte, emenda ou substituição da CDA para fins de redirecionamento, podendo essa responsabilidade ser apurada diretamente no âmbito judicial, ainda que tal mister implique procedimento anômalo em sede de execução fiscal (...). *Aliás, a necessidade de lançamento em desfavor do sócio para fins de redirecionamento conduziria, na maioria das situações, ao reconhecimento da decadência, uma vez que a contagem do seu prazo tem como parâmetro temporal o fato gerador (não a dissolução irregular), não se*

²⁸ Em seu Parecer, Oswaldo Othon de P. Saraiva Filho realça a importância do procedimento administrativo de responsabilização de terceiros sobre o processo penal, mormente em relação à exigência da individualização da conduta do sócio gestor: “Portanto, para o encaminhamento pelo Fisco de notícia crime para o Ministério Público nos crimes contra a ordem tributária materiais ou de resultado, além da existência de lançamento definitivo do crédito tributário, ou seja, que não mais caiba defesa do sujeito passivo no âmbito administrativo, tendo sido este devidamente notificado desse fato, é necessário, também, prévia decisão administrativa fundamentada definitiva acerca da imputação ao representante, mandatário, preposto, empregado e gerente ou administrador de pessoa jurídica da prática de atos de um deste com infração de lei ou contrato social ou estatuto da sociedade” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A responsabilidade tributária de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa também na esfera administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 107, p. 107-228, set./out. 2020. Parecer, p. 214).

sujeitando às causas impeditivas, suspensivas ou interruptivas que regem o instituto da prescrição (art. 207 do Código Civil).²⁹

Na ocasião do julgamento do REsp 1.201.993/SP, o ministro Mauro Campbell propôs uma solução equilibrada, a qual considera como termo de início do prazo decadencial a data de ciência pela Fazenda do ato de terceiro que permite o redirecionamento da dívida contra ele:³⁰

Atento a esses efeitos, construí linha argumentativa para sustentar a fluência ininterrupta de um prazo quinquenal decadencial a partir da data em que a Fazenda Pública tivesse ciência do ato ilícito cometido pelo responsável que não fosse o mero inadimplemento do tributo (arts. 134 e 135, do CTN).

Nessa linha, registro que, em abono da tese que defendi, foi inserido o art. 20-D, na Lei n. 10.522/2002 pela Lei n. 13.606/2018, que expressamente previu a hipótese de verificação administrativa, diretamente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, das hipóteses de redirecionamento. A saber:

Lei n. 10.522/2002

Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acatamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária, (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

I - notificar as pessoas de que trata o caput deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

De ver que a expressão 'poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária' contida no art. 20-D, III, da lei citada, deixa claro tratar-se de Direito Potestativo sujeito, portanto, a prazo decadencial, como o tenho defendido.

²⁹ REsp 1.201.993/SP, 1ª Seção, Relator Ministro Herman Benjamin, j. em 08/05/2019, p. 85 do Acórdão.

³⁰ REsp 1.201.993/SP, 1ª Seção, Relator Ministro Herman Benjamin, j. em 08/05/2019, p. 108 do Acórdão.

Do mesmo modo, a existência de um processo administrativo com oportunidade de defesa e regido pela Lei nº 9.784/99 remete à necessidade de se constituir a própria situação de responsabilidade, inserindo-se novo sujeito passivo na relação jurídico-tributária, o que também corrobora a natureza decadencial do prazo em exame.

Esclareço que a decadência que defendi não era para a extinção do próprio crédito tributário, mas sim para a extinção do Direito Potestativo de a Fazenda Pública apurar a própria responsabilidade. Não se trata, portanto, de lançar o mesmo crédito duas vezes. Dito de outra forma, passado o prazo para o redirecionamento, o crédito tributário subsiste, o que não mais subsiste é a possibilidade de se apurar (lançar) a relação de determinado sujeito passivo com o crédito em questão (até porque vários sujeitos passivos podem coexistir para um mesmo crédito tributário).

O entendimento prevalecente no julgado foi o de que o prazo para redirecionamento da dívida contra terceiros é de natureza prescricional, posto que a jurisprudência tradicional assume ser possível o exercício dessa pretensão sem que seja realizado o lançamento para apurar a responsabilidade tributária, restando prejudicada neste ponto, a análise da solução proposta pelo Ministro Campbell.

Portanto, apesar de correto o parecer de que é vedado o redirecionamento da execução fiscal em face de sócio que não constou no processo administrativo, posto que não foi apurada a sua responsabilidade em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, esse não é o entendimento predominante no STJ, que permite o redirecionamento de dívida contra terceiros diretamente na execução fiscal.

Em outra discussão envolvendo o tema redirecionamento da execução fiscal e a possibilidade de se retificar a CDA, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça se reuniu para decidir, em sede de Recurso Repetitivo de Tema 1.049,³¹ se a emenda do título executivo para incluir como devedora empresa incorporadora/sucessora seria nula. O fundamento legal do redirecionamento encontra-se no art. 132, do CTN: “A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.

Em prol do contribuinte, argumentou-se que a inscrição da dívida era nula por exigir da empresa sucedida crédito tributário cujo fato gerador ocorreu após a sucessão empresarial. Apontou também a vedação de modificação da relação jurídica de sujeição passiva contida no título executivo, o que exigiria um novo lançamento tributário.

³¹ REsp 1.848.993/SP, 1ª Seção, Relator Ministro Gurgel de Faria, j. 26/08/2020.

A tese prevalecente fixada pela 1ª Seção da Corte Superior foi a de que nos casos em que a empresa incorporadora deixa de comunicar a sucessão ao Fisco, considera-se válido o lançamento realizado em nome da empresa sucedida, ainda que o fato gerador tenha ocorrido posteriormente ao negócio jurídico. A 1ª Seção entendeu que a comunicação da incorporação empresarial é um pressuposto específico para que a extinção da pessoa jurídica incorporada passe a ter eficácia perante o Fisco e que não seria razoável exigir da Fazenda a consulta dos registros dos atos constitutivos da empresa sempre que for realizar um lançamento.

Portanto, o STJ decidiu que não haveria necessidade de realização de novo lançamento para constituição de relação jurídica entre o Fisco e a empresa sucessora/incorporadora, mas de mera emenda ao título executivo. Por outro lado, consignou que se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao Fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade da inscrição nos termos da Súmula 392/STJ.

Esse entendimento está em sintonia com parte da doutrina que admite que a dissolução irregular da sociedade caracteriza infração do contrato social ou estatutos, sendo ilícito apto a ensejar a responsabilidade do infrator. Consonantes são as lições de Ferragut, que diz: “a infração do contrato social ou do estatuto constitui-se no desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária”.³²

Nesse sentido, o STJ permite o redirecionamento da dívida contra terceiros, bem como em face de pessoas jurídicas resultantes de operações comerciais, quando houver a dissolução irregular da empresa, caracterizada pela ausência de comunicação ao Fisco.

Contudo, independente do posicionamento da doutrina e da jurisprudência, é fato que quando determinado o redirecionamento do feito em sede de execução fiscal, apesar de suprimida a instância de defesa no âmbito do processo administrativo, ainda assim devem ser garantidos o contraditório e a ampla defesa no âmbito do processo judicial, nos termos da Constituição Federal.

IV Substituição da CDA e honorários advocatícios

Conforme demonstrado acima, para a substituição da CDA e para o redirecionamento da Execução Fiscal, devem ser garantidos o contraditório e a ampla defesa, tendo em vista o direito ao processo administrativo e ao devido processo legal. Questiona-se se a emenda ou a substituição da CDA, conquanto enseje a

³² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, p. 152 e 153.

reabertura de prazo para aditamento aos embargos à execução fiscal, deve ensejar a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários advocatícios.

A solução da controvérsia pelo juiz deve analisar se a defesa do contribuinte provocou (deu causa) a substituição do título ao impugnar especificamente os pontos que vieram a ser modificados com a alteração da CDA.

Ora, se a petição do contribuinte expõe os vícios formais e materiais da Certidão de Dívida Ativa, devem ser devidos os honorários advocatícios pelo trabalho empenhado que, em última análise, auxiliou a Fazenda Pública no controle da legalidade de suas cobranças fiscais, evitando inclusive a anulação integral do título e a sucumbência processual.

Recorda-se que, segundo a doutrina administrativista,³³ não se pode convalidar ato administrativo cujo vício foi apontado pelo particular. Em face dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica, privilegia-se a conduta diligente do agente público e não a posição inerte, imperita, à míngua de um impulso, do particular.

A mesma lógica deve ser aplicada ao se verificar a sucumbência, no sentido de que não se deve prestigiar a conduta do procurador que executa dívidas fiscais de forma imperita.

Ademais, a substituição da CDA em decorrência das razões expostas nos embargos à execução fiscal é um verdadeiro reconhecimento do pedido pela Fazenda Pública. Desse modo, deve ser considerado o entendimento do ministro Ari Pargendler no REsp 1.368.441/SP, no sentido de que “o requerimento de substituição da certidão de dívida ativa encobriu verdadeira desistência da ação, e como tal deve ser considerada para os efeitos da condenação ao pagamento dos honorários advocatícios”.³⁴

Portanto, se substituída a CDA após a impugnação do executado apontando os vícios nela contidos, a Fazenda Nacional deve ser condenada em honorários advocatícios, visto ter sido o particular a dar causa ao saneamento da cobrança fiscal em benefício da Fazenda.

V Emenda aos embargos à execução fiscal após a retificação da CDA

A retificação da CDA reabre o prazo para defesa do contribuinte por meio de aditamento à petição de embargos no limite do conteúdo alterado. Nesta ocasião, caberá à defesa técnica analisar se a emenda ou substituição do título ultrapassa

³³ FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. 3. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 269.

³⁴ REsp 1368441/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2013, DJe 27/11/2013.

a mera correção de erro material ou formal ou se o ato de revisão busca corrigir a própria constituição do crédito (revisão do lançamento).

Caso a emenda ou a substituição da CDA diminua ou aumente o valor devido por erro material (e.g., na digitação do valor), é possível que se levante parte da garantia ou que se exija a sua complementação, nos moldes do art. 874, do Código de Processo Civil.³⁵

Na suspeita de erro na transcrição no qual se deixou de digitar um ou mais zeros, a garantia de cem mil reais não será suficiente para um crédito de um milhão de reais, de modo que ficaria fragilizada a regra da prévia segurança do juízo (não são admissíveis embargos ao executado antes da garantia da execução – art. 16, §1º, da LEF).

Contudo, a complementação da garantia não é obrigatória, devendo ser exigida a critério do Juízo, considerando a capacidade econômica do contribuinte e a cláusula pétrea de acesso à Justiça. Pois a insuficiência de penhora não determina a extinção dos embargos à execução, sendo responsabilidade do magistrado conceder prazo para proceder ao reforço de penhora, conforme entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DETERMINAÇÃO DE REFORÇO DE PENHORA PELO JUIZ EX OFFICIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA FAZENDA EXEQUENTE, IN CASU. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O reforço da penhora não pode ser deferido ex officio, a teor dos artigos 15, II, da LEF e 685 do CPC. (Precedentes: REsp 958.383/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 17/12/2008; REsp 413.274/SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01.06.2006, DJ 03.08.2006; REsp 394.523/SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.04.2006, DJ 25.05.2006; REsp 475.693/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25.02.2003, DJ 24.03.2003; REsp nº 396.292/SC, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, DJ de 03.06.2002; REsp nº 53.652/SP, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJ de 06.02.1995; REsp nº 53.844/SP, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, DJ de 12.12.1994) [...]

9. *A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pétrea*

³⁵ Art. 874. Após a avaliação, o juiz poderá, a requerimento do interessado e ouvida a parte contrária, mandar: I - reduzir a penhora aos bens suficientes ou transferi-la para outros, se o valor dos bens penhorados for consideravelmente superior ao crédito do exequente e dos acessórios; II - ampliar a penhora ou transferi-la para outros bens mais valiosos, se o valor dos bens penhorados for inferior ao crédito do exequente.

do acesso à justiça. (Precedentes: REsp 973.810/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, *DJe* 17/11/2008; REsp 739.137/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2007, *DJ* 22/11/2007; AgRg no Ag 635829/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, *DJ* 18/04/2005; REsp 758266/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, *DJ* 22/08/2005) (...).

(REsp 1127815/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, *DJe* 14/12/2010, [g.n.]).

Entende-se, desse modo, que caso o Juízo exija a complementação da garantia, a apresentação de emenda aos embargos à execução estará condicionada ao cumprimento da ordem judicial, mas a complementação só é requisito para apresentação da defesa processual se determinada pelo Juízo.

Por fim, questão aparentemente simples, porém vivenciada na prática pelos autores, seria a necessidade de o embargante, ao se emendar a petição inicial, reafirmar expressamente os argumentos expendidos nos embargos à execução, sob pena de preclusão.

A natureza dos embargos opostos pelo contribuinte após a retificação da CDA é de “aditamento/emenda” à inicial, e não de uma “substituição” da petição inicial. Tanto é assim que a defesa nos segundos embargos deve estar adstrita ao objeto da retificação, conforme art. 203 do CTN: “devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, *que somente poderá versar sobre a parte modificada*”. A exigência de que se reitere expressamente os argumentos expedidos nos primeiros embargos, além de ilógica, não se coaduna com os princípios da eficiência e boa-fé processual.

Portanto, no caso de emenda ou substituição à CDA, sendo necessário emendar os embargos à execução, além de não obrigatória a garantia do feito, uma vez que fica a critério do Juízo exigir a complementação, não é necessário reiterar todos os argumentos dos embargos, bastando que a emenda trate apenas da parte modificada.

VI Conclusões

Conforme demonstrado acima, além dos limites legais à retificação da CDA, previstos nos artigos 2º, §8º, da Lei nº 6.930/80 e 203, do CTN, outros limites no ordenamento jurídico, materiais e processuais, sedimentados pela doutrina e jurisprudência são intransponíveis à retificação e título, como evidenciam as conclusões listadas abaixo:

- (a) a CDA só pode ser substituída até a prolação da sentença de embargos à execução fiscal; se esses não forem opostos, a mera decisão interlocutória não tem o condão de impedir a substituição da CDA, salvo se realizados atos de expropriação de bem;

- (b) os erros materiais e formais passíveis de revisão são aqueles relacionados ao ato de inscrição, que não alteram a relação jurídica já constituída;
- (c) o exercício do direito ao contraditório pelo contribuinte na fase de elaboração do título é essencial para que se possam desconstituir os fatos narrados ou distingui-los em relação às hipóteses abstratas previstas na norma, garantindo-se o direito de defesa do contribuinte, em atenção ao princípio do contraditório e da ampla defesa;
- (d) a constituição definitiva do crédito tributário (lançamento definitivo) possui eficácia preclusiva para a Fazenda em relação aos fundamentos de fato e de direito, sendo vedada a inclusão de encargos não previstos originariamente, em virtude do princípio da inalterabilidade do lançamento;
- (e) a substituição da CDA terá que respeitar o prazo decadencial para constituição do crédito;
- (f) apesar da divergência doutrinária e da ressalva de entendimento de que deve ser assegurado devido processo administrativo de responsabilização de terceiros para a inscrição de seu nome no título executivo, o STJ admite o redirecionamento direto da execução fiscal diante de devedores corresponsáveis;
- (g) a emenda do título executivo para incluir como devedora empresa incorporadora não é nula caso o Fisco não tenha sido comunicado da sucessão;
- (h) são devidos honorários advocatícios caso o contribuinte tenha provocado a substituição do título ao impugnar especificamente os pontos que vieram a ser modificados com a alteração da CDA;
- (i) no caso de emenda aos embargos à execução fiscal após a retificação da CDA, a complementação da garantia só pode ser exigida após determinação judicial do reforço de penhora, visto que a insuficiência de penhora não é motivo bastante para a extinção dos embargos à execução, devendo ser determinado o reforço pelo Juízo;
- (j) não é necessário reiterar todos os argumentos em caso de emenda aos embargos à execução fiscal, visto que a exigência do art. 203 do CTN está adstrita à parte a ser modificada.

Referências

- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação da Certidão de Dívida Ativa. *In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. Sistema tributário brasileiro e crise atual.* São Paulo: Noeses, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed., revista e complementada conforme a Constituição de 1988 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Regras para fixação do critério temporal das normas de decadência e prescrição no direito tributário. *In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). Decadência e prescrição em direito tributário.* 2. ed. São Paulo: MP, 2010.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*, vol. II. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FLAKS, Milton. *Comentários à lei de execução fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- LEVATE, Luiz Gustavo; CARVALHO, Felipe Caixeta. *Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Prescrição intercorrente e a Lei Complementar 118/05. In: *II Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses.
- ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. *Execução Fiscal: doutrina e jurisprudência*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A responsabilidade tributária de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa também na esfera administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 107, p. 107-228, set./out. 2020. Parecer.
- SILVA, Américo Luis Martins da. *A execução da dívida ativa da Fazenda Pública*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Execução Fiscal*. Brasília; ESAF, 1984.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. Vol. III. 47. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes; RIBEIRO, Gabriella Alencar. Critérios para emenda ou substituição à CDA. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 108, p. 9-30, nov./dez. 2020.
