



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O RECONHECIMENTO DA NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO  
CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL E A REPROPOSITURA DA AÇÃO COM BASE EM  
NOVO TÍTULO

Isadora Nicoli da Silva

Rio de Janeiro  
2021

ISADORA NICOLI DA SILVA

O RECONHECIMENTO DA NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO  
CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL E A REPROPOSITURA DA AÇÃO COM BASE  
EM NOVO TÍTULO

Monografia apresentada como exigência  
para conclusão de Curso de Pós-Graduação  
*Lato Sensu* da Escola da Magistratura do  
Estado do Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Camilo Fernandes da Graça

Coorientadora:

Profª Mônica Cavaliere Fetzner Areal

Rio de Janeiro  
2021

ISADORA NICOLI DA SILVA

O RECONHECIMENTO DA NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO  
CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL E A REPROPOSITURA DA AÇÃO COM BASE EM  
NOVO TÍTULO

Monografia apresentada como exigência de  
conclusão de Curso da Pós-Graduação *Lato  
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado  
do Rio de Janeiro.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2021. Grau atribuído: \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira – Escola da Magistratura do  
Estado do Rio de Janeiro-EMERJ.

\_\_\_\_\_

Convidado: Prof. Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho – Escola da Magistratura do  
Estado do Rio de Janeiro-EMERJ.

\_\_\_\_\_

Orientador: Prof. Camilo Fernandes da Graça - Escola da Magistratura do Estado do Rio  
de Janeiro – EMERJ.

\_\_\_\_\_

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ –  
NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO,  
QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO(A) AUTOR(A).

A Deus, por me permitir sonhar.  
Aos meus pais pelo apoio constante.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, minha fortaleza e abrigo, Deus além das circunstâncias e que me permite andar sobre as águas.

Ao professor e orientador Camilo Fernandes da Graça, por compartilhar o conhecimento com distinta sabedoria e leveza.

À professora e coorientadora Mônica Cavaliere Fetzner Areal, por todo o incentivo e trabalho depositado em cada página, por ser uma pessoa tão querida e apaixonante.

À Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, por proporcionar amadurecimento profissional sem igual, que não só me torna uma estudante melhor como também reflete na forma de analisar o mundo adiante.

Aos meus pais, pelo amor, apoio e dedicação infalíveis.

Aos meus irmãos Themys, Lucas e Pedro, por me permitir ser espelho.

À minha grande família querida.

Aos meus irmãos e irmãs em Cristo, por todas as orações.

Aos meus amigos, pela amizade e compreensão.

À Juliana, pelo apoio sempre presente.

À Joelma, Tatiana e Vinícius, por todo o incentivo.

À Renata, pela amizade construída ao longo desses anos, por cada conversa complexa no plantão judiciário e gestos de carinho.

À Rhayza, por ser uma das pessoas mais doces que conheço.

À Priscia e Mariana, por cada manhã de risos que tornaram o percurso muito mais leve.

A todos que contribuíram para a concretização desse sonho.

“As pessoas podem fazer seus planos,  
porém é o Senhor Deus quem dá a última  
palavra.”

Provérbios 16. 1

## SÍNTESE

A existência de vício que acarreta o reconhecimento da nulidade absoluta do termo de inscrição na dívida ativa e, conseqüentemente, da certidão que o espelha, no curso da ação de execução fiscal é tema que merece atenção. A temática toca diretamente na manutenção da pretensão estatal arrecadatória e, portanto, no interesse público. O presente trabalho emoldura a relação jurídica tributária e a constituição do crédito, buscando analisar os elementos necessários à expedição do título extrajudicial que instruirá a ação de cobrança que possui como sujeito ativo o Estado. Diante da nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, indaga-se quais são as conseqüências referentes à exigibilidade do crédito tributário. A partir do que expressa a lei, a doutrina e a jurisprudência, buscar-se-á compreender possíveis desdobramentos da reconhecida invalidade e a possibilidade de repositura da execução fiscal com base em novo título, instrumento de cobrança do crédito já antes perseguido.

**PALAVRAS-CHAVE:** Execução Fiscal; Dívida Ativa; Título; Nulidade.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	9
<b>1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, O SURGIMENTO DO CRÉDITO E O INADIMPLEMENTO .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2 Constituição do crédito tributário a partir do lançamento?.....</b>	<b>15</b>
1.2.1 Lançamento: ato vinculado e obrigatório .....	17
<b>1.3 Inadimplemento: o descumprimento do dever de pagar .....</b>	<b>18</b>
<b>1.4 Inscrição na Dívida Ativa e expedição da certidão .....</b>	<b>19</b>
<b>1.5 Requisitos da Certidão de Dívida Ativa e o controle prévio de legalidade.....</b>	<b>20</b>
<b>2. O RECONHECIMENTO DE NULIDADE INSUPERÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....</b>	<b>25</b>
<b>2.1 Vícios da Certidão de Dívida Ativa: sanáveis e insanáveis .....</b>	<b>26</b>
2.1.1 Vícios sanáveis .....	27
2.1.2 Vícios insanáveis .....	31
<b>2.2 Inaplicabilidade da súmula nº 392 do STJ .....</b>	<b>36</b>
<b>2.3 Procedência dos embargos à execução - sentença declaratória da nulidade e a coisa julgada formal.....</b>	<b>40</b>
<b>3. A REPROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DA NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA .....</b>	<b>44</b>
<b>3.1 Ausência de interrupção da prescrição - nulidade absoluta do processo de cobrança.....</b>	<b>45</b>
<b>3.2 Interrupção da prescrição pelo despacho que ordenou a citação .....</b>	<b>56</b>
<b>3.3 Cômputo da prescrição a partir do trânsito em julgado da ação executiva extinta pela nulidade da Certidão de Dívida Ativa .....</b>	<b>61</b>
<b>4. INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - A REPROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NA ANALOGIA .....</b>	<b>67</b>
<b>4.1 Interpretação e integração da legislação tributária - analogia como método .....</b>	<b>68</b>
<b>4.2 Decadência e anulação do lançamento.....</b>	<b>74</b>
<b>4.3 Aplicação do método da analogia diante do reconhecimento de nulidade da inscrição em dívida ativa no curso da execução fiscal.....</b>	<b>77</b>
CONCLUSÃO .....	86
REFERÊNCIAS.....	89

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como foco analisar os vícios da Certidão de Dívida Ativa capazes de gerar sua nulidade e quais são os efeitos desse reconhecimento. Assim, a temática central gira em torno da análise da declaração de nulidade de tal título executivo extrajudicial, seus desdobramentos, a repercussão na exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, na pretensão executória estatal.

Consoante o Código Tributário Nacional, a dívida ativa é formada pelos créditos não adimplidos depois de esgotado o prazo fixado para pagamento. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e, ainda, tem efeito de prova pré-constituída. Demonstra-se, destarte, a importância do atendimento aos requisitos necessários ao termo, visto que contém o crédito tributário a ser executado pela Administração Pública em face do sujeito passivo. A Certidão de Dívida Ativa é, portanto, pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal.

Ocorre que, sendo verificado no curso da execução fiscal que o título está despido de seus requisitos mínimos ou que há vício, busca-se a corrigi-los até a decisão de primeira instância mediante substituição da certidão a fim de que seja possível o prosseguimento da ação e satisfação do crédito.

Contudo, existem vícios que não comportam substituição da certidão no curso demanda, pois são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, são os vícios chamados insanáveis, que maculam não o crédito tributário em si, mas o título que o instrumentaliza. Nesse ponto, questiona-se se a ação que teve reconhecida a nulidade do termo de inscrição na dívida ativa tem ou não o condão de produzir os mesmos efeitos que uma ação hígida produz no que tange a interrupção da prescrição.

É essa a controvérsia que a pesquisa busca compreender.

Objetiva-se, assim, verificar quais os principais vícios que inviabilizam o prosseguimento da execução fiscal e que geram tal alteração na marcha regular do processo que visa ao adimplemento da obrigação tributária.

A discussão revela-se imperiosa ao tocar na satisfação da pretensão executiva estatal diante do reconhecimento da nulidade da Certidão de Dívida Ativa. É certo que o tema possui repercussão na arrecadação do ente credor e, por conseguinte, na realização do interesse público.

Noutro ponto, a verificação da nulidade e sua declaração ainda no curso da execução fiscal através dos embargos opostos pelo contribuinte ou responsável, ora executado, impede o aperfeiçoamento de cobrança que não atende os requisitos legais. O reconhecimento, ainda no trâmite executivo, é barreira de segurança que freia a manutenção da execução com base no título viciado. Observa-se que o contribuinte demandado com fulcro no crédito exequível, ainda assim, encontra mecanismos legais que rechaçam a permanência da cobrança fundada em certidão de dívida ativa nula.

Nesse recorte, um dentre muitos que a matéria tributária possibilita, busca-se primar pelos subprincípios da confiança legítima e da boa-fé, ambos contidos no macro princípio da segurança jurídica, tais postulados necessitam estar também presentes nas relações jurídicas tributárias e foi nesse sentido que o legislador previu a impossibilidade do prosseguimento da ação executória diante da nulidade em tela.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu decisões que perpassam a questão trazida à baila destacando a análise da prescrição diante da ausência de inércia imputável ao ente exequente, bem como a manutenção da pretensão estatal em que pese o reconhecimento da nulidade sem, contudo, pacificar o tema. Nesse diapasão, na presente pesquisa ressalta-se a importância de se verificar os efeitos da ação extinta pela nulidade do termo de inscrição e os seus desdobramentos na exigibilidade do crédito.

No primeiro capítulo objetiva-se abordar o surgimento do crédito tributário a partir do seu lançamento e constituição, ensejando a relação jurídica tributária na qual o ente estatal é o credor e o contribuinte o devedor da obrigação. Pretende-se demonstrar o lançamento tributário como ato administrativo vinculado perpassado pelo prévio controle de legalidade devendo, assim, guardar observância dos requisitos legais.

O segundo capítulo visa perquirir o reconhecimento de nulidade insuperável da certidão de dívida ativa no curso do processo de execução a partir da análise dos vícios sanáveis e insanáveis. Ainda, procura abordar a inaplicabilidade da súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça que versa sobre a possibilidade de substituição do título até a prolação da sentença dos embargos quando se tratar de erro formal ou material. Por fim, o capítulo toca na impossibilidade de substituição, bem como discorre sobre a prolação da sentença declaratória e a coisa julgada formal.

Com tais premissas expostas, o terceiro capítulo busca reconhecer quais são os efeitos do reconhecimento da nulidade da Certidão de Dívida Ativa em relação à prescrição em três possíveis cenários, quais sejam: a não ocorrência da interrupção da prescrição pela ação que teve reconhecida a nulidade do título; a contagem do prazo

prescricional a partir do ajuizamento da ação extinta e o prosseguimento da contagem do prazo durante o trâmite processual dessa e; o cenário no qual a contagem do prazo prescricional só recomeça com o trânsito em julgado da ação extinta pela nulidade, iniciando-se novo prazo quinquenal.

Por fim, o quarto capítulo busca apresentar uma possível solução para a controvérsia estudada a partir da integração da legislação tributária mediante aplicação da analogia. Busca-se apresentar o tratamento que o legislador conferiu às hipóteses de anulação do lançamento tributário e como tal regra pode ser aplicada no âmbito do reconhecimento da nulidade da Certidão de Dívida Ativa no curso da execução fiscal, tocando na possibilidade ou não de repropositura da ação com base em novo título.

A metodologia empregada, na busca de possíveis soluções para as questões controvertidas trazidas à baila, almeja reconhecer a especificidade do tema e como é necessário buscar respostas primeiramente no campo tributário e em segundo plano nas demais fontes normativas e doutrinárias, permitindo que a pesquisa esteja atenta aos fundamentos das decisões que os tribunais têm prolatado.

A pesquisa tem como proposta lançar mão do método hipotético-dedutivo, visto que a pesquisadora identificou que o tema em foco não está pacificado e, assim, através de proposições hipotéticas visa apresentar as controvérsias e a trazer as hipóteses que se amoldam ao problema apresentado.

Aplicar-se-á à presente pesquisa a abordagem qualitativa, visto que o trabalho se desenvolverá a partir da pesquisa bibliográfica, com consulta de livros clássicos e de novos autores, permitindo a demonstração da abordagem do tema no passado e na atualidade. Visa-se a legislação aplicável, a doutrina geral e específica do campo tributário, bem como a análise da jurisprudência.

## 1. A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, O SURGIMENTO DO CRÉDITO E O INADIMPLEMENTO

O Código Tributário Nacional<sup>1</sup> (CTN), Lei nº 5.172 de 1966, aponta o surgimento da obrigação tributária a partir da ocorrência do fato gerador do tributo. Verificada a hipótese de incidência da norma ao fato surge a obrigação. Noutro ponto, para a teoria adotada pelo CTN, o crédito, diante dos fatos que o ensejam, só é constituído através do lançamento.

O procedimento ou ato administrativo de lançamento visa a delimitação do crédito, quantificando-o a partir dos atos previstos no art. 142, do CTN<sup>2</sup>. Dessa forma, a obrigação antecede a constituição do crédito. Nasce, assim, a relação jurídica tributária na qual o sujeito ativo requer do sujeito passivo o pagamento do tributo. O descumprimento da obrigação, diante da ausência de pagamento no vencimento, torna o crédito dotado de exigibilidade. Contudo, é a inscrição do crédito em dívida ativa, com a consequente expedição da certidão, que o torna exequível.

### 1.1 A obrigação e a relação jurídica tributária como faces da mesma moeda

O nascedouro da obrigação tributária está na Constituição Federal<sup>3</sup> ao determinar a competência dos entes federativos para instituir tributos. Tal tratamento visa a possibilitar a arrecadação de recursos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios a fim de que possam arcar com suas despesas. Trata-se de divisão de competência que tem no seu âmago a proteção do pacto federativo com a distribuição da arrecadação, permitindo a manutenção dos serviços de interesse público e a promoção do bem comum.

A partir do exercício das competências delimitadas pela Constituição, os entes federativos, diante da adequação da hipótese de incidência tributária ao fato gerador, passam a cobrar a prestação pecuniária respectiva. O fato gerador, se desdobra em fato gerador da obrigação principal e da acessória. Cumpre destacar que fato gerador é antes fato jurídico, é enunciativo, “posto na posição sintática de antecedente de uma norma

---

<sup>1</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 20 set. 2019.

<sup>2</sup> Ibidem.

<sup>3</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 set. 2019.

individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto de positivação do direito”<sup>4</sup>.

Consoante o disposto nos arts. 114 e 115, do CTN<sup>5</sup>, o fato gerador da obrigação principal pode ser definido como a situação que encontra definição legal necessária e suficiente à sua caracterização e verificação da sua ocorrência. Já o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação prevista na legislação que requeira ato comissivo ou omissivo que não configure obrigação principal.

Surge, assim, o vínculo obrigacional entre as partes dessa relação, não obstante ausência do *quantum* a ser adimplido nesse momento, uma vez que ainda não se efetuou o lançamento. O art. 3º, do CTN<sup>6</sup>, estabelece que o tributo se trata de prestação pecuniária compulsória a ser realizada pelo sujeito passivo.

A obrigação tributária, portanto, é: o vínculo abstrato em que uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial, decorrente da aplicação da norma jurídica tributária<sup>7</sup>.

No campo tributário a obrigação revela o dever do contribuinte de pagar os tributos devidamente instituídos pelo sujeito ativo dessa relação. Isso porque quando o sujeito passivo realiza o fato gerador faz incidir o disposto da norma tributária, atraindo para si o dever de adimplemento da obrigação, ou seja, o pagamento do tributo.

A obrigação dá azo a formação da relação jurídica tributária. Tal relação entre o Estado e o contribuinte (seu substituto ou o responsável pelo pagamento) é, também, entre credor e devedor, posições não estanques, visto que é possível a inversão da regra quando o sujeito passivo torna-se credor do sujeito ativo. Essa inversão ocorre, por exemplo, na ação de repetição de indébito, na qual o contribuinte visa a receber valor a que faz jus.

A relação jurídica tributária é imperativa, pois, diante da verificação no plano dos fatos da hipótese de incidência da norma, ela se impõe ao sujeito passivo. Surge a partir da norma que estabelece o vínculo entre o ente tributante e contribuinte.

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 181-182.

<sup>5</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais. In: LEITE. Geilson Salomão (coord.). *Extinção do Crédito Tributário: homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 74.

Para Carvalho<sup>8</sup>:

relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. É relação jurídica o liame de parentesco, entre pai e filho, o laço processual que envolve autor, juiz e réu, e o vínculo que une credor e devedor, com vistas a determinada prestação. Iremos nos ocupar dessa derradeira espécie, que nas regras de comportamento atua decisivamente. Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica, é definida como vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

Nessa relação entre o sujeito ativo e o passivo, a obrigação é o dever do devedor de prestar algo em proveito do credor. Tratando-se da relação jurídica e da obrigação tributária, o objeto é o fator de distinção das demais obrigações. Quanto à obrigação tributária, Amaro<sup>9</sup>, aponta que:

[...] ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente ao tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer (por exemplo, não embarçar a fiscalização).

Como se pode depreender, obrigação e relação tributária não são conceitos sinônimos, mas sua relação no direito tributário denota vínculo estreito, de forma que um não é sem o outro, “de modo que falar em obrigação no direito tributário é o mesmo que entendê-la como relação jurídica de caráter obrigacional”<sup>10</sup>.

Destarte, a relação tributária e, por conseguinte, a obrigação, permite ao Estado cobrar tributos a partir da prevalência do interesse público sobre o particular. O poder conferido não é ilimitado e irrestrito, devendo atender aos princípios que perpassam o direito constitucional e tributário, tais como a legalidade, a anterioridade, o não confisco, a seletividade, atento, ainda, às limitações ao poder de tributar. Tais princípios são mecanismos que visam tutelar o interesse da coletividade e ao mesmo tempo impedir julgo demasiado ao contribuinte<sup>11</sup>.

É o Direito Tributário ramo de direito público e, conseqüente, a obrigação tributária será também de direito público com todos os desdobramentos que isso acarreta. Aponta-se a indisponibilidade do crédito, de modo que a autoridade fiscal não pode dispensar a obrigação com base em seu próprio arbítrio, uma vez que o titular é o Estado.

<sup>8</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 277.

<sup>10</sup> CARVALHO, op. cit., 2013, p. 74.

<sup>11</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 126.

A dispensa do pagamento do tributo, ou seja, do adimplemento da obrigação, somente pode decorrer de preceito legal e não por mera discricionariedade da autoridade. Tal máxima é extraída do citado art. 3º, do CTN,<sup>12</sup> ao determinar que o tributo é instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, a obrigação e a relação tributária estabelecem o vínculo no qual se visa ao dever do sujeito passivo de arcar com a prestação devida diante da verificação da ocorrência do fato gerador. A cobrança do crédito tributário é conferida por lei e sua incidência não pode ser dispensada por mera discricionariedade administrativa.

## 1.2 Constituição do crédito tributário a partir do lançamento?

Como já apontado, entende-se que a obrigação é anterior ao crédito. Aliás, tal entendimento é corroborado pelo disposto no art. 140, do CTN<sup>13</sup>, posto que as circunstâncias que modificam o crédito não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Note-se que há antecedência, bem como independência.

No que tange ao crédito precedido pela obrigação, o legislador previu que para a constituição do crédito é necessário ato formal que o quantifique. Essa quantificação ou acertamento do crédito é denominado lançamento. Assim, o sujeito ativo (credor) só poderá exigir pagamento do sujeito passivo (devedor) após a ocorrência de procedimento formal com fulcro nas disposições legais que o determinam, bem como da notificação e escoamento do prazo para pagamento. Lançamento é, destarte, o procedimento de aplicação da norma ao caso concreto.

É de bom tom, no entanto, apontar quem não vê no lançamento a constituição do crédito tributário. Sacha Calmon<sup>14</sup> é ávido defensor desse posicionamento e discorda da máxima de que é o lançamento que cria ou institui o crédito tributário, pois entende que o lançamento é ato administrativo, não é lei e, portanto, não pode criar o crédito a ser pago pelo sujeito passivo. Na mesma linha, Alberto Xavier<sup>15</sup> em crítica ao art. 142, do CTN<sup>16</sup>, entende que lançamento não constitui o crédito, mas é ato declarativo da obrigação tributária.

---

<sup>12</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 664.

<sup>15</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25-26.

<sup>16</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

Apresentada a crítica, o art. 142, do CTN<sup>17</sup>, contudo, prevê expressamente que é o lançamento que constitui o crédito. Trata-se, portanto, de requisito de imprescindível, na medida em que é o lançamento que quantifica o crédito.

A separação entre o nascimento da obrigação e do crédito já foi objeto de discussão na doutrina. Muito se questionou acerca dessa distinção de etapas. Hugo de Brito Machado<sup>18</sup> assevera que:

a natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

Outro ponto alvo de discussão é se o lançamento constitui ato ou procedimento. Para Alberto Xavier<sup>19</sup>, definir lançamento como procedimento consiste em um equívoco, uma vez que se trata de ato jurídico, ato administrativo que põe fim ao procedimento.

Noutro ponto, Hugo de Brito Machado<sup>20</sup> e Kiyoshi Harada<sup>21</sup> visam ao lançamento como procedimento administrativo.

Para Carvalho<sup>22</sup>, no entanto:

a compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras ‘norma’, ‘procedimento’ e ‘ato’, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer que, se nos detivermos na concepção de que é ato é, sempre resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade.

O atendimento ao requisito do lançamento, contudo, não se dá absolutamente de ofício em todos os tipos de tributos. No lançamento por homologação, o sujeito passivo é o responsável por realizar a quantificação do valor devido, independentemente de qualquer ato do credor, a princípio. A atuação do sujeito ativo surgirá se o valor pago não realizar a

---

<sup>17</sup> Ibidem.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo. Malheiros, 2015, p. 178.

<sup>19</sup> XAVIER, op. cit., p. 24.

<sup>20</sup> MACHADO, op. cit., 2015, p. 177.

<sup>21</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 609.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 391.

quitação plena do tributo. Nessa baila, o sujeito ativo tem o direito e o dever de lançar o valor residual a fim de obter a satisfação do crédito.

Em suma, é o lançamento ato ou procedimento de aplicação da norma tributária ao fato em concreto, objetivando o acertamento do montante devido.

### 1.2.1 Lançamento: ato vinculado e obrigatório

Seja o lançamento compreendido como ato ou procedimento não há divergência quanto à sua obrigatoriedade e vinculação. É cristalino, conforme disciplinou o legislador no parágrafo único do art. 142, do CTN<sup>23</sup>, que o lançamento decorre de atividade administrativa. Dessa previsão pode-se extrair que: o lançamento tem natureza administrativa; é realizado por órgãos integrantes da Administração Pública e; se trata de exercício da função administrativa. Determina ainda o artigo referido que a atividade deve ser exercida, sob pena de responsabilidade funcional.

Destarte, não há azo para a discricionariedade do administrador. Misabel Abreu Machado Derzi<sup>24</sup> assevera que o lançamento:

não é realizado com base em uma lei que autoriza, de forma mais ou menos ampla, o exercício da livre manifestação de vontade do agente que a praticará. A lei tributária, ao contrário, não atribui ao Poder Executivo uma esfera de atuação criadora mais ampla, não confere, entre muitas alternativas possíveis, validade a qualquer atuação razoável escolhida pela administração tributária. No Direito Tributário, a vontade do legislador não é partilhada com a do administrador. O legislador tributário procura exaurir, na modelagem legal dos tributos, previamente, o conteúdo de vontade do ato de execução – o lançamento – predeterminando os conceitos de que se utiliza nos diversos aspectos da norma. A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados.

O art. 146, III, b, da Constituição Federal<sup>25</sup> determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, conferindo processo legislativo mais complexo que o ordinário, dada a sua relevância intrínseca.

O lançamento possui efeitos *ex tunc* na medida em que tem como fundamento o fato gerador já ocorrido, retroagindo para alcançá-lo e quantificar o crédito que dele

---

<sup>23</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Machado. Crédito Tributário e Lançamento. In: LEITE. Geilson Salomão (coord.). *Extinção do Crédito Tributário*: homenagem ao professor José Souto Maior Borges. Belo Horizonte. Fórum. 2013, p. 103.

<sup>25</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

emana. Aplica-se, consoante art. 144, do CTN<sup>26</sup>, a legislação em vigor no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que tenha sido modificada ou revogada.

Assim, retomando a noção de relação jurídica e obrigação tributária, tem-se que surgem a partir do fato gerador, com a conseqüente incidência da norma aplicável. Já o crédito será constituído a partir do lançamento. Por força legal, o lançamento é vinculado e obrigatório mediante atividade administrativa plenamente vinculada que quantifica o crédito. Logo, a autoridade fiscal possui o dever de lançar, não sendo possível analisar a conveniência e oportunidade, sob pena de responsabilidade.

### **1.3 Inadimplemento: o descumprimento do dever de pagar**

Da obrigação tributária se extrai o dever de pagamento do tributo. Enquanto a obrigação tributária acessória visa a prestações positivas e negativas com base no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, consoante o disposto no art. 113, do CTN<sup>27</sup>. Fixado o dever a partir da obrigação, que surge com a incidência da norma sobre o fato gerador, tem-se que com o lançamento ocorre a constituição do crédito.

Assim, o contribuinte terá o prazo estipulado para que realize o pagamento espontâneo ou apresente impugnação a fim de discutir a validade do crédito. Ultrapassado o prazo sem que haja manifestação do contribuinte, o crédito torna-se exigível de modo que será requerido mediante nova cobrança.

O contribuinte, portanto, tornou-se inadimplente, ou seja, descumpriu o dever de pagar a prestação pecuniária compulsória que lhe foi imposta, cabendo à Administração Pública promover os meios necessários para alcançar o crédito. Rompe-se a legítima expectativa de recebimento do valor do tributo pela Administração, gerando para o Fisco o dever de prosseguir nos mecanismos de recebimento do crédito.

Alberto Xavier<sup>28</sup> aponta que “no caso de não pagamento pontual do imposto é do ‘lançamento’ que o Fisco extrai um documento que, sem mais delongas, lhe permite proceder à execução forçada”. Trata-se do posterior procedimento de inscrição na dívida ativa.

---

<sup>26</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> XAVIER, op. cit., p. 5.

#### 1.4 Inscrição na Dívida Ativa e expedição da certidão

Diante da formalização do crédito tributário e da inadimplência do contribuinte, verifica-se a exigibilidade da prestação pecuniária cabível ante a inexistência de causa de suspensão. Observa-se que, primeiramente, há cobrança “amigável” do crédito<sup>29</sup>. Posteriormente, escoado o prazo e não constatado o pagamento, será possível inscrição do crédito na dívida ativa com consequente emissão da Certidão de Dívida Ativa.

Esmiuchando o dito acima, tem-se que a competência para a emissão do título é privativa dos Procuradores da Fazenda Pública do ente tributante. Assim, caberá a Fazenda Pública efetuar a inscrição do débito na chamada Dívida Ativa. Pontua Costa<sup>30</sup> que “a inscrição em dívida ativa visa à constituição de título executivo destinado à cobrança judicial de créditos, a chamada Certidão de Dívida Ativa (CDA)”.

A partir da inscrição no livro de registro da dívida ativa é que se extrai o título executivo extrajudicial, a certidão. Tem-se que “a CDA é um 'espelho' do que se apurou no processo administrativo”<sup>31</sup>. Necessário apontar que créditos tributários e não tributários poderão ser inscritos em dívida ativa e cobrados mediante execução fiscal, consoante o disposto no art. 2º, §2º da Lei nº 6.830 de 1980<sup>32</sup>, a Lei de Execuções fiscais (LEF).

Carneiro<sup>33</sup> afirma que:

podemos então dizer que a dívida ativa exige dois pressupostos: crédito vencido e não pago, daí passar a ser exigível (no sentido de exequibilidade) com a sua devida inscrição. Ressalte-se que a dívida compreende todo o crédito exigível, ou seja, o somatório (principal acrescido de juros, multa etc.). O que realmente é importante é que sendo o crédito tributário ou não, este só poderá ser executado se inscrito regularmente em dívida ativa, constituindo esta inscrição um pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal.

Assim, é a inscrição e posterior emissão do título pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal ou para a realização protesto da CDA, uma vez que é título executivo extrajudicial<sup>34</sup>, o único produzido unilateralmente por uma das partes.

<sup>29</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 259.

<sup>30</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 345.

<sup>31</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 422.

<sup>32</sup> BRASIL. *Lei nº 6.830*, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019. “§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.”

<sup>33</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018, p. 814.

E mais:

a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o título executivo extrajudicial que dá ensejo ao ajuizamento da execução fiscal e, por isso, transcreve os dados importantes constantes do termo de inscrição do crédito da Fazenda Pública em dívida ativa, ou seja, no órgão administrativo respectivo<sup>35</sup>.

É imprescindível que o título atenda aos requisitos delineados pelo legislador. Para tanto versam o art. 202, do CTN<sup>36</sup> e o art. 2º, §5º e §6º, da LEF<sup>37</sup> sobre os requisitos que deverão constar no termo de inscrição da dívida ativa, conforme será demonstrado adiante.

### 1.5 Requisitos da Certidão de Dívida Ativa e o controle prévio de legalidade

A inscrição em dívida ativa enseja a posterior expedição da certidão. Trata-se de ato realizado pela autoridade competente e que deve observar os requisitos próprios do ato administrativo, bem como os previstos no CTN e na LEF. Por ser a inscrição um ato administrativo, e nesse ponto não há controvérsias, faz-se necessário lançar mão inicialmente dos aspectos que o perpassam.

O ato administrativo é composto por elementos, o preenchimento destes consubstancia seus requisitos, assim, quando devidamente observados, garantem a higidez do ato. Nesse diapasão, Carvalho Filho<sup>38</sup> aponta como elementos do ato administrativo a competência, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade.

Sustenta o autor que:

tais elementos constituem os pressupostos necessários para a validade dos atos administrativos. Significa dizer que, praticado o ato sem a observância de qualquer desses pressupostos (e basta a inobservância de somente um deles), estará contaminado de vício de legalidade, fato que o deixará, como regra, sujeito à anulação.

Brevemente cabe apontar o que se extrai de cada um desses elementos e, em seguida, demonstrar como se verificam do termo de inscrição do qual se extrai a Certidão de Dívida Ativa.

---

<sup>34</sup> BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)> Acesso em: 13 nov. 2019. Art. 784, IX, do CPC.

<sup>35</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 826.

<sup>36</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>37</sup> BRASIL, op. cit., nota 29.

<sup>38</sup> CARVALHO FILHO, José Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 170.

Como mencionado, o ato administrativo emana de autoridade competente, é a competência o primeiro elemento a ser observado. É a chamada competência administrativa que visa a consignar e aferir a legitimidade do agente para realizar o ato dentro do campo de atuação previamente estabelecido. Nesse ponto, Di Pietro traz tal elemento como o sujeito, ou seja, aquele que detém a competência para a prática do ato<sup>39</sup>.

A competência decorre de norma expressa na Constituição, na lei ou em normas administrativas. A competência para a expedição da CDA observará a competência tributária, cabendo à respectiva Procuradoria da Fazenda promover o ato. Assim, se o crédito for federal, competente será a Procuradoria da Fazenda Nacional e não a Procuradoria de um estado. A inobservância da competência vicia o ato e gera a invalidade da CDA.

O objeto é o foco do ato administrativo, seu objetivo imediato, aquele pelo qual a vontade da administração é exteriorizada. Para Di Pietro<sup>40</sup>:

sendo o ato administrativo espécie do gênero ato jurídico, ele só existe quando produz efeito jurídico, ou seja, quando, em decorrência dele, nasce, extingue-se, transforma-se um determinado direito. Esse efeito jurídico é o objeto ou conteúdo do ato.

Dessa forma, o objeto da CDA é o crédito que ensejou a inscrição da dívida, ou seja, persegue-se crédito tributário visando ao adimplemento da obrigação pelo sujeito passivo.

Quanto à forma, tem-se que é o meio pelo qual o ato é exteriorizado, como se projeta externamente visando à produção de efeitos determinados. A lei irá prever a forma do ato administrativo, de modo que a inobservância acarreta sua invalidade.

O Termo de inscrição na dívida ativa poderá ser preparado e numerado por processo manual, mecânico ou eletrônico, conforme art. 2º, §7º da LEF<sup>41</sup>. A forma da CDA é escrita e deve conter o especificado pelo art. 202 do CTN<sup>42</sup> e art. 2º, §5º da LEF<sup>43</sup>, dentre os quais cabe destacar o nome do devedor, a quantia devida, a origem e natureza do crédito. A necessidade de tal formalização se dá também pela qualidade de título executivo.

---

<sup>39</sup> DI PIETRO, Maria Zanella. *Direito Administrativo*. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 283.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 286.

<sup>41</sup> BRASIL, *op. cit.*, nota 32.

<sup>42</sup> BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

<sup>43</sup> BRASIL, *op. cit.*, nota 32.

O motivo, para José Santos de Carvalho Filho<sup>44</sup>, pode ser conceituado “como a situação de fato ou de direito que gera a vontade do agente quando pratica o ato administrativo”. Assim, o motivo justifica a prática do ato administrativo. É formado por pressupostos de direito e de fato, sendo o primeiro o dispositivo legal em que se fundamenta o ato e o segundo os acontecimentos que possibilitaram a prática do ato pela Administração<sup>45</sup>. O motivo da Certidão de Dívida Ativa é previsto em lei e decorre do não cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo ou responsável tributário.

Por fim, a finalidade do ato administrativo, *a priori*, é o interesse público e conseqüentemente o objetivo previsto pelo legislador para o alcance do fim perseguido. Observa-se que:

para a CDA, a lei conferiu finalidade de viabilizar a cobrança do crédito público por meio de ação de execução fiscal, conferindo-lhe o condão de título executivo extrajudicial [...] Portanto, não se presta a expedição de CDA para demonstrar ao administrado sua situação de irregularidade, por exemplo. Para isto o ato administrativo adequado é a certidão positiva de débitos<sup>46</sup>.

Logo, é a cobrança do crédito a principal finalidade da inscrição em dívida ativa e da expedição da certidão, uma vez que é este instrumento necessário ao ajuizamento da execução fiscal, indispensável para a obtenção do crédito por meio da ação de cobrança.

Notória é a relevância do termo de inscrição em dívida ativa que dá origem à CDA ao passo que é ato que goza de presunção de legalidade. Contudo, “trata-se, por certo, de presunção de natureza relativa ou *juris tantum*, voltada à facilitação da arrecadação fiscal”<sup>47</sup>.

Assevera Machado Segundo<sup>48</sup> que “a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré constituída. Essa presunção, naturalmente, é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite (CTN, art. 204)”.

O art. 204, do CTN<sup>49</sup> prevê que dívida regularmente inscrita tem efeito de prova pré-constituída. A designação de prova pré-constituída é criticada por Carneiro<sup>50</sup> ao dispor

<sup>44</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 177.

<sup>45</sup> DI PIETRO, op. cit., 290.

<sup>46</sup> KIM, Hye Jin. *Nulidades da certidão de dívida ativa e execução fiscal*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/nulidades-da-certidao-de-divida-ativa-e-execucao-fiscal/>> Acesso em: 27 nov. 2019.

<sup>47</sup> AMARO, op. cit. p. 348.

<sup>48</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 260.

<sup>49</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>50</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 821.

que: “daí a afirmativa de que a presunção é relativa, porque o contribuinte pode através de prova inequívoca da irregularidade demonstrar a contaminação da inscrição. Ocorre que a expressão prova inequívoca é questionável, ou, ao menos, atécnica”.

Diante da presunção é certo que a Administração deve promover prévio controle de legalidade. Tal controle objetiva verificar o preenchimento dos elementos do ato e requisitos específicos da CDA conforme as disposições legais previamente estabelecidas. O controle de legalidade é mecanismo que confere segurança jurídica para ambas as partes da relação tributária. Ao contribuinte, na medida em que deve ser verificada sua sujeição passiva, correta fundamentação e quantificação do crédito, e à Administração, com o objetivo de frear abusos de poder e ilegalidades que gerem posterior ressarcimento ao contribuinte, incidindo nesta feita juros e correção monetária.

A autoridade competente para efetuar inscrição possui o dever de verificar o preenchimento correto dos requisitos previstos pelo legislador. Nesse ponto:

na forma do art. 2º, §3º da LEF, a inscrição se constitui no ato vinculado de controle administrativo da legalidade feito pelo órgão competente da própria Fazenda para apurar a liquidez e certeza do crédito. Não há dúvidas de que a inscrição do crédito em dívida ativa é um instrumento de controle dos atos administrativos praticados pela própria administração. Contudo, é importante esclarecer que para que haja a chamada inscrição em dívida ativa se faz necessária a existência de um crédito não pago pelo contribuinte.<sup>51</sup>

O prévio controle de legalidade visa a verificar a regular inscrição na dívida ativa. O art. 201, do CTN<sup>52</sup> traz expressa a necessidade de que a dívida seja regularmente inscrita na repartição administrativa competente. Em relação à expressão “regular inscrição”, Carneiro<sup>53</sup> sustenta que tal regularidade está pautada na observância da legislação tributária que fundamenta o processo administrativo, assegurado o contraditório e a ampla defesa, bem como a entrega da declaração de débito do contribuinte, conforme art. 147, do CTN.

O prévio controle proporciona a verificação da legalidade do crédito já formado e:

[...] além disso, é a derradeira oportunidade que a Administração tem de rever os requisitos jurídico-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>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Ibidem, p. 816.

<sup>52</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>53</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 820.

<sup>54</sup> CARVALHO, op. cit., 2018, p. 570-571.

Logo, a fim de que causas de nulidade não sejam verificadas quando já iniciada a execução fiscal, levando a declaração de nulidade do título em sede judicial, é imprescindível o prévio e atento controle da legalidade da inscrição, bem como o preenchimento dos requisitos do termo de inscrição do qual advém a Certidão de Dívida Ativa.

## 2. O RECONHECIMENTO DE NULIDADE INSUPERÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Observa-se que o crédito tributário está contido na Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial, mas com esta não se confunde. O crédito decorre da obrigação tributária não adimplida pelo contribuinte após o prazo do vencimento, enquanto a CDA é instrumento para a cobrança judicial ou até mesmo extrajudicial, através do protesto<sup>55</sup> no Cartório de Protesto de Títulos<sup>56</sup>.

Assim, o presente capítulo busca analisar a possibilidade do reconhecimento de vícios que contaminam a corporificação do crédito tributário, mas que não necessariamente atingem o lançamento, do qual se extrai a constituição do crédito e o aperfeiçoamento da sua exigibilidade. Dessa forma, empreende-se lançar mão de vícios que se apresentam sanáveis ou insanáveis diante do grau de afetação do instrumento de cobrança, bem como da possibilidade de manutenção do processo executório já iniciado.

Ainda, é imperioso exprimir comentários sobre a aplicação da súmula nº 392<sup>57</sup> do Superior Tribunal de Justiça que consagra a possibilidade de substituição da CDA até a prolação da sentença de embargos à execução. Superada a hipótese sumular, ou seja, verificada a impossibilidade de substituição do título no curso da demanda, busca-se analisar o seu reconhecimento de nulidade e o seu julgamento por sentença declaratória com formação de coisa julgada formal.

---

<sup>55</sup> [...] há protestos necessários, assim como há protestos facultativos, enquadrando-se o protesto da certidão de dívida ativa nestes últimos, vez que o referido documento goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída, a exemplo de outros títulos de créditos a aptos aparelhar o processo de execução, de modo que a Fazenda Pública tem um privilégio de execução imediata e, somente no âmbito da conveniência e oportunidade, razões de mérito administrativo, age extrajudicialmente. SANTOS, Daniela Marcelino. A legalidade do protesto extrajudicial de créditos tributários. RDDT 225/18, jun. 2014. In: PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e jurisprudência*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1289.

<sup>56</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do protesto das Certidões de Dívida Ativa ao julgar improcedente a ADI nº 5135 ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria. A Corte entendeu que não há incompatibilidade com as disposições constitucionais ao passo que o protesto viabiliza a cobrança extrajudicial, meio alternativo e menos gravoso ao contribuinte, sem, contudo, impedir a discussão judicial sobre a dívida ou a legitimidade do próprio protesto.

<sup>57</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 392*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-rehttps://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula392.pdfvista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula392.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-rehttps://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdfvista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf)>. Acesso em: 04 fev. 2020.

## 2.1 Vícios da Certidão de Dívida Ativa: sanáveis e insanáveis

Inicialmente é necessário consignar que os vícios aqui apontados possuem fundamento nos dispositivos legais atinentes e na análise de acórdãos prolatados pelo Superior Tribunal de Justiça. A pesquisa jurisprudencial no presente trabalho é base de notória relevância, uma vez que as decisões do Tribunal da Cidadania, órgão que visa a assegurar uniformidade à interpretação da legislação federal, apresentam casos concretos em que a nulidade da Certidão de Dívida Ativa foi arguida, dando azo à discussão sobre o saneamento do vício alegado. Desta feita, buscou-se apontar decisões que evidenciem os principais vícios questionados.

Como já antes apontado, os requisitos da CDA perpassam os do ato administrativo<sup>58</sup>. Tal título possui ainda requisitos próprios que o reveste de relativa presunção de legalidade, verificada, por conseguinte, conforme o preenchimento das exigências do legislador.

O art. 202, do CTN<sup>59</sup> e art. 2º, §5º e §6º, da LEF<sup>60</sup> indicam o conteúdo obrigatório do termo de inscrição da dívida ativa, o qual dá origem à CDA<sup>61</sup>. Os requisitos objetivam permitir que o título reúna todas as informações necessárias ao sujeito passivo para a verificação da sua legitimidade, da quantia devida, da origem e da fundamentação legal, bem como a indicação do processo administrativo originário, do livro e da folha de inscrição<sup>62</sup>. É o que assevera Leandro Paulsen<sup>63</sup>:

o Termo de Inscrição em Dívida Ativa é o documento que formaliza a inclusão da dívida do contribuinte no cadastro de dívida Ativa. Seus requisitos constam nos arts. 202 do CTN e 2º, §5º da LEF. Indicará o nome e domicílio dos devedores, a quantia devida e a maneira de calcular os juros, a origem, a natureza e fundamento legal do crédito, a data da inscrição e o número do processo administrativo de que se originar. Da inscrição em dívida ativa, extrai-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa (CDA), que deverá conter os mesmos dados e que valerá como título executivo, nos termos do art. 202 parágrafo único, do CTN, art. 2º, §5º, LEF, e art. 784, inciso IX, do no CPC (Lei 13.105/15). Os requisitos, tanto do Termo de Inscrição em Dívida como Certidão de Dívida

<sup>58</sup> “O que se justifica em razão de atributo peculiar a todos os atos administrativos, qual seja, a presunção de legalidade ou de legitimidade de que desfrutam”. COSTA, op. cit., 2016, p. 345.

<sup>59</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>60</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>61</sup> “A certidão de dívida ativa reporta-se ao respectivo termo de inscrição, que a precede e lhe dá sustentação”. PAULSEN, op. cit., 2017, p. 1288.

<sup>62</sup> “Tal exigência não faz mais sentido. Não existem livros de inscrição em dívida ativa, pois tudo é feito eletronicamente. A inscrição é feita, sim, sob um número de ordem através do qual se pode recuperá-la do sistema”. Ibidem.

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 7 ed. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 274.

Ativa, tem por fim evidenciar a certeza e a liquidez do crédito neles representados e a ensejar ao contribuinte o exercício efetivo do seu direito de defesa quando do ajuizamento da execução fiscal.

Cumprido destacar que a CDA é título executivo extrajudicial, produzido unilateralmente pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, que goza de presunção de liquidez e certeza. Noutra ponto, objetivou-se, com a obrigatoriedade da presença dos requisitos, viabilizar a defesa plena do sujeito passivo. Esse ponto que merece ser grifado, pois o saneamento ou não do vício presente na CDA por vezes observa, principalmente, a ocorrência do cerceamento de defesa.

No processo civil tributário também está presente o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, consoante art. 5º, LV, da CRFB<sup>64</sup>, permitindo, assim, a defesa do executado por meio da oposição de embargos ou de exceção de pré-executividade.

### 2.1.1 Vícios sanáveis

Vícios são defeitos do ato. Logo, tem-se que o ato não atende aos requisitos previstos pelo legislador, tornando-o despido de validade. Ocorre que, no caso da Certidão de Dívida Ativa, título executivo, não são todos os vícios que impedem o prosseguimento da execução fiscal. Há vícios que não maculam todo o procedimento de cobrança do crédito em si, pois a nulidade da CDA poderá ser sanada, permitindo que seja oportunizada ao Fisco a substituição do título<sup>65</sup>.

Isso porque, busca-se a preservação do ato, com o fito de atender ao princípio da instrumentalidade das formas, pois a substância do ato continua hígida. Seria demasiado custoso declarar a invalidade do procedimento já instaurado e que contém vício que pode ser sanado por emenda ou substituição, permitindo o normal prosseguimento do processo que busca a satisfação do crédito público<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

<sup>65</sup> “Nesse caso não há sucumbência contra a Fazenda Pública, substituindo-se ou emendando-se a certidão, com renovação para o prazo dos embargos. Cumpre observar que não há, em tal situação, extinção da execução; ela prossegue, com a substituição ou a emenda da certidão de dívida ativa. Como não há extinção não há que se falar em sucumbência para a Fazenda Pública”. CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 412.

<sup>66</sup> KIM, op. cit.

Nesse ponto, observa-se a aplicação do princípio da *pas de nullité sans grief*, segundo o qual não há nulidade sem que reste demonstrado o prejuízo causado pelo ato<sup>67</sup>. E qual seria o prejuízo em questão? É assente na jurisprudência e na doutrina o entendimento no qual o vício que comporta correção, ainda no processo em que foi descoberto, não pode gerar cerceamento de defesa, prejudicando o executado no exercício dos meios defensivos cabíveis.

É ponto de cristalina relevância a proteção do pleno exercício do contraditório e da ampla defesa pelo executado, ou seja, deve-se identificar se o executado ao se deparar com o título possui todas as informações necessárias à elaboração da sua defesa, do contrário, tais princípios constitucionais basilares restaram violados.

Logo, diante de vícios que, conforme art. 203, do CTN<sup>68</sup>, comportam o saneamento da nulidade, será possível a emenda ou substituição da CDA a princípio nula, mas que possui vícios sanáveis, por uma nova certidão que atenda adequadamente aos requisitos legais. Haverá emenda ou substituição da CDA ainda no curso da demanda executória, até a decisão de primeira instância, conforme súmula nº 392 do STJ<sup>69</sup>.

Efetuada a substituição, é necessário devolver ao sujeito passivo prazo para defesa<sup>70</sup>, que versará somente sobre a parte alterada. Hugo de Brito Machado<sup>71</sup> assevera que:

é claro que, se a substituição da certidão defeituosa ocorrer antes dos embargos, a defesa do executado não se submete à restrição, que, evidentemente, só se justifica para os casos nos quais a substituição do título executivo tenha ocorrido depois dos embargos ou depois de decorrido o prazo para oferecimento destes. Realmente, pode ocorrer que o executado não tenha oferecido embargos porque nada tinha a opor à cobrança. Entretanto, substituída a certidão por outra da qual é indicada quantia maior, pode surgir para o executado o interesse legítimo de embargar a execução, sustentando que não deve toda a quantia cobrada.

O autor busca ressaltar hipótese na qual a defesa do executado poderá abranger questões para além dos termos da substituição, ultrapassando a restrição quanto à matéria de defesa, tendo em vista a ausência de oferecimento de embargos antes da substituição, complementa ainda que:

<sup>67</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Vocabulário Jurídico*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarTesouro.asp?txtPesquisaLivre=PRINC%C3%8DPIO%20PAS%20DE%20NULLIT%C3%89%20SANS%20GRIEF>> Acesso em: 21 jan. 2020.

<sup>68</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>69</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>70</sup> “Nesse caso, ao sujeito passivo, acusado ou interessado, é assegurado prazo para defesa, acerca da parte modificada, em consonância com as garantias do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CR)”. COSTA, op. cit., 2016, p. 347.

<sup>71</sup> MACHADO, op. cit., 2015, p. 378.

[...] seja como for, a restrição quanto à matéria de defesa em face da substituição da certidão nula deve ser interpretada de forma a que não se opere um cerceamento do direito de defesa do executado. Pode ocorrer, por exemplo, que a certidão tenha mencionado um número de processo administrativo incorreto, e dessa referência tenha decorrido para o executado a impossibilidade de atacar a exigência em seu mérito. Assim, como em situações equivalentes, nas quais a incorreção a final sanada possa ter dificultado a defesa do executado, a limitação da defesa deste, depois de sanado o vício, deve ser vista de modo razoável, para que não se configure o cerceamento do seu direito de defesa<sup>72</sup>.

Adentrando ao apontamento de alguns casos em que foi possível ultrapassar a alegação de vício, temos a situação na qual há dedução de valores ilegítimos que gera o reconhecimento de inexigibilidade parcial do crédito exequendo. Essa redução pode ocorrer, por exemplo, diante da constatação de parcela inconstitucional, permanecendo exigível parcela não contaminada pelo vício.

O STJ há muito vem decidindo que não se trata de hipótese de emenda ou substituição do título, prosseguindo o processo seu curso, uma vez que é possível alcançar o valor devido mediante simples operação aritmética. Cite-se o Recurso Especial nº 1.115.501-SP<sup>73</sup>, que exarou o entendimento veiculado e que ainda encontra guarida nas recentes decisões do Tribunal. Logo:

constatado um excesso no valor cobrado, é possível, sem precisar extinguir a execução fiscal, reduzir o valor constante da CDA para exclusão da quantia cobrada a maior, quando isso puder ser feito por meros cálculos aritméticos, sem necessidade de qualquer procedimento complexo para chegar ao *quantum* efetivamente devido<sup>74</sup>.

Outro questionamento que chegou ao STJ foi o reconhecimento da nulidade da certidão diante de ausência de fundamentação legal específica, acarretando violação dos arts. 202, III, do CTN<sup>75</sup> e art. 2º, §5º, III, da LEF<sup>76</sup>. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, apesar do óbice da súmula nº 7<sup>77</sup> diante da impossibilidade de reexame probatório, exarou entendimento no qual não haverá nulidade se possível a identificação do tributo por outros elementos informadores constantes do título.

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.115.501-SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6406567&num\\_registro=200900039810&data=20091015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6406567&num_registro=200900039810&data=20091015)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>74</sup> CUNHA, op. cit., 2017, p. 412.

<sup>75</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>76</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>77</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 7*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

Nesse sentido comenta Leandro Paulsen<sup>78</sup> que:

embora o art. 203 do CTN diga da nulidade da inscrição e da execução dela decorrente quando da omissão de quaisquer os requisitos previstos no art. 202, tem prevalecido o entendimento de que o reconhecimento de nulidade depende da demonstração de prejuízo à defesa. Eventual vício que não comprometa a presunção de certeza e liquidez e não implique prejuízo à defesa, como no caso em que o débito já restou sobejamente discutido na esfera administrativa, não justifica o reconhecimento de nulidade, considerando-se, então, como simples irregularidade. A referência, na CDA, a dispositivos revogados, embora revele má técnica, não implicando prejuízo à defesa. Diferentemente, quando não haja nos autos elementos no sentido de ser do conhecimento do contribuinte a fundamentação específica aplicável, verificando-se, assim, prejuízo à defesa pela dificuldade de identificação da legislação pertinente, deve ser reconhecida a nulidade.

Assim, no REsp nº 1.816.779-SP<sup>79</sup> entendeu-se pela inocorrência de cerceamento de defesa, pois através de outros elementos era possível a identificação da dívida exequenda, com fulcro, ainda, nos princípios da instrumentalidade e da efetividade do processo. O alegado vício não foi capaz de violar a liquidez e certeza da dívida, bem como sua exigibilidade, pois possível a identificação do tributo. Sendo permitida a substituição ou emenda do título ao Fisco.

Destarte, “se, contudo, houver, na certidão de dívida ativa, pequenas falhas que não comprometam a defesa do executado, não se deve reconhecer a sua nulidade, permitindo-se seja processada a execução”<sup>80</sup>.

Cabe destacar o Agravo Interno no Resp nº 1.789.970-SP<sup>81</sup> que questionou a legitimidade do sujeito passivo presente no título. Isso porque no caso *sub judice*, o sujeito passivo sofreu incorporação permanecendo no título a pessoa jurídica que foi incorporada. A execução fiscal foi ajuizada contra a incorporadora e questionou-se sua legitimidade.

Ocorre que, conforme entendimento do STJ no REsp nº 1.680.199-SP<sup>82</sup> e REsp nº 1.682.834-SP<sup>83</sup>, não há violação aos arts. 132, 133 e 202, do CTN<sup>84</sup>, nem tampouco do art. 2º, da LEF<sup>85</sup>, pois a responsabilidade do sucessor é integral e assim:

<sup>78</sup> PAULSEN, op. cit., 2015, p. 274.

<sup>79</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.816.779-SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1857631&num\\_registro=201901065247&data=20191011&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1857631&num_registro=201901065247&data=20191011&formato=PDF)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>80</sup> CUNHA, op. cit., 2017, p. 410.

<sup>81</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp 1.789.970-SP*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=91713514&num\\_registro=201900006739&data=20190211&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=91713514&num_registro=201900006739&data=20190211&tipo=0)> Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>82</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.680.199-SP*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/>

quando o fato gerador é praticado pela pessoa jurídica sucedida, não há que se falar em ilegitimidade passiva, nem em nulidade da Certidão de Dívida Ativa, cabendo, inclusive, o prosseguimento da execução proposta contra o devedor originário - incorporado -, sob o fundamento de que se confunde com o incorporador, haja vista a extinção daquela pessoa jurídica executada, à época do lançamento, em razão de incorporação<sup>86</sup>.

O agravo interno foi improvido com base na tese que ultrapassa a designação específica do sujeito, observada a situação fática trazida à baila, pois ainda que não constasse especificamente o incorporador, é certo que esse deve arcar com as dívidas da incorporada, restando presente o vínculo obrigacional diante incorporação.

### 2.1.2 Vícios insanáveis

Diante do reconhecimento de nulidade da CDA no curso da execução fiscal, é certo que nem sempre será possível emenda e a substituição do título executivo. Isso porque há vícios que maculam todo o processo de cobrança na medida em que transformam o instrumento executório em obstáculo ao prosseguimento da ação.

A presunção de liquidez e certeza que perpassa a CDA acarreta o ônus probatório ao devedor. Destarte, o executado deverá demonstrar a ocorrência de vício capaz de ensejar a nulidade e a extinção do processo. Nessa esteira, “cabará, portanto, ao devedor, apontar e comprovar os vícios formais ou materiais da inscrição ou, ainda, da declaração ou do lançamento que lhe deram origem”<sup>87</sup>.

Regina Helena Costa<sup>88</sup> aponta que:

não obstante, não se deve extrair a apressada conclusão segundo a qual, uma vez efetuada a inscrição do débito em dívida ativa, está o Fisco dispensado de produzir qualquer prova a respeito da ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo tal ônus, exclusivamente, ao contribuinte. Com efeito, não se pode chegar ao ponto de impor ao executado a produção de prova negativa, cumprindo

---

mediado/?componente=MON&sequencial=78484377&num\_registro=201701475468&data=20171204&tipo=0 > Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>83</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.682.834-SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1636285&num\\_registro=201701602894&data=20171009&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1636285&num_registro=201701602894&data=20171009&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>84</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>85</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>86</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp nº 1789970*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1834621&num\\_registro=201900006739&data=20190610&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1834621&num_registro=201900006739&data=20190610&formato=PDF)> Acesso em: 15 fev. 2020.

<sup>87</sup> PAULSEN, op. cit., 2015, p. 275.

<sup>88</sup> COSTA, p. cit., 2016, p. 348.

ao Fisco demonstrar a autenticidade do fato que deu suporte à exigência fiscal, quando contestado.

Passando para os casos nos quais houve o reconhecimento da nulidade decorrente de vício insanável, sem qualquer pretensão de esgotamento das hipóteses de ocorrência, aponta-se o reconhecimento da nulidade quando há ausência do fundamento legal da cobrança. Como fixado no tópico acima, a deficiência na fundamentação que não obstaculiza a defesa do executado não gera a nulidade.

No entanto, decisões prolatadas no âmbito do STJ exararam o entendimento no qual o apontamento genérico do Código Tributário Nacional não preenche o requisito da fundamentação, consoante art. 202, III do CTN<sup>89</sup> e art. 2º, §5º, III, da LEF<sup>90</sup>. Vide o REsp nº 965.223-SP<sup>91</sup> e o AREsp nº 1545782-SP<sup>92</sup>.

Cunha<sup>93</sup> corrobora:

a certidão de dívida ativa é um título formal, devendo ter seus elementos bem caracterizados para que se assegure a ampla defesa do executado. Entre as exigências legais é necessário que ela contenha a descrição do fato gerador ou do fato constitutivo da infração. A menção genérica à origem do débito, sem que haja a descrição do fato constitutivo da obrigação, não atende à exigência legal, sendo nula a certidão de dívida ativa, por arrostar a garantia de ampla defesa.

Na mesma linha Paulsen<sup>94</sup>:

é imperativo que conste do Termo de Inscrição e, posteriormente, da CDA, a indicação do dispositivo legal que fundamenta o débito. Não basta indicação genérica a tal ou qual lei. Exige-se a indicação do dispositivo específico, do artigo em que resta estabelecida a obrigação. Ademais, como tributo decorre de lei em sentido estrito, é irregular a referência tão somente ao regulamento.

Noutro ponto, é causa de reconhecimento da nulidade os vícios que decorram do lançamento ou do termo de inscrição. Isso porque acarretam a nulidade do processo administrativo no qual se funda a pretensão do ente estatal, sendo inviável a manutenção da execução. Assim, ainda que seja possível a emenda ou substituição da CDA, trata-se de

---

<sup>89</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>90</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>91</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 965223*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num\\_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>92</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1545782*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1880963&num\\_registro=201902147822&data=20191029&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1880963&num_registro=201902147822&data=20191029&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

<sup>93</sup> CUNHA, op. cit., 2017, p. 409-410.

<sup>94</sup> PAULSEN, op. cit., 2017, p. 1287.

norma que merece ser ponderada diante da análise fática da causa de nulidade. Para Costa<sup>95</sup>:

a aplicação dessa norma enseja algumas considerações. Em primeiro lugar, quanto à abrangência da modificação ou substituição pretendida. Pensamos que o exercício de tal prerrogativa não se cinge, apenas, à correção de erros materiais da 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 corrigirem-se os vícios atinentes ao próprio processo administrativo no qual se baseia a CDA.

Quanto ao vício na inscrição dispõe Amaro<sup>96</sup> que:

ora, se a nulidade era da inscrição, por consequência, a certidão também o será, mas se não se corrige a nulidade da inscrição mediante singela troca da certidão (...) Essa seria a solução se o vício fosse apenas da certidão. Se a hipótese tratada no Código é de erro da inscrição, o conserto há de ser feito no livro próprio, a fim de se possa extrair certidão correta.

No REsp nº 1.045.472-BA<sup>97</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, incluso na modalidade recurso repetitivo, firmou-se o entendimento no qual não é possível corrigir, na certidão, vícios que se originam do lançamento e/ou da inscrição. Impossível, assim, o prosseguimento da execução fiscal.

Observa-se que se trata de vícios que deflagram questionamento acerca da legalidade e liquidez do crédito disposto na Certidão de Dívida Ativa e, portanto, não são passíveis de correção no curso da demanda. Com fulcro nesse entendimento, o acórdão abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. NULIDADE. EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EM QUESTÃO. IMPOSSIBILIDADE. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO. 1. Cuidam os autos, na origem, de Embargos à Execução fiscal requerendo a extinção do feito pela nulidade e excesso de execução das CDAs executadas pelo Município de Canela. Sobreveio sentença que julgou procedentes os Embargos à Execução e extinguiu a Execução Fiscal. Houve Apelação alegando a necessidade de intimação para substituição da CDA que apresentava erro formal, com fulcro no artigo 203 CTN, artigo 2º § 8º, LEF e Súmula 392 STJ. O acórdão da apelação concluiu pela manutenção da decisão de primeiro grau por entender que já havia sido superado o prazo de substituição da CDA, devido à existência de sentença prolatada nos autos. O Recurso Especial foi admitido na origem. 2. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. A emenda ou substituição da CDA é admitida diante da existência de erro

<sup>95</sup> COSTA, op. cit., 2016, p. 347.

<sup>96</sup> AMARO, op. cit., p. 517.

<sup>97</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.045.472-BA. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932414&num\\_registro=200701506206&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932414&num_registro=200701506206&data=20091218&formato=PDF)> Acesso em: 01 fev. 2020.

material ou formal, não sendo cabível, entretanto, quando os vícios decorrem do próprio lançamento ou da inscrição (Súmula 392/STJ). O referido entendimento já foi firmado em recurso repetitivo (art.543-C do CPC), quando a Primeira Seção promoveu o julgamento do REsp 1.045.472/BA, relatoria do Min. Luiz Fux. 3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". 4. É inviável, ainda, analisar a tese defendida no Recurso Especial, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos para afastar as premissas fáticas de que "do cotejar da CDA acostada, fl. 35, vê-se que, de fato, dela consta irregularidade formal, consistente na equivocada discriminação do fundamento legal da dívida", estabelecidas pelo acórdão recorrido. Aplica-se, portanto, o óbice da Súmula 7/STJ.5. Recurso Especial não conhecido.<sup>98</sup>

Ainda, a ausência de individualização das rubricas executadas é causa de nulidade da CDA. Conforme o entendimento prolatado no AgRg no REsp nº 1.481.777-SC<sup>99</sup> não é possível que o cálculo reúna, em um único valor, créditos referentes a exercícios fiscais diversos, sendo necessário a especificação do período de apuração, cite-se:

a jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que a CDA deve preencher todos os requisitos constantes do art. 202 do CTN, de modo a permitir ao executado a ampla defesa e que, assim, ao agregar em um único valor os débitos originários relativos a exercícios distintos impossibilita-se ao contribuinte exercitar tal direito. Referido entendimento parte do pressuposto de que, ao reunir em um único valor os débitos relativos a exercícios distintos, a exequente impossibilita a exata compreensão do quantum objeto de execução[...]<sup>100</sup>.

Há, com a reunião em um único valor, cerceamento da defesa do executado, uma vez que a compreensão exata da dívida restará prejudicada.

Necessário, no entanto, apontar que não é necessário que a CDA seja instruída com o demonstrativo de cálculo, conforme enunciado da súmula nº 559 do STJ<sup>101</sup>, *in verbis*: “em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei nº 6.830/1980”.

<sup>98</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.782.735-RS*. Relator: Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822120&num\\_registro=201803145549&data=20190522&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822120&num_registro=201803145549&data=20190522&formato=PDF)> Acesso em: 15 fev. 2020.

<sup>99</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.481.777-SC*. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1389810&num\\_registro=201402360570&data=20150313&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1389810&num_registro=201402360570&data=20150313&formato=PDF)> Acesso em: 20 fev. 2020.

<sup>100</sup> *Ibidem*.

<sup>101</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 559*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>> Acesso em: 04 fev. 2020.

Nessa linha, não se exige a discriminação do cálculo dos juros, pois “faz-se necessário que conste da CDA a legislação pela qual se rege o cômputo de correção e de juros. A indicação correta dos dispositivos legais aplicáveis supre a exigência de indicação do modo de cálculo”<sup>102</sup>.

Não obstante a desnecessidade da juntada de demonstrativo do cálculo tem-se que, com fulcro na ampla defesa do executado, é imprescindível que ocorra a individualização dos exercícios fiscais apurados, ainda que tal apontamento se dê no corpo da CDA. Do contrário, haverá afetação da certeza e liquidez do título executivo, tornando-o precário.

Na outra face do vício sanável apontado anteriormente, observa-se que acarreta nulidade da CDA a necessidade de elaboração cálculos complexos para atingir o crédito realmente devido. No REsp nº 687.200-SP<sup>103</sup>, entendeu-se que a exclusão de contribuição da base de cálculo do ICMS resulta na necessária invalidação da CDA, posto que a adequação do título não depende de simples operação aritmética. Cite-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO IAA E DO SEU ADICIONAL – NULIDADE DA CDA – EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. 1. Reconhecida a ilegalidade da exigência para o IAA e do seu adicional, devem ela ser excluídos da ação de cobrança os valores respectivos. 2. A jurisprudência desta Corte tem entendido que as alterações que possam ocorrer na certidão de dívida por simples operação aritmética não ensejam nulidade da CDA, fazendo-se no título que instrui a execução o decote da majoração indevida. 3. Diferentemente, quando o expurgo exige outras operações, deve-se decretar a nulidade da CDA, possibilitando a revisão do lançamento. 4. Hipótese dos autos em que será necessário mexer nas notas fiscais e realizar diversas operações para finalizar o cálculo do devido. 5. Recurso especial provido.

Logo, se o saneamento do vício reclamar elaboração de cálculo complexo, tem-se que há prejuízo da liquidez e da certeza da dívida. A complexidade do cálculo está presente, por exemplo, no reconhecimento de parcela inconstitucional ou na aplicação ao caso concreto do princípio da não-cumulatividade<sup>104</sup>. Tratando-se, destarte, de vício insanável.

---

<sup>102</sup> PAULSEN, op. cit., 2017, p. 1286.

<sup>103</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 687.200-SP*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200301790956&dt\\_publicacao=17/08/2006](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200301790956&dt_publicacao=17/08/2006)> Acesso em: 15 abr. 2020.

<sup>104</sup> KIM, op. cit.

## 2.2 Inaplicabilidade da súmula nº 392 do STJ

A súmula nº 392<sup>105</sup> do Superior Tribunal de Justiça foi aprovada em primeira seção em 23.09.2009 e publicada no Diário de Justiça em 07/10/2009 e possui a seguinte redação: “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”.

A jurisprudência sumulada vai ao encontro do art. 203, do CTN<sup>106</sup>, que já na redação original anteviu que:

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, o art. 2º, §8º da LEF<sup>107</sup> ao determinar 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”. Observa-se que a redação dos dispositivos é bastante semelhante, mas não se confundem, pois o CTN traz ressalva quanto à profundidade da defesa a ser apresentada após a emenda ou substituição. Note-se que tanto o legislador quanto a súmula do STJ manifestam entendimento atento à necessidade de manutenção da demanda executória já ajuizada sempre que possível.

Aliomar Baleeiro<sup>108</sup> complementa doutrinando que:

[...] essa nulidade por defeito formal pode ser sanada, estabelece o art. 203, pela apresentação de nova certidão escoreita, mas só até o momento anterior à conclusão dos autos ao juiz de primeira instância para julgamento do executivo fiscal. Evidentemente, se o Fisco pretende sanar a nulidade de certidão anterior pela exibição da nova, já corrigida ou resultante de correção da inscrição, há de ter vista dela, para pronunciar-se, o advogado do Executado, assinando-se-lhe novo prazo para isso. O executivo fiscal, como outros processos judiciais, é regido pelas regras da lealdade: todo documento oferecido por uma parte há de ser franqueado ao exame e pronunciamento do adversário, antes da decisão do juiz. Anula-se o executivo fiscal por vício da certidão oriunda de processo com a preterição de defesa [...].

<sup>105</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>106</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>107</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>108</sup> BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1491-1492.

Destarte, a súmula nº 392 do STJ<sup>109</sup>, que se apoia em diversos precedentes merecendo destaque os Recursos Especiais nº 750.248-BA<sup>110</sup> e nº 902.357-RS<sup>111</sup>, visa a manutenção da execução proposta contra o contribuinte ou responsável tributário, permitindo, assim, a correção de erro material ou formal até a decisão em primeira instância.

Como apontado nos tópicos anteriores, há causas de nulidade que de fato comportam a substituição ou emenda. Entretanto, em outros casos, a substituição ou emenda no curso da demanda vem sendo rechaçada quando, principalmente, do vício decorre o cerceamento de defesa.

Observa-se que a súmula traz em seu bojo exceções à emenda ou substituição da CDA, há vedação em relação ao momento processual, bem como quanto à modificação do sujeito passivo, o devedor. O privilégio da Fazenda Pública encontra na súmula óbice temporal e subjetivo.

A impossibilidade de aplicação da súmula nº 392 do STJ<sup>112</sup> se dá sobretudo pelas exceções nela especificadas, restando claro que a jurisprudência não pugna pela emenda ou substituição sem levar em consideração os prejuízos drásticos da persistência de uma prerrogativa preclusa ou da manutenção de execução contra parte ilegítima.

Inicialmente, o verbete prevê o momento processual em que a emenda ou substituição da CDA nula poderá ocorrer, ou seja, até a prolação da sentença dos embargos à execução. Tal decisão ocorre em primeira instância após o oferecimento de defesa pelo executado, momento no qual esse deverá arguir a nulidade da Certidão de Dívida Ativa visando desconstituir a certeza a liquidez que a perpassa<sup>113</sup>.

É sabido que os embargos à execução tramitam em autos próprios. Trata-se de ação que possui natureza incidental em relação ao processo principal, aqui a execução fiscal, “desencadeando práticas processuais próprias de um processo cognitivo

---

<sup>109</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>110</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Resp nº 750.248-BA*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=702019&num\\_registro=200500794658&data=20070629&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=702019&num_registro=200500794658&data=20070629&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

<sup>111</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Resp nº 902.357-RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=678467&num\\_registro=200600706575&data=20070409&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=678467&num_registro=200600706575&data=20070409&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

<sup>112</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>113</sup> “O atributo da certeza diz com a regularidade do crédito, enquanto a liquidez supõe esteja seu valor definido”. COSTA, op. cit., 2016, p. 348.

autônomo”<sup>114</sup>. Logo, não deve haver decisão final no processo executório sem que antes as questões incidentais trazidas à baila através dos embargos sejam dirimidas. E é nisso em que se fundamenta a limitação temporal constante na súmula.

Ora, se é por meio dos embargos que o executado realiza sua defesa e questiona a presunção de legitimidade do título, logo, é nesse ínterim que a possível emenda ou substituição da CDA deve ocorrer. Se a emenda ou substituição da CDA anteriormente contaminada por erro material ou formal ocorre e não há outras causas que impeçam o direito do exequente, entende-se pela improcedência dos embargos, viabilizando o prosseguimento da execução fiscal.

O foco preclusivo visa a segurança jurídica. Se a prerrogativa processual pudesse ocorrer a qualquer tempo, o executado teria seu direito de defesa obstaculizado, uma vez que é nos embargos que pode questionar o título executivo criado de forma unilateral pelo exequente. O embargante identifica o erro material ou formal e o suscita objetivando atacar o processo principal, a execução fiscal, momento no qual, conforme o caso em concreto, permite-se a substituição ou emenda da CDA. Tem-se que diante da efetivação da prerrogativa do ente arrecadador, o embargante terá novo prazo de defesa, adstrita aos termos da emenda ou substituição.

O exercício hermenêutico contido na súmula informa a jurisprudência do STJ, prevalecendo o óbice temporal, tornando incabível a emenda ou substituição da CDA após a prolação da sentença dos embargos. A substituição e emenda CDA é um direito do exequente, contudo, deve exercitá-lo no prazo legal. No AgRg no REsp nº 1.208.998-RN<sup>115</sup>, o STJ consignou que “a pretendida substituição da CDA, após a prolação da sentença, com alteração substancial da natureza do título, não encontra amparo na legislação invocada, tampouco na jurisprudência do STJ”.

Em relação a impossibilidade de alteração do sujeito passivo, há quem diga que a proibição de alteração do sujeito está ultrapassada diante do Código de Processo Civil de 2015<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> BRUSCHI, Gilberto Gomes; MAISTRO JUNIOR, Gilberto Carlos. Os embargos à execução no CPC/2015 – Novidades e tendências. *Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro*, Belo Horizonte, ano 24, n. 95, p. 131-156, jul./set. 2016.

<sup>115</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.208.998- RN*. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1095778&num\\_registro=201001536897&data=20111020&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1095778&num_registro=201001536897&data=20111020&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

<sup>116</sup> SANTANA, Natan Galves; BUENO, Fábio Ferreira. *Possibilidade da não aplicação da súmula 392 do STJ na execução fiscal conforme o Código de Processo Civil*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/770>>

Trata-se de crítica quanto ao impedimento trazido pela súmula com base nos arts. 338 e 339, do CPC<sup>117</sup> que determinam a possibilidade de substituição do réu, em 15 (quinze) dias mediante alteração da petição inicial, quando acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva na contestação, bem como a incumbência do réu indicar “o sujeito passivo da relação jurídica discutida sempre que tiver conhecimento”<sup>118</sup>. A crítica tem fulcro, ainda, na aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à execução fiscal e na ausência de proibição expressa da Lei de Execuções Fiscais.

Contudo, continua pacífico na jurisprudência a aplicação da súmula e do impedimento nela consubstanciado, pois a simples alteração da sujeição passiva na execução fiscal não poderia ocorrer sem atentar para o processo administrativo que antecede o judicial, pois o sujeito apontado como verdadeiro contribuinte ou responsável deve ter integrado aquele.

É oportuno, no entanto, citar a crítica que poderá ser enfrentada pelos tribunais superiores em um futuro não muito distante. Permanece a aplicação da súmula nº 392 do STJ<sup>119</sup>, bem como assente as hipóteses de sua inaplicabilidade.

A título de exemplo, sem a pretensão de esgotar a temática, pode-se lançar mão da situação na qual não é possível a substituição ou emenda da CDA tendo em vista o ajuizamento da execução fiscal após o falecimento do executado.

No AgRg no REsp nº 1.455.518-SC<sup>120</sup>, observa-se que a execução fiscal foi proposta em face do *de cujus*, constatado posteriormente óbito do sujeito passivo. Com fulcro na súmula nº 392 do STJ<sup>121</sup>, bem como na ausência de angularização da relação processual, não será cabível, assim, a emenda ou substituição a fim de promover o redirecionamento ao espólio, carecendo a ação de legitimidade passiva.

Conclui-se que a súmula nº 392 do STJ<sup>122</sup> tem a inaplicabilidade expressa em seu texto, visando coibir abruptas correções, essas que seriam fundamento para a manutenção da execução fiscal. No entanto, tal correção em sua raiz permitiria a ampliação da

---

87/possibilidade-da-nao-aplicacao-da-sumula-392-do-stj-na-execucao-fiscal-conforme-o-codigo-de-processo-civil> Acesso em: 28 jan. 2020.

<sup>117</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

<sup>118</sup> Ibidem, art. 339.

<sup>119</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>120</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.455.518-SC*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1392431&num\\_registro=201401215006&data=20150326&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1392431&num_registro=201401215006&data=20150326&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

<sup>121</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>122</sup> Ibidem.

nulidade, que além de atingir o título executivo, alcançaria o processo em seus pressupostos basilares, bem como caracteriza burla ao regular trâmite da ação.

### **2.3 Procedência dos embargos à execução - sentença declaratória da nulidade e a coisa julgada formal**

A procedência dos embargos do executado, no qual foi constatado vício insanável no título, conduz ao reconhecimento da nulidade da certidão de dívida ativa no curso da execução fiscal. Assim, a sentença prolatada em sede de embargos será declaratória da nulidade reconhecida e, portanto, tornará prejudicada a ação principal, conduzindo à extinção da execução fiscal.

A sentença que extingue o processo executório terá como fundamento a ausência de força executiva da CDA, tendo em vista o não preenchimento dos requisitos, contudo, não nega a existência do crédito tributário, de modo que a decisão não resolverá o mérito, produzindo os efeitos de coisa julgada formal.

Os embargos à execução visam a improcedência da ação de execução fiscal, atacando a certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita. O particular busca desconstituir o título formado pelo Estado-arrecadador através da atuação do Estado-juiz. Logo:

os embargos do executado corporificam a resistência oposta aquela pretensão, formando-se a lide, que não é ampliada, de modo, nenhum, pelo conteúdo dos embargos do executado. Os fundamentos dos embargos podem ser diversos, mas o pedido é sempre o mesmo: a improcedência da execução. A pretensão formulada pelo embargante é apenas e simplesmente de que o juiz não pratique nem determine os atos que lhe foram requeridos pelo exequente<sup>123</sup>.

A arguição de nulidade do título executivo será questão preliminar nos embargos, consoante art. 203, do CTN, pois afasta a manutenção do processo de cobrança<sup>124</sup>. Cabe ressaltar:

[...] ser a nulidade da inscrição por vício formal coisa diversa da nulidade do lançamento tributário por vício formal. A primeira diz respeito apenas ao não atendimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 202 do Código, enquanto a segunda diz respeito a falhas que podem ter ocorrido durante o procedimento administrativo de lançamento<sup>125</sup>.

<sup>123</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Da Coisa Julgada em Questões Tributárias. *Revista Informações Legislativas*. Brasília, 1991, p. 347-366.

<sup>124</sup> Idem. *Comentários ao código tributário nacional*. V. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 864.

<sup>125</sup> Ibidem.

Destarte, se os vícios apontados forem de fato capazes de ensejar a nulidade da CDA, os embargos à execução serão julgados procedentes, declarando-se a nulidade da certidão de dívida ativa. Diante da sentença de procedência dos embargos, a análise da ação fiscal que visa a cobrança do crédito resta prejudicada. Isso porque, o instrumento executório foi declarado nulo.

A sentença que julga procedentes os embargos e acolhe a preliminar de nulidade da certidão também é, por conseguinte, causa prejudicial ao prosseguimento da execução fiscal. Logo, constatada a nulidade do título executivo não será possível o prosseguimento da execução fiscal que tem nesse seu fundamento. O reconhecimento dos vícios que perpassam a CDA serão objeto de sentença declaratória da nulidade nos embargos à execução, processo de conhecimento incidental.

Já em sede de execução fiscal, o reconhecimento da nulidade da certidão de dívida ativa em seu curso conduz à extinção do feito sem apreciação do mérito da causa, ou seja, se o crédito perseguido é ou não devido, pois tal discussão é freada pela inconsistência do instrumento executório. A sentença, portanto, não atinge o mérito, pois é verificada “a ausência de pressupostos de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo”, nos termos do art. 485, IV, do CPC<sup>126</sup>. A extinção do processo sem análise do mérito acarreta a formação da coisa julgada formal.

Quanto à análise do instituto da coisa julgada, tem-se que pode ser compreendido como a imutabilidade da sentença prolatada, quando não mais cabível a interposição de recursos. O efeito cabal da coisa julgada é a impossibilidade de rediscutir o que pela força do instituto se tornou imutável, ou seja, transitou em julgado. Alexandre Freitas Câmara<sup>127</sup> aponta que:

vale registrar, aqui, que a denominação coisa julgada, muito tradicional na linguagem processual, não é exatamente a mais apropriada. É que o vocábulo coisa, na terminologia jurídica, designa os bens corpóreos, o que a coisa julgada definitivamente não é. Melhor seria que se usasse caso julgado (como se lê, por exemplo, no art. 6º, § 3º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) ou, como parece preferível, causa julgada. Dever-se-ia, então, afirmar que se já há causa julgada (isto é, se a sentença deu à causa um julgamento final, não mais se admitindo recurso, e tendo ela adquirido, por força da lei, a estabilidade de que se está aqui a tratar), não seria possível ajuizar novamente a mesma demanda e, caso isto viesse a acontecer, o novo processo teria de ser extinto, sem resolução do mérito, por já estar aquela causa julgada

---

<sup>126</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

<sup>127</sup> CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 268.

Bem assevera Farinha<sup>128</sup> ao dispor que:

a coisa julgada, presente há muito nas Constituições brasileiras, foi, a partir da Constituição Federal de 1988, elevada a Direito-garantia constitucional. Direito-garantia porque, ao mesmo tempo em que a sociedade tem o direito de ver respeitada a coisa julgada, ela garante a certeza do direito, a segurança nas relações jurídicas daquela mesma sociedade. Afirma-se que, só agora, este instituto tornou-se direito-garantia no Estado Democrático de Direito porque, na condição de garantia constitucional, objetiva proteger os direitos fundamentais. Sua missão é, além de impedir a retroatividade da lei, garantir a observância do princípio da certeza do direito.

A importância do instituto se dá pela força vinculativa da decisão prolatada pelo magistrado. A sentença transitará em julgado ainda que não analise o mérito da causa, como é o caso da sentença que extingue a execução fiscal diante da nulidade da certidão de dívida ativa. Ainda, salutar apontar que:

em suma, os efeitos (e a autoridade) da coisa julgada não estão apenas no dispositivo sentencial, mas na norma jurídica nela albergada, isto é, no comando regulador do conflito de interesses levado à apreciação do Judiciário. Tal comando resulta do conjunto de elementos fáticos e jurídicos debatidos no processo, em face dos quais o mesmo é proferido. Logo, o alcance da coisa julgada não deve ser aferido apenas por meio da análise da parte dispositiva da sentença, mas do conjunto dos elementos contidos nos autos, e que constituíram elementos perante os quais foi proferida a decisão judicial<sup>129</sup>.

A coisa julgada é gênero que comporta duas espécies, que se diferenciam conforme o grau de estabilidade<sup>130</sup>. Enquanto a coisa julgada material torna a decisão imutável e impossibilita juridicamente a rediscussão das questões suscitadas para a mesma finalidade<sup>131</sup>, afastando o conhecimento do processo e produzindo efeitos exógenos, a coisa julgada formal “só opera no processo em que foi proferida a sentença”<sup>132</sup>. Diante da sentença terminativa, que não toca no mérito da demanda, a coisa julgada ocorrerá em sua espécie formal, como efeito endógeno ao processo<sup>133</sup>. É certo que:

toda sentença, seja ela terminativa ou de mérito, faz coisa julgada. Ao contrário do que possa parecer aos menos avisados, a coisa julgada formal não é um

<sup>128</sup> FARINHA, Ana Patrícia Lopes. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. Disponível em: <<https://revista.jfp.e.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/64>> Acesso em: 21 fev. 2020.

<sup>129</sup> Ibidem.

<sup>130</sup> CÂMARA, op. cit., p. 268.

<sup>131</sup> Ibidem.

<sup>132</sup> MACHADO, op. cit., 1991.

<sup>133</sup> “Esse impedimento de modificação da decisão por qualquer meio processual dentro do processo em que foi proferida é chamado tradicionalmente de coisa julgada formal, ou ainda de preclusão máxima, considerando-se tratar de fenômeno processual endoprocessual”. NEVES. Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 10 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 877.

fenômeno exclusivo das sentenças terminativas, mas de todas as sentenças não mais sujeitas a recurso. Por isso, a coisa julgada formal é um atributo consistente na imutabilidade da relação processual que se encerra em um dado processo. Quando a sentença tem um conteúdo exclusivamente processual, permite-se que a discussão sobre a matéria se reabra, já que a coisa julgada formal é um fenômeno interno das sentenças não mais susceptíveis [sic] de impugnação pela via recursal<sup>134</sup>.

Assim, vale frisar que haverá, portanto, duas sentenças diante do reconhecimento da nulidade da CDA, a sentença definitiva dos embargos à execução e a sentença terminativa nos autos da execução fiscal, que produzirá apenas efeitos de coisa julgada formal.

Complementa Hugo de Brito Machado<sup>135</sup>:

a sentença que declara extinto o processo de execução faz coisa julgada apenas formal. Não faz, nem poderia fazer, coisa julgada material, porque não contém nenhuma manifestação a respeito da relação de direito material existente, ou inexistente, entre as partes. Em outras palavras, a sentença proferida no processo de execução nada diz a respeito da questão de saber se o tributo é devido, ou não.

Note-se que a extinção da execução fiscal, portanto, tem como fundamento a ausência de força executiva da CDA, trata-se de razão processual formal que afasta a manutenção do processo, daí a formação da coisa julgada formal.

Logo, reconhecendo-se que a decisão extintiva decorreu da ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo, conforme art. 485, IV, do CPC<sup>136</sup>, só será possível o exame do mérito em nova ação se tal obstáculo for removido<sup>137</sup>. A ação de execução fiscal com fulcro no mesmo título viciado, portanto, não atingirá sua finalidade.

Destarte, fixado o entendimento no qual diante do reconhecimento da nulidade da certidão de dívida nos embargos à execução haverá extinção da execução fiscal sem análise do mérito e, por conseguinte, a produção de coisa julgada formal, cabe agora adentrar na discussão norteadora sobre a possibilidade de repositura da execução fiscal que teve nulidade do título verificada anteriormente diante da impossibilidade e substituição ou emenda da certidão de dívida ativa no curso da execução fiscal.

---

<sup>134</sup> LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Coisa julgada, conteúdo e efeitos da sentença, sentença inconstitucional e embargos à execução contra a Fazenda Pública*. Disponível em: <<http://lucon.adv.br/2016/wp-content/uploads/2018/03/Coisa-Julgada-Conteudo-e-Efeitos-da-Sentenca-Sentenca-Inconstitucional-e-Embargos-a-Execucao-contra-a-Fazenda-Publica.pdf>> Acesso em: 24 fev. 2020.

<sup>135</sup> MACHADO, op. cit., 1991.

<sup>136</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

<sup>137</sup> CÂMARA, op. cit., p. 269.

### 3. A REPROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DA NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

O crédito tributário, desde a origem à extinção, percorre vias de satisfação da pretensão da Fazenda Pública. Diante do inadimplemento, nasce para o Fisco o direito de cobrar o tributo a fim de obter o crédito e, por conseguinte, preservar o interesse público. No entanto, apesar das prerrogativas conferidas pelo legislador, tal como a presunção de liquidez e certeza da dívida regularmente inscrita, conforme art. 204, do CTN<sup>138</sup>, essas que objetivam processo de cobrança mais célere, ainda assim poderá ocorrer a nulidade da CDA.

Se a CDA é atingida pela nulidade absoluta em decorrência de vício insanável haverá obstáculo ao prosseguimento da pretensão exarada na execução fiscal, pois o instrumento de cobrança não atendeu aos requisitos legais e, como ato administrativo, ausente seus elementos essenciais, torna-se nulo. Como já destacado, essa nulidade, *a priori*, não macula o crédito tributário em si, mas seu instrumento de cobrança, subsistindo o direito fazendário.

Conforme o disposto no art. 203, do CTN<sup>139</sup>, a omissão de quaisquer dos requisitos ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente. Nesse caso, observa-se que a CDA não foi emendada ou substituída em virtude de vício insanável e, assim, surgem questionamentos quanto aos efeitos dessa declaração de nulidade frente ao ajuizamento de nova ação executiva fiscal.

Depreende-se que a extinção da execução com fulcro na prejudicial nulidade do título não fulmina por si só o crédito tributário, uma vez que, em regra não resta atingido o lançamento. Contudo, o questionamento central reside na verificação da possibilidade, ou não, de repositura da execução com fulcro no mesmo crédito anteriormente perseguido, mas por meio de novo título. Para tanto destacam-se três cenários adiante.

Prontamente, é salutar apontar que, caso vislumbre-se a possibilidade de repositura é necessário de antemão sanar todas as causas que geraram a nulidade do título anteriormente, conforme art. 486, §1º, do CPC<sup>140</sup>. Assim, para o ajuizamento de novo executivo fiscal será necessária a expedição de nova certidão, atendidas as causas que a nulificaram anteriormente.

---

<sup>138</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>139</sup> Ibidem.

<sup>140</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

A discussão, ainda, perpassa a análise do marco temporal para o cômputo da prescrição e conseqüente extinção do crédito tributário. A viabilidade da ação de execução fiscal proposta novamente, atendidos os requisitos legais, terá como cerne a ocorrência ou não da prescrição de tal exigibilidade. Logo, indaga-se: declarada nulidade da certidão, haverá lapso temporal capaz de viabilizar a cobrança do crédito tributário em uma nova ação?

O prazo prescricional, destarte, diante da superação do vício que maculava a CDA, poderá ter o marco inicial de contagem fixado em diferentes momentos processuais. É nesse ponto que o presente trabalho debruça-se, buscando compreender as diferentes conclusões para a problemática apontadas pela doutrina e jurisprudência.

Cabe destacar nesse ponto que as soluções para o impasse podem vir a sustentar tanto a pretensão do Estado de receber o que entende devido ou, noutra giro, o interesse do devedor em se ver livre da cobrança alegando sua inexigibilidade.

Na colisão de interesses assente na lacuna legislativa podem-se observar os seguintes cenários: a não ocorrência da interrupção da prescrição pela ação que teve reconhecida a nulidade do título; a interrupção da prescrição pelo despacho que ordenou a citação, com o cômputo do prazo prescricional durante o trâmite processual da ação executória e; o cenário no qual a contagem do prazo prescricional só recomeça com o trânsito em julgado da ação extinta pela nulidade, iniciando-se novo prazo quinquenal.

### **3.1 Ausência de interrupção da prescrição - nulidade absoluta do processo de cobrança**

O art. 203, do CTN<sup>141</sup>, determina que a omissão dos requisitos do termo de inscrição em dívida ativa ou erro a eles relativo terá como efeito a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente. Em outras palavras, reconhecida a nulidade da Certidão de Dívida Ativa, não ocorrerá a produção dos efeitos objetivados quando da sua expedição, pois tal título não será suficiente para compor à busca pela satisfação do crédito. Nesse ponto, torna-se imprescindível apontar o que o direito público, ramo no qual está inserido o direito tributário, dispõe sobre a nulidade dos atos.

O ato de inscrição em dívida ativa, bem como a expedição do termo, no qual se sustenta a CDA, trata-se de ato administrativo, atingidos pelos elementos que o compõem,

---

<sup>141</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

quais sejam: competência, forma, finalidade, motivo e objeto. O Código Tributário Nacional<sup>142</sup> no art. 202 e a Lei de Execuções Fiscais<sup>143</sup> no art. 2º, §5º e §6º especificam os elementos obrigatórios ao termo de inscrição.

Nesse diapasão, a invalidação do ato, ou anulação conforme parte da doutrina<sup>144</sup>, “importa no desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade<sup>145</sup>”. Para José dos Santos Carvalho Filho<sup>146</sup>:

o pressuposto da invalidação é exatamente a presença do vício de legalidade. Como já examinamos, o ato administrativo precisa observar seus requisitos de validade para que possa produzir normalmente os seus efeitos. Sem eles, o ato não poderá ter a eficácia desejada pelo administrador. Por isso é que para se processar a invalidação do ato é imprescindível que esteja ausente um desses requisitos. A presença destes torna o ato válido e idôneo à produção de efeitos, não havendo a necessidade do desfazimento.

Destarte, antes lograr a invalidação do ato, o art. 203, do CTN<sup>147</sup>, como já explorado, permite a substituição ou emenda da CDA a fim de sanar o vício, desde que isso ocorra até a decisão de primeira instância. Substituída ou emendada, a CDA restará válida e suficiente para produzir os efeitos perseguidos. Contudo, ausente possibilidade de correção dos defeitos existentes no curso do processo, observada a ocorrência de cerceamento de defesa, a emenda ou substituição não será possível conduzindo a declaração de nulidade, ou seja, a invalidação do ato realizado pela administração fazendária diante da ofensa à lei.

O vício de ilegalidade pode ser reconhecido pela Administração Pública, que no exercício do poder de autotutela atuará com o fim de impedir a permanência de ato ilegal, consoante súmulas nº 346<sup>148</sup> e nº 473<sup>149</sup> do STF. Dessa forma, caso a Administração verifique previamente a existência de algum vício no termo de inscrição deverá de pronto realizar a correção, obstando a manutenção do ato viciado.

---

<sup>142</sup> Ibidem.

<sup>143</sup> BRASIL, op. cit., nota 30.

<sup>144</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 317.

<sup>145</sup> Ibidem.

<sup>146</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 216.

<sup>147</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>148</sup> “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 346*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1576>> Acesso em: 15 abr. 2020.

<sup>149</sup> “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmulas nº 473*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>> Acesso em: 15 abr. 2020.

A invalidação, assim, se fundamenta no princípio da legalidade. É também no poder de rever seus próprios atos que encontra base a possibilidade de substituição ou emenda no curso do processo de execução fiscal. Logo, se possível a correção do ato, a Fazenda Pública possui tal prerrogativa, o que deve ser observado pelo magistrado.

A anulação do ato administrativo poderá ocorrer também em sede judicial, mediante provocação do interessado, aqui o executado, com fulcro na inafastabilidade da jurisdição<sup>150</sup>. Embargada a execução, o devedor lança mão do controle jurisdicional da Administração Pública com o objetivo de ver atingido o direito que o Fisco alega possuir.

É certo que a presunção de certeza e liquidez que goza dívida ativa, bem como seu efeito de prova pré-constituída coloca as partes, inicialmente, em posição desigual. Contudo, é através dos embargos que a exigibilidade do crédito é questionada, prevalecendo o contraditório e a cognição ampla dos fatos presentes na lide então instaurada, trazendo as partes a um nível maior de horizontalidade, ainda que sejam conferidas prerrogativas à Administração.

Carvalho Filho<sup>151</sup> complementa que “desse modo, discutida numa ação judicial a validade de um ato administrativo e verificando o juiz a ausência de um dos requisitos de validade, profere decisão invalidando o ato. Ao fazê-lo, procede à retirada do ato de dentro do mundo jurídico”.

No que concerne à invalidação do ato administrativo, cabe destacar que para além da teoria das nulidades do Direito Civil, Di Pietro<sup>152</sup> assevera que a anulação dos atos administrativos apresenta peculiaridades tanto em relação aos elementos integrantes, como também em relação às consequências da ilegalidade.

A autora dispõe que, no âmbito do Direito Civil, os interesses envolvidos são de cunho individual, enquanto os atos administrativos atingem o interesse de terceiros ou mesmo o interesse público. E mais, os atos administrativos podem ser atingidos por vícios que não encontram paralelo no ramo privado, tais como excesso ou abuso de poder e a usurpação de competência.

O Direito Civil, conforme art. 166 e 171, do Código Civil<sup>153</sup>, traz nulidades absolutas que ferem os elementos relativos ao sujeito, à forma e ao objeto do ato jurídico. Já o ato administrativo, que não deixa de ser um ato jurídico, diante da inobservância dos

---

<sup>150</sup> BRASIL, op. cit., nota 3. Art. 5º, inciso XXXV.

<sup>151</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 217.

<sup>152</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 319-320.

<sup>153</sup> BRASIL. *Código Civil*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm) > Acesso em: 15 abr. 2020.

preceitos legais pode acarretar nulidade absoluta por vício em cada um dos seus cinco elementos.

Na análise dos efeitos decorrentes do reconhecimento da nulidade da CDA no curso da execução fiscal é necessário examinar, visando alçar o primeiro degrau de tal compreensão, as consequências dos vícios ato administrativo.

Para Celso Antônio Bandeira de Melo<sup>154</sup>, nenhum ato no direito é mais inválido do que o outro, o que irá variar são as reações mais ou menos radicais diante da verificação da invalidade, ou seja, há gradação no repúdio à desobediência ao preceito jurídico. Assim, tal diferenciação permite a divisão entre atos nulos e anuláveis. Serão nulos os atos que a lei assim o declare e atos materialmente impossíveis de serem convalidados a fim de não ocorra reprodução da invalidade. Noutro ponto, serão anuláveis os atos que a lei assim determinar, bem como os atos que podem ser praticados sem vícios<sup>155</sup>.

Consoante à doutrina do autor supracitado, o efeito da invalidação do ato nulo é o de eliminar o ato viciado, atinge-o desde seu início. Logo, há supressão retroativa e opera-se efeito *ex-tunc*, fulminando o que já ocorreu, de forma que “são negados hoje os efeitos de ontem<sup>156</sup>”. Na mesma linha, Di Pietro<sup>157</sup> dispõe que “como a desconformidade com a lei atinge o ato em suas origens, a anulação [invalidação] produz efeitos retroativos à data em que foi emitido (efeitos *ex tunc*, ou seja, a partir de então)”.

Carvalho Filho, ao tratar dos efeitos da invalidação do ato administrativo, dispõe que os atos nulos não se convalidam pelo decurso do tempo, de forma que a decretação da invalidade de um ato administrativo alcançará o momento mesmo de sua edição. Gize-se:

isso significa o desfazimento de todas as relações jurídicas que se originaram do ato inválido, com o que as partes que nelas figuraram hão de retornar ao *statu quo ante*. Para evitar a violação do direito de terceiros, que de nenhuma forma contribuíram para a invalidação do ato, resguardam-se tais direitos da esfera de incidência do desfazimento, desde que, é claro, se tenham conduzido com boa-fé<sup>158</sup>.

Observa-se, assim, que a presença de vício insanável conduz à decretação da nulidade do ato administrativo, que apesar de presumidamente legítimo, se desfaz diante da verificada contrariedade ao mundo jurídico positivo. É nesse sentido que se afirma a

<sup>154</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 473.

<sup>155</sup> *Ibidem*, p. 490.

<sup>156</sup> *Ibidem*, op. cit., p. 478.

<sup>157</sup> DI PIETRO, op. cit., p. 317.

<sup>158</sup> CARVALHO FILHO, op. cit., p. 222.

máxima de que ato nulo não pode redundar na criação de qualquer direito. Em outras palavras, o efeito da invalidação do ato declarado nulo é a não produção de efeitos, é a negativa dos efeitos que eram esperados a partir da edição do ato.

Por fim, Hely Lopes Meirelles<sup>159</sup>, em uma posição mais conservadora, afirma a inexistência de atos administrativos anuláveis diante da impossibilidade de preponderar o interesse privado sobre atos ilegais. Depreende-se o entendimento no qual o ato é nulo em sua origem e, portanto, impossível de ser convalidado.

Adentrando na compreensão da aplicação de tais bases doutrinárias ao estudo, note-se que o legislador anteviu no art. 203, do CTN<sup>160</sup>, que o erro ou a omissão insanável gera nulidade do ato, com a consequente nulidade da inscrição e do processo dela decorrente. Logo, reconhecida a nulidade da Certidão de Dívida Ativa, espelho do termo de inscrição, questionam-se seus desdobramentos.

Os efeitos da invalidação da nulidade da CDA não podem fugir do que previu o legislador, pois determinou a nulidade, e não anulabilidade, aplicando-se, portanto, tal disciplina. Interpretação diversa poderá ir na contramão do que objetivou o legislador apenas para atender aos interesses da Administração, esses despidos de legalidade.

Nessa linha de compreensão, portanto, a omissão dos requisitos ou erro a eles relativo conduz à nulidade do ato administrativo, ou seja, do termo de inscrição em que se espelha a CDA. Sendo assim, com fulcro nos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo, a nulidade do ato é extraída da expressa previsão legal, conforme art. 203, do CTN<sup>161</sup> e a impossibilidade de manutenção visa coibir a reprodução da invalidade, que no caso da CDA ocasionou cerceamento de defesa e ofensa ao contraditório efetivo.

O efeito principal do reconhecimento da nulidade da CDA, assim, será a ausência de produção de efeitos, ou seja, todos os atos que foram fundamentados na CDA nula restam, na mesma feita, atingidos pela nulidade. Tal conclusão tem como base o efeito *ex tunc* da constatação da nulidade, eis que o ato não produzirá os efeitos desejados pelo administrador quando da expedição da certidão. E nem poderia, uma vez que o ato contrário à lei não pode servir de amparo aos subsequentes, pois estes atos também restaram atingidos pela nulidade.

---

<sup>159</sup> MEIRELLES apud DI PIETRO, op. cit., p. 325.

<sup>160</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>161</sup> Ibidem.

A CDA despida de higidez acarreta modificação no processo judicial tributário<sup>162</sup> então ajuizado. Isso porque, a execução fiscal fundada em tal título extrajudicial possui como pretensão implícita o recebimento do crédito perseguido pela Fazenda Pública e devido, a princípio, pelo sujeito passivo, que pode ser o contribuinte ou responsável tributário.

A prestação jurisdicional executiva<sup>163</sup> suscitada pela Administração não visa questionar a existência do direito, eis que isso já foi enfrentado administrativamente, mas sim atingir o direito presumidamente certo e líquido mediante o título extrajudicial, unilateralmente constituído, buscando o adimplemento forçado da obrigação. Não é demais ressaltar que a Fazenda Pública possui competência para anular seus próprios atos eivados de vícios, bem como repeti-los. A CDA é, portanto, instrumento para o alcance do crédito tributário.

Infere-se, consoante Humberto Theodoro<sup>164</sup>, que:

a execução fiscal, nesse particular, não é diferente da execução civil comum, não podendo, por isso, iniciar-se enquanto não obtiver a Fazenda Pública elementos que, legalmente, confirmam certeza, liquidez e exigibilidade a seu crédito. Não se presta, por isso mesmo, a execução fiscal para a obtenção do título executivo. Este terá de ser aperfeiçoado administrativamente, antes do ajuizamento da demanda, dentro de fiel observância dos requisitos determinados pelas leis que disciplinam essa atividade administrativa.

No caso em tela, tem-se que a autotutela não foi exercida pela Administração, posto que não expediu nova CDA antes de iniciado o processo, nem tampouco cancelou a inscrição ainda no trâmite da execução fiscal até a decisão de primeira instância, hipótese na qual seria extinta a ação, sem qualquer ônus para as partes, conforme art. 26, da LEF<sup>165</sup>. A ausência do saneamento do vício na inscrição pela Administração, assim, culminou na arguição da nulidade invocada como preliminar matéria de defesa em sede de embargos do devedor, já em sede judicial.

---

<sup>162</sup> “Note-se que o processo judicial tributário é, em quase toda a sua extensão, o mesmo processo civil no qual são solucionadas as lides de uma maneira geral. Não há um processo e um Direito Processual específicos, como ocorre, por exemplo, no âmbito do Processo Penal, mas apenas o processo e o Direito Processual Civil aplicados à solução de conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias.2 Mesmo assim, cogita-se do Processo Tributário, como disciplina jurídica autônoma, pois as peculiaridades do direito material subjacente ao processo eventualmente influenciam na interpretação e na aplicação das normas processuais, fazendo com que possam ser entendidas de modo peculiar [...]” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 251.

<sup>163</sup> *Ibidem*, p. 253-254.

<sup>164</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal - comentários e jurisprudência*. 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 59.

<sup>165</sup> “Art. 26 - 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.” BRASIL, op. cit., nota 32.

Destarte, no processo executório, diante da declaração de nulidade da CDA no curso da execução fiscal, reconhece-se o erro da administração, uma vez que em sua análise prévia não logrou identificar os vícios que contaminam o título. As consequências da inércia podem atingir para sempre o recebimento do crédito. Note-se que, na situação em tela, o processo atingido pela nulidade deixando de produzir efeitos na esfera jurídica.

Nesse ponto, cumpre observar que o Código de Processo Civil de 2015 rompe com o paradigma acerca das condições da ação verificado no código anterior. Isso porque abandona-se a ideia de condição e se adota a categoria de pressuposto processual. Para Fredie Didier Jr.<sup>166</sup>, “pressupostos processuais são todos os elementos de existência, os requisitos de validade e as condições de eficácia do procedimento, que é ato-complexo de formação sucessiva [...]”.

Ressalte-se, assim, que o título extrajudicial que observa devidamente os requisitos legais, utilizado para instruir a execução fiscal, nada mais é do que um pressuposto de existência da ação. A ausência de higidez da CDA a torna incapaz de atingir o patrimônio do devedor, torna a ação despida dos pressupostos necessários ao seu regular desenvolvimento.

Em outras palavras, o título executivo que inicialmente permitiu o ajuizamento da execução fiscal não preencheu os requisitos legais e, portanto, foi atingido pela nulidade, bem como a ação executiva decorrente, conduzindo à situação na qual tal processo é considerado inexistente, uma vez que seus efeitos não podem permanecer no ordenamento.

Machado<sup>167</sup> observa que: “a questão da nulidade da execução nos termos do art. 203, do CTN<sup>168</sup> é de natureza preliminar, e, assim, o acolhimento da arguição dessa nulidade suscita a questão, acima examinada, de saber se é possível a propositura de outra execução”.

A possibilidade de repropositura da execução fiscal está ligada à manutenção do direito material e processual de perseguir o crédito. Como destacado a nulidade do título não desfaz o crédito por si só, sendo o ajuizamento de outra ação executiva possível desde que o crédito não tenha sido extinto ou tenha sua exigibilidade suspensa. Logo, não é a

---

<sup>166</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21 ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 368.

<sup>167</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 864.

<sup>168</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

nulidade do termo de inscrição e do processo de execução causa de extinção do crédito tributário, o que se depreende do rol do art. 156, do CTN<sup>169</sup>.

A manutenção do crédito mesmo diante da nulidade do título encontra paralelo no disposto no art. 140, do CTN<sup>170</sup>, que prevê que “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.

Observa-se que o crédito é apresentado como direito decorrente da obrigação, mas independente, com base na teoria dualista, que os posiciona em momentos específicos. Crédito e obrigação coexistirão paralelamente. Assim, modificado o direito posterior, o crédito, não será atingida a obrigação que lhe antecede.

Nessa esteira, lançando mão da salvaguarda presente no artigo supracitado, atingir o título que corporifica o crédito não significa extinguir, modificar ou excluir o crédito tributário por si só. Trata-se de uma espécie de proteção conferida pelo legislador a fim de que preservar o direito fazendário, afastando a possibilidade de ato posterior e independente fulminar seu nascedouro.

Complementa Estigara<sup>171</sup> ao destacar que:

o estudo dos vícios inerentes à inscrição em dívida ativa e à certidão de dívida ativa evidenciou que nem sempre a solução redundará na emenda ou na substituição da certidão de dívida ativa viciada, seja pela possibilidade de prosseguimento do processo de execução fiscal mediante um mero recálculo da dívida exequenda, seja pelo fato de algumas situações evidenciarem a presença de uma nulidade absoluta, como no caso da execução em face de sujeito passivo incorreto, o que demandará a extinção do processo sem julgamento do mérito, com ajuizamento de nova ação de execução, caso ainda não tenha transcorrido o prazo decadencial e prescricional.

A ressalva feita pela autora aponta que será possível o ajuizamento de nova ação de execução desde que o crédito não tenha sido atingido pela decadência ou prescrição. A decadência ocorre quando o crédito não é constituído no lapso de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, enquanto a prescrição versa sobre o prazo quinquenal que possui a Fazenda para ajuizar a ação de cobrança do crédito não adimplido voluntariamente.

---

<sup>169</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>170</sup> Ibidem.

<sup>171</sup> ESTIGARA, Adriana. *Os vícios inerentes à inscrição em dívida e à certidão de dívida ativa e suas consequências*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=306852](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=306852)> Acesso em: 13 abr. 2020.

A autora, assim, considera dois casos diversos, no primeiro, a nulidade da inscrição atingiu o próprio lançamento do crédito, sendo possível lançar novamente, se houver tempo hábil, ou seja, se o direito ainda não foi atingido pela decadência e, no segundo, nova execução fiscal poderá ser intentada se o crédito não estiver prescrito.

A prescrição, como causa de extinção do crédito tributário, carece ser analisada diante da declaração de nulidade com fundamento no art. 203, CTN<sup>172</sup>.

Para tanto, só será possível analisar a ocorrência ou não da prescrição tomando-se o marco temporal para o seu cômputo. Com fulcro no entendimento no qual a nulidade gerou a ausência de produção dos efeitos do ato administrativo, tem-se que inexistente causa de interrupção da prescrição, tendo-se como marco inicial da contagem da prescrição a constituição definitiva do crédito.

Pormenorizando o entendimento acima, deve-se tratar das causas interruptivas da prescrição. Prevê o art. 174, parágrafo único, do CTN<sup>173</sup> que a prescrição se interrompe: pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua o devedor em mora; por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

Assevera Ricardo Alexandre<sup>174</sup> que:

existem situações estritamente definidas em lei em que o prazo prescricional é integralmente devolvido à pessoa que seria prejudicada pela sua consumação. Trata-se dos casos de interrupção do prazo prescricional, normalmente configurando hipóteses em que o interessado age na busca da satisfação do seu direito, demonstrando não estar em situação de inércia.

Com a ocorrência da causa de interrupção, assim, o prazo prescricional é reiniciado, ou seja, devolvido em sua integralidade à Fazenda Pública, obstando a extinção do crédito tributário. Há causas interruptivas que compreendem atos praticados na esfera judicial, enquanto a última hipótese permite o reconhecimento do débito pelo devedor, mesmo que extrajudicialmente. Dessa forma, se não há causa interruptiva o direito do Fisco perece pelo decurso do prazo quinquenal.

A norma tributária que disciplina a prescrição é clara ao prever que somente o reconhecimento do débito pelo devedor é forma de interrupção na via extrajudicial. A Constituição Federal no art. 146, III, b<sup>175</sup>, determina que a disciplina das normas gerais em

---

<sup>172</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>173</sup> Ibidem.

<sup>174</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 564.

<sup>175</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

matéria de legislação tributária, especialmente a prescrição, reclama lei complementar, não podendo o legislador por lei ordinária dispor sobre o tema, nem tampouco ser ampliado pela jurisprudência. Logo, outros atos extrajudiciais, ainda que possuam o condão de perseguir o crédito, não interrompem o prazo prescricional. Vale ressaltar, conforme aponta Paulsen<sup>176</sup>:

a inscrição em dívida ativa, ato interno da Administração, não tem nenhuma influência sobre o prazo prescricional. A suspensão de 180 dias por força da inscrição, determinada pelo art. 2º, § 3º, da LEF, invade matéria reservada à lei complementar, sendo, portanto, inaplicável à execução de crédito tributário.

O autor aponta ainda que nem mesmo o protesto em cartório tem efeito interruptivo, uma vez que tal hipótese não está prevista no rol do parágrafo único do art. 174, do CTN<sup>177</sup>. Destaca-se que a causa interruptiva deve ocorrer enquanto o crédito for exigível, ainda no período quinquenal, sem que haja consumação da prescrição<sup>178</sup>.

Conforme supracitado, o despacho do juiz que ordena a citação interrompe a prescrição e, conforme entendimento consolidado no STJ<sup>179</sup>, a interrupção retroage até a data do ajuizamento da ação, retroação que gera diversos efeitos práticos. Logo, é necessária a existência de ação válida capaz de ensejar tal interrupção, o que entende-se que incorre quando o processo é atingido pela nulidade.

Ora, se a nulidade absoluta atingiu a inscrição e conseqüentemente o título que a espelha, bem como o processo de cobrança, aponta-se que tal ação, portanto, não possui o condão de interromper a prescrição ou mesmo encerrar o decurso da decadência, se o vício gerou modificação substancial no lançamento.

Transitado em julgado a sentença dos embargos que conduziram à extinção da execução tem-se reconhecida a nulidade do título executivo, instrumento essencial à ação de execução fiscal que não comportou simples substituição ou emenda no curso processual. A nulidade do título, com fulcro no art. 203, do CTN<sup>180</sup>, gera a nulidade do processo, culminando na ausência de ajuizamento de ação de cobrança válida.

---

<sup>176</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 455.

<sup>177</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>178</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 455-456.

<sup>179</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.505.521 – PR*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1733219&num\\_registro=201403276677&data=20180808&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1733219&num_registro=201403276677&data=20180808&formato=PDF) > Acesso em: 05 mai. 2020.

<sup>180</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

Dessa forma, a repositura da ação executiva só será possível se houver prazo suficiente para tanto, considerando a necessidade de correção dos vícios e a ausência de causa interruptiva. Isso porque o crédito tributário desde a sua constituição definitiva não foi validamente cobrado, permanecendo a contagem do prazo prescricional. Portanto, diante da inocorrência da interrupção, a nulidade que gerou a invalidação do processo de cobrança pode culminar na prescrição do crédito tributário, conforme art. 156, V, do CTN<sup>181</sup>.

Se o vício verificado não atingiu o lançamento, vislumbra-se a princípio sua permanência, no entanto, para ajuizar novamente processo de cobrança será necessário verificar se ocorreu a extinção do crédito tributário pela prescrição, dado o decurso do lapso temporal quinquenal. A nulidade dos atos executórios pela constatação da invalidade do título executivo faz desaparecer os efeitos que seriam gerados por processo de cobrança válido.

Pela literalidade do art. 203, do CTN<sup>182</sup>, interpretação que privilegia a segurança jurídica é aquela no sentido de que devem ser desconsiderados todos os efeitos do processo atingido pela nulidade. Com base na premissa de que o legislador não prescreve palavras vãs, os efeitos do reconhecimento da nulidade do ato administrativo devem ser observados em seu ponto uníssono na doutrina, conforme demonstrado anteriormente, é que não haverá perpetuação dos efeitos do ato nulificado.

A CDA, com base em dívida regularmente inscrita, deverá ser expedida dentro do prazo quinquenal, com o seguinte ajuizamento da ação de cobrança, também dentro do prazo. Tal situação demandaria verdadeira agilidade no trâmite administrativo a permitir o ajuizamento em tempo hábil, do contrário, será extinto o crédito tributário e prescrita ação de cobrança pelo decurso do prazo.

Sabe-se que a cobrança do crédito tributário passa por uma série de atos muito bem desencadeados pelo legislador, período de decadência e prazo prescricional quinquenal. A inscrição da dívida ativa e a expedição da CDA que espelha tal inscrição não possuem o condão de produzir efeitos jurídicos sobre o crédito. Logo, pode existir a CDA e não existir processo de cobrança em decorrência da demora da Administração em ajuizar a execução, que possui o verdadeiro efeito jurídico de interromper o prazo prescricional.

---

<sup>181</sup> Ibidem.

<sup>182</sup> Ibidem.

### 3.2 Interrupção da prescrição pelo despacho que ordenou a citação

O reconhecimento de vício insanável na inscrição atinge o título executivo extrajudicial consubstanciado na correspondente Certidão de Dívida Ativa. Diante do reconhecimento da nulidade do título e conseqüente extinção da execução fiscal por ausência do instrumento necessário para atingir o patrimônio do sujeito passivo, qual seja, certidão válida e que atenda aos requisitos previstos na lei, indaga-se quais serão os efeitos sobre a pretensão que visa alcançar o crédito tributário.

Da extinção da execução extrai-se que não será possível perpetuar a discussão nos mesmos autos, posto que já finalizada a análise cabível nesta demanda. A ação extinta, no entanto, teve o condão de evidenciar a ausência dos requisitos legais e, conseqüentemente, extirpar da ordem jurídica processo de cobrança atingido pela nulidade.

Como já discutido, a simples nulidade do título que espelha a inscrição na dívida ativa não tem o condão de atingir o crédito tributário em si, uma vez que a CDA apenas consiste no instrumento necessário à cobrança pela Fazenda Pública. Assim, em remate bem pontua Machado<sup>183</sup> ao verificar que:

examinemos agora a questão de saber se é possível uma nova execução, havendo transitado em julgado sentença que decidiu pela procedência dos embargos por considerar nula a execução por vício formal, vale dizer, sentença que julga nula a execução em face da omissão, na certidão que instruiu a inicial, de requisitos legalmente exigidos.

Consoante o disposto no art. 203, do CTN<sup>184</sup>, a omissão de quaisquer requisitos acarreta a nulidade da inscrição e do processo dela decorrente. Destarte, para verificar a possibilidade da propositura de uma nova execução fiscal embasada no mesmo crédito antes perseguido é imprescindível observar se esse ainda é exigível. Nesse ponto, deve-se analisar a ocorrência de alguma causa suspensiva ou extintiva do crédito.

Nessa esteira, destaca-se a ocorrência da interrupção da prescrição pela ação de execução fiscal extinta sem a resolução do mérito e, conseqüentemente, com produção de coisa julgada formal. Vale frisar que o julgamento do processo sem a análise do mérito, que possui como efeito a constituição de coisa julgada formal, já evidencia a possibilidade

---

<sup>183</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 863.

<sup>184</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

de repositura da demanda, em princípio, uma vez que não houve decisão que obstaculiza nova ação<sup>185</sup>, desde que sanada a irregularidade.

Tem foco o estudo dos efeitos da ação extinta, sendo necessário visar o que dispõe o art. 174, parágrafo único, I, do CTN<sup>186</sup>: “a prescrição se interrompe: I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”. Interromper aqui significa, portanto:

apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio [sic], ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada<sup>187</sup>.

Destarte, previu o legislador a interrupção do curso do prazo quinquenal como um dos efeitos do ajuizamento da ação para a cobrança do crédito tributário somada a consequente ordem para citação. A norma contida no art. 174, parágrafo único, I, do CTN<sup>188</sup> trata-se de inovação trazida pela Lei Complementar nº 118 de 9 de fevereiro de 2005<sup>189</sup>. Anteriormente, apenas a citação válida era capaz de interromper a prescrição gerando situações nas quais a morosidade processual impedia a satisfação do crédito, arcando a Fazenda Pública com a falta de celeridade e dificuldades em localizar o devedor.

O art. 8º, §2º, da LEF<sup>190</sup> já trazia tal previsão, contudo, a jurisprudência deixava de aplicá-lo às cobranças de crédito tributário, uma vez que não cabe à lei ordinária dispor sobre prescrição. Em reiteradas decisões, o STJ afastou a aplicação do dispositivo, vale colacionar o REsp nº 603.590-RJ<sup>191</sup>, julgado em 07/12/2004, poucos meses antes da alteração legislativa:

---

<sup>185</sup> “O juiz, ao proferir sentença, declara extinta a obrigação, quando ocorre uma das hipóteses previstas nos incisos II a V do art. 924 do CPC, ou extingue o processo de execução sem extinção da dívida, quando se concretiza um dos casos relacionados no art. 485 do CPC. Vale dizer que há, na execução, extinção normal, quando se alcança a satisfação do crédito, e a extinção anormal (crise do procedimento), sempre que tal resultado não for alcançado”. CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 15. ed. rev., atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 453.

<sup>186</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>187</sup> MACHADO, op. cit., 2010, p. 237.

<sup>188</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>189</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº 118*, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm)> Acesso em: 22 mai. 2020.

<sup>190</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>191</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 603.590-RJ*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=518923&num\\_registro=200301952250&data=20050214&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=518923&num_registro=200301952250&data=20050214&formato=PDF)> Acesso em: 26 mai. 2020.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - PRESCRIÇÃO - INTERRUPTÃO (artigo 174 do CTN e artigo 8º, § 2º, da LEF). 1. Nas execuções fiscais para cobrança de débitos tributários, só se considera interrompida a prescrição pela citação do executado, nos termos do art. 174 do CTN. 2. Embora esteja previsto na LEF que a interrupção se dá com o só despacho do juiz ordenando a citação, tem prevalência a regra do CTN, porque considerado lei complementar (precedentes do STJ) 3. Fixados os honorários advocatícios, levando o Tribunal em consideração as circunstâncias das alíneas "a", "b" e "c" do § 3º do art. 20 do CPC, não está obrigado, diante do disposto no § 4º do mesmo artigo, observar os limites máximo e mínimo ali estabelecidos. 4. Recursos especiais conhecidos e improvidos.

O teor do art. 146, III, b, da Constituição Federal<sup>192</sup> reclama lei complementar para o tratamento da prescrição do crédito tributário, de forma que lei ordinária ou jurisprudência não podem trazer inovações ou modificações quanto às hipóteses caracterizadoras da interrupção da prescrição. Com a Lei Complementar nº 118 de 2005<sup>193</sup> a discussão restou finalizada, posto que promoveu a incorporação ao Código Tributário Nacional do que a Lei Execução Fiscal já dispunha.

Para Leonardo Cunha<sup>194</sup>, ainda, dispondo sobre as execuções fiscais de dívida não tributária:

o ato que interrompe a prescrição, a partir do início de vigência do atual Código Civil, não é mais a citação válida, mas sim o despacho do juiz que ordenar sua realização. Não serve como ato interruptivo da prescrição qualquer outro despacho inicial que, por exemplo, determine a emenda da petição inicial (CPC, art. 321), a correção de irregularidade de representação (CPC, art. 76) ou a intimação do autor para promover a citação dos litisconsortes necessários (CPC, art. 115, parágrafo único); apenas serve aquele que determine, ainda que o juiz não seja competente, a citação do réu.

Sendo assim, não obstante a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, haverá interrupção da prescrição pelo atuar inicial do magistrado ao mandar citar o executado. Nesse sentido o REsp nº 729.149-MG<sup>195</sup> e o REsp nº 59.212-MG<sup>196</sup>. Essa efetiva ocorrência da interrupção tem efeito de reiniciar o cômputo do prazo. Por

<sup>192</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

<sup>193</sup> BRASIL, op. cit., nota 189.

<sup>194</sup> CUNHA, op. cit., 2018, p. 92.

<sup>195</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 729.149-MG*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1813215&num\\_registro=200500344151&data=20050606&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1813215&num_registro=200500344151&data=20050606&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 08 set. 2020.

<sup>196</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 59.212-MG*. Relator: Ministro Barros Monteiro.. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199500023806&dt\\_publicacao=01-07-1999&cod\\_tipo\\_documento=1](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500023806&dt_publicacao=01-07-1999&cod_tipo_documento=1)> Acesso em: 08 set. 2020.

consequente, a análise da prescrição e consequente extinção do crédito tributário deverá observar novo marco processual, qual seja, o despacho que ordena a citação.

Como observado, a nulidade absoluta do título não comporta mera emenda ou substituição do título, extinguindo-se a ação executória. No entanto, parte da doutrina, observa que a ação extinta ainda terá o condão de gerar a interrupção da prescrição<sup>197</sup>, rechaçando-se a ideia de que a execução extinta não produziria qualquer efeito. Nesse sentido, Machado<sup>198</sup> ao dispor que:

ao nosso ver, a resposta de ser afirmativa. A nulidade da execução nos termos do art. 203 do Código Tributário Nacional é uma questão preliminar. A sentença que a resolve não pode fazer coisa julgada quanto à existência do crédito, que pode, pois, ser objeto de uma nova execução. Tal como a consumação da execução não embargada não impede posterior propositura de ação anulatória de lançamento tributário respectivo, tese que demonstramos já com base em precedente do Supremo Tribunal Federal, também é extinção da execução por defeito simplesmente formal da inscrição ou da certidão não prejudica o direito creditório da Fazenda.

Também Cunha ao tratar da execução fiscal de crédito não tributário ressalta a ocorrência da interrupção, não obstante o julgamento sem resolução do mérito. Com fundamento nas mudanças trazidas pelo atual Código Civil, o autor assevera que:

assim, a prescrição é interrompida pelo despacho que ordenar a citação, mas tal interrupção retroage à data da propositura da demanda (CPC, art. 312), desde que o autor adote as providências necessárias para a citação no prazo de 10 (dez) dias (CPC, art. 240, §§ 1º e 2º). Se o processo vier a ser anulado ou extinto sem resolução do mérito, essa circunstância não desfaz a interrupção da prescrição. Ordenada a citação, interrompe-se o prazo prescricional, ainda que o processo venha a ser anulado ou extinto sem resolução do mérito. Diferentemente do que estabelecia o art. 175 do CC/1916, o atual Código Civil não desconsidera a interrupção da prescrição se a citação for nula ou vier a ser anulada. É que, contrariamente ao sistema antigo, a interrupção da prescrição, a partir do atual diploma civil, não decorre da citação válida, mas sim do despacho do juiz que a ordenar<sup>199</sup>.

Conclui-se que a interrupção da prescrição pelo despacho que ordena a citação na execução fiscal, portanto, é instantânea e decorre do mero exercício do direito de ação pelo Fisco. Não irá, diante da extinção, desaparecer do plano jurídico, deixando de produzir

---

<sup>197</sup> Cumpre observar que se nulidade atingiu o lançamento do crédito tributário, entende-se que: “não será possível a mera emenda ou substituição, impondo-se o refazimento do lançamento tributário, se ainda houver prazo para tanto, e nova inscrição em dívida ativa, para que se possa propor nova ação de execução fiscal”. ESTIGARA, op. cit.

<sup>198</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 863-864.

<sup>199</sup> CUNHA, op. cit., 2018, p. 93.

efeito que já foi aperfeiçoado. Permanece o novo marco temporal da análise do decurso do prazo prescricional.

Não se pode olvidar que o art. 203, do CTN<sup>200</sup>, prevê a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, constatada omissão dos requisitos obrigatórios no termo de inscrição, mas é possível lançar mão de interpretação na qual buscou o legislador extirpar a manutenção da ação contaminada pelo vício. Buscou-se, sem embargo, a expedição de nova CDA e o ajuizamento de nova execução fiscal. Ainda, não há tratamento legal específico que disponha sobre a inexistência de efeitos da ação que foi atingida pela nulidade do título.

Tem-se que na coexistência dos dispositivos legais, ainda que a ação perpassada pela nulidade não tenha resolvido o mérito, atingido efetivamente o patrimônio do devedor, produz, no entanto, efeitos quanto ao direito material, interrompendo a prescrição. Assinala-se o fato de que o art. 174, parágrafo único, I, do CTN<sup>201</sup>, não traz ressalvas quanto a extinção do processo sem análise do mérito, entendendo-se pela ocorrência da interrupção em qualquer cenário em que a ação seja proposta tendo como base crédito existente, ainda que posteriormente se constate que o título não era instrumento hígido, e haja despacho ordenando a citação do devedor.

Ultrapassado o questionamento quanto à efetiva ocorrência da interrupção, valendo-se da interpretação de sua manutenção mesmo diante de extinção pela nulidade absoluta do título executivo, é necessário observar se mesmo com o novo marco temporal haverá prazo suficiente para o atuar da Fazenda Pública.

De início pontuou-se que, a princípio, nova execução poderá ser intentada se inexistentes causas suspensivas ou extintivas da exigibilidade do crédito. É de suma importância citar Machado<sup>202</sup>, que sustenta a possibilidade de repositura, mas traz dificuldade verificada na prática:

[...] é certo que na prática tal situação dificilmente ocorrerá porque a demora até o trânsito em julgado da sentença que julga os embargos pode ser superior a cinco anos e, assim, ensejar a prescrição. Entretanto, poderá a Fazenda autora, vencida em primeira instância, deixar de apelar e providenciar desde logo a recomposição do seu título executivo para promover nova execução. E se o fizer antes de decorrido prazo de prescrição, então leva problema saber se essa nova execução é admissível.

---

<sup>200</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>201</sup> Ibidem.

<sup>202</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 863.

Ponderou Machado que na realidade processual, entre a interrupção da prescrição e o trânsito dos embargos do devedor, lugar no qual tem-se declarada a nulidade da CDA, poderá decorrer prazo superior a cinco anos, de forma que o crédito será fulminado pela prescrição. Isso porque poderá a Fazenda entender que não há nulidade, interpondo os recursos cabíveis a fim de ver reformada a decisão de primeiro grau.

É de se verificar, no entanto, que por vezes, visando a manutenção do direito ao crédito, será mais prudente adotar estratégia na qual busca-se de pronto recompor o título executivo e executar novamente o devedor. Assim, a Fazenda Pública optará por desistir da via recursal, logrando corrigir o defeito da inscrição e do seu termo e ajuizar ação executiva dentro do prazo prescricional.

Tal linha estratégica favorece os interesses da Fazenda Pública, uma vez que possibilita eficazmente a busca pela satisfação do crédito em nova ação, do contrário, o direito será extinto ainda no curso do debate sobre a higidez do título. Registre-se que asseverou Machado<sup>203</sup> que nova ação poderá ser intentada desde que os defeitos que ocasionaram a nulidade sejam devidamente corrigidos. E de outro modo não poderia ser, pois a extinção do processo sem resolução do mérito faz surgir a possibilidade, em regra, de repositura da ação.

Não é diferente no processo judicial tributário, posto que possui, em quase toda extensão, o mesmo tratamento do processo civil aplicado às demais lides, ressalvadas algumas peculiaridades que o distinguem e repercutem na interpretação das normas processuais<sup>204</sup>. Nesse passo, quanto à possibilidade de repositura da ação, atento à perspectiva processual, não haverá obstáculos, já que houve formação de coisa julgada formal<sup>205</sup>. Imprescindível verificar, no entanto, a exigibilidade do crédito fazendário.

### **3.3 Cômputo da prescrição a partir do trânsito em julgado da ação executiva extinta pela nulidade da Certidão de Dívida Ativa**

A hipótese traçada no presente trabalho, qual seja, o reconhecimento da nulidade absoluta da CDA no curso da ação executiva fiscal e conseqüente extinção, acarretou não

---

<sup>203</sup> Ibidem.

<sup>204</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018.

<sup>205</sup> “A coisa julgada formal tende a ser entendida como a ocorrência da imutabilidade da sentença “dentro” do processo em que proferida. Neste sentido, não há como recusar se tratar de instituto que se aproxima bastante da preclusão, residindo a distinção entre ambos em aspecto exterior a eles, já que a coisa julgada formal tende a ser identificada com o encerramento da ‘etapa cognitiva’ do processo”. BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*: volume único. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 653.

só a discussão dos pontos trazidos anteriormente, mas também o que aqui se arrazoa. Torna-se imprescindível para tanto observar o tratamento dispensado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como a doutrina por esse utilizada para fundamentar seu entendimento.

Depreende-se que a repositura da execução fiscal requer um novo atuar da Fazenda Pública com fundamento em uma nova CDA, devidamente corrigida. Destaca-se que tal possibilidade decorre principalmente da ausência de resolução do mérito e da não ocorrência de coisa julgada material. Contudo, é necessário verificar se o crédito no qual se alicerça o título ainda é exigível.

Cabe destacar, destarte, que se a invalidade não teve o condão de atingir o lançamento do crédito tributário não há que se falar em decadência, permanecendo hígida a constituição definitiva do crédito. Na análise da repositura da execução fiscal deve-se verificar o curso do prazo prescricional, uma vez que se trata de causa extintiva.

É ponto nodal, assim, o exame do marco inicial do cômputo do prazo prescricional, com fulcro na premissa da efetiva interrupção da prescrição pela ação atingida pela nulidade e extinta sem a resolução do mérito, com fulcro no art. 174, parágrafo único, I, do CTN<sup>206</sup>. Para além do cenário no qual houve a interrupção da prescrição e cômputo do prazo quinquenal no decurso da ação, tem-se que tal recomeço somente deve ocorrer ao final.

Nesse sentido, o REsp nº 865.266-MG<sup>207</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, aponta que, em suma, apenas com o trânsito em julgado da ação executiva fiscal atingida pela nulidade é que deve ser retomado o cômputo do prazo prescricional, interrompido pelo despacho que ordenou a citação. A tese exarada do julgado citado traz em si diversos entendimentos que carecem ser observados detalhadamente.

Em primeiro lugar, aponta-se que o prazo prescricional da ação de cobrança do crédito tributário visa estipular tempo razoável para o exercício do direito de ação pela Fazenda Pública. É o que está disposto implicitamente no bojo do art. 174, do CTN<sup>208</sup>, pois comporta prazo quinquenal que terá curso somente a partir da constituição definitiva do crédito. O legislador, já prevendo a possibilidade de extensa discussão no âmbito

---

<sup>206</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>207</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 865.266 - MG*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=727235&n\\_um\\_registro=200601457970&data=20071105&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=727235&n_um_registro=200601457970&data=20071105&formato=PDF)>. Acesso em: 15 jun. 2020.

<sup>208</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

administrativo, exigiu a definitividade do crédito tributário para o exercício do direito de ação. E não poderia ser diferente, uma vez que é necessário o acerto do crédito.

Concluiu-se que na via executória, perpassada pelas especificidades do processo civil tributário, a satisfação coativa<sup>209</sup> do crédito deve ocorrer dentro de 5 (cinco) anos da constituição definitiva. Ajuizada a ação de cobrança, com o despacho que ordenar a citação, o prazo prescricional será interrompido.

Como já destacado nos apontamentos basilares do presente estudo, a inscrição em dívida regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza<sup>210</sup>, de forma que foge ao curso regular da ação a posterior declaração de nulidade do título. Observa-se, nesse passo, que o exercício do direito de ação pelo Fisco não deixou de ser desempenhado, visto que atuou inicialmente dentro do prazo legal.

Rompe-se com sua inércia. E é nessa máxima que se apoia o entendimento prolatado pelo Ministro Luiz Fux no REsp nº 865.266-MG<sup>211</sup>. Ora, se a execução fiscal foi ajuizada dentro do prazo quinquenal não poderá a Fazenda Pública ser punida por seu atuar, ainda que seu instrumento apresente defeito. O art. 203, do CTN<sup>212</sup>, prima pela nulidade não porque deslegitima a atuação do Fisco, mas sim para fulminar do plano jurídico o ato eivado de invalidade. Permite, assim, a identificação do ato viciado, sua correção e nova propositura, caso necessário, uma vez que possível a substituição até a decisão de primeira instância, consoante súmula nº 392 do STJ<sup>213</sup>.

A ausência de inércia imputável resulta no afastamento da ocorrência de prescrição ao término da ação, extinta pelo reconhecimento da nulidade do título executivo. Nessa linha, a atuação do executor torna ainda mais patente seu interesse em perseguir o crédito. Leonardo Cunha<sup>214</sup> destaca que:

a prescrição – que é o encobrimento da pretensão (CC/2002, art. 189) – decorre da inércia do sujeito que se diz titular do direito. Comparecendo em juízo, o sujeito não está mais inerte, não havendo mais razão para manter-se o transcurso do prazo prescricional. Isso porque a apresentação em juízo traduz uma atividade (o oposto da inércia) e justifica a interrupção da prescrição. É natural, portanto, que, uma vez proposta a demanda (CPC, art. 312), considere-se interrompido o prazo prescricional.

---

<sup>209</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 561.

<sup>210</sup> BRASIL, op. cit., nota 1. Art. 204.

<sup>211</sup> BRASIL, op. cit., nota 207.

<sup>212</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>213</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

<sup>214</sup> CUNHA, op. cit., 2018, p. 92.

O autor salienta que não há razão para a manutenção do curso do prazo prescricional interrompido, bem como que a atuação inicial do Fisco rompe com a inércia, agindo esse no exercício do seu direito de ação. Em sentido contrário, a ausência do exercício do direito de ação no prazo legal aperfeiçoa a prescrição, ou seja, não haverá ação de cobrança do crédito definitivamente constituído e, portanto, exigível e exequível, culminando na sua extinção.

Também o art. 8º, §2º, da LEF<sup>215</sup> determina que o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição, disposição anterior a nova redação do art. 174, parágrafo único. I, do CTN<sup>216</sup>, determinada pela Lei Complementar nº 118 de 2005<sup>217</sup>, que na disciplina da cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública previu a necessidade de interrupção antes de efetiva citação do devedor. Ressalte-se que tal interrupção irá retroagir à data do ajuizamento da ação, conforme interpretação dos tribunais.

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>218</sup>, citado no julgado em tela, assevera que:

ao interpretar o § 2º, do art. 8º, da Lei 6.830/80, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o 'interrompe a prescrição' como 'faz cessar definitivamente' ou 'faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente'. Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o dies ad quem, ou termo final, da regra da prescrição, que é a propositura da ação, bem como o dies a quo, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática [sic] e logicamente do exercício dessa ação.

A interpretação dispensada pelo autor supracitado nasce da premissa de que o dispositivo legal prevê não só o termo, mas também o início do curso do prazo prescricional, nos casos em que ocorreu a extinção do processo sem resolução do mérito. Em tal cenário processual, rompe-se com o prazo já transcorrido, fazendo cessar seu curso temporariamente, reiniciando-o ao final. Privilegia-se o fato de que o sujeito ativo agiu inicialmente dentro do prazo quinquenal para a cobrança do crédito.

Note-se que o intérprete visa afastar a alegação de omissão da Fazenda Pública, bem como o transcurso do prazo prescricional durante o trâmite da ação extinta. Isso porque, se não era possível a substituição ou emenda da CDA no curso do deslinde processual, não se pode exigir o cômputo de prazo durante o período em que a higidez do instrumento executório já estava em debate.

---

<sup>215</sup> BRASIL, op. cit., nota 32.

<sup>216</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>217</sup> BRASIL, op. cit., nota 189.

<sup>218</sup> SANTI apud BRASIL, op. cit., nota 207.

Ecoa na jurisprudência do STJ<sup>219</sup> entendimento no qual efetuado o lançamento tributário, afastada desde já a decadência, a pendência de recurso administrativo não faz decorrer o prazo prescricional. A contagem do curso da prescrição se iniciará somente com a notificação do sujeito passivo acerca do resultado do recurso ou revisão. Logo, até a decisão final no âmbito administrativo não se cogita a fluência da prescrição. Esse lapso temporal é um hiato no procedimento de discussão do crédito tributário, que não deve ser computado.

*Mutatis mutandis*, a interrupção pelo despacho que ordena a citação não faz fluir automaticamente o novo prazo prescricional, que só se inicia ao final da ação. Sendo assim, conforme asseverado por Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>220</sup> ao dispor sobre a prescrição, a interrupção “faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente”. Tendo em vista a manutenção do crédito tributário, o hiato gerado pelo reconhecimento de nulidade no título executivo, que não afasta a exigibilidade do crédito, carece ser interpretado como uma pausa para discussão sobre o preenchimento dos requisitos legais.

Logo, é o final do processo, o trânsito em julgado da ação extinta em virtude do reconhecimento da nulidade da CDA, marco temporal para o reinício do curso do prazo prescricional para o ajuizamento de uma nova ação de cobrança, sanados os vícios do título executivo. Se ultrapassado o prazo quinquenal entre o trânsito em julgado e a repropositura da ação, é certo que haverá a extinção pela prescrição, uma vez que não há um alargamento do prazo, mas uma contagem que lança mão de termos nos quais é possível a atuação do Fisco.

A tese adotada no REsp nº 865.266-MG<sup>221</sup> em 2005 ainda encontra ressonância nos julgados mais recentes, cite-se o Agravo em Recurso Especial nº 1.439.892-ES<sup>222</sup>, demonstrando consolidação do entendimento. Contudo, é notório que se apresenta mais favorável ao sujeito ativo, uma vez que poderá, na prática, perseguir o crédito por diversos anos. Não se pode olvidar, que o entendimento pode encontrar críticas, uma vez que não

---

<sup>219</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 485.738-RO*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencia=1272914&num\\_registro=200201495335&data=20040913&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencia=1272914&num_registro=200201495335&data=20040913&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 20 jun. 2020.

<sup>220</sup> SANTI, op. cit., nota 183.

<sup>221</sup> BRASIL, op. cit., nota 207.

<sup>222</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 1.439.892-ES*. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=105901758&num\\_registro=201900236607&data=20200220&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=105901758&num_registro=201900236607&data=20200220&tipo=0)>. Acesso em: 04 jun. 2020.

cabe a jurisprudência criar hipóteses de suspensão do crédito, já que se exige lei complementar para tanto.

Conclui-se, destarte, que o ajuizamento da execução fiscal, com o despacho que ordenar a citação, interrompe o prazo prescricional, ainda que declarada a nulidade da CDA, possibilitando a repropositura da execução no prazo quinquenal que se reinicia com o trânsito em julgado da sentença de extinção da ação que restou obstaculizada pelo reconhecimento da nulidade. Não haverá cômputo do período em que tramitou a ação extinta, pois nada poderia ser exigido do Estado se "engessado" seus próximos passos.

#### 4. INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - A REPROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NA ANALOGIA

Doutrina e jurisprudência não são unânimes quanto aos efeitos do reconhecimento da nulidade da certidão de dívida ativa, instrumento que espelha a inscrição do crédito tributário que, enquanto ato administrativo, carece atender aos requisitos legais para a sua plena eficácia no plano jurídico.

As hipóteses apontadas no capítulo anterior oferecem, com fundamento em decisão consolidada do STJ e no que assevera alguns abalizados doutrinadores, possíveis soluções à lacuna existente. Diz-se lacuna, uma vez que o legislador, apesar de dispor sobre o principal efeito da omissão de requisitos insanável, ou seja, conforme art. 203, do CTN<sup>223</sup>, a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, não tratou especificamente sobre o que ocorre após tal reconhecimento.

As respostas à controvérsia que se instaura na possibilidade de repositura da execução fiscal anteriormente extinta pela declaração de nulidade do título executivo não estão livres de críticas. Trata-se de árdua tarefa, posto que estão em conflito a segurança jurídica que deve perpassar a relação jurídica tributária e a manutenção do crédito fazendário que, em última análise, refere-se ao próprio interesse público.

Busca-se, assim, a partir das disposições do Código Tributário Nacional, lançar mão de instrumentos previstos pelo legislador como mecanismo para o enfrentamento do principal ponto controvertido do presente estudo, a repositura da ação de cobrança. Destarte, salutar se faz destacar a aplicação da integração da legislação tributária como uma possível resposta ao questionamento em tela.

Nesse diapasão, ante a ausência de disposição expressa, o instrumento a ser utilizado é a analogia, com primazia diante dos demais métodos, de forma que verificada a identidade de elementos, a autoridade competente pode aplicar essa forma de integração da legislação tributária, sem, contudo, resultar na exigência de tributo não previsto em lei<sup>224</sup>. Aponta-se, destarte, o tratamento dispensado pelo art. 173, II, do CTN<sup>225</sup>, na hipótese anulação do lançamento anteriormente efetuado por vício formal, objetivando, com a aplicação do método integrativo, alcançar uma possível solução à problemática da repositura da execução fiscal.

---

<sup>223</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>224</sup> Ibidem, art. 108, §1º.

<sup>225</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

#### 4.1 Interpretação e integração da legislação tributária - analogia como método

Cumpra assinalar inicialmente bases necessárias à compreensão da interpretação e da integração da legislação tributária, permitindo-se, posteriormente, a análise da analogia como método integrativo.

Salutar se faz apontar, contudo, que interpretação e integração não se confundem, não podendo ser elencadas como só instrumento, uma vez que a real compreensão dos institutos possibilita evidente distinção. Enquanto a interpretação da legislação tributária decorre da própria existência de norma a ser interpretada, a integração tem como pressuposto a ausência de normatização, tornando imperiosa a tarefa de alcançar solução adequada à lacuna, tal como a problemática em tela.

Note-se, a interpretação é instrumento ou atividade que visa ao alcance das normas jurídicas. Nesse sentido, todas as normas carecem de interpretação a fim de que seja extraído o seu conteúdo, permitindo ao intérprete, operador do Direito ou não, compreender o que objetivou o legislador.

Verifica-se que “a norma jurídica pode emitir comandos claros e bem determinados que não exijam maior esforço para entender o seu conteúdo, extensão e finalidade”<sup>226</sup>. Contudo, mesmo o texto que cuida minuciosamente das hipóteses de aplicação poder vir a exigir a utilização de recursos hermenêuticos<sup>227</sup>.

Para tanto, é necessário não apenas lançar mão do texto legal, mas também do contexto no qual a norma será aplicada, atento a uma interpretação teleológica que considera aspectos históricos e sistemáticos. A interpretação e a integração da legislação tributária, há de se socorrer nos critérios e métodos interpretativos.

O art. 96, do CTN<sup>228</sup>, ao dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário, prevê que: “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. E, de acordo com o art. 107, do CTN<sup>229</sup>, a interpretação e na integração da legislação tributária será conforme o disposto nos arts. 108 a 112, do CTN<sup>230</sup>.

---

<sup>226</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. *Revista EMERJ*, v. 13, n. 52, 2010.

<sup>227</sup> Ibidem.

<sup>228</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>229</sup> Ibidem.

<sup>230</sup> Ibidem.

O Código Tributário Nacional dispõe apenas sobre alguns métodos pontuais de interpretação que devem, obrigatoriamente, ser observados, tal como as hipóteses dos arts. 111 e 112 do CTN<sup>231</sup>, quais sejam: a interpretação literal da legislação que verse sobre suspensão ou exclusão de crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias e; a interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, em caso de dúvida quanto à natureza legal do fato, à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Ricardo Alexandre<sup>232</sup> assevera que:

afora as diferenças específicas previstas no CTN, não existe uma disciplina diferenciada de “hermenêutica jurídico-tributária”, de forma que o estudo da interpretação da legislação tributária deve partir de alguns conceitos básicos da ciência da interpretação jurídica válidos para todos os ramos do direito.

Busca-se, assim, a “identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica, visando à sua aplicação”<sup>233</sup>. Regina Helena Costa elenca os seguintes métodos interpretativos: o literal ou gramatical, como etapa inicial do processo interpretativo; o sistemático, que visa ao ordenamento jurídico em sua unidade, compreendendo as normas de forma não isolada; o teleológico, que toma a finalidade da norma, os objetivos que pretende alcançar e, por fim; o evolutivo, próprio das normas constitucionais que contenham conceitos indeterminados<sup>234</sup>. A autora ressalva:

[...] cremos que o entendimento que viabiliza emprestar-se validade ao dispositivo legal é aquele que considera tal “roteiro” como meramente *indicativo* ao intérprete da legislação tributária, não estampando, portanto, uma ordem a ser rigorosamente seguida ou, mesmo, um rol taxativo de itens<sup>235</sup>.

Observa-se que a legislação tributária comporta métodos clássicos de interpretação. Contudo, não se pode olvidar de outros métodos que também podem ser aplicados, salvaguardas especificidades, tais como a interpretação conforme a Constituição e a observância da razoabilidade e da proporcionalidade<sup>236</sup>.

---

<sup>231</sup> Ibidem.

<sup>232</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 314.

<sup>233</sup> COSTA, op. cit., p. 137.

<sup>234</sup> Ibidem, p. 137-138.

<sup>235</sup> Ibidem, p. 139.

<sup>236</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 129.

Frise-se, a atividade interpretativa não se confunde com a integração da legislação tributária. Na interpretação a moldura do caso analisado já existe, bastando o intérprete realizar o ajustamento com base nos critérios destacados acima, que balizam sua atuação.

Noutro ponto, a integração tem lugar quando não há disciplina específica na lei, uma lacuna diante da ausência de normatização, mas que não deixa de requerer uma solução. Assim, integração da legislação tributária nada mais é do que a atividade de encontrar, no ordenamento jurídico, a resposta devida diante da ausência de disposição expressa. Essa necessidade de resposta tem como fundamento o princípio da plenitude do direito<sup>237</sup>, sendo defeso ao juiz deixar de decidir sob a alegação de lacuna, veda-se o *non liquet*, art. 140, do CPC<sup>238</sup>. De outro lado:

[...] não se pode confundir lacuna com os casos em que o legislador quis que determinado texto normativo abrangesse só determinadas situações e não outras. Nesses casos, o silêncio da norma deve ser interpretado como uma manifestação no sentido de que ela não deve ser aplicada a outros casos que não os previstos expressamente, pois, nas mesmas palavras do Ministro Moreira Alves, "só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam 'silêncio eloquente' (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz a hipótese contemplada é a única a que se aplica o prefeito legal não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia" (excerto do voto proferido no julgamento, pela 1ª Turma do STF, do RE 130.552, Rel. Moreira Alves, j. 04.06.1991. DJ, 28.06.1991, p. 8.907)<sup>239</sup>.

Dessa forma, verificada a hipótese de lacuna, que de fato reclama uma resposta, uma solução para o caso apresentado tanto à autoridade administrativa, bem como ao julgador, impõe-se a aplicação das técnicas de integração da legislação tributária.

A propositura de uma solução está, também, ligada à segurança jurídica, pois ao sujeito passivo é prestada uma resposta com base em fundamentos legais e principiológicos já previstos no ordenamento jurídico. Ora, ainda que a lacuna requeira esforço interpretativo, é certo que o intérprete o faz dentro dos parâmetros já concebidos pelo legislador. É nesse ponto que, estudiosos da ciência da interpretação, defendem a máxima de que não há lacuna<sup>240</sup>.

Note-se que a interpretação e a integração da legislação tributária logram alcançar a norma jurídica aplicável ao caso concreto, observa-se, no entanto, que aquela não comporta criação, mas sim descoberta do sentido da norma que já se encontra prevista,

<sup>237</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 327.

<sup>238</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

<sup>239</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 328.

<sup>240</sup> Ibidem, p. 327.

enquanto essa acarreta um movimento de criação ante a lacuna. Nessa diferenciação, importa destacar que:

[...] no ato de interpretação, se reconhece que existe norma aplicável especificamente ao caso, ainda que, na sua (re)construção pelo intérprete, haja parcela de atividade criadora por parte dele. Em termos bastante simples, pode-se dizer que há texto normativo dispendo sobre a situação, sendo o caso apenas de determinar-lhe o sentido e o alcance. Em se tratando de integração, não. O intérprete, em um primeiro momento, reconhece a inexistência de norma específica e aplicável, recorrendo, em um segundo momento, às ferramentas de que dispõe a ordem jurídica para que se possa completá-la<sup>241</sup>.

Complementando o dizer expressivo de Machado Segundo<sup>242</sup> o “aprofundamento na Filosofia do Direito e na Teoria do Direito revela que não é precisa a linha que separa a interpretação da integração, e que a distinção entre elas é mais quantitativa (grau de poder criativo do aplicador) do que propriamente qualitativa”.

Não é possível que a lei contenha todas as situações, mesmo porque a evolução das relações humanas corre a passos largos, o que reivindica formas mais amplas de se extrair a vontade do legislador. Assim, o CTN<sup>243</sup> dispõe no art. 108, que: “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade”.

Os parágrafos 1º e 2º do dispositivo supracitado ressaltam que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não tipificado em lei, nem a equidade na dispensa do pagamento de tributo devido.

O art. 108, CTN<sup>244</sup> apresenta técnicas aplicáveis ao problema da omissão legislativa, dispostas de forma hierarquizada. Paulsen<sup>245</sup> destaca, todavia, que:

[...] ainda que o CTN pareça hierarquizar os modos de integração da legislação tributária, em verdade tal não se mostra adequado, tampouco pode ser considerado de modo rígido. Isso porque a integração do ordenamento é atividade complexa, cabendo ao aplicador verificar a pertinência de cada método em face da existência ou não de dispositivo para hipótese semelhante, de estarem ou não em questão valores que desafiem a construção de solução específica para o caso com suporte nos princípios de direito tributário e de direito público e das circunstâncias peculiares que não tenham sido levadas em consideração pelo legislador.

<sup>241</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 133.

<sup>242</sup> Ibidem.

<sup>243</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>244</sup> Ibidem.

<sup>245</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 288.

A crítica exarada parte da busca por uma integração sistemática, alinhando-se o aplicador a técnica que revele a solução jurídica mais adequada ao caso concreto. Contudo, é de se verificar que a taxatividade e ordem, predeterminadas pelo legislador, por si só não afastam a visão de completude do sistema de normas. Buscou-se apenas o privilégio de certas técnicas, mas se não for possível nessas encontrar a solução adequada, aplicar-se-á a equidade, sendo a regra mais geral e privilegia a justiça.

As técnicas elencadas pelo Código Tributário Nacional não se distanciam completamente das previstas no Decreto-Lei nº 4.657/1942<sup>246</sup>, intitulado Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, “uma norma jurídica que visa a regulamentar outras normas (leis sobre leis ou *lex legum*)”<sup>247</sup>. É certo que, atualmente, a LINDB é aplicada não apenas ao Direito Privado, sendo veículo informador da Teoria Geral do Direito<sup>248</sup>.

Diante da lacuna na lei, a LINDB dispõe sobre formas de integração e prevê em seu art. 4º que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. Observa-se, assim, que tais ferramentas, quando introduzidas na disciplina tributária, afastam a aplicação do costume como forma de integração, atendo-se com primazia aos princípios gerais de direito tributário e comportando, ainda, algumas ressalvas específicas quanto à obrigação tributária.

Não se pode olvidar, a positivação das técnicas ou ferramentas de integração da norma busca salvaguardar a correta aplicação do Direito. Ao intérprete é dado apoiar-se em parâmetros não abstratos e que possam ser explicitados, dando azo ao contraditório e a ampla defesa.

Retomando, a sequência apresentada pelo art. 108, do CTN<sup>249</sup> traz ordem sucessiva de aplicação dos métodos de integração e, em primeiro lugar, a analogia. A analogia pode ser conceituada como o método de integração utilizado pelo aplicador do direito para solucionar situações não previstas na lei por meio de norma que cuida de caso

---

<sup>246</sup> BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657*, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)> Acesso em: 01 jul. 2020.

<sup>247</sup> TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*: volume único. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019, p. 1.

<sup>248</sup> “[...] apesar desse seu posicionamento metodológico, a verdade é que a antiga LICC não constitui a uma norma exclusiva do Direito Privado. Por isso, e por bem, a lei 12.376, de 30 de dezembro de 2010, alterou seu nome de Lei de Introdução ao Código Civil para Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Isso porque, atualmente, a norma mais se aplica aos outros ramos do direito do que o próprio Direito Civil. Em outras palavras, o seu conteúdo interessa mais à Teoria Geral do Direito do que ao Direito Civil propriamente dito. Corroborando essa afirmação, A recente Lei n. 13.655/2018 traz novas regras concernentes à atuação dos agentes públicos, tendo relação substancial com o Direito Administrativo”. *Ibidem*, p. 1-2.

<sup>249</sup> BRASIL, *op. cit.*, nota 1.

semelhante. Trata-se de “aplicação de uma norma jurídica a um caso não previsto, mas essencialmente semelhante ao previsto”<sup>250</sup>.

A analogia não se confunde com a interpretação extensiva, isso porque:

a analogia constitui método de integração da legislação tributária mediante aplicação da lei a situação de fato nela não prevista, mas cuja análise revele a identidade dos elementos essenciais e a adequação da norma para também em tal situação alcançar o fim pretendido pelo legislador. Não se pode confundir-la com a chamada interpretação extensiva em que não há integração da legislação tributária, pois se trabalha dentro dos lindes que a lei originariamente pretendeu estabelecer, ainda que não o tenha feito de modo taxativo e inequívoco.<sup>251</sup>

A integração da legislação tributária por meio do emprego da analogia, assim, visa a sanar omissão da lei, trazendo ao caso concreto apresentado uma solução conferida à situação semelhante. Para tanto, contudo, é necessário que as situações confrontadas guardem ao menos alguns pontos de convergências, características comuns entre ambas, que possibilitem a demonstração da técnica. Ainda, a analogia tem como fundamento o princípio da isonomia, de forma que a casos semelhantes, estando um deles sem solução expressa, deve ser conferida solução similar, análoga<sup>252</sup>.

A aplicação do método analogia objetiva privilegiar a segurança jurídica e, nesse sentido, o art. 4º, §1º, do CTN<sup>253</sup>, não permite que seu emprego conduza a exigência de tributo não previsto em lei. Costa bem assevera que “em outras palavras, pensamos seja cabível o emprego de analogia no campo tributário, desde que tal não afete o próprio aperfeiçoamento das obrigações tributárias, nem se revele prejudicial ao contribuinte”<sup>254</sup>.

O art. 108, do CTN<sup>255</sup>, é norma que deve ser observada pela autoridade administrativa, bem como pela autoridade judiciária, de forma que a aplicação da analogia possui primazia nas decisões. Busca-se conferir solução já presente no ordenamento jurídico e que, portanto, resulta nas respostas que já se verificam no sistema. Nessa esteira, passa-se a aplicação do método da analogia à controvérsia em estudo, buscando-se solução conferida a caso semelhante na legislação tributária, a fim de alcançar situação que não guarda disposição expressa.

Passa-se, assim, a apresentar solução conferida pelo legislador ao reconhecimento de nulidade por vício formal no lançamento e, posteriormente, por meio da analogia,

<sup>250</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 328.

<sup>251</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 296.

<sup>252</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 329.

<sup>253</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>254</sup> COSTA, op. cit., p. 143.

<sup>255</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

verificar a aplicabilidade dessa solução à extinção da execução fiscal por vício na Certidão de Dívida Ativa, afastando-se a ocorrência da prescrição no curso da demanda.

#### 4.2 Decadência e anulação do lançamento

A decadência é causa de extinção do crédito tributário pelo decurso do tempo. Ocorre quando a Fazenda Pública deixa de efetuar o lançamento no prazo, ou seja, não realiza seu direito potestativo de constituir o crédito tributário<sup>256</sup>. Trata-se de etapa que antecede à prescrição e com ela não se confunde. A decadência está ligada ao lançamento, enquanto a prescrição tem esse como precedente lógico e se relaciona com o exercício do direito de cobrar o crédito já constituído.

O Código Tributário Nacional dispõe que o prazo decadencial é de cinco anos, que poderá ser computado conforme o art. 150, §4º, do CTN<sup>257</sup>, que versa sobre os tributos sujeitos a lançamento por homologação, de forma que:

efetuado o pagamento tempestivo, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar a exatidão do pagamento e, na hipótese de o contribuinte ter calculado e pago montante inferior ao devido, promover o lançamento de ofício da diferença ainda devida.<sup>258</sup>

Nas demais modalidades e na hipótese do reconhecimento de dolo, fraude ou simulação do lançamento por homologação aplica-se o art. 173, I, do CTN<sup>259</sup>, onde o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. As normas trazem marcos iniciais, o *termo a quo*, para o cômputo do prazo decadencial.

Vale destacar que a doutrina critica a decadência como hipótese de extinção do crédito, já que esse não foi constituído, podendo ser compreendida como hipótese de exclusão<sup>260</sup>. No entanto, prevalece o disposto no Código Tributário Nacional, de forma que se trata de causa de extinção do crédito tributário, consoante o art. 156, V, do CTN<sup>261</sup>.

---

<sup>256</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 236.

<sup>257</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>258</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 447.

<sup>259</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>260</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., 2018, p. 236.

<sup>261</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

Merece atenção o que dispõe o art. 173, II, do CTN<sup>262</sup>, ao estabelecer que o início do prazo decadencial correrá “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”. Assim, quando o lançamento realizado em momento anterior é anulado por vício formal<sup>263</sup>, tal como a ausência dos requisitos do auto de infração, a Fazenda Pública terá reaberto o prazo para efetuar o lançamento. Paulsen<sup>264</sup> assevera, contudo, que o novo lançamento somente pode versar sobre o mesmo crédito.

Observa-se, destarte, que o reconhecimento de vício formal permite que o prazo seja entregue novamente ao Fisco, uma vez que o âmago do direito, o cabimento da exação, não restou maculado pelo defeito na forma. Não se trata de hipótese de suspensão ou interrupção do prazo decadencial, mas de uma norma atenta às especificidades que perpassam o procedimento do lançamento do crédito tributário. Cumpre colacionar o que ensina Machado Segundo<sup>265</sup>:

não se trata, contudo, de verdadeira interrupção, mas da abertura de um novo prazo de caducidade, pertinente apenas ao lançamento que vier a corrigir o vício formal causador da nulidade. A distinção pode parecer cerebrina, mas não o é. Caso se tratasse de interrupção do prazo de decadência, a Fazenda Pública teria a “reabertura” desse prazo, podendo lançar novamente inclusive quantias não abrangidas no primeiro lançamento, o que na verdade não acontece. Com efeito, um lançamento anulado por vício formal só pode ser feito, no prazo de cinco anos contados da decisão que o anulou, para exigir os mesmos valores já lançados (ou valores inferiores), com a correção do defeito formal. Não é possível “aproveitar” o novo prazo, surgido com a declaração da nulidade formal, para exigir outras quantias não lançadas inicialmente, pois em relação a estas se operou inevitavelmente a decadência.

Não escapa da crítica doutrinária a prerrogativa de reabertura do prazo para lançamento, destacando-se o tratamento excepcional conferido à Fazenda Pública. O erro que ensejou a nulidade do lançamento resulta em privilégio não conferido na mesma medida ao sujeito passivo. Nas palavras de Luciano Amaro<sup>266</sup>, o art. 173, II, do CTN<sup>267</sup> comete um dislate ao trazer a possibilidade de um novo prazo, ainda, corrobora que:

---

<sup>262</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>263</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.050.432 – SP*. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=10187580&num\\_registro=200800866207&data=20100602&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=10187580&num_registro=200800866207&data=20100602&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 20 set. 2020.

<sup>264</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 449.

<sup>265</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 237-238.

<sup>266</sup> AMARO, op. cit., p. 291.

<sup>267</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

de outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.

A acalorada crítica não passa despercebida dos outros autores<sup>268</sup>, prevalecendo, contudo, a validade jurídica do art. 173, II, do CTN<sup>269</sup> e a aplicação da regra exarada.

Tem-se, assim, que o prazo não flui na pendência do questionamento, de forma que “[...] lavrado o auto de infração não se há de cogitar mais da decadência do direito de lançar, posto que tal direito já teria sido exercido. E não se poderia cogitar de prescrição porque a fazenda pública ainda não tem ação para respectiva cobrança”<sup>270</sup>. A relação tributária impugnada pressupõe o exercício do direito potestativo de lançar e não pode sofrer as consequências da inércia se o vício reconhecido é meramente formal.

A anulação do lançamento, na via judicial ou administrativa, poderá ter como fundamento vício material ou formal. Caso o vício seja material, não se cogita a abertura de novo prazo para o lançamento, posto que restou atingida a própria exigibilidade do tributo<sup>271</sup>. É esse o entendimento firmado em precedentes do STJ<sup>272</sup>, destaca-se o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.223.852-SP:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO DE ORIGEM QUE AFASTOU A DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS DO IPTU. VÍCIO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II DO CTN. NO CASO DOS AUTOS. OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA NO CASO DOS AUTOS. I - O Tribunal de origem afastou a decadência do crédito tributário sob o fundamento de que seu lançamento foi anulado em decorrência de vício formal - adoção de alíquota progressiva declarada inconstitucional -, sendo aplicável, portanto, o termo a quo do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do CTN, in verbis (fls. 666-667): "Referido imposto foi relançado depois de transitada em julgado sentença proferida nos autos de ação anulatória ajuizada pelos antigos proprietários, que desconstituiu o lançamento originário diante da inconstitucionalidade da progressividade aplicada ao tributo (44/50, 52/58 e 243/246). Apesar de anulado o lançamento fiscal por decisão transitada em julgado, tal não obsta o relançamento dos tributos, agora para cobrança sem

<sup>268</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 542-543 e MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 238.

<sup>269</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>270</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 541.

<sup>271</sup> PAULSEN, op. cit., 2020, p. 450.

<sup>272</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.692.330 - SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76239151&num\\_registro=201701774938&data=20171010&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76239151&num_registro=201701774938&data=20171010&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 13 ago. 2020.

adoção da progressividade declarada inconstitucional, descabendo cogitar de decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário. [...] Na hipótese, houve cancelamento do lançamento originário após o trânsito em julgado da anulação, em 16.9.2002 (fls. 246), que foi relançado em 2006, dentro, portanto, do prazo decadencial, observada a regra do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional." II - De modo diverso, a jurisprudência do STJ é no sentido de que a nulidade de lançamento tributário decorrente da progressividade das alíquotas do IPTU constitui vício material. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 296.869/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/10/2013. III - O art. 173, II, do CTN estabelece que a contagem do prazo decadencial para novo lançamento inicia-se a partir da decisão definitiva que o houver anulado, somente na hipótese de vício formal, que não é caso dos autos. Neste sentido: STJ, AgRg no REsp 1.559.733/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/09/2016; STJ, AgRg no AREsp 296.869/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 10/10/2013; AgRg no REsp 1050432/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 02/06/2010. IV - Constata-se a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, visto que é cobrado IPTU referente ao exercício de 1992 e seu lançamento ocorreu apenas em 2006, após decorridos mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN (fl. 666). V - Agravo interno improvido.<sup>273</sup>

Destarte, o reconhecimento do vício material impede o novo lançamento do crédito. Noutra ponta, como já demonstrado, o reconhecimento de vício formal possibilita novo lançamento por expressa determinação legal.

#### **4.3 Aplicação do método da analogia diante do reconhecimento de nulidade da inscrição em dívida ativa no curso da execução fiscal**

O defeito formal conduz à nulidade do lançamento. A omissão dos requisitos formais do termo de inscrição na dívida ativa é causa de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, há, também, vício quanto à forma. Não tratam, entretanto, na relação tributária, de um mesmo momento. Note-se que o lançamento versa sobre a constituição do crédito tributário enquanto a inscrição em dívida ativa é procedimento necessário à cobrança do tributo inadimplido. Nesse sentido, Machado<sup>274</sup>:

ressalte-se desde logo ser a nulidade da inscrição por vício formal coisa diversa da nulidade do lançamento tributário por vício formal. A primeira diz respeito apenas ao não atendimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 202 do

<sup>273</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no Agravo em REsp nº 1.223.852 - SP*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86977314&num\\_registro=201703154455&data=20180912&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86977314&num_registro=201703154455&data=20180912&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 08 ago. 2020.

<sup>274</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 864.

Código, enquanto a segunda diz respeito a falhas que podem ter ocorrido durante o procedimento administrativo de lançamento.

A diferenciação dos institutos não afasta, contudo, a aplicação do método da analogia, a fim de verificar a compatibilidade da solução conferida pelo legislador no art. 173, II, CTN<sup>275</sup>, ou seja, a reabertura do prazo para lançamento após se tornar definitiva a decisão que houver reconhecido nulidade por vício formal.

Salutar se faz ressaltar que a aplicação da analogia para verificar a possibilidade de repositura da execução fiscal diante do reconhecimento da nulidade da CDA por vício formal insanável, que no curso do processo que conduz à extinção da execução sem resolução do mérito, não visa a atacar o lançamento e o prazo decadencial. Não se fala em novo lançamento, pois aqui a nulidade da inscrição e do processo de cobrança decorrente não atingiu o lançamento, permanecendo esse hígido.

Nesse passo, a nulidade por ausência dos requisitos elencados no art. 202, do CTN<sup>276</sup>, tem efeitos sobre a prescrição, prazo quinquenal para o exercício da ação de cobrança pelo sujeito ativo. Busca-se, assim, a partir da analogia alcançar a possibilidade de reabertura do prazo prescricional após o trânsito em julgado da sentença que extinguiu a execução fiscal com fulcro na nulidade absoluta do termo de inscrição e, por conseguinte, da CDA.

A analogia no Direito Tributário, conforme explicitado anteriormente, é modo preferencial de integração da legislação tributária. A aplicação da analogia não pode ocorrer indistintamente, uma vez que deve ser aplicada aos casos em que haja mínima correlação e compatibilidade dos institutos envolvidos. Vale lembrar que a analogia é utilizada como mecanismo de preenchimento das lacunas deixadas pelo legislador, de modo que conduz à análise do Direito em sua completude.

Na busca por critérios que possam ordenar a aplicação da analogia, Regina Helena Costa<sup>277</sup> apresenta os seguintes pressupostos autorizadores: “a) a existência de lacuna; b) a semelhança dos casos ou identidade de razão de decidir; e c) a ausência de disposição contrária no ordenamento jurídico”.

Sendo assim, não se pode aplicar a analogia se as situações correlacionadas não apresentarem pontos de conexão e desde que não contrarie norma jurídica ou princípio. Destarte, passa-se a análise às duas situações elencadas, quais sejam, a nulidade por vício

---

<sup>275</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>276</sup> Ibidem.

<sup>277</sup> COSTA, op. cit., p. 142.

formal do lançamento e, por conseguinte, a reabertura do prazo, conforme art. 173, II, do CTN<sup>278</sup> e a nulidade por vício formal da inscrição em dívida ativa e do processo de cobrança dela decorrente, art. 203, do CTN<sup>279</sup>.

Inicialmente, diz-se quanto à demonstração da existência de lacuna, ou seja, não basta que o intérprete aplique a solução conferida pelo legislador a outra situação elencada apenas por sua vontade, é imprescindível que de fato haja lacuna, não podendo a analogia ser usada por conveniência. A atuação da autoridade judicial ou administrativa que logra preencher lacunas inexistentes é por certo ilegal.

A ausência de disposição acerca das consequências da nulidade da inscrição em dívida ativa e do processo de cobrança dela decorrente se verifica no capítulo que cuida da dívida ativa, bem como no que trata da prescrição e suas causas de interrupção. Verifica-se que a norma elenca a nulidade como efeito da omissão dos requisitos do art. 202, CTN<sup>280</sup>, informações que possibilitam a ampla defesa do sujeito passivo.

Conforme art. 203, do CTN<sup>281</sup>, a omissão conduz à nulidade, mas poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante a substituição da CDA nula, devolvido o prazo para manifestação do devedor, que somente poderá versar sobre a parte modificada. Observa-se que o artigo citado se relaciona com a omissão dos requisitos, resultando, portanto, em defeito formal. A súmula nº 392 do STJ<sup>282</sup> vai além ao permitir a substituição da CDA por vício material ou formal.

Não obstante ser possível a substituição da certidão nula no curso da demanda, é certo que nem todos os vícios a comportam, sendo necessária a extinção da execução fiscal sem a resolução do mérito, a correção do defeito na inscrição e a expedição de nova CDA, momento no qual deve-se verificar a possibilidade de nova execução.

É a partir desse ponto que a lacuna se manifesta, pois o Código Tributário Nacional não traz o prazo para a repositura da ação executiva fiscal. E mais, não informa se a ação nula foi capaz de interromper a prescrição. Ainda que se entenda que houve interrupção, não há norma que disponha se o prazo prescricional será reaberto na sua totalidade ao final ou se será apenas pelo prazo que restou desde a interrupção da

---

<sup>278</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>279</sup> Ibidem.

<sup>280</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>281</sup> Ibidem.

<sup>282</sup> BRASIL, op. cit., nota 57.

prescrição pelo despacho que ordenou a citação, conforme art. 174, parágrafo único, I, do CTN<sup>283</sup>.

Para a possibilidade de repositura é possível se socorrer nas normas gerais do Processo Civil sobre a extinção do feito sem resolução do mérito, posto que sanado o vício o exequente poderá ajuizar novamente a ação de cobrança do crédito tributário, consoante art. 486, §1º, do CPC<sup>284</sup>. No entanto, o campo processual não responde a problemática que versa sobre o prazo para reingresso e seu marco inicial, matéria própria do campo tributário e que reclama lei complementar, de acordo com o art. 146, III, b, da CRFB<sup>285</sup>.

Diferentemente, o legislador ao cuidar do reconhecimento de vício formal no lançamento prevê a possibilidade reabertura para novo lançamento da data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado, art. 173, II, do CTN<sup>286</sup>. A norma é riquíssima de conteúdo, pois prevê solução procedimental específica à nulidade verificada, permitindo reabertura de prazo decadencial de cinco anos, consoante o *caput* do dispositivo.

É de se verificar, assim, que a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, e conseqüentemente, da CDA, carecem de norma jurídica adequada e que discorre para além do reconhecimento da nulidade. Resta cristalina, dessa forma, a ausência norma e a conseqüente lacuna, que reclama aplicação da analogia, não podendo ser suprida por entendimento doutrinário ou jurisprudencial.

Assente a existência de lacuna, cabe buscar a semelhança dos casos ou identidade de razão de decidir. O lançamento e a ação de cobrança são mecanismos que, se não exercitados no prazo adequado, conduzem à extinção do crédito tributário. O lançamento está sujeito à decadência, enquanto a ação de cobrança do crédito já constituído se submete à prescrição.

Os institutos da decadência e da prescrição não se confundem<sup>287</sup>, nem poderiam, atuando em momentos distintos na relação tributária. A decadência tem fundamento no direito potestativo de constituir o crédito tributário e a prescrição se relaciona com o direito de exigir o pagamento. A regra geral do prazo decadencial está prevista no art. 173, do CTN<sup>288</sup>, enquanto o prazo prescricional vem disposto no art. 174, do CTN<sup>289</sup>.

---

<sup>283</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>284</sup> BRASIL, op. cit., nota 34.

<sup>285</sup> BRASIL, op. cit., nota 3.

<sup>286</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>287</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 535-536.

<sup>288</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

É certo, contudo, que decadência e prescrição são causas de extinção do crédito tributário, conforme art. 156, V, do CTN<sup>290</sup>, de forma que se aperfeiçoadas extinguem o crédito tributário em si. É esse um dos primeiros pontos de convergência dos casos relacionados, destacando-se que ambos estão ligados a prazos extintivos.

A nulidade por vício formal verificada no lançamento impede a decadência, permitindo-se a reabertura do prazo, ausente, contudo, norma similar quando se trata da nulidade por defeito na forma na inscrição em dívida ativa e, por consequência, na CDA, instrumentos necessários à cobrança do crédito, a fim de afastar a prescrição.

Depreende-se, ainda, que as nulidades por vício formal são verificadas no curso de um processo, com observância do contraditório e da ampla defesa, permitindo às partes alegar ou afastar a alegação do defeito. A nulidade do lançamento pode ser arguida no processo administrativo ou mesmo nos embargos à execução. A nulidade da inscrição, por já ter ultrapassado a fase administrativa e já constituído o crédito tributário, irá ser suscitada em juízo.

Dessa forma, o reconhecimento da nulidade por vício formal demanda exercício cognitivo da autoridade julgadora. Serão trazidos ao processo elementos que demonstram o vício alegado, qual seja, o defeito na forma prescrita em lei. As partes em conflito serão a Fazenda Pública do ente competente para cobrar o tributo e o sujeito passivo ou responsável pela obrigação tributária.

No que tange ao lançamento, a parte suscitante buscará seu desfazimento, atingindo o procedimento de constituição do crédito por erro formal. Na mesma linha, na ação de cobrança, o devedor visa a atingir o título executivo acusando vício formal insanável no curso da demanda. Ressalte-se que o exercício do direito de cobrança pressupõe a existência de título executivo hábil.

Após curso do processo amparado pelo contraditório e pela ampla defesa, se verificada a ocorrência de vício formal, a decisão o declarará. No âmbito da constituição do crédito a decisão que reconhece o defeito formal conduz a anulação, de veras nulidade, do lançamento anteriormente efetuado. Na cobrança do crédito tributário, o vício por ausência dos requisitos formais gera a nulidade do termo de inscrição em dívida ativa e ação de cobrança decorrente, o que conduz à extinção da execução sem resolução do mérito.

---

<sup>289</sup> Ibidem.

<sup>290</sup> Ibidem.

Nesse ponto, cabe recordar que os casos relacionados influem diretamente na decadência e na prescrição, causas de extinção do crédito tributário. Ainda, é por meio de processo cognitivo que se reconhece a nulidade por vício formal do lançamento, com fulcro no art. 173, II, do CTN<sup>291</sup> e do termo de inscrição, instrumento necessário à ação de cobrança, conforme art. 203, do CTN<sup>292</sup>. O reconhecimento de vício formal, em certa medida, gera a nulidade do ato imediatamente anterior.

Declarada a nulidade por vício formal, não se pode olvidar, ainda, que o art. 173, II, do CTN<sup>293</sup>, tem intrínseco a inexistência de inércia da Fazenda Pública, posto que afasta o aperfeiçoamento da decadência no curso da discussão acerca do defeito formal. Ora, se há controvérsia quanto à higidez do lançamento anteriormente efetuado, não é possível que decaia o direito de lançar no curso do processo.

Na mesma linha, diante do ajuizamento da execução fiscal, aperfeiçoa-se a pretensão do ente estatal, manifestação inequívoca do direito de ação. Como já destacado no capítulo anterior, a alegação de inércia do Fisco não se sustenta. O vício no termo de inscrição só foi verificado no curso da ação de cobrança promovida pela Fazenda, pressupondo sua atuação em busca da satisfação do crédito tributário.

Com a trazida dos pontos semelhantes, passa-se ao terceiro critério de aplicação da analogia apontado pela autora, qual seja, a ausência de disposição contrária no ordenamento jurídico. Tal pressuposto é verificado no caso em tela, uma vez que não há norma ou princípio que explicitamente afaste a repositura da execução fiscal após o reconhecimento da nulidade do termo de inscrição de dívida ativa. Noutra ponto, a ausência norma que verse sobre o prazo para ajuizamento da nova ação não significa impossibilidade de reabertura, dando azo à analogia objetivada.

Machado<sup>294</sup>, reconhece a semelhança ao dispor que:

no processo administrativo fiscal tem-se estabelecido que o prazo para o exercício do Direito de lançar os tributos é reaberto com a decisão definitiva que anula, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Como no processo de execução tem-se situação semelhante, poder-se-á sustentar que, anulada a execução fiscal por vício formal concernente ao título executivo, vale dizer, à certidão de inscrição do crédito tributário como dívida ativa da Fazenda, pode esta corrigir a falha em ingressar com nova execução.

---

<sup>291</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>292</sup> Ibidem.

<sup>293</sup> Ibidem.

<sup>294</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 863.

Cumpra assinalar que o autor não aplica a analogia para dispor sobre reabertura do prazo de repositura nos mesmos moldes em que o ocorre para o lançamento. É cristalino, contudo, que reconhece pontos de conexão entre tais nulidades por vício formal. Atendidos os pressupostos autorizadores do emprego da analogia, surge o questionamento quanto ao resultado hermenêutico de sua aplicação.

O reconhecimento de vício formal no lançamento possibilita novo prazo quinquenal para o exercício do direito de lançar, contado da decisão definitiva que anulou o anteriormente efetuado, conforme art. 173, II, do CTN<sup>295</sup>, podendo versar apenas sobre o mesmo crédito.

A hipótese visa a preservar a substância do ato, posto que o erro formal não maculou a exigibilidade do crédito. Este novo lançamento é denominado por Machado<sup>296</sup> como lançamento substitutivo, ou seja, trata-se de ato que substitui o lançamento perpassado por ilegalidade, sanados os vícios anteriormente verificados. Assevera o autor:

o prazo que se abre em face do inciso II do artigo 173 do Código Tributário Nacional destina-se apenas a viabilizar a cobrança de tributo efetivamente devido e que não seria arrecadado em razão da nulidade por defeito simplesmente formal no lançamento anterior. Em outras palavras, esse prazo destina-se simplesmente a permitir um lançamento substitutivo do anterior, cuja nulidade decorreu de vício de forma, mas tinha substância aproveitável<sup>297</sup>.

Note-se que um dos fundamentos para a reabertura do prazo é a preservação da substância do ato. Em última análise, quando se trata da nulidade por vício formal do termo de inscrição em dívida ativa por ausência dos requisitos legais toca-se no instrumento que viabiliza a cobrança, mas não no direito em si. Sabe-se que o prazo prescricional não está atrelado ao termo de inscrição ou a expedição da CDA, que não interrompem nem suspendem o seu curso, mas ao exercício da ação de cobrança.

Ajuizada a execução fiscal, embargada pelo executado, declarada a nulidade do termo e, conseqüentemente do título executivo, por vício formal insanável e extinta a execução sem resolução do mérito. O encadeamento dos atos processuais ressalta ausência de inércia e necessidade de fixação de prazo para correção e ingresso de nova ação de cobrança, uma vez que a prescrição foi interrompida e não se produziu coisa julgada material.

---

<sup>295</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>296</sup> MACHADO, op. cit., 2005, p. 544.

<sup>297</sup> Ibidem.

Lançando mão da analogia, destarte, atrai-se a solução conferida pelo legislador no art. 173, II, do CTN<sup>298</sup>. A riqueza da norma é notória, pois extrai-se que não haverá contagem de prazo no curso do processo, nem será necessário perquirir a efetiva interrupção ou não da prescrição, já que o prazo prescricional só será retomado ao final por força legal.

Consoante o disposto anteriormente, o entendimento acerca da inexistência de cômputo do prazo no curso da ação é, também, presente em decisões do STJ, que afirma a presença de um hiato até o trânsito em julgado da ação que teve reconhecida a nulidade do título executivo.

Cite-se REsp nº 1.165.458-RS<sup>299</sup>, que possui como precedente o já destacado REsp nº 865.266-MG<sup>300</sup>. Frisa-se, assim, a ausência de inação do exequente, posto que é necessária a finalização da ação para que a Fazenda Pública possa agir a partir da decisão definitiva exarada.

Do contrário, se houvesse cômputo do prazo prescricional durante o questionamento em juízo seria retirado o direito de recorrer da Administração, uma vez que estaria obrigada a desistir argumentar a higidez do título, o que não se coaduna com a presunção de liquidez e certeza de que goza a dívida regularmente inscrita.

Destarte, não há inércia imputável à Fazenda, permanecendo a prescrição paralisada até a decisão definitiva da execução fiscal, processo principal em relação aos embargos. Não haverá, portanto, cômputo de prazo durante a discussão acerca da nulidade, causa prejudicial à ação executiva.

Contempla-se diante do emprego da analogia, assim, que somente com o trânsito em julgado da sentença que extinguiu a execução é que deverá ser reaberto o prazo para o exercício da ação de cobrança que verse sobre o mesmo crédito presente no título executivo referente à inscrição atingida pelo vício formal. Frise-se que haverá reabertura do prazo quinquenal e não a retomada do tempo que restava antes da interrupção, uma vez que essa já se aperfeiçoou.

Não se pode olvidar que essa reabertura do prazo visa a privilegiar o crédito ainda exequível, permitindo à Fazenda Pública corrigir a inscrição, expedir nova CDA e ingressar novamente com a ação de execução fiscal. Com a aplicação do método da

---

<sup>298</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

<sup>299</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.165.458 - RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1073855&num\\_registro=200902175220&data=20100629&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1073855&num_registro=200902175220&data=20100629&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 10 set. 2020.

<sup>300</sup> BRASIL, op. cit., nota 207.

analogia, a integração da legislação tributária permite, a partir da ação anulatória substitutiva, consoante o disposto por Machado<sup>301</sup>, alcançar o que pode ser denominado de ação de cobrança substitutiva.

Somente por meio da integração da legislação tributária a ação de cobrança substitutiva surge com o escopo de sanar lacuna existente, posto que correlaciona o vício formal presente no lançamento e com aquele verificado no termo de inscrição da dívida ativa, que por expressa determinação legal, também conduz à nulidade do processo de cobrança dela decorrente. Note-se que a ação de cobrança substitutiva vai, por sua própria literalidade, substituir a ação de cobrança anteriormente ajuizada e que foi extinta sem resolução do mérito. A inexistência de solução quanto ao mérito da ação executiva torna possível o ingresso de nova ação, desde que sanadas as causas de nulidade.

Depreende-se que, não atingida a constituição do crédito, o saneamento dos defeitos presentes no termo de inscrição de dívida ativa permite a Fazenda Pública perseguir o adimplemento da obrigação tributária que ainda se mantém. A manutenção do direito de exigir o crédito tem como fundamento a não ocorrência da prescrição, uma vez que o prazo quinquenal não terá curso durante o trâmite processual e será reiniciado com o trânsito em julgado da execução fiscal extinta pela nulidade.

A lacuna não está relacionada à previsão de nulidade, mas sim quanto aos seus desdobramentos na busca pelo recebimento do crédito tributário, está na reabertura do prazo mesmo diante da invalidação do ato administrativo que gerou o título executivo.

Por todo o exposto, assim, entende-se que a solução exarada pelo legislador no art. 173, II, do CTN<sup>302</sup> pode ser utilizada como uma possível resposta à problemática do reconhecimento da nulidade da Certidão de Dívida Ativa no curso da execução fiscal. A congruência do sistema, bem como os elementos teleológicos que perpassam a norma tributária, amparam a resposta afirmativa quanto à repositura da execução fiscal.

---

<sup>301</sup> MACHADO, op. cit., 2005.

<sup>302</sup> BRASIL, op. cit., nota 1.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, o trabalho apresentado objetivou demonstrar os efeitos do reconhecimento da nulidade da Certidão de Dívida Ativa no curso da execução fiscal e quais são os seus desdobramentos na satisfação da pretensão executória do ente estatal. Buscou-se, a partir dos apontamentos da doutrina e jurisprudência, evidenciar que o tema não é unânime e que provoca relevantes discussões.

Verificou-se que a ausência de higidez do título executivo extrajudicial não é afastada pela presunção certeza e liquidez conferida pelo legislador e que a norma tributária impõe a nulidade da inscrição e do processo de cobrança diante da omissão dos requisitos legais, quando não for possível a correção no curso da ação.

Assim, o vício insanável na Certidão de Dívida Ativa, que espelha o termo de inscrição, resulta na extinção da execução fiscal sem a resolução do mérito, uma vez que a nulidade do instrumento executório foi reconhecida na defesa do sujeito passivo. Restou demonstrado que a extinção não acarreta por si só a impossibilidade de repositura da execução, de forma que o cerne da controvérsia reside na ocorrência ou não da interrupção da prescrição e no marco temporal para o seu cômputo.

A relevância da pesquisa é evidenciada nos direitos que toca. De um lado tem-se a Fazenda Pública do ente estatal competente para cobrar o tributo e o seu direito ao adimplemento da obrigação tributária por meio da execução fiscal. Noutra beira, o sujeito passivo da relação jurídica tributária e o seu direito de ser exigido com fundamento em título executivo que não afronte os requisitos legais.

Da conjugação das fontes de conhecimento apresentadas, observa-se que o tratamento dispensado à temática visa ao equilíbrio entre a pretensão estatal, que se legitima no interesse da coletividade, e a busca por conferir segurança jurídica ao sujeito passivo na relação vertical que mantém com a Administração Pública.

A arrecadação do tributo tem fundamento no interesse público, o que permite um processo de cobrança perpassado por prerrogativas de que não goza o particular. Contudo, a manutenção do título executivo extrajudicial perpassado por defeito em detrimento dos direitos do sujeito passivo não se justifica. Como visto, o vício no termo de inscrição na dívida ativa não atinge o crédito tributário devidamente constituído, mas tão somente o instrumento necessário à cobrança. A nulidade reconhecida, portanto, impossibilita o prosseguimento da execução fiscal, mas não a cobrança no prazo hábil com base em novo título despido de qualquer vício.

Para alçar os fundamentos expostos pela doutrina e jurisprudência, bem como possível solução a problemática apresentada, foi necessário tecer comentários quanto ao surgimento da relação jurídica tributária, à constituição do crédito, o inadimplemento e à inscrição em dívida ativa. Tais elementos teóricos demonstram que, sem a exata compreensão da gênese da obrigação tributária na qual se alicerça o crédito, não é possível compreender as particularidades que a perpassam.

A pesquisa possibilitou perquirir o reconhecimento de nulidade insuperável na Certidão de Dívida Ativa no curso da execução fiscal, com o apontamento dos defeitos que não comportam emenda ou substituição no curso do processo executório a partir da jurisprudência do STJ. A verificação de defeito insanável é obstáculo à manutenção da cobrança, tais como o apontamento de fundamentação legal genérica e que obstaculiza a defesa, bem como vícios que decorram do lançamento.

Diante do vício que acarretou a procedência do pleito do executado, ou seja, a nulidade do termo de inscrição e, também, do processo de cobrança, com fulcro nas normas que disciplinam o processo civil tributário, entendeu-se pela possibilidade de repositura da execução fiscal. Outra conclusão não seria acertada, visto que houve formação de coisa julgada formal.

Cristalina a nulidade e a necessidade de extinção da execução fiscal não se afastou a indagação quanto aos efeitos em relação a prescrição do crédito tributário. Ao enfrentar o questionamento, destacou-se três cenários, o primeiro que afasta e o segundo e terceiro que privilegiam, em maior ou em menor medida, a ocorrência de interrupção da prescrição pelo despacho que ordenou a citação na ação extinta pela nulidade. Foram apresentadas razões que podem ser utilizadas como fundamento de defesa de ambos os sujeitos da relação tributária.

Mais acertada, contudo, é a possível solução exposta no capítulo final. Objetivou-se demonstrar que problemática que gira em torno dos efeitos do reconhecimento de nulidade da CDA no curso da execução fiscal não foge a completude do sistema tributário. A resposta à lacuna verificada no caso em tela pode ser elidida através do emprego da analogia, método de integração da legislação tributária. Aponta-se a solução conferida pelo legislador a nulidade por vício formal verificada no lançamento, com a consequente reabertura do prazo quinquenal a partir da decisão definitiva.

A resposta alcançada tem como fundamento o emprego da analogia a partir do enquadramento do método, verificando-se os pressupostos autorizadores de sua aplicação técnica. Grifou-se que a solução hermenêutica suscitada não pode contrariar as regras que

perpassam a disciplina tributária, tal como a necessidade de lei complementar para tratar de prescrição.

Conclui-se, assim, que o reconhecimento da nulidade da CDA que acarretou a extinção da execução fiscal não impossibilita a repositura da ação de cobrança, visto que com fulcro na analogia e na solução proposta no art. 173, II, do CTN, o prazo prescricional será reaberto a partir do trânsito em julgado da execução atingida pela nulidade.

Imperiosa foi a tarefa de compreender os diversos desdobramentos do vício presente no termo de inscrição em dívida ativa e quais são os seus efeitos na exigibilidade do crédito tributário. É certo que o estudo do tema vai além e que sua compreensão está em evolução dada a sua complexidade.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657*, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)> Acesso em: 01 jul. 2020.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 20 set. 2019.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 20 set. 2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.830*, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm)>. Acesso em: 31 out. 2019.

\_\_\_\_\_. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)> Acesso em: 13 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 392*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-rehttps://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula392.pdfvista-sumulas-2013\\_36\\_capSumula392.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-rehttps://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdfvista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf)>. Acesso em: 04 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Vocabulário Jurídico*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarTesouro.asp?txtPesquisaLivre=PRINC%C3%8DPIO%20PAS%20DE%20NULLIT%C3%89%20SANS%20GRIEF>> Acesso em: 21 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.115.501-SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6406567 &num\\_registro=200900039810&data=20091015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6406567 &num_registro=200900039810&data=20091015)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 7*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/S CON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.816.779-SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1857631&num\\_registro=201901065247&data=20191011&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1857631&num_registro=201901065247&data=20191011&formato=PDF)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp nº 1.789.970-SP*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=91713514&num\\_registro=201900006739&data=20190211&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=91713514&num_registro=201900006739&data=20190211&tipo=0)> Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.680.199-SP*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=78484377&num\\_registro=201701475468&data=20171204&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=78484377&num_registro=201701475468&data=20171204&tipo=0)> Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.682.834-SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1636285&num\\_registro=201701602894&data=20171009&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1636285&num_registro=201701602894&data=20171009&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no REsp nº 1789970*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1834621&num\\_registro=201900006739&data=20190610&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1834621&num_registro=201900006739&data=20190610&formato=PDF)> Acesso em: 15 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.045.472-BA*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932414&num\\_registro=200701506206&data=20091218&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=932414&num_registro=200701506206&data=20091218&formato=PDF)> Acesso em: 01 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 965223*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num\\_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1545782*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1880963&num\\_registro=201902147822&data=20191029&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1880963&num_registro=201902147822&data=20191029&formato=PDF)> Acesso em: 13 jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.782.735-RS*. Relator: Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822120&num\\_registro=201803145549&data=20190522&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822120&num_registro=201803145549&data=20190522&formato=PDF)> Acesso em: 15 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.481.777-SC*. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1389810&num\\_registro=201402360570&data=20150313&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1389810&num_registro=201402360570&data=20150313&formato=PDF)> Acesso em: 20 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 559*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>> Acesso em: 04 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 687.200-SP*. Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_re](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_re)

gistro=200301790956&dt\_publicacao=17/08/2006> Acesso em: 15 abr. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Resp nº 750.248-BA*. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=702019&num\\_registro=200500794658&data=20070629&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=702019&num_registro=200500794658&data=20070629&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Resp nº 902.357-RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=678467&num\\_registro=200600706575&data=20070409&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=678467&num_registro=200600706575&data=20070409&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.208.998- RN*. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1095778&num\\_registro=201001536897&data=20111020&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1095778&num_registro=201001536897&data=20111020&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.455.518-SC*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1392431&num\\_registro=201401215006&data=20150326&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1392431&num_registro=201401215006&data=20150326&formato=PDF)> Acesso em: 27 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 346*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1576>> Acesso em: 15 abr. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmulas nº 473*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>> Acesso em: 15 abr. 2020.

\_\_\_\_\_. *Código Civil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)> Acesso em: 15 abr. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt nos EDcl no Recurso Especial nº 1.505.521 – PR*. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1733219&num\\_registro=201403276677&data=20180808&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1733219&num_registro=201403276677&data=20180808&formato=PDF)> Acesso em: 05 mai. 2020.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 118*, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm)> Acesso em: 22 mai. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 603.590-RJ*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=518923&num\\_registro=200301952250&data=20050214&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=518923&num_registro=200301952250&data=20050214&formato=PDF)> Acesso em: 26 mai. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 729.149-MG*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1813215&num\\_registro=200500344151&data=20050606&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1813215&num_registro=200500344151&data=20050606&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 08 set. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 59.212-MG*. Relator: Ministro Barros Monteiro. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199500023806&dt\\_publicacao=01-07-1999&cod\\_tipo\\_documento=1](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500023806&dt_publicacao=01-07-1999&cod_tipo_documento=1)>. Acesso em: 08 set. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 865.266 - MG*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=727235&num\\_registro=200601457970&data=20071105&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=727235&num_registro=200601457970&data=20071105&formato=PDF)>. Acesso em: 15 jun. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 485.738-RO*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1272914&num\\_registro=200201495335&data=20040913&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1272914&num_registro=200201495335&data=20040913&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 20 jun. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 1.439.892-ES*. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=105901758&num\\_registro=201900236607&data=20200220&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=105901758&num_registro=201900236607&data=20200220&tipo=0)> Acesso em: 04 jun. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.050.432 - SP*. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=10187580&num\\_registro=200800866207&data=20100602&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=10187580&num_registro=200800866207&data=20100602&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 20 set. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.692.330 - SP*. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76239151&num\\_registro=201701774938&data=20171010&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76239151&num_registro=201701774938&data=20171010&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 13 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no Agravo em REsp nº 1.223.852 - SP*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86977314&num\\_registro=201703154455&data=20180912&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86977314&num_registro=201703154455&data=20180912&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 08 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.165.458 - RS*. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1073855&num\\_registro=200902175220&data=20100629&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1073855&num_registro=200902175220&data=20100629&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 10 set. 2020.

BRUSCHI, Gilberto Gomes; MAISTRO JUNIOR, Gilberto Carlos. Os embargos à execução no CPC/2015 – Novidades e tendências. *Revista Brasileira de Direito Processual - RBDPro*, Belo Horizonte, ano 24, n. 95, p. 131-156, jul./set. 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*: volume único. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. Obrigação tributária: definição, acepções, estrutura interna e limites conceituais. In: LEITE. Geilson Salomão (coord.). *Extinção do Crédito Tributário: homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte. Fórum. 2013.

CARVALHO FILHO, José Santos Carvalho. *Manual de Direito Administrativo*. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

\_\_\_\_\_. *A Fazenda Pública em juízo*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DERZI, Misabel Machado. Crédito Tributário e Lançamento. In: LEITE. Geilson Salomão (coord.). *Extinção do Crédito Tributário: homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte. Fórum. 2013.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 21 ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

DI PIETRO, Maria Zanella. *Direito Administrativo*. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ESTIGARA, Adriana. *Os vícios inerentes à inscrição em dívida e à certidão de dívida ativa e suas consequências*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=306852](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=306852)> Acesso em: 13 abr. 2020.

FARINHA, Ana Patrícia Lopes. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. Disponível em: <<https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/64>> Acesso em: 21 fev. 2020.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KIM, Hye Jin. *Nulidades da certidão de dívida ativa e execução fiscal*. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/nulidades-da-certidao-de-divida-ativa-e-execucao-fiscal/>> Acesso em: 27 nov. 2019.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Coisa julgada, conteúdo e efeitos da sentença, sentença inconstitucional e embargos à execução contra a Fazenda Pública*. Disponível em: <<http://lucon.adv.br/2016/wp-content/uploads/2018/03/Coisa-Julgada-Conteudo-e-Efeitos-da-Sentenca-Sentenca-Inconstitucional-e-Embargos-a-Execucao-contra-a-Fazenda-Publica.pdf>> Acesso em: 24 fev. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Da Coisa Julgada em Questões Tributárias*. *Revista Informações Legislativas*. Brasília, 1991.

\_\_\_\_\_. *Comentários ao código tributário nacional*. V. III. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo. Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

\_\_\_\_\_. *Processo tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 473.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 10 ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2018.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário: completo*. 7 ed. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

\_\_\_\_\_. *Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e jurisprudência*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTANA, Natan Galves; BUENO, Fábio Ferreira. *Possibilidade da não aplicação da súmula 392 do STJ na execução fiscal conforme o Código de Processo Civil*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/77087/possibilidade-da-nao-aplicacao-da-sumula-392-do-st-j-na-execucao-fiscal-conforme-o-codigo-de-processo-civil>> Acesso em: 28 jan. 2020.

SANTOS, Daniela Marcelino. A legalidade do protesto extrajudicial de créditos tributários. RDDT 225/18, jun. 2014. In: PAULSEN. Leandro. *Constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e jurisprudência*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Integração da Norma Tributária. *Revista EMERJ*, v. 13, n. 52, 2010.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil: volume único*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal - comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.