

CONSIDERAÇÕES SOBRE A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Considerations regarding the Certificate of Outstanding Debt

Maria Eloisa Vieira Belém

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP

Advogada especializada em Direito Tributário

Instituição: Universidade Cândido Mendes

e Procuradora do Município de Diadema

Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil

E-mail: eloisa.vieira@diadema.sp.gov.br

Claudia Loturco

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP

Advogada especializada em Direito de Família

e Erro Médico e Procuradora do Município de Diadema

Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil

E-mail: claudia.loturco@diadema.sp.gov.br

Sylvia Pereira Bueno Formicola

Advogada especializada em Administração Pública

Instituição: Fundação Getúlio Vargas

e Procuradora do Município de Diadema

Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil

E-mail: sylvia.formicola@diadema.sp.gov.br

RESUMO

O presente trabalho acadêmico versa sobre a natureza jurídica, os requisitos de validade e o regime de emenda e substituição da Certidão de Dívida Ativa, o título executivo que aparelha a cobrança judicial do crédito público no Brasil. Investiga-se a essencialidade dos elementos constitutivos da CDA, com destaque para a indicação precisa do fundamento legal da cobrança e a referência explícita ao processo administrativo que enseja o lançamento, à luz do princípio da legalidade estrita e da garantia do contraditório e da ampla defesa, inerentes ao devido processo legal tributário. O estudo analisa o entendimento jurisprudencial que se consolidou no Superior Tribunal de Justiça, examinando, em especial, as recentes modulações acerca dos

limites da faculdade de substituição do título pela Fazenda Pública e as implicações da ausência de fundamento legal específico do crédito junto ao título, bem como à menção do processo administrativo em casos de lançamento de ofício e o decorrente de prévia ação fiscal. A investigação demonstra que a rigidez formal e substancial imposta à Certidão de Dívida Ativa é um mecanismo de salvaguarda tanto fazendário quanto do contribuinte, sendo que a inobservância de requisitos substanciais, como a falta de indicação do fundamento legal, não podem ser sanada por mera substituição do título, conduzindo, inevitavelmente, à declaração de nulidade do executivo fiscal.

Palavras-chave: Certidão de Dívida Ativa; Requisitos de validade; Substituição da CDA; Fundamento legal; Processo administrativo; Crédito público.

ABSTRACT

This academic research addresses the legal nature, validity requirements, and amendment and replacement regime of the Active Debt Certificate, the executive title that supports the judicial collection of public credit in Brazil. This study investigates the essential elements of the Tax Debt Certificate (CDA), highlighting the precise indication of the legal basis for the collection and the explicit reference to the administrative process, in light of the principle of strict legality and the guarantee of due process and the right to a fair hearing, inherent to the proper tax procedure. The study analyzes the established jurisprudence of the Superior Court of Justice, examining, in particular, recent modifications regarding the limits of the Public Treasury's power to substitute the title and the implications of the absence of a specific legal basis for the credit in the title, as well as the mention of the administrative process in cases of official assessment and those resulting from tax audits. The investigation demonstrates that the formal rigidity imposed on the Active Debt Certificate is a safeguard mechanism for both the tax authorities and the taxpayer, and that the non-observance of substantial requirements, such as the lack of indication of the legal basis, cannot be remedied by merely replacing the title, inevitably leading to the declaration of nullity of the tax enforcement proceedings.

Keywords: Active Debt Certificate; Validity requirements; Replacement of the CDA; Legal basis; Administrative process; Public credit.

1. INTRODUÇÃO

A Certidão de Dívida Ativa emerge no sistema jurídico brasileiro como o instrumento formal e solene que confere executividade ao crédito da Fazenda Pública (tributário e não tributário), sendo a peça angular sobre a qual se erige o processo de execução fiscal. Sua existência e validade encontram-se rigorosamente disciplinadas na legislação pátria, mormente no Código Tributário Nacional, em seus arts. 201 e seguintes, e na Lei de Execuções Fiscais, a Lei Federal nº 6.830, de 1980, que em seu art. 2º, § 5º, que detalham os requisitos que devem obrigatoriamente constar do título.

Este rigor formal *lato sensu* não se estabelece por mero propósito burocrático, mas sim como uma garantia fundamental do contribuinte, de modo a possibilitar o pleno exercício do direito de defesa em face da pretensão executória estatal, que se inicia com a presunção de liquidez e certeza inerente à dívida regularmente inscrita.

A Certidão de Dívida Ativa, ao representar o espelho do ato administrativo (lançamento ou imposição de penalidade, conforme a natureza do crédito) e de inscrição da dívida, deve reproduzir com fidelidade os elementos que constituíram o crédito, funcionando como a prova pré-constituída da existência da obrigação e do valor devido, bem como de seus consectários legais, o que lhe atribui a condição de título executivo extrajudicial.

A relevância da Certidão de Dívida Ativa no contexto do Direito Tributário e Processual é inquestionável, pois ela é o liame entre a constituição definitiva do crédito e sua cobrança coercitiva, sendo imperioso que sua formação cumpra todos os ditames legais, sob pena de nulidade do título e consequente extinção do executivo fiscal.

No entanto, a complexidade do direito positivo e a realidade da gestão da dívida ativa pelos entes federativos frequentemente suscitam debates judiciais acerca da higidez do título, impulsionando a atuação do Poder Judiciário, em especial do Superior Tribunal de Justiça, na pacificação da interpretação das normas de regência, sobretudo no tocante à possibilidade de saneamento dos vícios por meio da substituição do título, tema de inegável importância e que demanda estudo.

2. METODOLOGIA

O método de abordagem adotado para o desenvolvimento deste trabalho é o hipotético-dedutivo, partindo-se de premissas gerais do Direito Tributário e Processual, relacionadas à

legalidade da cobrança e à instrumentalidade do processo de execução fiscal, para a análise de casos e entendimentos específicos, como a exegese dos requisitos formais e substanciais da Certidão de Dívida Ativa e a interpretação do Superior Tribunal de Justiça sobre os vícios que a acometem.

A pesquisa é de natureza eminentemente bibliográfica e documental, valendo-se da análise de textos legais específicos, sobretudo o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais (LEF), bem como de obras doutrinárias clássicas e contemporâneas que tratam do tema do crédito tributário e da ação exacial.

Adicionalmente, empreendeu-se uma investigação da jurisprudência consolidada, notadamente a proveniente do Superior Tribunal de Justiça, com foco em precedentes que estabelecem os limites da substituição da CDA, de modo a assegurar a acuidade das informações e a aderência aos posicionamentos atuais da mais alta Corte infraconstitucional.

O procedimento de investigação concentra-se na interpretação sistemática das normas, buscando a coerência do ordenamento jurídico e a proteção dos direitos e garantias do contribuinte em face do poder de tributar e de executar do Estado, com o intuito de produzir uma análise adequada e contextualizada do instituto.

Aliado às técnicas empregadas, houve, para elaboração deste trabalho, o apoio tecnológico de inteligência artificial que ofereceu suporte à melhor estruturação do texto e à organização de ideias, sem implicar em alteração do conteúdo e objeto, não refletindo na essência do labor autoral, quer no tocante ao desenvolvimento temático, quer no tocante à conclusão obtida a partir da conexão das ideias.

3. A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: NATUREZA JURÍDICA E REQUISITOS ESSENCIAIS

3.1 O Crédito Público e a Inscrição em Dívida Ativa

A origem da Certidão de Dívida Ativa reside na constituição definitiva do crédito público, seja ele tributário ou de outra natureza, que, após esgotados os prazos para pagamento ou impugnação administrativa, torna-se exigível.

O crédito tributário, em particular, nasce com a ocorrência do fato gerador, é formalizado pelo lançamento e, uma vez definitivo e inadimplido, deve ser inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública, conforme preceitua o art. 201 do Código Tributário Nacional.

A inscrição, que é um ato administrativo vinculado de controle de legalidade, possui o condão de tornar o crédito apto à cobrança executiva, devendo o termo de inscrição conter obrigatoriamente todos os elementos que assegurem a identificação precisa da origem, natureza, valor e fundamento legal da dívida, além de outros requisitos que se revelem indispensáveis.

A Certidão de Dívida Ativa, por sua vez, é o documento formal extraído do Termo de Inscrição, funcionando como a materialização do título executivo extrajudicial, o qual goza de prerrogativas processuais que facilitam a cobrança. A emissão do título, portanto, não é um ato discricionário, mas sim um procedimento estritamente regulado pela legislação, refletindo a necessidade de balancear o interesse público na arrecadação com a garantia dos direitos individuais, impondo-se que o título seja absolutamente hígido em seu conteúdo para que possa embasar validamente a execução fiscal.

3.2 A Presunção de Certeza, Liquidez e Exigibilidade

A Certidão de Dívida Ativa, quando decorrente de regular inscrição, ostenta a presunção legal de certeza e liquidez, bem como de exigibilidade, conforme o disposto no art. 3º da Lei de Execuções Fiscais e no art. 204 do Código Tributário Nacional.

Esta presunção é de natureza *juris tantum*, o que significa que é relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a quem aproveite, conforme ressalva o parágrafo único do art. 204 do CTN.

Tal prerrogativa, conferida à Fazenda Pública em virtude da supremacia do interesse público e da autoexecutoriedade dos atos administrativos, representa um benefício processual significativo, invertendo o ônus da prova e impondo ao executado o encargo de demonstrar a inexistência, inexatidão ou ilegalidade da cobrança, ou ainda sua inexigibilidade ante a tramitação de debate administrativo acerca do crédito. Neste particular, veja-se, a título exemplificativo, o entendimento firmado pela Corte Infraconstitucional brasileira:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. ICMS. MULTA. CDA. REQUISITOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. A agravante apontou de forma absolutamente genérica a violação do art. 535 do CPC, não

especificando em que consistiriam a omissão, a contradição e a obscuridade do acórdão recorrido. Incidência da Súmula 284/STF. 2. O Tribunal de origem firmou entendimento no sentido de que são válidas as CDAs que instruem o pleito executivo. Incidência da Súmula 7/STJ. 3. Consigne-se, por fim, quanto à irresignação recursal acerca da impossibilidade de fazer prova negativa. **Sabe-se que a CDA goza de presunção de certeza e liquidez a ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo, conforme previsto no art. art. 204 do CTN, o que, segundo o Tribunal a quo, não fora afastada, por ausência de prova.** Incidência da Súmula 7/STJ. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AResp 286741/MG – Segunda Turma – Rel. Min. Humberto Martins – julgado em 21/5/2013 – G.N.)

PROCESSO CIVIL – TRIBUTÁRIO – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO – EXCLUSÃO – IMPOSSIBILIDADE – PRESUNÇÃO "JURIS TANTUM" LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA – REVOLVIMENTO DE MATÉRIA DE PROVA – ENUNCIADO 7 DA SÚMULA DO STJ.

1. Na execução fiscal, a exceção de pré-executividade não perfaz meio hábil para exclusão de sócio do pólo passivo do processo executivo, porquanto presumida *juris tantum* a liquidez e a certeza que revestem a Certidão da Dívida Ativa- CDA.

2. O julgado agravado encontra respaldo no entendimento das Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, as quais determinam que somente por meio de embargos à execução faz-se apropriada a demonstração de ilegitimidade para figurar no pólo passivo do processo executivo, **porquanto presumida a liquidez e a certeza que revestem a CDA**; logo, tal pleito torna-se insuscetível de realização na exceção de pré-executividade.

3. O agravante não cotejou argumentos capazes de infirmar os fundamentos do *decisum* agravado, razão que enseja a negativa do provimento ao agravo regimental. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 908350/RJ – Segunda Turma – Rel. Min. Humberto Martins – julgado em 03/02/2009 – G.N.)

A certeza da dívida refere-se à sua indiscutibilidade quanto à existência e à sua origem, enquanto a liquidez diz respeito à precisa determinação do montante devido, e a exigibilidade, por fim, está ligada à ausência de impedimentos para a cobrança judicial.

A força executiva da CDA está, assim, intrinsecamente ligada à estrita observância dos requisitos legais, de modo que qualquer omissão ou erro substancial que comprometa a capacidade de o devedor compreender integralmente a origem, a legalidade e o cálculo do débito podem abalar essa presunção.

3.3 A Rigidez Formal dos Requisitos: Análise do Art. 202 do CTN e Art. 2º, § 5º, da LEF

A legislação impõe um rol exaustivo de requisitos que devem constar da Certidão de Dívida Ativa, sendo estes essenciais à sua validade. O art. 202, do Código Tributário Nacional

e seu correlato o art. 2º, § 5º, da Lei de Execuções Fiscais, em um cotejo, estabelecem detalhadamente esses elementos, entre os quais se destacam a indicação do nome do devedor e, se for o caso, dos corresponsáveis; o montante devido e a forma de calcular juros de mora e demais acréscimos legais (multa de mora, correção monetária, por exemplo); a origem e a natureza do crédito, com a menção específica do dispositivo de lei em que se fundamenta; a data em que foi inscrita; e, fundamentalmente, o número do processo administrativo ou do auto de infração, se for o caso de a dívida ter sido apurada por seu intermédio.

A ausência de qualquer desses requisitos essenciais tem o condão de inquinar a CDA de nulidade, por vício formal ou substancial, o que obsta a execução fiscal, ou a retarda se houver possibilidade de substituição do título. O legislador, ao exigir a indicação clara do fundamento legal, visa a conferir ao devedor o pleno conhecimento da norma jurídica que embasa a ação exacial, permitindo-lhe construir uma defesa técnica e específica, atacando a legalidade do próprio crédito.

De igual modo, a menção ao processo administrativo destina-se a facilitar o acesso do executado aos autos originais, nos quais se encontram os elementos fáticos e jurídicos que deram causa ao lançamento e à inscrição, garantindo a publicidade, a recuperação da gênese do crédito e a transparência do ato de cobrança, a regularidade e legalidade da lavratura dos autos de infração, v.g. A observância estrita desses requisitos é a pedra de toque para a manutenção da higidez do título e de sua presunção de certeza e liquidez.

4. O VÍCIO DO TÍTULO EXECUTIVO E O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO DA CDA

4.1 A Distinção entre Vício Material e Vício Substancial

No exame da validade da Certidão de Dívida Ativa, torna-se crucial distinguir os vícios de natureza meramente material ou formal dos vícios de natureza substancial. O vício material ou formal é aquele erro ou omissão que, embora exista, não compromete a essência da dívida ou a possibilidade de defesa do executado, referindo-se, via de regra, a equívocos facilmente sanáveis que não alteram o lançamento original do tributo. Erros de digitação, incorreções no cálculo dos acréscimos, se os critérios estiverem objetivamente indicados, ou mesmo a falta de

um dado secundário que não impeça o pleno entendimento da cobrança e o exercício da defesa, podem ser caracterizados como vícios formais.

Em contrapartida, o vício substancial atinge a própria essência do título, comprometendo a certeza, a liquidez ou a exigibilidade da dívida, de tal forma que o executado é impedido de exercer sua defesa de forma plena e consciente. A ausência de indicação do fundamento legal específico da dívida, a incorreta identificação do sujeito passivo ou a omissão quanto aos critérios legais para o cálculo do valor (incidência de juros de mora, multa de mora e correção monetária), por exemplo, configuram vícios substanciais, pois atingem a própria constituição do crédito e o ato de lançamento.

Essa distinção é vital para determinar a possibilidade de saneamento do título, pois o ordenamento jurídico, em uma concessão à Fazenda Pública, permite a correção dos vícios menos graves, mas repele a tentativa de retificação de vícios que desvirtuam a natureza e a legalidade da cobrança, dada a natureza vinculada do ato de lançamento e da respectiva inscrição.

4.2 A Prerrogativa da Emenda ou Substituição e os Limites Processuais - Art. 2º, § 8º, da LEF e Súmula 392/STJ

O ordenamento jurídico, buscando conciliar o interesse público na arrecadação com os princípios da economia processual e da primazia do mérito, confere à Fazenda Pública a prerrogativa de emendar ou substituir a Certidão de Dívida Ativa viciada.

O artigo 2º, § 8º, da Lei de Execuções Fiscais, estabelece que a Certidão de Dívida Ativa pode ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos. A possibilidade de substituição do título, contudo, não é irrestrita, sendo balizada pela natureza do vício que se pretende corrigir.

A tese consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, expressa na Súmula nº 392, limita o alcance dessa faculdade ao saneamento de erro material ou formal, vedando a modificação do sujeito passivo da execução, vez que deve revelar tão somente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. A súmula dispõe textualmente:

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.

Esta orientação jurisprudencial cristaliza o entendimento de que a substituição se presta a corrigir meros deslizes burocráticos ou equívocos que não comprometam a essência do lançamento, mas jamais a vícios que exijam uma alteração substancial do crédito, como a atinente à modificação da fundamentação legal ou a inclusão de um novo sujeito passivo sem que haja previsão legal ou judicial para tanto.

A emenda ou substituição da CDA, em hipótese alguma, pode significar obliquamente um novo lançamento ou uma alteração dos pressupostos fáticos e jurídicos que deram origem à dívida, e neste particular violar o princípio da imutabilidade do lançamento e os limites impostos pela legislação. A prerrogativa, assim, existe para permitir o prosseguimento da execução quando o vício for superficial e facilmente sanável, mantendo a integridade e a validade da cobrança originalmente constituída.

Ainda na seara da aplicação do art. 2º, §8º, da LEF, importante consignar que a substituição da CDA não é compulsória na hipótese de alteração da titularidade do bem, por ato de alienação, havida no curso da ação executiva, que autoriza o prosseguimento do feito em face do adquirente do bem tributado (IPTU), desde que, reitere-se, verse a espécie de incidência do art. 130, *caput*, do CTN, não sendo, pois, aplicável os termos da Súmula 392/STJ. Veja-se o entendimento jurisprudencial:

Execução fiscal - IPTU - Americana - Exercícios de 2016 e 2017 - Decisão agravada de acolhimento da exceção de pré-executividade, com reconhecimento da ilegitimidade passiva de dois dos executados, diante da lavratura de escritura de compra e venda não levada a registro - Insurgência do Município - Não acolhimento - Embora, de fato, a existência de compromisso de compra e venda ou então de escritura pública de compra e venda não registrada, não impliquem alteração do sujeito passivo do IPTU, já que não acarretam a formal transmissão da propriedade, no caso concreto, houve registro da compra e venda no curso deste agravo de instrumento Fato que, portanto, acarreta a ilegitimidade superveniente dos vendedores, devendo a demanda prosseguir apenas contra os compradores, os quais já integram o polo passivo da execução fiscal - Quando a compra e venda de bem se dá após o ajuizamento da execução, há sub-rogação automática do tributo na pessoa do comprador por força do art. 130 do CTN, não sendo necessária alteração do título executivo, razão pela qual não se aplica a Súmula 392 do STJ - Precedentes Decisão mantida, embora por fundamento diverso RECURSO DESPROVIDO. (Agravo de Instrumento 2262606-80.2022.8.26.0000 - Relator(a) Tânia Ahualli - Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público - data de julgamento: 31/3/2023 – G.N.)

Execução fiscal - IPTU e taxas dos exercícios de 2008 a 2011 - Exceção de pré-executividade rejeitada. 1) Afastada a alegação de inadequação da via de

defesa eleita. 2) Ação ajuizada em face de coproprietária do imóvel à época e de ex-promitente comprador - **Transferência da propriedade do imóvel a terceiro no curso da ação - Obrigaçāo de natureza *propter rem* - Illegitimidade superveniente configurada - Possibilidade, no entanto, de inclusão do adquirente do imóvel no polo passivo da execução por força do art. 130 do CTN - Responsabilidade tributária por sucessão -** Precedentes do STJ e desta C. 15^a Câmara de Direito Público. 3) Exceção de pré-executividade acolhida - Princípio da causalidade - Condenação da excipiente ao pagamento de honorários advocatícios fixados em 10% do valor atualizado da causa (R\$ 8.314,75 em novembro de 2013), nos termos do art. 85, § 3º, I, do CPC - Decisão reformada - Recurso provido, com observação. (TJSP; Agravo de Instrumento 2236014-96.2022.8.26.0000 - Relator (a): Eutálio Porto - Órgão Julgador: 15^a Câmara de Direito Público - Data do Julgamento: 14/12/2022 – G.N.)

EXECUÇÃO FISCAL – DECISÃO QUE REJEITA PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO DO FEITO AO ADQUIREnte DO IMÓVEL - CABIMENTO - Alienāção do bem ocorrida no curso da execução fiscal, em 2018, conforme demonstrado por matrícula trazida aos autos - Sucessão tributária na forma dos artigos 130 e 131, I, do CTN – Ocorrência de ilegitimidade passiva superveniente – Possibilidade de redirecionamento do feito para o adquirente - Inaplicabilidade da súmula 392 do STJ - Precedentes desta E. Corte e do Col. STJ decisão reformada recurso provido. (Agravo de Instrumento 2222861-93.2022.8.26.0000; Relator (a): Amaro Thomé; Órgão Julgador: 15^a Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 31/10/2022 – G.N.)

No tocante ao redirecionamento do executivo fiscal em face dos sócios por encerramento irregular da empresa, há divergência jurisprudencial, ora exigindo-se a substituição para alteração do polo passivo, admissível por força do deferimento do redirecionamento, ora declarando-se sua dispensa.

A desnecessidade vem sendo justificada, uma vez que frequentemente no título constam os dados dos responsáveis, ou do sócio-administrador unicamente, ou do quadro societário por inteiro, uma medida que o Fisco vem adotando para evitar ou rechaçar debates em torno deste tema, vez que na certidão já constam os dados e qualificação dos que passam a ser responder pela satisfação do crédito.

Há que se consignar ainda que a substituição é dispensável na hipótese de incorporação empresarial, não comunicada ao Fisco, circunstância que autoriza o prosseguimento do executivo em face da incorporadora ou sucessora, sem incidência da Súmula 392/STJ, conforme a tese jurídica definida no Tema 1049 (REsp nº 1.848.993/SP), do sobredito Tribunal Superior, cuja literalidade deve ser aqui lançada:

A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que este negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco.

5. A POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL E A QUESTÃO DA MENÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NO BOJO DO TÍTULO

5.1 A Ausência de Fundamento Legal na CDA como Vício Substancial Insanável: O Entendimento Atual do STJ

Um dos pontos mais sensível e recentemente pacificado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça diz respeito à ausência ou incorreção do fundamento legal na Certidão de Dívida Ativa e sua consequência na possibilidade de substituição do título.

O requisito da indicação do fundamento legal, previsto no art. 202, inciso III, do Código Tributário Nacional, é um dos mais relevantes, pois traduz a vinculação do ato de cobrança à lei. A Corte Superior estabeleceu, em sede de recurso repetitivo – recurso paradigmático REsp nº 2194734/SC – Relatoria do Min. Gurgel de Faria – 1^a Secção - que a deficiência na indicação do fundamento legal na CDA (indicação genérica ou incompleta) constitui um vício de natureza substancial, que impede a substituição do título pela Fazenda Pública.

Destarte, permite-se à Fazenda Pública sanar vícios materiais ou formais, mas não aqueles que comprometam a certeza do título, de tal modo que o erro na base legal da cobrança reflete uma falha no próprio ato de lançamento com implicação no termo de inscrição. Destaque-se a dicção da tese firmada no Tema 1350:

Não é possível à Fazenda, ainda que antes da prolação da sentença de embargos, substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) para incluir, complementar, ou modificar o fundamento legal do crédito tributário.

Tal posicionamento reforça a rigidez dos requisitos do título e a importância de que a cobrança reflita fielmente o crédito constituído na origem, obstando a tentativa de a Fazenda Pública alterar o núcleo da pretensão executória sob o pretexto de corrigir um erro supostamente superável.

Se o Fisco errou na subsunção do fato gerador à norma legal no momento do lançamento, por força da tese jurídica em estudo, a nulidade da CDA é a consequência

inevitável, visto que se trata de vício insanável que compromete o direito de defesa do contribuinte. Permitir a alteração do fundamento legal seria o mesmo que convalidar um novo lançamento no curso da execução fiscal, o que é expressamente vedado, e violaria a segurança jurídica.

5.2 A Indicação do Número do Processo Administrativo: Lançamentos de Ofício e os Tributos Lançados Mediante Ação Fiscal

Outro requisito de validade da Certidão de Dívida Ativa que gera recorrente discussão é a exigência de indicação do número do processo administrativo ou do auto de infração, prevista no art. 202, inciso V, do Código Tributário Nacional e no art. 2º, § 5º, inciso VI, da Lei de Execuções Fiscais.

Este requisito é fundamental quando a dívida tem sua origem apurada mediante processo administrativo fiscal contencioso ou não, servindo como meio de ligação entre o título executivo e os autos nos quais o crédito foi definitivamente constituído, garantindo ao devedor o acesso à integralidade dos fatos e fundamentos que levaram à cobrança, lavratura de autos de infração e regularidade de notificações.

Contudo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu uma importante ressalva para os casos de tributos lançados de ofício, a exemplo do Imposto Predial e Territorial Urbano ou de taxas municipais.

Nestas situações, o lançamento ocorre por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer participação prévia do sujeito passivo no procedimento, sendo a notificação do lançamento realizada, em regra, pelo envio do carnê ou guia de recolhimento ao endereço do contribuinte. O entendimento que prevalece na Corte Superior é que, para esses tributos, a ausência de menção a um processo administrativo na CDA não conduz à nulidade do título, uma vez que o processo administrativo não é um pressuposto para o lançamento e a inscrição da dívida.

Se o lançamento é de ofício e o contribuinte é notificado, cabe a ele, caso discorde, instaurar o contencioso administrativo ou judicial. Assim, na ausência de impugnação, não há um processo administrativo formal a ser mencionado, vez que inexistente. Neste particular veja-se a título de ilustração, a ementa do julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA CDA.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO E NOTIFICAÇÃO.

1. Cuida-se originalmente de embargos à execução manejados pelo ora recorrente que contesta a validade da CDA que instrui o pleito executivo ante a ausência de prévio processo administrativo.

2. É pacífica a jurisprudência deste tribunal no sentido de que a aferição da certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa – CDA, bem como da presença dos requisitos essenciais à sua validade, conduz necessariamente ao reexame do conjunto fático-probatório dos autos, medida inexequível na via da instância especial. Incidência da Súmula 7/STJ. 3. Ademais há nesta Corte jurisprudência consolidada no sentido de que a notificação do lançamento do IPTU e das taxas municipais ocorre com o envio da correspondente guia de recolhimento do tributo para o endereço do imóvel ou do contribuinte, com as informações que lhe permitam, caso não concorde com a cobrança, impugná-la administrativa ou judicialmente.

4. Nesse contexto, firmou-se também o entendimento de que milita em favor do fisco municipal a presunção de que a notificação foi entregue ao contribuinte, o que implica atribuir a este o ônus de provar que não recebeu o documento de cobrança.

5. Correto, portanto o entendimento fixado na origem, no sentido de que, nos tributos com lançamento de ofício, a ausência de prévio processo administrativo não enseja a nulidade das CDAs, porquanto cabe ao contribuinte o manejo de competente processo administrativo caso entenda incorreta a cobrança tributária e não ao fisco que, com observância da lei aplicável ao caso, lançou o tributo.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 370.295/SC – 2ª Turma - Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS - julgado em 01/10/2013 – G.N.)

Portanto, a ausência da indicação do número do processo administrativo na CDA nos tributos lançados de ofício é isenta de censura e por óbvio, pois a exigência legal do processo é condicionada à sua existência e à sua relevância para a apuração do valor da dívida.

Examinada as particularidades quanto à sobredita espécie de lançamento, cumpre registrar que os tributos que forem apurados mediante ação fiscal contam com o respectivo processo administrativo de modo que de rigor imprimir seus dados junto ao título; sua ausência, porém, a princípio pode ser sanada mediante substituição da certidão, saneamento ainda não pacificado na jurisprudência.

É cediço que os contribuintes participam diretamente das diversas fases administrativas pertinentes ao levantamento dos tributos apurados em ação fiscal, relativamente à apuração de créditos ou de possíveis diferenças devidas e não adimplidas, bem como imposição de penalidades, sem prejuízo da regularidade das notificações, que são devidamente documentadas

no bojo dos autos, assim, em tese, não restaria prejudicada a defesa dos executados ante a ausência unicamente dos dados do administrativo pertinente, vez que os demais, como espécie tributária, fundamento legal da dívida, especificação de autos de infração e multas acessórias, além dos critérios legais de apuração do crédito e seu respectivo montante, estão devidamente consignados na certidão.

Esta interpretação visa a conferir racionalidade e eficácia à cobrança de créditos massificados, sem, contudo, violar as garantias do contribuinte, que mantém o ônus de provar a eventual incorreção da cobrança ou a ilegalidade do lançamento.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Certidão de Dívida Ativa configura-se como um dos instrumentos mais importantes e poderosos à disposição do Estado para a efetivação de sua prerrogativa de cobrança judicial, revestida de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade. Não obstante tal presunção, sua validade está condicionada à observância estrita de um conjunto rigoroso de requisitos legais, previstos no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais, que servem como pilar de sustentação para a garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. O Poder Judiciário, notadamente o Superior Tribunal de Justiça, tem desempenhado um papel fundamental na fixação dos limites para a utilização desse título executivo.

Em relação à possibilidade de saneamento dos vícios do título, o entendimento jurisprudencial consolidado, por meio da Súmula nº 392 e, mais recentemente, pelo Tema Repetitivo 1.350, estabeleceu um marco divisório entre os erros passíveis de correção e aqueles que conduzem à nulidade, introduzindo uma interpretação exata dos termos do art. 2º, §8º, da LEF.

A ausência, incorreção ou referência genérica do fundamento legal da dívida na Certidão de Dívida Ativa, ao ser classificada como vício substancial, e não apenas formal ou material, impede a sua substituição pela Fazenda Pública, mesmo em momento anterior à prolação da sentença dos embargos à execução.

Este posicionamento representa uma vitória da segurança jurídica e do princípio da legalidade, ao coibir que a Fazenda Pública altere a essência do lançamento no curso do processo executivo, em detrimento do direito de defesa do executado. A impossibilidade de

substituição da CDA, neste caso específico, isto é, de vícios quanto ao fundamento legal da dívida, demonstra que o rigor formal do título executivo é, em última análise, uma garantia material do contribuinte.

Por outro lado, no que concerne ao requisito de indicação do número do processo administrativo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça revelou flexibilidade em face da natureza do lançamento. A ausência da menção ao processo administrativo na CDA é considerada isenta de censura quando a cobrança decorre de lançamento de ofício não impugnado, pois inexiste um processo formal em que o valor tenha sido apurado, não havendo prejuízo para o exercício da defesa do contribuinte.

Em síntese, o regime jurídico da Certidão de Dívida Ativa equilibra o interesse arrecadatório do Estado com as garantias individuais, exigindo do Fisco a máxima precisão na constituição e formalização do crédito. A atuação do Superior Tribunal de Justiça, ao delimitar o alcance da prerrogativa de substituição e ao distinguir os vícios sanáveis dos insanáveis, contribui decisivamente para a estabilidade do contencioso fiscal, em consonância com as bases do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 08 de jan. de 2026.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execução Fiscal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em: 08 de jan. de 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 24. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2023.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023