

PROVISÓRIO

Vinícius Gomes Casalino
Helton Kramer Lustoza

**MANUAL DO
ADVOGADO TRIBUTARISTA**

Teoria e prática da do contencioso tributário

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br



CAPÍTULO 4

EXECUÇÃO FISCAL

4.1. INTRODUÇÃO

O ato administrativo de lançamento, como vimos, *não* possui o atributo da auto-executoriedade. Ele vai até o limite de impor ao sujeito passivo tributário a obrigação de recolher certa quantia devida a título de tributo ou multa.

No entanto, se o contribuinte ou responsável optam por não recolhê-los, a Administração Tributária deve socorrer-se do Poder Judiciário para que ocorra a transferência *compulsória* da propriedade particular aos cofres públicos.

O modelo brasileiro tem a vantagem de assegurar *duplo controle de legalidade* do lançamento. Primeiro, o controle que deve ser executado de ofício pela própria Administração por ocasião da formalização do crédito ou mediante provocação do sujeito passivo no momento em que suscita a fase litigiosa do procedimento. Segundo, o controle efetuado pelo Judiciário no âmbito do processo de execução fiscal.

Isso sem contar, obviamente, as inúmeras ações que podem ser movidas ao longo do percurso de constituição e cobrança do crédito tributário.

O objeto de nosso estudo, agora, é a chamada *execução fiscal*, isto é, o processo de execução por meio do qual a dívida tributária será cobrada judicialmente do sujeito passivo com a expropriação de seus bens, se necessário.

O processo de execução fiscal é regido pela Lei nº 6.830/1980 (LEF). O art. 1º estabelece: “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

Antes de tudo, perceba-se que a lei aplica-se à execução da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Como vimos, no primeiro caso, o processo deverá correr perante a Justiça Federal. A execução das dívidas estaduais e municipais tramita pela Justiça Estadual e as do Distrito Federal, pela Justiça Distrital.

As *autarquias* que eventualmente receberem a capacidade tributária ativa, ou seja, a aptidão para fiscalizar, arrecadar e permanecer com o produto amalhado, também devem se valer do processo de execução fiscal. Ademais, de acordo com jurisprudência do STF, as fundações públicas devem cobrar suas dívidas tributárias por meio do executivo fiscal.

Registre-se, ademais, que os Conselhos de Fiscalização Profissional, como o CREA, CRECI etc., são autarquias profissionais, razão pela qual as anuidades que lhes competem cobrar, cuja natureza jurídica é tributária (contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas), podem ser executadas por meio da ação de execução fiscal. Dentre numerosa e pacífica jurisprudência da Primeira Seção do STJ, cite-se:

A Corte Suprema, ao declarar a inconstitucionalidade do art. 58, §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da Lei n. 9.649/98, por ocasião do julgamento do mérito da ADIN nº 1.717-DF, proclamou que os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas constituem atividade típica do Estado, preservando, assim, a natureza de autarquias federais dos conselhos de fiscalização profissional. Os conselhos de fiscalização profissional, pois, são equiparados às autarquias federais, fazendo-se aplicar o enunciado 66 da Súmula do STJ: ‘Compete à Justiça Federal processar e julgar execução fiscal promovida por conselho de fiscalização profissional’. Assim, permanece a competência da Justiça Federal, com supedâneo no art. 109, inciso I, da CF/88, para julgar as ações relativas à cobrança de anuidades, mesmo após a EC 45/2004 [STJ, CC 100.558/SP, 2009].

Registre-se uma única *exceção*, que se refere às anuidades cobradas pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). A Primeira Seção do STJ assentou:

A OAB é classificada como autarquia *sui generis* e, como tal, diferencia-se das demais entidades que fiscalizam as profissões. A Lei 6.830/80 é o veículo de execução da dívida tributária e da não tributária da Fazenda Pública, estando ambas atreladas às regras da Lei 4.320, de 17/3/64, que disciplina a elaboração e o controle dos orçamentos de todos entes públicos do país. As contribuições cobradas pela OAB, como não têm natureza tributária, não seguem o rito estabelecido pela Lei 6.830/80” [STJ, EREsp 463.258/SC, 2004].

Vale, pois, a lição de Hugo de Brito Machado Segundo:

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830/80, é uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o *acertamento* da relação conflituosa, mas sim a *satisfação* do direito já acertado e não

adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago [MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 224].

Em suma, a execução fiscal estabelece procedimento especial porque se funda na supremacia do interesse público sobre o privado. Assegura certas prerrogativas e “privilégios” à Fazenda Pública. Não obstante, a própria lei determina a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, do qual se valem as pessoas de direito privado, dentre elas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

4.2. DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA

O art. 2º da LEF estabelece:

Lei nº 6.830/80 (...)

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.

O art. 39, § 2º, da Lei nº 4.320/64, primeira parte, conceitua a *dívida ativa tributária*:

Lei nº 4.320/64 (...)

Art. 39 (...)

§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

O dispositivo precisa ser interpretado à luz da Constituição de 1988, de modo que as dívidas provenientes de obrigações tributárias decorrentes de

empréstimos compulsórios (CF/88, art. 148), contribuições especiais (CF/88, art. 149) e as respectivas multas, são consideradas, atualmente, parte integrante da *dívida ativa tributária*. Também as custas processuais são consideradas tributos, na modalidade *taxa*, de acordo com entendimento do STF (STF, Pleno, ADI 1378, MC, 1997).

Note-se que *não* são dívida ativa tributária, embora sejam dívida ativa dos entes federativos, prestações provenientes de foros, laudêmos, aluguéis, “taxas” de ocupação, preços públicos, indenizações, reposições, restituições, crédito decorrente de moeda estrangeira, subrogação em fiança, aval, contratos em geral e outras obrigações.

Deve-se compreender que *dívida ativa tributária* é um segundo momento do *crédito tributário*, vencido e não pago. É o crédito escriturado como *receita*. Daí sua denominação de dívida “ativa”, isto é, que põe em mãos do ente federativo a possibilidade de “agir”; dívida que possui a aptidão de ser executada em face do sujeito passivo inadimplente.

É o procedimento administrativo de *inscrição* que confere ao crédito este caráter. Nesse sentido, o art. 201 do CTN, determina:

CTN (...)

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.

Perceba-se que, *apenas depois de esgotado o prazo para pagamento*, fixado no ato de lançamento ou em decisão administrativa que dá ganho de causa à Fazenda Pública, pode o crédito, vencido, ser inscrito em dívida ativa.

Assim, *dívida ativa tributária* é aquela que provém dos tributos, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, e também a que tem origem em multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, atrasos no pagamento de tributos e assim por diante.

É a dívida que tem origem em uma relação jurídica material tributária.

4.2.1. Natureza jurídica, inscrição do crédito e suspensão do prazo prescricional

Este *Curso* tem como objeto de estudo o direito processual tributário. Convém, então, deixar de lado a análise da dívida ativa não tributária. Devemos nos concentrar naquela que provém da obrigação tributária principal. Façamos, então, a análise detalhada dos parágrafos que seguem ao art. 2º da Lei nº 6.830/80.

O art. 2º, § 1º, da LEF, determina: “Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado dívida ativa da Fazenda Pública”.

O objetivo do dispositivo é acentuar o caráter *legal* da dívida ativa. Tudo o que for definido por lei como tal pode ser objeto de cobrança por meio do procedimento fixado pela Lei nº 6.830/80.

Alguns autores buscam um conceito “ontológico”, que não se limite aos estritos termos do que a lei dispõe. Uma noção de dívida ativa “em si”, independentemente do que determine qualquer ato normativo.

Pensamos, no entanto, que tal definição só poder ser *legal*, desde que, obviamente, a lei esteja de acordo com a Constituição. É até possível tentar um conceito *constitucional* de dívida ativa. Entretanto, parece que não há como escapar à *definição normativa*.

O art. 2º, § 2º, da LEF, por sua vez, estabelece: “A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não-tributária, abrange atualização monetária, juros de mora e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”.

A *atualização monetária* significa a reposição do desgaste que a moeda sofre em seu poder de compra em razão do processo inflacionário; *juros de mora* significam o “preço” que o devedor deve pagar por ter permanecido com uma quantia que, desde o vencimento do crédito, era devida ao Estado; finalmente, a *multa de mora* é a penalidade prevista em lei como consequência do atraso ou ausência de pagamento.

Atualmente, em nível federal, aplica-se a denominada taxa SELIC, que compreende os índices de correção monetária e juros de mora. No âmbito dos Estados, DF e Municípios os índices aplicáveis dependem de previsão legal de cada ente. Na ausência de tal previsão, incide o art. 161, § 1º, do CTN.

O art. 2º, § 3º, da LEF, trata de um momento importante na trajetória da dívida tributária, que consiste na *inscrição do crédito em dívida ativa*:

Lei nº 6.830/80 (...)

Art. 2º (...)

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

Ao estudarmos o processo administrativo tributário, vimos que o art. 21, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece: “Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador decla-

rá o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva”.

Pois bem, a *inscrição em dívida ativa* é o derradeiro ato administrativo de controle da legalidade da dívida tributária. De fato, após sua formalização e eventual instauração da fase litigiosa, o que ocorre por ocasião do lançamento, o crédito tributário ainda sofre uma última etapa de averiguação de sua regularidade. O órgão que procede a este controle é distinto daquele que efetuou o lançamento, justamente para que fique assegurada maior autonomia na análise do procedimento.

A apuração da liquidez e certeza do crédito significa a conferência das etapas pelas quais passa sua constituição. O objetivo é verificar se todos os trâmites previstos em lei foram seguidos; se o sujeito passivo teve assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa etc. Uma vez que tudo esteja conforme à lei, pode-se extrair a certidão de dívida ativa (CDA).

A propósito, duas observações devem ser registradas:

- *Inscrição sem lançamento prévio* – De acordo com jurisprudência do STJ, as declarações prestadas pelo sujeito passivo no âmbito do lançamento por homologação podem ser inscritas em dívida ativa sem a necessidade de lançamento de ofício supletivo, desde que, obviamente, refram-se à prática do fato gerador ou à infração tributária. Cleide Previtalli Cais explica: “Quanta aos tributos sujeito ao lançamento por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito, mediante Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCFT), Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou outro documento equivalente, vem entendendo a jurisprudência tal documento como hábil para, de plano, fundar a execução fiscal. Nestas situações, diante da admissão, pelo próprio contribuinte, do valor devido, torna-se desnecessário instaurar o procedimento administrativo e respectiva notificação do contribuinte, relativamente ao débito já admitido por ele, a situação é equiparada à confissão de dívida, *cabendo ao Fisco, tão somente, inscrever em Dívida Ativa, e com a respectiva certidão, dar início à execução fiscal*” [CAIS, 2011, p. 567/568]. A propósito, há entendimento sumulado pelo STJ:

STJ – Súmula nº 436 – A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

- *Lançamento de ofício supletivo* – É possível que os valores declarados pelo sujeito passivo sejam menores do que os efetivamente devidos. Para situações como estas, entre em cena o chamado *lançamento de ofício*

supletivo. Com isso, admite-se a inscrição do valor já declarado, sem prejuízo do lançamento e inscrição de eventual diferença ainda devida. É possível, portanto, que coexistam mais de uma CDA, que se refere ao mesmo tributo e competência, o primeiro fundado, por exemplo, em DFCT ou GFIP, e o segundo em Autos de Infração ou NFLD;

Ainda no que toca à inscrição, o art. 2º, § 4º, da LEF, estatui: “A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional”.

No âmbito federal, a constituição do crédito tributário pelo lançamento fica sob a responsabilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A inscrição em dívida ativa, por outro lado, está a cargo da *Procuradoria da Fazenda Nacional*. Este é, inclusive, o mandamento inscrito no art. 131, § 3º, da Constituição: “Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei”.

Nesse sentido, o art. 12 da Lei Complementar nº 73/1993, determina:

Lei complementar nº 73/93 (...)

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

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

II – representar privativamente União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

(...)

V – representar a União nas causas de natureza fiscal.

Parágrafo único – São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I – tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;

II – empréstimos compulsórios;

III – apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;

IV – decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;

V – benefícios e isenções fiscais;

VI – créditos e estímulos fiscais à exportação;

VII – responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;

VIII – incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.

Nos Estados, Distrito Federal e Municípios, a inscrição deve ser feita por autoridade designada em lei. Nos dois primeiros casos, há disposição constitucional nesse sentido, no art. 132, *caput*.

Finalmente, mas não menos importante, nos termos do art. 2º, § 3º, última parte, da LEF, a inscrição do crédito em dívida ativa suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

O dispositivo *não* se aplica à cobrança judicial da dívida de natureza tributária. Aplica-se, tão somente, à execução da dívida de caráter não tributário.

A primeira, isto é, a dívida ativa *tributária*, submete-se ao parágrafo único do art. 174 do CTN, em razão do disposto no art. 146, III, *b*, da CF/1988, que estabelece reserva de lei complementar para a matéria. Este, por sua vez, elenca atos que acarretam a *interrupção* do prazo prescricional (e não sua *suspensão*), a saber:

CTN (...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
- II – pelo protesto judicial ou extrajudicial;
- III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Perceba-se que o art. 174 não fala em suspensão do prazo prescricional e tampouco aponta o ato de inscrição em dívida ativa como causa de interrupção. Assim, uma vez que a LEF é lei ordinária, mas tratou, neste caso, de matéria reservada à lei complementar, o art. 2º, § 3º, *in fine*, não se aplica à cobrança judicial da dívida ativa tributária, mas apenas à execução da dívida não tributária.

4.2.2. Termo de inscrição em dívida ativa (TIDA)

O *termo de inscrição em dívida ativa (TIDA)* é o documento que formaliza a inscrição do crédito. Nele devem constar as informações essenciais relativas à relação jurídica tributária, como a identificação das partes, os tributos e multas devidos, a maneira de calculá-los etc.

A *ausência* de um dos elementos enumerados em lei acarreta a *nulidade* da inscrição e, conseqüentemente, da cobrança judicial. Assim, de acordo com o art. 2º, § 5º, da LEF, o Termo de Inscrição em Dívida Ativa deverá conter:

- *O nome do devedor, dos coresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros* – O devedor será, como regra, o contribuinte ou responsável, ou seja, aqueles que, nos termos do art. 121, *caput*, do CTN, têm o dever de recolher o tributo ou a multa. Seus nomes devem constar do TIDA, bem como o domicílio e residência, sempre que conhecido;
- *O valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato* – O devedor tem o direito de saber exatamente *quanto* deve recolher. Por isso, a Procuradoria deve assegurar a presença das informações relativas ao valor originário da dívida, correção monetária, juros de mora, termo inicial etc. A menção a “contrato” está relacionada à dívida ativa não tributária;
- *Origem, natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida* – Deve ficar claro para o sujeito passivo se sua dívida provém da prática do fato gerador, infração tributária ou de ambos. As informações devem ser precisas para que o devedor se defenda adequadamente de todas as imputações, caso queira. Ademais, é necessário mencionar os dispositivos legais qualificadores da conduta do contribuinte ou responsável. Todos esses dados são fundamentais para que a defesa a ser apresentada pelo sujeito passivo seja adequada à proteção de seus interesses e direitos. A referência à origem “contratual” tem a ver com a dívida ativa não tributária;
- *A indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo* – Como dissemos, a aplicação de índices de correção monetária tem como objetivo repor as perdas inflacionárias. A autoridade deve fazer constar o fundamento legal e termo inicial de cálculo;
- *A data e o número de inscrição no Registro da Dívida* – É importante ter ciência da data em que o crédito foi inscrito em dívida ativa para averiguar se, de fato, o sujeito passivo já se encontrava inadimplente. De acordo com o art. 201 do CTN, dívida ativa é aquela inscrita *depois de esgotado do prazo para pagamento*. O número de inscrição propicia o controle interno do ato de inscrição;
- *O número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida* – O TIDA se refere, como regra, ao lançamento ou ao auto de infração. São os atos que resultam do procedimento de constituição do crédito tributário. O primeiro se refere ao tributo; o segundo, à multa. Os autos do procedimento, por sua vez, materializam todo o percurso de elaboração do lançamento. Por isso, deve constar informação relativa aos respectivos números identificadores.

4.2.3. Certidão de dívida ativa (CDA)

O art. 2º, § 6º, da LEF, estabelece: “A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente”.

A *certidão de dívida ativa (CDA)* é documento confeccionado, em âmbito federal, pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Nos âmbitos estaduais, distrital e municipais, pelas autoridades estabelecidas nas respectivas leis.

É extraída com base no termo de inscrição em dívida ativa (TIDA). De fato, a CDA deve ser um “espelho” do TIDA, razão pela qual deve conter os mesmos elementos deste e será autenticada pela autoridade competente (CTN, art. 202, parágrafo único).

Como *certidão* que é, provinda da Administração Pública, presumem-se verdadeiros os fatos ali narrados, e legítima a dívida documentada.

Justamente por isso, a CDA é *título executivo extrajudicial*, nos termos do art. 784, IX, do CPC. Isso significa que, de posse da CDA, a Procuradoria da Fazenda Nacional ou o órgão equivalente no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, pode ingressar com o processo de execução em face do devedor.

Aliás, é *título executivo* justamente porque viabiliza a *ação de execução*; é *extrajudicial* porque *não* tem origem em *processo judicial*, mas no processo administrativo de formalização e inscrição do crédito em dívida ativa.

De acordo com o art. 2º, § 7º, da LEF, “o Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico”, o que facilita e agiliza o processo, concretizando o princípio da eficiência, positivado no art. 37 da CF/1988.

A propósito da CDA e de sua natureza jurídica, três informações devem ser registradas:

- *Presunção relativa de certeza e liquidez* – O art. 3º da LEF estabelece: “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”. O parágrafo único, por sua vez, ressalva: “A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

Sem dúvida, um dos atributos, tanto do ato administrativo de lançamento, como do de inscrição em dívida ativa, é a *presunção de legitimidade* dos fatos ali narrados e das consequências jurídicas oriundas da formalização do crédito. Tal presunção, no entanto, *não* é absoluta, porém, *relativa*. Isso significa que o sujeito passivo tributário está autorizado a *provar* que os fatos ali narrados, a interpretação jurídica adotada ou os dispositivos legais utilizados estão equivocados e, por alguma razão, tornam a cobrança irregular.

Note-se que o dispositivo fala em “prova inequívoca”. Isso significa que a defesa do executado deve ser consistente, apoiando-se em documentos, perícias etc. Em princípio, dois são os meios pelos quais o devedor pode se defender: (a) exceção de pré-executividade e (b) embargos à execução. Trataremos destes meios de defesa no momento oportuno;

- *Substituição da CDA* – Nos termos do § 8º, do art. 2º, “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”. É necessário compreender que a CDA é um “espelho” do TIDA. Muito embora exista a presunção relativa de liquidez e certeza da dívida inscrita e representada por este documento, seu fundamento é o procedimento pelo qual se constituiu o crédito e deu-se a inscrição. Por isso, irregularidades formais presentes da CDA, como a ausência de alguma informação exigida pela LEF, não devem acarretar, por si só, a extinção do processo de execução.

Assim, a lei faculta sua *emenda* ou *substituição* até a decisão de primeira instância. Quer dizer, se a irregularidade for simples, basta que a CDA seja corrigida, emendada. Se, por outro lado, o problema comprometer de maneira mais ampla a defesa do executado, então a Procuradoria deve providenciar a substituição do documento. Em qualquer dos casos, devolve-se ao executado o prazo para a oposição de embargos, uma vez que a correção ou substituição do título trarão novas informações:

- o *Decisão de primeira instância* – De acordo com a Primeira Seção do STJ, a “decisão de primeira instância” à qual se refere o dispositivo significa a *sentença proferida na ação de embargos à execução*:

A Primeira Seção deste STJ, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência do Recurso Especial n. 823.011/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, DJ de 05/03/2007, assentou o posicionamento na linha de ser permitido à Fazenda Pública a substituição da Certidão de Dívida Ativa para especificar a origem da dívida, anotar os exercícios compreendidos e indicar o número do veículo tributado pelo IPVA, *até a prolação da sentença dos embargos à execução*, conforme a inteligência do § 8º do art. 2º da Lei 6.830/80” [STJ, EREsp 928.151/RS, 2010];

- *Cancelamento da inscrição* – O art. 26 da LEF estatui: “Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes”. Ora, o cancelamento da inscrição produz, como consequência inexorável, a nulidade da CDA que, neste caso, não poderá ser substituída. A execução perde seu objeto, de maneira que deve ser extinta.

Por decisão de primeira instância pode-se utilizar, por analogia, a interpretação do STJ acima citada: a sentença proferida nos autos de

embargos à execução. Quanto à ausência de ônus para as “partes”, trata-se, na verdade, de modo sub-reptício de desonerar a Fazenda Pública. Ora, a inscrição em dívida ativa é atributo da Procuradoria da Fazenda. Logo, o cancelamento provém de alguma irregularidade no exercício desta competência. Por isso, não haveria como, salvo alguma exceção muito particular, atribuir a responsabilidade ao executado. A lei afasta, portanto, um ônus que recairia necessariamente sobre o Estado. O STJ, no entanto, vem relativizando a regra:

- o *Serventia não oficializada* – A Primeira Seção firmou entendimento no seguinte sentido: “Nos termos do art. 26 da Lei 6.830/80, ‘se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes’. Entretanto, tratando-se de processo em curso em serventia não oficializada é devido o recolhimento das custas pela Fazenda Pública” [STJ, EREsp 979.784/PR, 2010];
- o *Desistência após o oferecimento de embargos* – O STJ também consolidou entendimento no sentido de que o art. 26 não impede que a Fazenda assumira o ônus da sucumbência nos casos em que há *desistência da execução fiscal após o oferecimento de embargos*. Aliás, mesmo antes da oposição dos embargos, com a apresentação da *exceção de pré-executividade*, entende a Corte que a Fazenda deve arcar com o ônus decorrente da cobrança judicial. Há entendimento sumulado:

STJ – Súmula nº 153 – A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos ônus da sucumbência;

Registre-se, para finalizar, que o título executivo extrajudicial (CDA) que formaliza dívida do sujeito passivo tributário perante a União deve fazer constar também o valor relativo ao encargo previsto no art. 1º do Decreto nº 1.025/69. De fato, dispositivo prescreve:

Decreto nº 1.025/69.

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

APROFUNDANDO! PROTESTO DA CDA

Em alguns casos, os Procuradores da Fazenda Pública vêm *protestando* a CDA junto ao *Tabelião de Protesto de Títulos*, antes de ingressarem com a ação de execução fiscal, como forma de *cobrança extrajudicial* da dívida tributária.