

(Im)POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DA CDA PARA CORREÇÃO DE VÍCIOS MATERIAIS

(Im)POSSIBILITY OF RECTIFICATION OF THE CDA FOR CORRECTION OF MATERIAL VICIES

CIRO BENEVENUTO SOARES

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade de Direito de Vitória – FDV/ES. Diretor da Comissão Especial de Estudos Tributários da OAB/ES. Conselheiro do Conselho Municipal de Patrimônio Cultural de Vila Velha/ES. Advogado.
cirobenevenuto@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Administrativo

RESUMO: O objetivo do presente trabalho é analisar quais vícios são possíveis de serem retificados na Certidão de Dívida Ativa. O tema escolhido possui relevância prática em razão de diversas situações atuais em que são realizadas retificações na Certidão de Dívida Ativa para correção de vícios materiais. Sobre tal questão, os Tribunais Pátrios têm proferido decisões em diversos sentidos, o que nos leva a questionar: os vícios materiais podem ser retificados na Certidão de Dívida Ativa? A pesquisa realizada utilizará o método dialético em que podem ser contrapostos conceitos, visões e percepções do objeto pesquisado para que possam ser imprimidos novos argumentos e novas perspectivas a partir desse objeto. Como resultado, o estudo mostrou que apenas os vícios formais podem ser retificados na Certidão de Dívida Ativa.

PALAVRAS-CHAVE: Certidão de Dívida Ativa – Lançamento – Vícios Materiais.

ABSTRACT: The purpose of this article analyze which vices are possible to be rectified in the Active Debt Certificate. The chosen theme has practical relevance due to several current situations in which rectifications are made in the Active Debt Certificate to correct material defects. On this issue the Court Courts have issued decisions in several ways, which leads us to question: can material defects be rectified in the Active Debt Certificate? The research will use the dialectical method in which concepts, views and perceptions of the researched object can be opposed so that new arguments and new perspectives can be printed from this object. As a result, the study showed that only formal addictions can be rectified in the Active Debt Certificate.

KEYWORDS: Active Debt Certificate – Launch – Material addictions.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Teoria geral de Direito Tributário. 2.1. Norma jurídica. 2.2. Normas primárias e secundárias. 2.3. Normas gerais e individuais, abstratas e concretas. 2.4. Planos da existência, validade e eficácia. 3. Lançamento tributário e a Certidão de Dívida Ativa. 3.1. Ato administrativo e seus pressupostos. 3.2. Lançamento tributário. 3.2.1. Conteúdo do ato de lançamento. 3.3. Certidão de Dívida Ativa como ato administrativo. 3.3.1. Elementos da CDA. 3.3.2. Espelho do processo administrativo. 3.4. Constituição do crédito tributário e inscrição em dívida ativa: atos jurídicos inconfundíveis. 3.5. Erro de fato e erro de direito. 3.6. Erro de direito e mudança no critério jurídico. 3.7. Vício formal e vício material. 4. Nulidade da Certidão de Dívida Ativa e possibilidade de sua retificação. 4.1. Limites objetivos para retificação da Certidão de Dívida Ativa. 5. Conclusão. 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Na prática tributária é comum nos depararmos com situações em que o Fisco elabora Certidão de Dívida Ativa (CDA) de maneira equivocada e, somente após o ajuizamento da execução fiscal, percebe o erro cometido e tenta corrigi-lo. A correção de vícios na CDA é autorizada pelo Código Tributário Nacional (CTN) no artigo 203, o que deve ocorrer até que seja proferida sentença pelo Juízo competente, oportunidade em que será concedido ao sujeito passivo novo prazo para defesa.

Ocorre que, por diversas vezes, se é possível perceber que o Fisco pretende corrigir vícios que superam as formalidades indicadas pelo art. 202 do CTN, alcançando situações que estão diretamente ligadas ao lançamento.

Tal situação levou ao questionamento sobre quais seriam os limites para tal retificação, o que culminou no seguinte problema de pesquisa: os vícios materiais podem ser retificados na Certidão de Dívida Ativa? Após toda a pesquisa, tem-se como hipótese que apenas os vícios formais poderiam ser retificados na Certidão de Dívida Ativa.

Como objetivo geral, o presente trabalho pretende analisar, a partir do estudo do lançamento tributário, quais os vícios existentes na CDA podem ser corrigidos. Já em relação aos objetivos específicos, o trabalho irá (i) estudar elementos de Teoria Geral do Direito Tributário, à luz do construtivismo lógico-semântico, (ii) promover uma análise crítica sobre o lançamento tributário e a Certidão de Dívida Ativa e (iii) verificar a natureza jurídica dos vícios que podem macular a Certidão de Dívida Ativa.

O tipo de pesquisa realizada utilizará o método dialético com a contraposição de conceitos, visões e percepções do objeto pesquisado para imprimir novos argumentos e perspectivas a partir desse objeto, adotando-se a linha de pesquisa em teoria geral do direito e aplicando sobre o contencioso tributário.

Em relação à justificativa teórica, é importante salientar que, quanto ao processo administrativo fiscal, a lei disciplina procedimento pormenorizado para a constituição do crédito tributário. Após o percurso de tal procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário, verificando-se a legalidade do ato, é promovido o lançamento pela autoridade administrativa.

Após tal constituição, inicia-se o procedimento para exequibilidade da quantia constituída, que é instrumentalizado por uma Certidão de Dívida Ativa, que é o título executivo exigido para o ajuizamento de execução fiscal.

Tal título executivo deve conter, obrigatoriamente, os elementos indicados pelo art. 202 do Código Tributário Nacional. Ocorre que a CDA pode conter vícios que são verificados apenas após o ajuizamento da execução fiscal. O CTN, em seu art. 203, possibilita a correção de tais vícios.

Os vícios possíveis de serem verificados podem ser materiais (se estiverem relacionados diretamente com o objeto do lançamento) ou formais (se se referirem à formalidade, exigida pela lei, que deve conter o título executivo).

Ocorre que não são todos os vícios existentes no ordenamento jurídico que admitem a retificação. Para tanto, é necessário que se analise o conteúdo do vício e a autoridade competente para a sua correção.

Assim, o presente trabalho, como visto, fará uma abordagem sobre os limites para a retificação da CDA. Será realizada abordagem teórica inicial que servirá de base para a construção do raciocínio que será desenvolvido ao enfrentar especificamente o problema de pesquisa ora levantado.

No capítulo seguinte, será analisado o caminho para constituição do crédito tributário e a forma de sua exequibilidade, por meio da Certidão de Dívida Ativa, que instrumentaliza o feito executivo fiscal.

Por fim, serão abordados os vícios que podem macular a Certidão de Dívida Ativa e os limites objetivos para a sua correção, com embasamento em lições doutrinárias e posicionamentos jurisprudenciais.

2. TEORIA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de enfrentar o problema de pesquisa ora levantado, faz-se necessária a apresentação de temas afetos à teoria geral de direito tributário, que servirão de base para a construção do raciocínio jurídico visando responder o referido questionamento. Tais temas possuem embasamento teórico no construtivismo lógico-semântico.

2.1. Norma jurídica

O primeiro ponto que merece destaque é a definição do que seria norma jurídica. Isso porque é comum haver confusão entre o referido instituto e os enunciados prescritivos.

No entanto, não podemos confundir os institutos.

O professor Paulo de Barros Carvalho¹ diferencia os enunciados prescritivos, que descrevem condutas, das normas jurídicas, enquanto significações construídas pelo intérprete. Senão, vejamos:

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 136.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

“Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”

Segundo Humberto Ávila:² “Uma norma é o significado de um enunciado com função prescritiva, reconstruído por meio da interpretação de enunciados contidos nas fontes”. Percebemos, portanto, que normas jurídicas são as construções interpretativas que fazemos em nosso pensamento, na forma de que, em havendo determinada hipótese, então surgirá determinada consequência. É o que o professor Paulo de Barros Carvalho³ denomina de *juízo hipotético-condicional*.

Partindo de tais premissas, pode-se definir norma jurídica como uma construção interpretativa a partir da leitura do texto do direito positivo, de forma que seja construída uma estrutura em seus pensamentos em forma de hipótese e consequente. Por exemplo: se auferir renda, então deve pagar imposto de renda.

Ao promovermos a leitura de determinado texto de direito positivo, mesmo que de forma inconsciente, iniciamos um processo interpretativo em nossos pensamentos. Todos os que têm esse contato visual com o texto – seja auditivamente ou visualmente – iniciam tal processo.

A construção interpretativa é feita de uma maneira consequencial, partindo de uma premissa que leva a determinada consequência caso ocorra a incidência da premissa previamente estabelecida. A norma jurídica é exatamente esse processo produtivo intelectual na forma de hipótese e consequência.

2.2. Normas primárias e secundárias

As normas jurídicas apontadas no capítulo anterior possuem uma estrutura típica, na forma de Hipótese (ou antecedente, suposto etc.) → Consequente. As normas, por sua vez, dividem-se em primárias e secundárias. Aquelas indicam um dever quando determinado fato vier a ocorrer, estas determinam uma sanção no caso de descumprimento da norma primária.

A junção das normas primárias e secundárias forma a norma jurídica completa, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:⁴

“Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer

2. ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 17.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015a. p. 143/145.

o fato cogitado no suposto normativo. [...] Na completude, as regras do direito têm feição dúplice; (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.”

As normas também podem ser divididas em normas de conduta e de estrutura. As primeiras dizem respeito à conduta entre os sujeitos, ao passo que as segundas se referem à regulação de outras normas.⁵

2.3. Normas gerais e individuais, abstratas e concretas

As normas ainda se dividem em gerais, individuais, abstratas e concretas.

As gerais são aplicáveis a quaisquer indivíduos de maneira genérica. As individuais são aquelas que se aplicam um sujeito específico e determinado. Abstratas são aplicáveis a sujeitos indeterminados. Concretas se amoldam a cada caso concreto.

Segundo os ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho:⁶

“Com grande frequência encontramos na doutrina do direito a classificação das normas jurídicas em: (i) gerais; (ii) individuais; (iii) abstratas; (iv) concretas. Gerais aquelas cujos sujeitos se mantêm indeterminados quanto ao número. Individuais as que se voltam a certo indivíduo ou a um grupo determinado de pessoas. Abstratas aquelas que descrevem um fato futuro e incerto. E concretas as que relatam um fato passado, propulsor de efeitos no mundo jurídico.”

Com tais noções, verifica-se que existem determinadas normas que são gerais e abstratas, outras individuais e concretas ou, ainda, gerais e concretas.

Em relação ao objeto do presente trabalho, estudaremos a Certidão de Dívida Ativa e o lançamento, que são normas individuais e concretas, na medida em que se referem à situação determinada que já ocorreu no passado e a sujeito individualizado.

2.4. Planos da existência, validade e eficácia

Ao pensarmos no sistema como o conjunto de normas válidas, começamos a perceber a importância de se pensar no que seria a validade. Há autores renomados que divergem sobre os sentidos sintáticos dos planos da existência, validade e eficácia.

5. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

6. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 372.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Pontes de Miranda⁷ indica que há diferença entre os três planos (existência, validade e eficácia):

“Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou de invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade. Nem tudo que existe é suscetível de a seu respeito discutir-se se vale, ou se não vale. Não se há de afirmar nem de negar que o nascimento, ou a morte, ou a avulsão, ou o pagamento valha. Não tem sentido. Tampouco, a respeito do que não existe: se não houve ato jurídico, nada há que possa ser válido ou inválido. Os conceitos de validade ou de invalidade só se referem a atos jurídicos, isto é, a atos humanos que entram (plano da existência) no mundo jurídico e se tornaram, assim, atos jurídicos.”

Conforme o referido autor (que é seguido, v.g., por Alfredo Augusto Becker), a validade pressupõe a existência da norma. Assim, a validade e existência seriam planos diferentes.

O professor Paulo de Barros Carvalho⁸ pensa de forma diferente. Segundo ele, a existência e validade seriam sinônimas, pois ele considera a validade como relação de pertencimento ao sistema. Se determinada norma é válida, pressupõe-se que ela foi editada por agente competente, mediante procedimento regular, existe e está inserida no sistema.

Vejamos suas considerações a esse respeito:

“É intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que u’a norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico. Do que se pode inferir: ou a norma existe, está no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica.”

Alfredo Augusto Becker⁹ faz interessante crítica a tal posicionamento, afirmando que se o que é nulo não existe, não poderia gerar efeitos, havendo, portanto, diferença entre os planos da existência e validade. Com isso, Becker defende o posicionamento de Pontes de Miranda. Senão, vejamos:

“Logo de começo, em teoria geral do direito, e não só de direito privado, alguns juristas permitem que se identifiquem nada e nulo, inexistência e não-validade, que o mesmo é dizerem que o negócio jurídico nulo não existe. As súbitas enfrentam o problema dos negócios jurídicos nulos, ou dos atos jurídicos *stricto sensu* nulos, que têm alguns ou algum efeito, e caem na contradição mais gritante: se o nulo não existe e se há nulo com efeitos, há efeito do que não existe e, pois, do nada. A educação lógico-matemática

7. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2000. t. 4. p. 39.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 104.

9. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 485.

e física do século XX repele tais imprecisões conceptuais. Certamente, a produção de efeitos pelo nulo não ocorre sempre, é rara; mas bastaria que, em algumas espécies, surtisse efeitos o negócio jurídico nulo, ou o ato jurídico *strictu sensu* nulo, para se ter de admitir que o jurídico nulo exista, seja. Se o ser pode não produzir efeitos, efeitos não podem vir do não ser, do nada, do inexistente.”

É uma discussão interessante e com fortes argumentos de ambos os autores. *In casu*, tendo em vista que o objeto de estudo é delimitado para os vícios existentes na Certidão de Dívida Ativa, não adentraremos em tais questões.

Fazendo um recorte do objeto de pesquisa do presente artigo, partiremos da premissa de que a validade possui relação de pertinência da norma com o sistema jurídico. Se a norma foi inserida no sistema por agente competente e mediante procedimento regular, ela é válida e existente, não podendo tais planos serem dissociados.

Quando analisamos tais normas válidas inseridas no sistema, fazemos um recorte metodológico no qual o plano da existência já é um pressuposto de análise. Isso porque, quando dizemos que a norma é válida, pressupomos que (i) ela existe, (ii) foi inserida no sistema por agente competente e (iii) observado o procedimento previsto em lei.

3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

No presente capítulo serão objeto de análise o lançamento tributário e a Certidão de Dívida Ativa. Inicia-se, nesse momento, o desenvolvimento das premissas específicas para responder ao problema de pesquisa proposto.

3.1. Ato administrativo e seus pressupostos

Como veremos a seguir, o lançamento e a Certidão de Dívida Ativa são atos administrativos. Atos esses que, para sua constituição, precisam previamente passar por um procedimento tendente a verificar a legalidade para a constituição e execução do crédito tributário.

O ato administrativo é uma norma (em sentido lato) exarada pela administração pública. Para sua produção, faz-se necessário o preenchimento de alguns pressupostos, que são requisitos para a inserção no sistema de forma válida.

Primeiro, é preciso que se tenha um agente competente para produzir uma norma de forma que ela represente a Administração Pública. Para sua elaboração, deve haver a observância de um procedimento previsto na legislação específica para a produção da norma.

Além disso, também é pressuposto para a constituição de ato administrativo o motivo do ato, que é a subsunção entre o fato praticado no mundo do ser e a norma jurídica inserida no sistema de direito positivo.

O motivo do ato deve ser precedido da motivação, que é a descrição do motivo por meio da linguagem das provas com a indicação do fundamento legal para determinado enquadramento.

Por fim, temos a publicidade. Para que o ato administrativo seja validamente inserido no sistema, deve ter sido tornado público de acordo com os procedimentos previstos na legislação de regência para tanto.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho:¹⁰

“Consideramos, todavia, que três pontos são fundamentais para a caracterização do ato administrativo. Em primeiro lugar, é necessário que a vontade emane de agente da Administração Pública ou dotado de prerrogativas desta. Depois, seu conteúdo há de propiciar a produção de efeitos jurídicos com fim público. Por fim, deve toda essa categoria de atos ser regida basicamente pelo direito público.”

Eurico Marcos Diniz de Santi¹¹ indica os seguintes pressupostos do ato administrativo: “[...] a) agente público competente (sem impedimentos para prática do ato-fato), b) procedimento previsto normativamente, c) motivo do ato e d) publicidade”.

Sem a observância desses pressupostos, o ato jurídico é nulo de pleno direito, devendo ser retirado do sistema. Assim, ao editar o ato administrativo, o agente competente deverá observar todos esses pressupostos.

3.2. Lançamento tributário

O lançamento tributário pode ser compreendido como ato administrativo tendente a verificar a legalidade da subsunção entre fato jurídico e a norma para que, em seguida, seja constituído o crédito tributário.

O art. 142 do CTN,¹² ao tratar do lançamento, indica a expressão “procedimento administrativo”. Isso porque, para que haja a constituição do crédito tributário, faz-se necessária a observância de um procedimento previsto em lei, para verificar a legalidade de tal constituição de crédito.

Tal procedimento deve ser pautado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurando ao contribuinte o direito à impugnação administrativa do crédito, bem como a interposição de recurso fiscal para o Conselho de Contribuintes, caso haja o indeferimento da impugnação em primeira instância administrativa.

10. CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. p. 100-101.

11. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 77.

12. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 22.09.1980. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm]. Acesso em: 22.08.2019.

Somente após todo esse procedimento administrativo é que – realizada a devida publicidade do ato – o crédito tributário poderá ser constituído por meio do lançamento.

3.2.1. Conteúdo do ato de lançamento

Como visto, o lançamento é um ato administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Tal ato deve ser precedido de um processo administrativo que assegure o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte.

Somente após o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa por parte do contribuinte é que, verificando-se a legalidade do ato elaborado pela autoridade administrativa fiscal, por meio da linguagem das provas, será realizado o lançamento.

O lançamento possui conteúdo que lhe é inerente e que deve ser observado pela autoridade administrativa. Segundo Sílvia Regina Zomer:¹³

“Assim, a norma individual e concreta veiculada pelo ‘lançamento’ deve: (i) encontrar fundamento de validade em outra norma do sistema – norma geral e abstrata (RMIT); (II) ser produzida de acordo com as normas de competência estabelecidas para sua elaboração (procedimento, sujeito competente, limitações ao poder de tributar, princípios); (iii) obedecer aos princípios constitucionais gerais e específicos que lhe informam; (iv) ser constituída de acordo com a linguagem das provas que fundamentam a motivação do ato/norma do lançamento. Os dois primeiros requisitos dizem respeito aos limites formais; os demais, aos limites materiais que devem ser observados para a sua constituição.”

O lançamento, portanto, além do que foi anteriormente indicado, deve sempre observar uma norma geral e abstrata que lhe sirva como fundamento de validade. Além disso, o agente administrativo deve ser competente para realizar tal ato.

A autoridade administrativa não pode efetuar o lançamento sem embasamento em norma existente no ordenamento jurídico. Também não pode lançar sem possuir competência para a prática do ato. Somente depois de assegurado o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte e após a verificação das provas produzidas no processo administrativo é que a autoridade administrativa poderá efetuar o lançamento.

Por vezes, é possível notar autos de infração que indicam fundamento legal em dispositivos revogados ou que não possuem qualquer relação com o caso concreto. Tal vício macula o auto de infração e o torna insubsistente, já que se trata de erro de direito que, conforme se demonstrará a seguir, não pode ser corrigido.

13. ZOMER, Sílvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intellecto Editora, 2016. p. 114.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Assim, percebe-se que o estudo do lançamento é de suma importância e possui influência direta com o presente objeto de pesquisa.

3.3. *Certidão de Dívida Ativa como ato administrativo*

Como visto na linha do tempo tributário indicada no capítulo 3.2, após a constituição do crédito tributário, a autoridade administrativa promoverá a inscrição do crédito em dívida ativa. Após tal procedimento, a autoridade administrativa lavrará a Certidão de Dívida Ativa, que também é um ato administrativo. Tal Certidão de Dívida Ativa embasará o feito executivo fiscal para o recebimento do crédito constituído pelo Fisco.

3.3.1. *Elementos da CDA*

A Certidão de Dívida Ativa é elaborada com base no termo de inscrição de dívida ativa que lhe antecede e possui os mesmos elementos desse. É o que preveem os arts. 2º, §§ 5º e 6º, da Lei de Execuções Fiscais. A não observância de tais elementos, conforme prevê o art. 203 do CTN, é causa de nulidade do título.

3.3.2. *Espelho do processo administrativo*

No tópico anterior, foram apontados os elementos necessários da Certidão de Dívida Ativa, que é feita de acordo com o termo de inscrição em dívida ativa. Tais elementos nada mais são do que um resumo do processo administrativo que deu origem à CDA.

Como visto, antes de realizar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, é necessário que seja assegurado ao contribuinte o direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa em processo administrativo.

A Certidão de Dívida Ativa nada mais é do que um espelho desse processo administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Todas as principais informações constantes do processo administrativo deverão constar na CDA, por meio dos elementos indicados no art. 202 do CTN.

Nenhuma informação que não conste no processo administrativo que deu origem à CDA poderá ser nela inserida, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Isso porque, como visto, a CDA nada mais é do que um espelho ou resumo do processo administrativo que lhe deu origem. Assim, inserir informações na CDA que não foram objeto de análise e, principalmente, que não foram objeto de defesa e manifestação por parte do contribuinte, macularia o título executivo.

Ocorre que, na prática tributária, infelizmente, não é isso que percebemos. É comum nos depararmos com situações de redirecionamento de execução fiscal para sócio que não consta sequer na Certidão de Dívida Ativa. A execução fiscal é ajuizada em face da pessoa jurídica e, após o insucesso na busca patrimonial, é solicitado o redirecionamento para a pessoa física do sócio.

No entanto, para que haja tal redirecionamento, é necessário que o sócio tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na forma do art. 135 do CTN.¹⁴

Outra situação que também é comum ocorre quando o processo administrativo tendente a verificar a legalidade do lançamento tramita apenas com a intimação da pessoa jurídica e, após o seu término, ocorre a inscrição em dívida ativa em nome dela e do sócio.

Contudo, além de ser necessário que conste o nome do sócio na CDA, também é preciso que ele participe ativamente do processo administrativo que antecede o lançamento. Isso porque, nesse momento, deve ser assegurado o direito de defesa para que se discuta se no caso concreto houve excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na forma do art. 135 do CTN.¹⁵

Sobre o tema, Leandro Paulsen¹⁶ ensina que:

“É muito comum o ajuizamento de execução, com a tentativa de satisfação dos créditos perante a pessoa jurídica, e, sucessivamente, na hipótese de não ser encontrada ou não haver bens suficientes, a Exequente requerer o redirecionamento da execução contra os sócios, ou seja, a citação destes para que respondam em nome próprio pelo débito. Isso diz respeito à legitimidade passiva para a execução, que é condição da ação passível de conhecimento de ofício pelo Juiz e enseja a defesa dos supostos responsáveis inclusive quanto à caracterização ou não da sua responsabilidade. Assim, cabe verificar se o próprio título (CDA) já refere, ou não, os responsáveis e indica fundamentação e o processo administrativo em que apurada. Isso porque o título não pode inovar, devendo corresponder ao conteúdo do termo de inscrição em dívida ativa que, por sua vez, deve ser espelho daquilo que tenha sido apurado no processo administrativo fiscal. A presunção de certeza da CDA, pois, pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que assegurada a defesa do suposto responsável. [...] Não constando do título o nome do responsável tributário, não pode ser simplesmente citado para pagamento.” (Destaque nosso).

Caso o nome do sócio não conste nem mesmo na CDA, é ônus da prova do fisco comprovar que houve alguma conduta dolosa praticada pelo sócio, na forma do art. 135 do CTN. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1104900/ES,¹⁷ sob o rito do art. 543-C do CPC/73, definiu que:

14. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 22.09.1980. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm]. Acesso em: 22.08.2019.
15. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 22.09.1980. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm]. Acesso em: 22.08.2019.
16. PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1022/1025.
17. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1104900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, j. 25.03.2009, DJe 01.04.2009. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4864188&num_registro=200802743578&data=20090401&tipo=51&formato=PDF]. Acesso em: 08.11.2019.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

“[...] A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos [...]’.”

Portanto, além do nome do sócio ser incluído na CDA, para que haja o redirecionamento da execução fiscal é necessário que ele tenha participado do processo administrativo que deu origem ao lançamento.

3.4. *Constituição do crédito tributário e inscrição em dívida ativa: atos jurídicos inconfundíveis*

Pela simples análise da linha do tempo tributária já é possível se perceber que o lançamento e a inscrição em dívida ativa são atos administrativos distintos e inconfundíveis. Isso porque são realizados em momentos distintos e possuem também conteúdos diversos.

Justamente em razão disso é que podemos perceber que a autorização de modificação indicada no art. 149 do CTN se dá apenas para realizar uma adequação entre o lançamento e a Certidão de Dívida Ativa. Não poderão ocorrer, no entanto, modificações na CDA para inclusões de novas informações que não foram objeto do lançamento.

Sobre o tema, importante destacar as lições de Juliana Furtado Costa Araújo:¹⁸

“Os vícios materiais ou formais do processo administrativo relativo ao controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário somente são passíveis de alteração nos termos do artigo 149 do CTN, não por meio da substituição do título executivo respectivo. É permitido, assim, à Fazenda Pública retificar a certidão para que ela se adeque ao lançamento, jamais alterar o próprio lançamento. Isto decorre do fato de não ser possível confundir o ato de lançamento ou autolançamento com o ato administrativo da inscrição em dívida ativa. Não há dúvidas de que são atos completamente distintos sendo que o segundo apenas confere executividade ao crédito, enquanto que o primeiro é responsável pela sua própria existência. Assim é que a autoridade administrativa responsável pela inscrição não pode atuar como se fosse a responsável pela constituição do crédito por completa ausência de competência para tanto.”

Contudo, na prática, é comum nos depararmos com situações em sentido diverso, havendo inovação de informações que não foram objeto do processo administrativo, o que é um absurdo.

18. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Retificação de certidão de dívida ativa*. Disponível em: [<https://docplayer.com.br/20803126-Retificacao-de-certidao-de-divida-ativa.html>]. Acesso em: 02.09.2019. p. 9.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Em determinada execução fiscal de IPTU, foi realizado o lançamento de dezenas de lotes de um contribuinte. No entanto, no curso do feito executivo, percebeu-se que o lançamento realizado se deu sobre imóvel diverso daquele de propriedade do contribuinte, com metragem, identificação e localização incorreta. Ou seja, efetuou-se o lançamento sobre imóvel que não era de propriedade do executado.

Ao perceber tal equívoco, o Fisco municipal pretendeu alterar a CDA para inclusão do imóvel correto. Tanto a execução quanto o processo administrativo que lhe deu origem versaram exclusivamente sobre o imóvel que não era de propriedade daquele contribuinte.

Nesse caso, não poderia o fisco simplesmente modificar a CDA para inclusão do imóvel correto. Deveria, na verdade, efetuar novo lançamento. Ocorre que já havia decaído o direito daquele município. Mas a decadência não justifica a simples modificação da CDA, já que, como visto, deve ser assegurado ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo antecedente ao feito executivo.

Resta evidente, portanto, que a CDA e o lançamento são atos jurídicos completamente distintos, mas vinculados entre si.

3.5. Erro de fato e erro de direito

É comum verificarmos na prática tributária cotidiana alguns erros cometidos pela autoridade administrativa na constituição do crédito tributário por meio do lançamento. Tais erros se caracterizam como erro de fato e erro de direito.

O erro de fato se caracteriza como um equívoco cometido na aplicação da norma individual e concreta de acordo com as provas produzidas. Já o erro de direito ocorre quando há divergência entre a norma individual e concreta em confronto com a norma geral e abstrata.

Segundo Sílvia Regina Zomer:¹⁹

“O erro de fato é uma falha na constituição do fato jurídico tributário (na construção da linguagem competente), resultado de uma inadequação da interpretação dos conceitos denotativos da NIC, quando da elaboração da motivação (no antecedente da NIC), frente às provas apresentadas, ou seja, é a constituição de um fato jurídico que não se sustenta pela linguagem das provas (seja pela insuficiência de dados probatórios, seja pela constituição indevida da linguagem frente às provas existentes). [...] Já, o erro de direito resulta da não coincidência entre a interpretação dos conceitos conotativos da NGA e os conceitos denotativos da NIC e pode ocorrer entre a hipótese da NGA e o antecedente da NIC, como também entre os conceitos que definem os critérios do fato relacional no consequente da NGA e os elementos apontados no estabelecimento da relação jurídica prescrita no consequente da NIC. Trata-se de um problema

19. ZOMER, Sílvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016. p. 130-131.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

de subsunção entre os dois enunciados prescritivos: da NGA e da NIC (portanto, inter-normativo), que se evidencia tanto pela análise do lançamento, sob a ótica do plano sintático, quanto do plano semântico.” (Destaque nosso).

Tais vícios possuem grande relevância na prática jurídica tributária e são de grande valia para a análise do lançamento realizado pela autoridade administrativa.

3.6. Erro de direito e mudança no critério jurídico

É importante fazer a distinção entre o erro de direito e a mudança no critério jurídico aplicado ao lançamento. A mudança de critério jurídico não se trata de um erro, mas apenas de uma alteração da norma geral e abstrata aplicada ao lançamento.

É o que ensina Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:²⁰

“Não se confunde erro de direito – que ocorre quando não é aplicada a lei ou é dada a ela má aplicação, notória e indiscutivelmente – com mudança de critério jurídico – que consiste na substituição de uma interpretação por outra ou na substituição de um critério por outro, que a lei faculta ao fisco – como no caso, por exemplo, do arbitramento. Com fundamento na mudança de critério jurídico não pode ser feita a revisão do lançamento.”

Essa alteração deve observar os limites indicados pelo art. 144 do CTN. Em relação ao tributo e à multa, deve ser observada a lei da época da ocorrência do fato gerador. Já em relação ao procedimento de fiscalização, poderá ser aplicada lei posterior à ocorrência do fato gerador.

3.7. Vício formal e vício material

O ponto nodal para a resposta sobre o problema de pesquisa que nos propusemos a responder é diferenciar vício formal de vício material.

Tal distinção é abordada por alguns autores de acordo com o conteúdo do lançamento. Se se tratar de vício no procedimento ou no documento que instrumentaliza a CDA, haverá vício formal. Se se tratar de vício atinente ao conteúdo do lançamento, estaremos diante de vício material.

É o que afirma Leandro Paulsen:²¹ “Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios Materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei”.

20. RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90-91.

21. PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1200.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

Importantes colocações foram feitas pela professora Sílvia Regina Zomer,²² a respeito do tema:

“Tais vícios são chamados, pela doutrina, de ‘formais’ ou ‘materiais’. Vejamos: (i) ‘formais’ – são aqueles relativos às normas de produção normativa, identificados na enunciação-enunciada, por exemplo, os vícios relativos à competência ou aos requisitos procedimentais; e/ou (ii) ‘materiais’ – aqueles relativos às normas de conteúdo, identificados no enunciado-enunciado, por exemplo, os vícios relativos à motivação (ausência ou deficiência dos motivos que levaram à tributação, ou seja, na motivação descrita no antecedente da norma de lançamento; são ligados à constituição do fato jurídico tributário), ao conteúdo (desajuste identificado na instauração da relação jurídica tributária, geralmente ligado ao próprio objeto da obrigação ou à indicação dos sujeitos da relação), à causa (desajuste entre a motivação enunciada no antecedente e o conteúdo prescrito no consequente, da NIC, visando alcançar a finalidade do lançamento) à causa (embora esta não se revele expressamente no enunciado-enunciado, pois resulta da interpretação dos comandos normativos do antecedente e consequente da norma produzida) – e à finalidade (desajustes entre a finalidade do lançamento e a os preceitos da NGA).”

Concordamos com a posição dos autores anteriormente indicados, no entanto, construímos o raciocínio para a referida diferenciação por uma confrontação entre a CDA e o lançamento, com o seu respectivo processo administrativo que lhe deu origem.

Como visto anteriormente, a CDA nada mais é do que um espelho do processo administrativo que deu origem ao lançamento. As informações nela constantes devem, obrigatoriamente, ser extraídas de tal processo e a ele serem fidedignas. Podemos verificar que a CDA nada mais é do que um resumo do processo administrativo que deu origem ao lançamento, possuindo alguns elementos exigidos por lei para a sua instrumentalização (arts. 202 do CTN e 2º da LEF).

Dessa forma, poderíamos caracterizar os vícios formais como aqueles que representam um descompasso entre o processo administrativo que deu origem ao lançamento e a CDA. Como exemplo, podemos citar as indicações equivocadas do nome do devedor, CPF, valor da dívida, entre outros.

Já os vícios materiais seriam aqueles referentes ao conteúdo do lançamento, de maneira que, ao confrontar o processo administrativo que deu origem ao lançamento com a CDA, não houvesse nenhum descompasso de informações.

As informações constantes do processo administrativo são as mesmas constantes da CDA. Sendo assim, eventual modificação da CDA implicaria inovação no próprio conteúdo do lançamento, sem que houvesse, por parte do contribuinte, o pleno exercício

22. ZOMER, Sílvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016. p. 123-124.

SOARES, Ciro Benevenuto. (Im)possibilidade de retificação da CDA para correção de vícios materiais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 243-262. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

ao contraditório e à ampla defesa, já que esses novos elementos utilizados na CDA não foram objeto de discussão no processo administrativo.

4. NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E POSSIBILIDADE DE SUA RETIFICAÇÃO

Como visto anteriormente, podem existir vícios na Certidão de Dívida Ativa que importem na sua nulidade. Tais vícios podem ser corrigidos, conforme previsão do art. 203 do CTN, até decisão de primeira instância. No entanto, existem certos limites para a correção de vícios na Certidão de Dívida Ativa. Tais limites serão objeto de análise no presente capítulo.

4.1. Limites objetivos para retificação da Certidão de Dívida Ativa

Apenas os vícios formais podem ser retificados na CDA. Os vícios materiais não. Isso porque a modificação admitida na CDA pode se dar apenas para que tal título executivo se adeque ao processo administrativo que deu origem ao lançamento. Não pode haver qualquer inovação ou inclusão de informações que não foram objeto de discussão no processo administrativo.

Deve ser destacado que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 392,²³ que possui o seguinte enunciado: “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”.

Tal súmula, a princípio, enquanto norma válida e eficaz, inserida no sistema por agente competente e mediante procedimento regular, poderia desconstruir a afirmação posta anteriormente de que apenas vícios formais podem ser retificados e não os materiais.

Mas não é por aí. Na verdade, o Superior Tribunal de Justiça trata dos vícios materiais como espécies de vícios formais, referindo-se a matérias que poderiam ser corrigidas e não alterariam o próprio lançamento. Tanto é assim que tal questão foi apreciada em sede de Recurso Repetitivo (art. 543-C do CPC/73), nos autos do REsp 1.045.472/BA,²⁴ reportando-se à doutrina de Leandro Paulsen, tendo sido definido que:

“[...] ‘Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja reavaliado, se

23. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 392*. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf]. Acesso em: 09.10.2019.

24. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 1045472/BA*, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, j. 25.11.2009, *DJe* 18.12.2009. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7441330&num_registro=200701506206&data=20091218&tipo=5&formato=PDF]. Acesso em: 09.10.2019.

ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.’ (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in ‘Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência’, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, p. 205). [...] 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Outro precedente interessante e recente sobre o tema do Superior Tribunal de Justiça é o AREsp 1545782/SP,²⁵ de relatoria do Ministro Herman Benjamin, julgado no dia 22.10.2019 e que possui a seguinte ementa: “[...] 7. O acórdão recorrido está em sintonia com a jurisprudência do STJ no sentido de que não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição”.

Pela leitura dos dois precedentes indicados, deduz-se como norma jurídica que se houver vício material (que implique a modificação do próprio lançamento) na CDA, então não pode haver sua retificação, devendo haver novo lançamento.

O que se tenta demonstrar com o presente trabalho é que os vícios concernentes ao próprio lançamento são, justamente, os vícios materiais. Quando o STJ afirma, na Súmula 392, que os vícios materiais e formais podem ser corrigidos, quer dizer, na verdade, que os vícios que não estão ligados ao próprio conteúdo do lançamento (vícios formais) é que podem ser modificados. Tal modificação se dá apenas para que se adeque a CDA ao processo administrativo que lhe antecedeu, sem qualquer tipo de inovação. Portanto, verifica-se que a CDA apenas representa uma síntese do processo administrativo que constituiu o crédito tributário por meio do lançamento. Caso haja um equívoco na CDA sobre questão que esteja sendo representada de forma errada em relação ao processo administrativo, é cabível a retificação.

Contudo, caso a modificação da CDA tenha por objetivo modificar situação que não conste no processo administrativo que lhe deu origem, havendo inovação, não será possível a sua substituição, devendo ser promovido novo lançamento, desde que respeitado o prazo decadencial.

Ao tecer comentários sobre o tema, James Marins²⁶ destaca que a CDA deve ter estrita relação com o processo administrativo que lhe deu origem, sendo possível a sua retificação

25. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AREsp 1545782/SP Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 22.10.2019, DJe 29.10.2019. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=101305133&num_registro=201902147822&data=20191029&tipo=5&formato=PDF]. Acesso em: 09.11.2019.

26. MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2016. p. 735.

para adequação da CDA com o processo administrativo, mas não é admitida, em nenhuma hipótese, modificação da CDA para constar situação que não foi discutida no processo administrativo que lhe antecedeu, *in verbis*:

“Não é de forma alguma legítima a substituição de título por outro que não se mantenha fiel ao que se apurou no Processo Administrativo. Se extravasar esse limite é ilegítima a execução, caracterizando *abuso de título tributário*. Quer-se significa com o exposto que somente nos casos de meros vícios formais é que se pode cogitar a substituição ou emenda do título executivo, afastando-se como limite intransponível a incolumidade do procedimento administrativo.” (grifos do original).

É o que se percebe, também, pela leitura do art. 173, inciso II, do CTN,²⁷ que trata expressamente da hipótese de anulação do lançamento por vício formal.

Apesar do enunciado do referido dispositivo se referir ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, ele deve ser interpretado analogicamente para se concluir que apenas vícios formais podem ser retificados. Em havendo hipótese de vício material, deve haver novo lançamento, observado o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN. Percebe-se, pois, que somente os vícios formais podem ser objeto de retificação na CDA. Já os vícios materiais, não.

5. CONCLUSÃO

Como indicado nas linhas introdutórias, o presente trabalho buscou responder ao seguinte problema de pesquisa: os vícios materiais podem ser retificados na Certidão de Dívida Ativa?

Para tanto, buscou-se no primeiro capítulo trazer premissas teóricas que embasam a construção da norma jurídica para resposta ao problema proposto, sobretudo a análise da Súmula 392 do STJ, enquanto norma válida e eficaz, inserida no sistema por agente competente e mediante procedimento regular e que poderia, a princípio, induzir o intérprete à construção de norma jurídica equivocada.

Como hipótese, indicou-se inicialmente que apenas os vícios formais poderiam ser retificados na Certidão de Dívida Ativa. Tal hipótese se confirmou após as pesquisas realizadas, conforme delineado nos capítulos 3 e 4. Isso porque se demonstrou que o lançamento e a Certidão de Dívida Ativa são atos administrativos distintos, que possuem elementos e pressupostos diversos, mas que, ao mesmo tempo, estão umbilicalmente ligados, pois a CDA deve trazer informações fidedignas ao processo administrativo que lhe antecede.

Tal distinção e ligação simultânea não são observadas, por vezes, na prática tributária. O fisco, reiteradamente, tenta retificar a CDA para incluir informações que não foram

27. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 22.09.1980. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm]. Acesso em: 22.08.2019.

objeto de debate no processo administrativo, inserindo nova norma no sistema sem o contraditório e a ampla defesa administrativa, o que não pode em hipótese alguma ser aceito.

Apesar da Súmula 392 do STJ indicar que pode haver a modificação da CDA para correção de vícios formais e materiais, a norma jurídica extraída da jurisprudência da Corte Superior é a de que, na verdade, se houver vício material (que implique a modificação do próprio lançamento) na CDA, então não pode haver sua retificação, devendo haver novo lançamento. Isso porque outra premissa deduzida no presente trabalho é a de que os vícios atinentes ao próprio conteúdo do lançamento tratam, exatamente, de vícios materiais e que, por sua vez, não podem ser retificados na CDA.

A certidão de dívida ativa nada mais é do que um espelho do processo administrativo que lhe deu origem, sendo que todas as informações nela constantes devem ter sido extraídas do termo de inscrição de dívida ativa e esse, por sua vez, tem que representar, de forma fidedigna, as informações produzidas no processo administrativo fiscal.

Assim, a CDA deve ser um resumo do processo administrativo que deu origem ao lançamento, de forma que, para a alteração das informações constantes no título executivo, não pode haver qualquer tipo de inovação em relação ao processo administrativo de origem.

Apenas os vícios formais poderiam ser retificados, que são aqueles vícios que implicam divergência entre o processo administrativo e a CDA. Já os vícios materiais – que são aqueles relacionados ao próprio lançamento, de forma que a alteração da CDA implique inovação de argumentos que não foram objeto de análise no feito administrativo – não podem ser retificados. Não pode mais ser tolerado o redirecionamento de execução fiscal contra sócio que não participou do processo administrativo que deu origem à CDA. Também não pode ser aceita a modificação do próprio critério material dos tributos para alcançar determinado crédito tributário constituído de maneira equivocada.

Apesar de todas essas situações serem de origem remota, atualmente é comum verificar tais tentativas por parte do fisco, sobretudo em situações em que já se transcorreu o lapso decadencial para a realização de novo lançamento. Ocorre que o fato de já ter ocorrido a decadência para a realização de novo lançamento não justifica atos ilegais e ilegítimos praticados pelo fisco.

6. REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Retificação de certidão de dívida ativa*. Disponível em: [<https://docplayer.com.br/20803126-Retificacao-de-certidao-de-divida-ativa.html>]. Acesso em: 02.09.2019.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Ed. RT, 2016.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 2000. t. 4.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ZOMER, Sílvia Regina. *Lançamento tributário: análise da norma individual e concreta pela óptica do construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Aplicação de decisões algorítmicas na Administração Pública, de Andressa Giroto Vargas – *RD Tec* 9 (DTR\2020\14397);
- Execução fiscal contra a Fazenda Pública e o Código de Processo, de Silvano José Gomes Flumignan – *RePro* 300/75-89 (DTR\2020\115); e
- Perspectivas para a cobrança de créditos tributários no ordenamento jurídico brasileiro, de Anderson Ricardo Gomes – *RDTC* 8/139-164 (DTR\2017\5895).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2021\2760 e JRP\2020\1190644.