

# RETIFICAÇÃO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

*Juliana Furtado Costa Araujo*

*Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP*

*Procuradora da Fazenda Nacional*

*Professora do IBET*

**Sumário:** 1. Introdução. 2. O ato administrativo de inscrição em dívida ativa. 3. Da nulidade da certidão de dívida ativa e a possibilidade de sua retificação. 4. Dos limites materiais à retificação da certidão de dívida ativa. 5. Conclusões.

## 1. Introdução

Uma das finalidades da administração tributária é garantir o recolhimento aos cofres públicos de valores relativos a tributos e penalidades constituídos nos termos das normas reguladoras da matéria.

Na ausência de pagamento espontâneo por parte do contribuinte ou terceiro responsável ou do uso de qualquer outra forma de extinção do crédito tributário prevista no artigo 156 do CTN, resta ao credor interessado optar pela sua cobrança coercitiva a ser realizada por meio de ação executiva, que deve ser proposta perante o juízo de execução competente.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa, com a consequente extração da certidão respectiva (CDA), configura-se como requisito prévio à cobrança judicial do crédito tributário, na medida em que representa o próprio título executivo extrajudicial que autoriza o credor a buscar a tutela jurisdicional visando a satisfação de seu direito.

Interessa-nos no presente artigo a análise desse título executivo extrajudicial, que é a certidão de dívida ativa, indicando os requisitos necessários à sua existência e mais especificamente as hipóteses em que o direito positivo autoriza sejam

procedidas alterações no seu conteúdo, seja em momento anterior ao próprio ajuizamento do feito executivo, seja quando já há execução fiscal em curso.

Para tanto, faz-se necessário enfocarmos os dispositivos legais que tratam da possibilidade de retificação da certidão de dívida ativa, bem como dos possíveis erros que podem ensejar sua alteração.

Por fim, procederemos à análise da recente Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, que veio trazer importante baliza quanto à possibilidade de alteração da certidão de dívida ativa pelo credor.

## **2. O ato administrativo de inscrição em dívida ativa**

Depois de constituído o crédito tributário pela autoridade administrativa competente, mediante ato de lançamento, ou pelo próprio sujeito passivo, por meio da notificação do sujeito ativo do auto-lançamento, resta ao fisco, na inexistência de pagamento espontâneo ou da presença de qualquer causa de suspensão da exigibilidade prevista no artigo 151 do CTN, providenciar sua cobrança por intermédio da ação executiva.

Antes do ajuizamento do feito executivo, imprescindível, porém, que a autoridade competente realize outro ato administrativo com finalidade de produzir documento jurídico que represente a existência do crédito tributário.

Não se pode negar que a mera constituição do crédito não é medida suficiente para sua exigência por intermédio de execução fiscal, a qual requer, na qualidade de condição da ação, a presença de um título executivo que confira aos valores executados certeza, liquidez e exigibilidade.

Esse ato administrativo se consubstancia na inscrição dos valores constituídos no cadastro da dívida ativa<sup>1</sup>, o que é documentado com um termo que precede e dá sustentação à extração da certidão respectiva, funcionando como título executivo que instrumenta o crédito tributário anteriormente constituído.

Inscriver os créditos em dívida ativa propicia ao Fisco a possibilidade de promover um tratamento uniforme a todos aqueles que se encontram na condição de devedores da Fazenda Pública. Por meio deste expediente a integralidade dos débitos

---

<sup>1</sup> Dívida ativa é o crédito público de natureza tributária ou não tributária não recolhido aos cofres públicos e não submetido a qualquer hipótese que impeça sua exigência, ou seja, engloba todos os valores a serem percebidos pela Fazenda Pública por parte de seus devedores.

passam a ter sua existência controlada em um registro único, sendo acrescido ao seu valor originário encargos para a sua cobrança, como previsto pelo Decreto-lei n° 1.025/69. Não bastasse isso, esses dados são utilizados como base para o registro dos devedores em cadastros informativos de créditos, tais como o CADIN, que, na esfera federal, é regulado pela Lei n° 10.522/02.

A inscrição em dívida ativa configura-se como um ato unilateral do sujeito ativo que expressa a liquidez e certeza de seu direito de exigir do contribuinte ou terceiro responsável os valores relativos a créditos tributários devidos. Exatamente pela ausência de participação do devedor na formação desse título é que o ato de inscrição também apresenta outra finalidade, relacionada ao controle de legalidade dos valores objeto de exigência, nos termos do artigo 2º, §3º da Lei n° 6.830/80<sup>2</sup>.

Cabe à autoridade administrativa verificar a presença dos pressupostos legais e requisitos procedimentais que garantem eficácia ao crédito que consubstanciará no título executivo a ser produzido. Por exemplo, é nesse momento que um crédito tributário constituído depois de expirado o prazo quinquenal de decadência previsto no artigo 173 do CTN, ou que já se apresente prescrito pela aplicação do artigo 174 deste mesmo Código poderá ser extinto de ofício, sem a necessidade de submetê-lo a uma posterior apreciação judicial que, em reconhecendo a sua extinção, geraria ônus de sucumbência.

Isto não implica afirmar, porém, que o controle de legalidade poderá adentrar na esfera de competência dos agentes responsáveis pela constituição do crédito tributário, de forma a servir como meio de modificação do mérito do próprio lançamento. Isto porque, eventuais alterações relativas ao próprio fato jurídico tributário e à legislação a ele aplicável configuraria transferência de atribuições não permitida pela lei. Afinal, a constituição do crédito tributário e sua inscrição em dívida ativa são atos administrativos que não se confundem.

É como afirma Paulo de Barros Carvalho:

Esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito

---

<sup>2</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle de legalidade sobre a constituição de seu crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida ativa. Sempre vimos o exercício de tal atividade revestido da mais elevada importância jurídica. É o único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica de profissionais obrigatoriamente especializados: os procuradores da Fazenda. Além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídicos-legais dos atos praticados. Não pode modificá-los, é certo, porém tem meios de evitar que não prossigam créditos inconsistentes, penetrados de ilegitimidade substanciais ou formais que, fatalmente, serão fulminadas pela manifestação jurisdicional que se avizinha.<sup>3</sup>

Deste ato de inscrição é extraída certidão de dívida ativa, que tem natureza de título executivo, conforme disposto no artigo 585, VI, do CPC, de forma que, obrigatoriamente, deve acompanhar a petição que dá início a ação de execução fiscal.

O termo de inscrição em dívida ativa, que documenta a inscrição, de acordo com o artigo 202 do CTN, deve apresentar os seguintes elementos: *i.* o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis e, 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; e, *v.* sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Esses elementos permitem que o crédito tributário seja perfeitamente identificado relativamente ao *quantum* devido e ao sujeito obrigado ao pagamento do tributo no momento em que realizada a inscrição no cadastro da dívida ativa. Além disso, individualiza o fato jurídico que ensejou a exigência, além de indicar o substrato legal que o fundamenta. É justamente a presença de todos esses requisitos procedimentais que torna a certidão de dívida ativa apta a subsidiar a cobrança judicial do crédito tributário.

É possível, porém, que se verifiquem omissões ou erros quando da formalização da certidão de dívida ativa, as quais, caso não sejam retificados nos exatos termos exigidos por lei, podem implicar sua nulidade. É o que veremos com detalhes nos itens seguintes.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 537.

### 3. Da nulidade da certidão de dívida ativa e a possibilidade de sua retificação.

O artigo 203 do CTN disciplina especificamente a possibilidade de retificação da certidão de dívida ativa, nos seguintes termos:

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.

No mesmo sentido, dispõe o § 8º do artigo 2º da Lei nº 6.830/80 que *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.*

Desses dispositivos, extrai-se que a própria legislação tributária prevê a possibilidade de a autoridade administrativa se omitir ou se equivocar no instante da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, o que levaria à declaração de nulidade do ato administrativo produzido e do processo executivo que tem a certidão como seu elemento essencial.

Não é, porém, qualquer omissão que enseja a decretação de nulidade, mas apenas aquela que possa macular os aspectos substanciais do título executivo<sup>4</sup>. Daí porque ser praticamente pacífico o entendimento de que a omissão de requisito formal que não prejudique o direito de defesa do executado não tem o condão de invalidar a certidão. É nesse sentido o entendimento do STJ, como demonstra a ementa abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO VÁLIDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

---

<sup>4</sup> O STF possui antigo entendimento nesse sentido como demonstra a seguinte ementa: Execução fiscal. Certidão de inscrição da dívida ativa. Omissão de requisito. 1) perfazendo-se o ato na integração de todos os elementos reclamados para a validade da certidão, há que atentar-se para a substância e não para os defeitos formais que não comprometem o essencial do documento tributário. 2) invocação impertinente do art-203 do CTN, eis que, a par da completude do título, inexistiu prejuízo para a defesa, que se exercitou plenamente. Agravo regimental denegado. (AI 81681 AgR, Relator(a): Min. Rafael Mayer, Primeira Turma, julgado em 24/02/1981, DJ 27-03-1981 PP-02535 EMENT VOL-01205-01 PP-00339)

1. Conforme preconiza os arts. 202 do CTN e 2º, § 5º da Lei nº 6.830/80, 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 desta 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.
3. A pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, prevista no art. 203 do CTN, deve ser interpretada cum granu salis. Isto porque o insignificante defeito formal que não compromete a essência do título executivo não deve reclamar por parte do exequente um novo processo com base em um novo lançamento tributário para apuração do tributo devido, posto conspirar contra o princípio da efetividade aplicável ao processo executivo extrajudicial.
4. Destarte, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não geram prejuízos para o executado promover a sua a defesa.
5. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação, não se configurando qualquer óbice ao prosseguimento da execução.
6. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada.
7. Agravo Regimental desprovido.  
(AgRg no Ag 485548/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2003, DJ 19/05/2003 p. 145).

É certo que essas mesmas normas permitem que eventuais erros ou omissões autorizem a retificação ou mesmo a substituição da certidão de dívida ativa, desde que respeitado o lapso temporal legalmente definido. Traduzem-se, portanto, em espécie de nulidade relativa.

Neste ponto deve-se esclarecer que essa retificação somente poderá ser procedida pela autoridade administrativa, não cabendo ao juiz da execução, em nenhuma circunstância, fazê-lo. Não poderá ele, por exemplo, conferir aplicação de ofício a esse dispositivo, pois tal poder-dever compete ao credor<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Nesse sentido, o seguinte julgado do STJ:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. SUBSTITUIÇÃO. DETERMINAÇÃO PELO MAGISTRADO. IMPOSSIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. PROLAÇÃO DA SENTENÇA.

1. Não houve omissão do Tribunal a quo. Apenas não foi adotada a interpretação almejada pela recorrente, o que efetivamente não configura qualquer infringência ao art. 535 do CPC.

2. Em sede de apelação, mantendo a sentença, o Tribunal a quo declarou a ilegitimidade da cobrança de taxa de lixo. Após o trânsito em julgado dessa decisão, o Município substituiu a CDA, excluindo os valores considerados ilegítimos, requerendo o prosseguimento do feito, o que foi deferido pela instâncias ordinárias.

Essa possibilidade de sanar a nulidade no lugar de simplesmente fulminar todo o processo de cobrança até então realizado decorre da aplicação de uma série de princípios informadores do sistema jurídico nacional, tais como economia processual, celeridade, transparência e efetividade.

É que se a administração tributária detectar a presença de erros materiais ou formais do ato de inscrição ou da própria certidão que não comprometam a essência do título executivo é seu dever proceder à retificação, com o conseqüente prosseguimento do processo executivo. Afinal, trata-se da forma mais célere de garantir a extinção do crédito tributário pelo seu pagamento, inibindo a necessidade de ajuizamento de uma nova ação executiva concernente ao mesmo direito subjetivo.

Por outro lado, não se pode autorizar que o ato de retificação prejudique o direito de defesa do executado. Daí a razão de o referido dispositivo legal permitir seja reaberto novo prazo recursal para que o contribuinte ou o terceiro responsável se insurja contra as alterações produzidas no título executivo extrajudicial.

Nestas hipóteses, deve ser providenciada a intimação do executado que poderá apresentar embargos à execução após a garantia do juízo, caso ainda não tenha se utilizado dessa faculdade. Se estiver em curso o prazo para oposição de embargos, este deverá ser interrompido após ser notificado o devedor da alteração realizada, o que ensejará sua reabertura para a garantia do direito de defesa do executado no que se refere à parte da certidão modificada. Na eventualidade de já terem sido opostos embargos à execução, abre-se a possibilidade de seu aditamento no mesmo prazo de trinta dias previsto no artigo 16 da Lei nº 6.830/80.

A retificação da CDA também necessita respeitar o momento processual adequado. No caso, sua emenda ou substituição somente pode ocorrer até decisão de

---

3. O recorrente alega que o feito já estaria extinto e que o exequente não mais poderia providenciar a substituição da CDA.

4. O entendimento exarado no acórdão a quo deve ser afastado ao menos por três razões.

5. A possibilidade de eliminar-se o valor indevido e prosseguir na execução só pode ocorrer quando não houver necessidade de substituição do título.

6. A norma inserta no § 8º do art. 2º constitui uma faculdade da Fazenda Pública para emendar ou substituir o título executivo extrajudicial. Por ter essa natureza, a identificação de sua necessidade e a realização do ato estão a cargo exclusivamente do Fisco, não cabendo ao Judiciário fazer às vezes do credor.

7. A lei é expressa ao estabelecer a decisão de primeira instância como limite temporal ao exercício dessa faculdade. Assim, não seria possível, após o trânsito em julgado da decisão, substituir ou emendar a CDA para ter reinício a execução fiscal, o que implicaria alteração do pedido.

8. Deve-se dar provimento ao recurso do contribuinte para extinguir a execução fiscal, ante a impossibilidade da substituição do título exequendo.

9. Recurso especial provido em parte.

(REsp 1058716/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2008, DJe 03/10/2008)

primeira instância, nos termos do dispositivo apontado. Este, por sua vez, não especifica qual a natureza dessa decisão, se mero despacho interlocutório ou sentença, por exemplo.

Desta feita, cabe ao intérprete elucidar seu conteúdo e nesse sentido é que entendemos que a possibilidade de alteração da certidão se mantém até a prolação de sentença de mérito proferida nos embargos à execução fiscal, caso haja o uso desse meio de defesa pelo executado, pois é nesse momento que a controvérsia envolvida na pretensão executiva será resolvida.

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<sup>6</sup>. A segunda corrente defende ser possível a referida alteração até sentença extintiva do processo executivo, nos termos dos artigos 794 e 795 do CPC<sup>7</sup>, 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.

Na hipótese de apresentação de exceção de pré-executividade, ainda que se trate de mecanismo processual que enseja manifestação do juiz sobre o mérito da ação, não entendemos que ela possa ser considerada como marco temporal interruptivo da possibilidade de retificação ou substituição da certidão de dívida ativa. Isto só se dará caso a sua apreciação conduza à extinção da execução fiscal. Afinal, se o crédito não mais existe, nem há mais que se falar em alteração da certidão.

Em outras situações, em que, a despeito da apresentação da exceção de pré-executividade, o feito executivo continua seu regular *iter* procedimental, como a matéria tratada pode ser novamente aduzida em embargos à execução, é a decisão nessa ação que terá o condão de impedir a retificação da CDA.

---

<sup>6</sup> Destacamos os seguintes autores adeptos desse entendimento: ABRÃO, Carlos Henrique. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. 2a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 48 e RODRIGUES, Cláudia. *O título executivo na execução da dívida ativa da fazenda pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 209.

<sup>7</sup> Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 323.



Além desse limite processual, há ainda questão relevante no que diz respeito à substituição ou retificação da certidão de dívida ativa e que se refere aos limites materiais desse ato. E aqui colocamos a seguinte indagação: qual tipo de erro pode ensejar a alteração da certidão? A resposta a essa pergunta enseja uma série de controvérsias, como veremos em seguida.

#### **4. Dos limites materiais à retificação da certidão de dívida ativa**

O artigo 203 do CTN autoriza a retificação da certidão de dívida ativa quando haja omissão ou erro quanto aos requisitos do termo de inscrição que precede à sua emissão. Isso significa que toda e qualquer alteração apenas abrange a certidão e os requisitos necessários a sua existência, não podendo se ater ao ato de constituição do crédito tributário (lançamento ou auto-lançamento).

Os vícios materiais ou formais do processo administrativo relativo ao controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário somente são passíveis de alteração nos termos do artigo 149 do CTN, não por meio da substituição do título executivo respectivo.

É permitido, assim, à Fazenda Pública retificar a certidão para que ela se adeque ao lançamento, jamais alterar o próprio lançamento. Isto decorre do fato de não ser possível confundir o ato de lançamento ou auto-lançamento com o ato administrativo da inscrição em dívida ativa. Não há dúvidas de que são atos completamente distintos sendo que o segundo apenas confere executividade ao crédito, enquanto que o primeiro é responsável pela sua própria existência. Assim é que a autoridade administrativa responsável pela inscrição não pode atuar como se fosse a responsável pela constituição do crédito por completa ausência de competência para tanto.

Nesse sentido é o entendimento de Regina Helena Costa ao afirmar:

Pensamos que o exercício de tal prerrogativa não se cinge, apenas, à correção de erros materiais na CDA, incluindo, também, a correção do próprio termo de inscrição da qual se origina, em virtude de erro ou omissão neste. De todo modo, como limite a essa possibilidade, a

inviabilidade de corrigir-se vícios atinentes ao próprio processo administrativo no qual se baseia a CDA.<sup>8</sup>

Na mesma linha, Luiz Carlos Derbi Bittencourt aduz:

o título executivo deve reportar fielmente o processo administrativo, indicando os fatos como nele se reportam e a legislação nele aplicada. Quer-se dizer, com isto, que a Certidão de Dívida Ativa será mera reprodução, em síntese do processo administrativo. Diante de tais premissas, serão corrigíveis apenas os equívocos da Certidão de Dívida Ativa que reflitam tradução errônea dos fatos descritos e das normas invocadas no processo administrativo.<sup>9</sup>

Desta feita, o vício que pode ser sanado diz respeito, por exemplo, a um erro de transcrição na certidão relativo à indicação do período de apuração do tributo, que foi corretamente indicado no processo administrativo respectivo. Outra hipótese diz respeito aos equívocos quanto aos valores a serem recolhidos aos cofres públicos, que divergem daqueles apurados no auto de infração ou, ainda, no que concerne à indicação equivocada do CPF ou CNPJ do executado.

O que não se pode admitir é a retificação da certidão com vistas a alterar o relato do fato jurídico tributário, o que engloba a tentativa de incluir no título executivo a cobrança do valor de um débito que não foi objeto de atuação fiscal ou ainda modificação do sujeito passivo que consta da certidão. Essas hipóteses implicam alteração no próprio lançamento, alargando o campo de atuação da autoridade responsável pela revisão da CDA, o que não encontra fundamento de validade.

A jurisprudência do STJ tem se manifestado nesse sentido, como demonstra a ementa a seguir reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. FUNGIBILIDADE. IPVA. CDA. SUBSTITUIÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO VEÍCULO E ORIGEM DA DÍVIDA. POSSIBILIDADE.

1. Embargos de Declaração recebidos como Agravo Regimental.

---

<sup>8</sup> Op. cit. p. 322/323.

<sup>9</sup> BITTENCOURT, Luiz Carlos Derbi. “Substituição ou emenda do título executivo fiscal”. *Processo tributário*, coord. Teresa Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim e James Marins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 206/207.

Aplicação do Princípio da Fungibilidade Recursal.

2. A Fazenda Pública pode substituir a Certidão de Dívida Ativa, até a sentença dos Embargos à Execução, para especificar a origem da dívida, os exercícios compreendidos e o número do veículo tributado pelo IPVA. Precedentes do STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(EDcl no REsp 1074593/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/2009, DJe 19/03/2009)

É muito comum que a Fazenda Pública exequente requeira ao juízo da execução a substituição da Certidão visando a alterar o sujeito 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, ensejando a extinção do feito executivo sem apreciação do mérito. Nestes casos seria necessário o ajuizamento de uma nova ação de execução fiscal, baseada em um título executivo que verdadeiramente espelhe o ato de constituição do crédito tributário.

Essa questão foi, inclusive, recentemente sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, que publicou, em 23.09.2009, a Súmula nº 392 que assim dispõe: *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.*

Importante, 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 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. Esta falha, no entanto, somente é detectada no curso no processo executivo, o que enseja a extinção do feito por ilegitimidade de parte e não a substituição da certidão com vistas a sanar 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<sup>10</sup> 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.

É o que ocorre, por exemplo, na apuração da responsabilidade dos administradores de pessoa jurídica que, na grande maioria das vezes, não se dá no exato instante em que nasce o fato jurídico tributário e que é introduzida no ordenamento a norma individual e concreta do lançamento. É muito comum que a responsabilidade destes terceiros somente seja apurada quando já está em curso o processo executivo fiscal, de forma que a certidão de dívida ativa trás como sujeito passivo da relação jurídica obrigacional apenas a pessoa jurídica.

Neste momento, pode surgir a indagação acerca da necessidade da certidão de dívida ativa vir a ser alterada, para que conste como sujeito passivo a figura do representante da pessoa jurídica ou se é necessária a produção de uma norma de constituição do crédito tributário contra essa terceira pessoa.

Acompanhamos o entendimento jurisprudencial de que não há necessidade nem de um novo lançamento nem da inclusão do nome do terceiro responsável na CDA.

---

<sup>10</sup> Nesse sentido, citamos o seguinte julgado:

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;

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)

Isto porque o próprio artigo 2º, § 5º, I da Lei nº 6.830/80 afirma que o termo de inscrição de dívida ativa deve conter o nome do devedor e, se for o caso, o dos responsáveis, o que já nos leva a concluir que tal previsão existe porque o próprio CTN admite a idéia de que a responsabilização ocorra em um momento posterior ao ato de inscrição, de forma que por uma questão de impossibilidade o nome desse terceiro não pode constar da certidão e nem precisaria ser a ela adicionada por conta do disposto no artigo 568, incisos I e V, do CPC.

Este dispositivo prescreve que são sujeitos passivos na execução, dentre outros, o devedor, reconhecido como tal no título executivo, e o responsável, assim definido na legislação própria, inexistindo qualquer exigência de que seu nome conste da certidão respectiva.

Importante salientar que se a responsabilidade desses terceiros não está configurada quando do ajuizamento do feito executivo, apenas surgindo no decorrer do processo de execução, tal responsabilidade, sem sombra de dúvidas, confere legitimidade para que haja o redirecionamento da cobrança do crédito tributário. Tal posicionamento é confirmado por julgado do STF<sup>11</sup> que entende que se aplica, na hipótese, o artigo 568, I do CPC, que apenas exige que o nome do devedor conste do título, sendo omissos com relação aos demais co-devedores.

O que poderia ser argüido contra este entendimento é o fato de que a não indicação do responsável na certidão de dívida ativa impediria a defesa por parte do co-responsável. Este direito, porém, está garantido pela possibilidade de utilização tanto de embargos à execução, como de exceção de pré-executividade.

Portanto, em estando comprovados os requisitos a inclusão do responsável no pólo passivo do feito executivo, basta simples requerimento da Fazenda Pública para que o crédito tributário possa vir a ser exigido dessa terceira pessoa, independentemente de qualquer alteração da certidão, não se aplicando no caso o entendimento constante da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça.

## 5. Conclusões

---

<sup>11</sup> RE 95.028-1, DJU de 25/08/81, p. 9480

De todo o acima exposto, concluímos que a retificação da certidão de dívida ativa é medida autorizada pela legislação tributária, desde que atendidos alguns limites processuais e materiais.

Assim é que, além de existir um momento oportuno para sua alteração, que coincide com a prolação de sentença nos embargos à execução, a retificação há de se restringir apenas aos vícios formais ou materiais relacionados à própria certidão ou ao termo que a precede.

Com vistas a ser mantida a estabilidade das relações jurídicas é vedado que, sob a tutela do artigo 203 do CTN, a administração tributária faça verdadeira alteração no ato de constituição do crédito tributário, pois este para ser retificado necessita atender ao disposto no artigo 149 do CTN.

Em suma, o ato de inscrição em dívida ativa, passível de alteração nos termos do artigo 203 do CTN não se confunde com o ato de constituição do crédito. Ao contrário, o primeiro apenas é um reflexo do segundo, não servindo de instrumento para sua modificação.