

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS FUNDAMENTOS DA SUBSTITUIÇÃO OU EMENDA DA CDA NA EXECUÇÃO FISCAL

Ernesto José Toniolo*

INTRODUÇÃO

De modo geral, quase toda atenção dos processualistas tem se voltado para o processo de conhecimento, deixando o estudo dos princípios e fundamentos que regem a execução quase na mais absoluta penumbra. O problema não é sentido somente no Brasil, podendo-se afirmar que, de um modo geral, a doutrina dos princípios e fundamentos do processo de execução possui pequena ou quase nenhuma tradição.¹

Contudo, se o estudo dos fundamentos do processo de execução - mormente os constitucionais - apenas paulatinamente começa a abrir caminho, o mesmo não se verifica com o processo de execução por quantia certa, regido pela Lei 6830/80, deixado na miséria quase franciscana.

Nesse breve ensaio, pretende-se abordar os fundamentos de uma das principais características da execução fiscal: a substituição do título executivo no curso do processo.

DOS FUNDAMENTOS DA POSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DO TÍTULO (CDA) NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL

Com certeza, uma das questões mais complicadas que envolvem a Execução Fiscal diz respeito à possibilidade de substituição ou emenda da Certidão da Dívida Ativa (CDA), prevista no parágrafo 8º do art. 2º da Lei n.º 6830/80, que possui a seguinte redação: § 8º - **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.**

A possibilidade de emenda ou substituição da CDA constitui uma das principais características do processo executivo fiscal, presente no direito brasileiro desde os tempos das Ordenações, conferindo-se ao Ente Público a “faculdade” de substituir ou emendar seu título executivo.

Trata-se de disposição diversa (mais abrangente) daquela contida no art. 616 do CPC, segundo a qual verificando o juiz que a inicial possuía algum defeito,

*Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Mestrando em Direito pela UFRGS, professor da Faculdade de Direito do UniRitter, do Curso de Especialização em Direito do Estado do UniRitter, da Fundação Escola Superior da Defensoria Pública - FESDEP e professor convidado do curso de Especialização em Processo e Constituição da UFRGS.

¹ BAUR, Fritz e STÜRNER, Rolf. *Zwangsvollstreckungsrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996. p. 51-52.

RPGE, Porto Alegre, v. 29, n. 61, p. 97-109, jan./jun. 2005

ou se encontre desacompanhada de documentos indispensáveis à propositura da execução, deverá determinar que o exeqüente a emende. A “faculdade” prevista na LEF, além de não depender de prévio despacho judicial, implica, segundo Araken de Assis², em poder à Administração Pública de alterar a própria *causa petendi* da execução.³

Já doutrinava Milton Flaks,⁴ que a “faculdade” sempre foi atribuída em contrapartida ao rigorismo formal que rege o ato de inscrição da dívida ativa, possuindo como objetivo assegurar à Fazenda Pública maior efetividade e economia processual na cobrança judicial de seu crédito, além de validar a citação realizada com base na certidão defeituosa, aproveitando-se a interrupção do prazo prescricional.⁵

Conforme se constata já da exposição de motivos do projeto que resultou na Lei 6830/80, o § 8º do art. 2º buscou estabelecer “o justo equilíbrio entre os interesses da Fazenda Pública, como credora, a qual assegura a possibilidade de retificar a CDA, e o direito de defesa do executado, devolvendo-lhe, nesse caso, o prazo para embargos.”⁶

Contudo, na busca dos valores efetividade e economia processual, ao assegurar à Fazenda Pública o poder-dever de substituir a CDA defeituosa, o legislador não poderia deixar desalbergado o direito de defesa do executado, sob pena de ofensa ao art. 5º incs. XXXV e LV da CF. Dessa composição de valores constitucionais nasceram o § 8º do art. 2º da LEF, bem como o art. 203 do CTN, que asseguram ao executado o direito de reabertura do prazo para oferecer novos embargos sempre que emendada ou substituída a CDA.

Da decisão que recebe a emenda ou a substituição da CDA, deve o executado ser intimado pessoalmente para oferecer novos embargos. Como se está tratando de ato que visa a preservar direito constitucionalmente previsto, a intimação, que se assemelha em importância à citação,⁷ deve ser aquela que garanta na maior medida possível a defesa do devedor, não bastando para isso a simples intimação do advogado da parte.⁸

Na realidade, a previsão de substituição ou a emenda da CDA sempre que possuir algum vício não representa de mera faculdade, como aduzem alguns

² Nesse sentido Araken de Assis, in *Manual da Execução*. 9. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 956.

³ Ainda, segundo Humberto Theodoro Júnior, o dispositivo constitui um privilégio à Fazenda Pública que excepciona a regra insculpida nos arts. 583 e 586 do CPC, sem os quais não há execução sem título líquido, certo e exigível. (in *Lei de Execução Fiscal*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, p.19.

⁴ FLAKS, Milton. *Comentários à Lei da Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 107.

⁵ É que se a CDA defeituosa não pudesse ser emendada ou substituída, o processo deveria ser extinto (CPC, arts. 267, IV, 583 e 586), sendo necessário ajuitar-se nova execução, desta vez com a CDA correta. Contudo, embora o crédito expresso na CDA fosse o mesmo da execução extinta, a interrupção do prazo prescricional com a citação ali ocorrida não aproveitaria à segunda execução. Nesse sentido, já decidiu o STF, e que é exemplo o AgRAg n.º 92546, 1ª Turma, rel. Min. Alfredo Buzaid, DJ 23.9.83, em aresto assim ementado: *Execução Fiscal. Julgado extinto o primeiro processo sem julgamento do mérito, cessam os efeitos da citação, notadamente o de interromper a prescrição. Na segunda execução entende-se por válida a citação nela realizada, não aproveitando, para interrupção da prescrição, a citação feita no processo findo*. A matéria, contudo, apresenta grande complexidade, merecendo estudo específico que ainda não foi empreendido pela doutrina.

⁶ Exposição de motivos, nota 33.

⁷ Por assemelhar-se à citação em importância, e não superá-la, a intimação da decisão que aceita a emenda ou substituição da CDA pode realizar-se nas diversas modalidades especificadas no art. 8º da LEF, não necessitando ser feita por mandado.

⁸ Nesse sentido, o REsp. 504.168, rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 19.8.2003.

doutrinadores, mas de poder-dever⁹ da Administração Pública, que possui suas atividades, dentre as quais encontra-se o ato de inscrever seus créditos em dívida ativa, plenamente vinculada à legalidade e moralidade nos termos do art. 37 da CF. Assim, verificando o Ente Público que a certidão apresenta algum vício, não possui apenas a faculdade, como também a obrigação de retificar seus atos, produzindo as alterações necessárias no título executivo. Ademais, toda atividade administrativa é exercida com vista à consecução do interesse público – do *bem comum*¹⁰ - e este abrange não somente o interesse meramente patrimonial da Fazenda, como também a preservação das garantias constitucionais conferidas pela CF aos indivíduos.¹¹

No executivo fiscal, verificando o juiz que o título que lhe deu ensejo possui defeito quanto a algum de seus requisitos, não pode extinguir de plano o processo, devendo intimar a Fazenda Pública para que, em sendo o caso, emende ou substitua a CDA defeituosa sob pena de extinção do feito. Tal decorre da aplicação do disposto no 203 do CTN (quanto aos créditos tributários) e do princípio da instrumentalidade do processo, previsto nos arts. 243 e 244 do CPC (para os créditos tributários ou não).¹² O erro de extinguir de ofício a execução fiscal por vício da CDA mostra-se tão comum entre os juízes de primeiro grau que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul chegou a editar a súmula n.º 19 com o seguinte teor: *Descabe ao juiz extinguir de ofício execução fiscal ajuizada com certidão de dívida ativa.*

Também não pode o Judiciário determinar ou realizar de ofício a emenda da CDA, pois isso importaria em alteração do objeto do processo, o que lhe é vedado nos termos dos arts. 2º e 128 do CPC, dentre outros. Ademais, estaria o juiz realizando atividade de competência exclusiva da autoridade fiscal responsável por realizar o lançamento.¹³

⁹ Nesse sentido Carlos Henrique Abrão. *Substituição e Cancelamento da CDA*. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 25. p. 45.

¹⁰ Adotamos aqui o conceito de bem comum presente em Tomás de Aquino, o qual, na sua *Summa Theologica*, colocava como bem comum tudo aquilo que o homem deseja, seja de que natureza for: bem material, moral, espiritual, intelectual. Contudo, sendo o homem um ser social, ele procura não só o seu próprio bem, mas também aquele do grupo a que pertence. Cada grupo tem o seu próprio bem. Ao Estado cabe perseguir o bem comum, visto sob estes dois aspectos. (Apud Marie-Pauline Deswarte. *Intérêt général, bien commun*. *Revue de Droit Public*, 5, 1988.p. 1294)

¹¹ Conforme salienta o jurista alemão Hartmut Maurer, o conteúdo da expressão *interesse público* deve ser buscado na Constituição bem como na legislação infraconstitucional. Os interesses públicos ora compreendem os individuais, ora são com eles conflitantes. Para o autor, em lição perfeitamente aplicável ao direito brasileiro, tendo a Constituição estatuído, como seu fundamento, o princípio da dignidade da pessoa humana, e prevendo expressamente direitos fundamentais, a Administração, ao perseguir o interesse público, deve também observar os direitos individuais. (*Allgemeines Verwaltungsrecht*. 14. ed. München: C. H. Beck, , 2002.p. 5).

¹² Comentando o caso de ausência de requisitos formais da CDA, Mauro Luís Rocha Lopes menciona que “a jurisprudência tem aplicado, in casu, o princípio da *pas de nullité sans grief*, pois se a CDA indica perfeitamente o devedor e especifica a exigência fiscal, indicando os dispositivos legais pertinentes, eventual omissão, incapaz de causar prejuízo ao executado – v.g., ausência de indicação do livro e da folha de inscrição – não macula o processo” (in *Execução Fiscal e Ações Tributárias*. São Paulo:Lumen Juris, 2. ed. p.10). Entendemos ser o exemplo mencionado pelo autor caso típico em que, pela ausência de prejuízo ao devedor, não seria necessário nem mesmo reabrir-se o prazo para embargos, sob pena de restringir-se a celeridade processual sem necessidade.

¹³ Adverte Hugo de Brito Machado que “tem sido freqüente o equívoco, cometido por alguns juizes, de acolher, em parte, embargos a execução fiscal, e determinar o prosseguimento desta pelo saldo. Isso na verdade não é juridicamente possível, porque o juiz não reforma o lançamento tributário. Decreta seu anulamento, se entende que efetuado com ilegalidade.” (*Lançamento Tributário, Execução Fiscal e Mandado de Segurança*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 47. p. 56)

LIMITES MATERIAIS DA EMENDA OU SUBSTITUIÇÃO DA CDA

Impera salientar-se que os erros ou incorreções podem existir em três momento diferentes: 1º) no lançamento, quando este possui algum vício; 2º) na inscrição, que não transcreve fielmente o lançamento apresentando alguma falha; 3º) na extração da Certidão de Dívida Ativa (CDA), que não espelha exatamente o termo de inscrição. Como se vê, pode dar-se que o vício existente na CDA não ocorra no momento de sua produção, mas em fases anteriores como na inscrição ou no próprio lançamento.

Primeiramente, coloca-se a seguinte pergunta: a emenda ou substituição deve restringir-se à correção de erros na reprodução ou transcrição do que se acha inscrito em dívida ativa ou pode abranger também a correção do próprio termo de inscrição, por erro ou omissão quanto aos seus requisitos?

A resposta parece não encontrar divergência em sede doutrinária ou jurisprudencial, tendo prevalecido o entendimento de que a emenda pode abranger também a correção de elementos do termo de inscrição, que excedem à simples correção de erros de transcrição da certidão, até mesmo por força do art. 203 do CTN (aplicável ao menos quanto aos créditos tributários)¹⁴.

Caso típico da existência de erro na própria inscrição, muito presente na jurisprudência, ocorre quando há pagamento parcial do débito previamente à inscrição da dívida ativa,¹⁵ e a Fazenda procede a inscrição pelo valor total. Nesse caso, a CDA será substituída não por conter erro quanto à transcrição do crédito inscrito, mas por espelhar dívida inscrita a maior.¹⁶

Quanto aos vícios meramente formais existentes na inscrição ou na certidão que a representa, a matéria não oferece maiores dificuldades. Contudo, existem casos em que o vício remonta ao lançamento, ato distinto da inscrição, mas que lhe afeta, pois esta não pode ser mais do que um retrato fiel do crédito lançado anteriormente pela autoridade competente. Tomemos, como exemplo, o IPTU lançado sobre área maior do que a existente. Nesse caso, o vício encontra-se no próprio lançamento, calculado sobre a base de cálculo errada. Coloca-se, pois, a seguinte indagação: verificando a Fazenda que o imposto foi lançado tomando base de cálculo equivocada (erro no lançamento), pode emendar a

¹⁴ Nesse sentido, por todos, Maria Helena Rau de Souza. *Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência* (Coord. Vladimir Passos de Freitas) São Paulo: Saraiva, 1998. p. 32-33.

¹⁵ Note-se que só é caso de emenda da CDA quando o pagamento ocorreu em momento anterior à inscrição. Paga parte do débito após a inscrição em dívida ativa, não será o caso de emenda ou substituição da CDA, que se apresenta correta, e sim de readequação do débito, que se pode realizar por meio de simples cálculo no curso do processo de execução.

¹⁶ Nesse sentido, decidiu a 4ª Turma do TFR no julgamento da AC 85.354, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU 24.11.83, *in verbis*: "se a inscrição do débito cobrado efetivou-se sem considerar os pagamentos parciais efetuados pelo devedor, devidamente comprovados, nula é a correspondente certidão de dívida expedida. Não substituída esta até a decisão de primeiro grau, só com o ajuizamento de nova execução, após sua regular inscrição, pode o credor cobrar o débito remanescente."

CDA prosseguindo o executivo fiscal quanto ao valor correto (a maior ou a menor)?¹⁷

Segundo Luiz Carlos Derbi Bittencourt :

[...] o título executivo deve reportar fielmente o processo administrativo, indicando os fatos como nele se reportam e a legislação tributária aplicada.¹⁸ Quer-se dizer, com isso, que a Certidão de Dívida Ativa será mera reprodução, em síntese, do processo administrativo. (...) O processo administrativo, em resumo, não poderá ser revisto e alterado após deflagrado o executivo fiscal, mediante iniciativa do credor.¹⁹

Contudo, aduz que em casos de meros erros aritméticos que digam respeito ao lançamento seria possível a correção da CDA, como, por exemplo, a denúncia errônea do valor a pagar em débito confessado. Assim, admite, embora de forma estreita, exceção à regra de que a CDA não pode ser corrigida ou substituída se contiver erros que remontem ao lançamento.

Passo mais além, reportando-se ao mesmo autor, deu Maria Helena Rau Souza, aduzindo arrolar aquele

entre os casos que se encontra vedada a possibilidade de emenda ou substituição da certidão, equívoco na multiplicação da alíquota pela base de cálculo, o que, venia concedida, parece-nos típico caso de erro material, cuja correção não adentra o mérito do auto de lançamento, ensejando, destarte, a substituição do respectivo título executivo.²⁰

Assim, seria possível a substituição da CDA quando o vício existente no lançamento não adentrasse seu mérito.

Como se vê, encontra-se arraigada em nossa doutrina, já há longa data, a interpretação restritiva do âmbito de emenda autorizado pela LEF, havendo-se, de certa forma, consolidado o entendimento de que só alcança aos vícios que tenham origem na inscrição ou na certidão que a representa, não se estendendo ao lançamento. Os argumentos giram em torno da restrição à defesa do executado na via administrativa²¹ bem como da chamada imutabilidade ou

¹⁷ Caso semelhante ao colocado decidiu a 2ª Turma do STJ, no julgamento do REsp. 87.768, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, em acórdão que expressa o entendimento pacífico daquele tribunal (*in verbis*): "Inadmissível a Substituição da CDA referente à cobrança de IPTU ou Taxas lançadas sobre área maior, por isso que não se trata de simples correção de erro material ou formal do título executivo, mas de modificação do próprio lançamento, com alteração do valor do débito, o que não guarda apoio no art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/80."

¹⁸ O autor confunde o título executivo (CDA) com o momento de inscrição. Contudo, tal imprecisão não afeta a conclusão a que se quer chegar.

¹⁹ In *Substituição ou Emenda do Título Executivo Fiscal, Processo Tributário* (coordenação Teresa Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim e James Marins). 1. ed. São Paulo: RT, 1995. p. 206-207.

²⁰ SOUZA, Maria Helena Rau de, *Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência* (Coord. Vladimir Passos de Freitas). São Paulo: Saraiva, 1998. p. 34.

²¹ Milton Flaks afirma que "outra interpretação implicaria em prejudicar, na maioria dos casos, a defesa oposta pelo devedor na via administrativa, o que equivaleria a suprimir um grau de jurisdição previsto em lei, particularmente nas hipóteses em que o lançamento resulta de um procedimento fiscal contencioso. Convencida a Administração de que o lançamento é nulo ou incompleto, resta-lhe a alternativa de desistir da execução." (*Comentários à Lei da Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 107)

estabilidade do processo administrativo.²² Como exemplo de vício já presente no lançamento está o caso acima citado, no qual o erro ocorreu na própria base de cálculo sobre a qual incidiu o IPTU.

Contudo, embora se admita, como regra geral, o entendimento do parágrafo anterior, parece acertada a posição menos formalista daqueles que entendem ser possível a emenda da CDA nos casos de mero erro material, mesmo que remontem ao lançamento. Trata-se de interpretação que privilegia a economia, a efetividade e a celeridade processuais, bem como a preservação do bem comum perseguido pela Administração Pública, sem que se cause qualquer gravame ao executado (pelo menos em tese), que terá devolvido o prazo para embargos.

Obviamente, a decisão acerca da possibilidade de corrigirem-se defeitos existentes no lançamento deve ser casuística, levando-se em consideração importantes garantias e direitos fundamentais conflitantes no caso concreto, por meio da aplicação do postulado da proporcionalidade, quase desconhecido do processo de execução.²³

LIMITE TEMPORAL PARA A SUBSTITUIÇÃO OU EMENDA DA CDA DENTRO DA MARCHA PROCESSUAL – ALCANCE DA EXPRESSÃO: “ATÉ A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA”

É de se ressaltar que, no contexto da LEF, a expressão “decisão de primeira instância” significa sentença. Para que possuísse o significado de decisão interlocutória seria necessário especificá-la. O processo de execução, assim como o de conhecimento ou cautelar, possui um infindável número de interlocutórias, daí não se poder falar em “a decisão de interlocutória”, pois daria idéia de uma única e final.²⁴

Superada a questão da natureza da decisão – que é terminativa – impera referir-se que a expressão “decisão de primeira instância” poderia gerar duas interpretações: i) ela se refere à decisão que extingue o processo executivo fiscal; ii) ela se refere à decisão prolatada em sede de embargos do devedor.

Embora possa existir, no processo de execução, decisão judicial terminativa, enquadrando-se no conceito de sentença do art. 262 do CPC, boa parte da doutrina vem se posicionando no sentido de que o dispositivo legal, ao

²² Nesse sentido James Marins, *Direito Processual Tributário (Administrativo e Judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 606.

²³ A aplicação do postulado da proporcionalidade (ou princípio para alguns), já incorporado em nossa Constituição pela jurisprudência do STF, apenas de forma tímida vem sendo aplicado ao estudo do processo de execução no Brasil. Na Alemanha, contudo, o postulado já foi amplamente aplicado pelo *Bundesverfassungsgericht*, cuja jurisprudência foi amplamente analisada pela tese de Eberthard Wieser (*in Der Grundstaz der Verhältnismassigkeit in der Zwangsvollstreckung*, Berlin, Carl Heymanns Verlag KG, 1989)

²⁴ Existe ainda um posicionamento doutrinário que entende que ao não utilizar a LEF a expressão “sentença”, aludindo à *decisão de primeira instância*, o limite temporal à substituição ou emenda da CDA seria o momento em que o juiz determina a lavratura do auto de adjudicação ou arrematação dos bens, em atenção aos princípios da ampla defesa e da segurança jurídica.(FERNANDES, Odmir; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ALVES, Manuel; BOTTESINI, Maury Ângelo. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*. 4. ed. São Paulo, RT, 2002. p. 64-65)

assegurar a devolução do prazo para embargos ao executado, referiu-se à sentença prolatada no incidente.²⁵

Contudo, mais adequada se apresenta a interpretação de Teori Albino Zavascki, segundo o qual,

diferentemente dos demais títulos executivos, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída pelo exeqüente enquanto não for proferida a decisão de primeira instância (§ 8º do art. 2º da Lei 6.830, de 1980), assim entendida a sentença que julga os embargos do executado ou a que extingue o processo de execução (por exemplo, quando o juiz reconhece de ofício ou provocado por exceção de pré-executividade, matéria relacionada com pressupostos processuais ou condições da ação, ou mesmo com a nulidade do título).²⁶

Assim, a decisão de primeira instância a que se refere a LEF pode tanto significar a sentença prolatada em sede de embargos do devedor (acolhendo ou desacolhendo o pedido, julgando ou não o mérito do incidente), quanto aquela sentença que extingue o processo executivo em face de alguma irregularidade processual ou material decorrente, por exemplo, do acolhimento de exceção de pré-executividade.

EFEITO DA SUBSTITUIÇÃO DA CDA SOBRE O DIREITO DE DEFESA DO EXECUTADO – EXTENSÃO DO BENEFÍCIO DE DEVOLUÇÃO DO PRAZO PARA EMBARGOS

Ao atribuir à Fazenda o privilégio de alterar ou emendar seu título, a LEF não deixou desalbergado o direito de defesa do executado, a quem é devolvido integralmente o prazo para embargar,²⁷ nascendo exatamente aí mais uma controvérsia acerca do dispositivo legal. Qual o âmbito de abrangência destes novos embargos? Os novos embargos podem conter toda matéria ou somente aquela que foi objeto de emenda ou modificação?

Quanto ao âmbito da devolução do prazo para os embargos do devedor existem duas possibilidades: *i)* abrange toda CDA; *ii)* abrange somente a parte modificada.

Pela leitura do art. 203 do CTN, vê-se que a oposição através dos embargos se restringe somente à parte modificada da CDA. Já o art. 2º, § 8 da LEF não restringe expressamente o âmbito da devolução.

²⁵ Nesse sentido Araken de Assis, in *Manual da Execução* 9.ed. São Paulo:RT, 2005. p. 955-956.

²⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. *Título Executivo e Liquidação*. São Paulo, RT, 1999. p. 129.

²⁷ Não tendo o executado dado causa à substituição ou emenda da CDA, desnecessário preparo dos novos embargos, se a taxa já houver sido paga em momento anterior. Assim já decidiu o TJRS em acórdão relatado pelo Des. Irineu Mariani que conclui seu voto da seguinte forma: "se, por um lado, a lei concede ao exeqüente o bônus da substituição da CDA e por elementar princípio constitucional (CF, art. 5º, LV), garante ao executado novo prazo para embargar, também, por outro lado, impõe a ele, exeqüente, o ônus de suportar com as despesas decorrentes da repetição, caso o executado exercer a faculdade. Evidente a erronia da decisão que, nas circunstâncias, determina que o executado prepare novamente os embargos." (Primeira Câmara Cível, AI 70007941743, j. 28.4.2004)

Segundo Milton Flaks,²⁸ como o art. 203 do CTN determina que a oposição de embargos restringe-se à parte modificada da CDA, quando se tratar de execução de crédito tributário e a CDA for substituída, os embargos só podem versar sobre a parte modificada. Já à execução de crédito não tributário aplica-se a LEF, ou seja, nela existente, devolve-se ao devedor o prazo para embargar de toda a matéria constante na CDA. Para o autor, a diferença estaria na hierarquia superior de que dispõe o CTN, por se tratar de lei materialmente complementar, em ralação à LEF – lei ordinária.

Em primeiro lugar, não há como falar em hierarquia entre a lei complementar e ordinária, mas sim em exigência pela CF de lei complementar para tratar de determinadas matérias ou não.²⁹ Assim, se uma lei complementar dispõe sobre matéria em que a CF não exige reserva de lei qualificada, posterior lei ordinária poderia revogá-la. É exatamente esse o caso, pois se está diante de matéria eminentemente processual, e não tributária, para a qual a CF não exige lei complementar.

Entende-se que a solução mais adequada ao problema seria dar a ambos dispositivos legais interpretação sistemática e de acordo com a Constituição, levando-se em consideração mormente o direito fundamental do credor a uma execução efetiva³⁰ e o direito fundamental do devedor de acesso à jurisdição, à ampla defesa, e ao devido processo legal.³¹ Sem esquecer, contudo, que o crédito executado destina-se à persecução do *bem comum* pela Administração através da realização de suas atividades estabelecidas pelo próprio ordenamento constitucional de forma quase exaustiva.

Assim, sempre que a emenda da CDA comprometer o direito do devedor de insurgir-se contra o título, deve ser devolvido integralmente o prazo para oposição de embargos. Quando não houver prejuízo à defesa do executado, fica restrito o âmbito de impugnação em relação à parte emendada. Entendimento em contrário implicaria em restrição excessiva e desnecessária à efetividade do processo executivo. Contudo, existem situações em que a emenda de uma parte da CDA pode, direta ou indiretamente, afetar seus demais elementos, sendo difícil precisar previamente em quais deles há prejuízo à defesa do executado. As decisões referentes ao âmbito de devolutividade dos embargos devem ser tomadas caso a caso, aplicando-se os critérios de ponderação entre os direitos fundamentais conflitantes no caso concreto.

²⁸ FLAKS, Milton. *Comentários a Lei da Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

²⁹ Nesse sentido a doutrina de Michel Temer (*In Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 7. ed., 1990. p. 150), para quem não haveria hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, mas tão somente âmbitos materiais constitucionalmente fixados.

³⁰ No direito pátrio, a questão do direito fundamental do credor à execução efetiva é tratado de forma inovadora (para não dizer brilhante) por Marcelo Lima Guerra (*In Direitos Fundamentais e a Proteção do Credor na Execução Civil*. São Paulo: RT, 2003). Ainda, conforme já asseverava Comoglio, muito antes dos juristas tedescos, ao juiz devem ser atribuídos poderes idôneos que permitam dar a maior efetividade possível aos meios de atuação da tutela executiva (COMOGLIO, Luigi Paolo. *In Principi Costituzionali e Processo di Esecuzione*. Milano: Rivista de Diritto Processuale, p. 153-154.

³¹ Tanto os direitos do credor quanto os direitos do devedor não devem ser vistos como garantias formais (de meios), mas substanciais (de resultado), capazes de assegurar aos titulares um resultado efetivo mínimo dentro do processo. Nesse sentido, Luigi Paolo Comoglio, *In Principi Costituzionali e Processo di Esecuzione*. Milano: Rivista de Diritto Processuale, vol. p. 153-154.

Ademais, como a questão do âmbito de devolução dos embargos pode beirar o formalismo permissivo,³² extremamente oportuna ao caso a lição de Carlos Alberto Alvaro de Oliveira,³³ que invoca decisão do Tribunal Constitucional espanhol, assim traduzida:

as normas que contêm os requisitos formais devem ser aplicadas tendo sempre presente o fim pretendido ao se estabelecer os ditos requisitos, evitando qualquer excesso formalista os converteria em meros obstáculos processuais e em fonte de incerteza e imprevisibilidade para a sorte das pretensões em jogo.

Outra questão que se coloca é a da necessidade de reforço da penhora, ou mesmo de substituição do bem penhorado, caso alterado o valor da execução para maior ou para menor. Caso a substituição ou a emenda da CDA resulte em diminuição do valor executado, pode haver a necessidade de substituição do bem penhorado por outro que mais se adeque ao crédito,³⁴ sob pena de caracterizar-se a figura do excesso de penhora. A questão fica mais delicada quando há majoração do valor executado, pois a necessidade de reforço de penhora que se apresenta evidente pode inviabilizar a interposição de novos embargos pelo executado. Nesse caso excepcional, não dispondo o devedor de outros bens para reforçar a penhora, deve fazer prova cabal disso nos autos, devendo o juiz permitir o processamento dos embargos sob pena de ofensa às garantias contidas no art. 5º incs. XXXV e LV da CF³⁵. Ressalte-se que a prova deve ser cabal, incumbindo seu ônus ao embargante, sempre podendo ser afastada pela Fazenda Pública, por meio do exercício do contraditório.

SUBSTITUÍDA OU EMENDADA A CDA, HAVERIA CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS?

Obviamente não se pode pretender que a substituição da CDA acarrete sempre a condenação da Fazenda em honorários advocatícios, como não se pode pretender que deixe de arcar com os ônus de haver obrigado o devedor a constituir advogado nos autos para defender-se de crédito ou parcela de crédito indevida.

O estudo da questão atinente à condenação da Fazenda em honorários advocatícios deve ser realizado, levando-se, primeiramente, em consideração, os dois momentos processuais em que ocorre a substituição da CDA (antes de

³² O termo "formalismo permissivo" foi cunhado por Carlos Alberto Alvaro de Oliveira que o diferenciou do *formalismo virtuoso*, garantia das partes contra a surpresa ou o arbítrio judicial (in *Do formalismo no Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997)

³³ Carlos Alberto Alvaro de Oliveira, in *O Processo Civil na Perspectiva dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Revista da Ajuris, vol. 87, 2002. p. 47.

³⁴ Nesse sentido Leandro Palsen e René Bergmann Ávila, in *Direito Processual Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 195.

³⁵ Se no caso concreto restar comprovada cabalmente a impossibilidade de nomear bens à penhora, o juiz deve afastar a regra da exigência de penhora para não vedar a garantia do acesso à jurisdição. Ressalte-se que a decisão é excepcional e deve ser casuística, devendo o magistrado atentar também a um possível dano marginal causado à Fazenda com afastamento do dispositivo legal.

RPGE, Porto Alegre, v. 29, n. 61, p. 97-109, jan./jun. 2005

oferecidos embargos do devedor e após a oposição destes ou de exceção de pré-executividade) e as conseqüências para o processo de execução ou para o incidente (extinção do processo ou não).

No caso em que a substituição é realizada após o oferecimento de embargos do devedor, ocasionando-lhe a extinção, como o exequente onerou o executado com a contratação de advogado para oferecer defesa, teoricamente, deveriam ser estabelecidos honorários de sucumbência. Nesse caso, a regra insculpida no art. 26 da LEF não se aplica, pois se refere ao processo de execução em si e não ao incidente, caso em que haveria a condenação da Fazenda em honorários advocatícios nos termos da súmula 153 do STJ.

Ocorrida a substituição antes da oposição de embargos ou de qualquer defesa do devedor, a questão não apresenta maiores complexidades. Como a decisão que aceita a substituição ou emenda do título possui natureza interlocutória, não se estaria diante da hipótese prevista no art. 20, caput, do CPC onde consta que “a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios.” Consoante o entendimento pacífico da jurisprudência de nossos tribunais superiores, como não se está diante de sentença, não há falar em condenação em honorários.³⁶

Contudo, embora se concorde com a posição do STJ acerca do tema, entende-se que o simples fato de não se tratar de sentença e sim de decisão interlocutória não deve ser o principal fundamento para a impossibilidade de condenação em honorários. É que o próprio STJ tem admitido a fixação de honorários em decisões interlocutórias, tais como as que acolhem exceção de pré-executividade em relação a um dos litisconsorte, prosseguindo a execução quanto aos demais. Melhor seria nos referirmos à aplicação da regra contida no art. 26 da LEF, segundo a qual mesmo que extinta a execução fiscal pelo cancelamento da inscrição em dívida ativa não haveria qualquer ônus para as partes.

Finalmente, levando-se em consideração que a jurisprudência do STJ vem admitindo a fixação de honorários advocatícios em incidente de exceção de pré-executividade, deve-se perguntar como fica a questão, quando a substituição ou emenda da CDA é feita após ter o devedor constituído procurador nos autos, apresentando defesa. Essa indagação só pode ser respondida analisando-se o objeto da exceção bem como a medida da substituição ou emenda da CDA. Assim, veja-se alguns exemplos.

1º O incidente de exceção de pré-executividade foi oposto por Massa Falida buscando unicamente excluir a multa administrativa do valor executado. A CDA foi emendada para excluir da execução justamente a parcela da multa. Nesse caso, a emenda ou substituição da CDA equivaleria ao reconhecimento do pedido, devendo ser fixados honorários de sucumbência por haver a Fazenda dado causa à contratação de advogado pela massa.

³⁶ Nesse sentido o REsp. 388.764, rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, j. 6.5.2004,

2º Em execução movida contra sociedade dissolvida irregularmente, um dos sócios contra o qual foi redirecionada a execução opõe exceção de pré-executividade alegando unicamente a prescrição intercorrente. A Fazenda altera algum elemento da CDA que nenhuma correspondência guarda com o objeto da exceção. Nesse caso, mesmo que a emenda ou substituição do título tenham importado em redução do valor executado não haveria condenação em honorários de sucumbência, pois a alteração da CDA se deu em ponto alheio ao objeto da exceção, não havendo reconhecimento do pedido. Aliás, o incidente deverá ser apreciado e, caso rejeitado pela inocorrência da prescrição intercorrente, deverão ser fixados honorários em favor da Fazenda.

3º O incidente de exceção de pré-executividade foi oposto por Massa Falida buscando excluir a multa administrativa do valor executado bem como reduzir o valor do crédito executado sob argumento de inconstitucionalidade da cobrança. A CDA foi emendada para excluir da execução somente a parcela da multa, permanecendo inalterado o restante. Nesse caso, a emenda ou substituição da CDA equivaleria ao reconhecimento apenas parcial do pedido. Nesse caso, o valor dos honorários deveria ser calculado apenas sobre o valor da multa.

Assim, a resposta à fixação de honorários ou não passa por três indagações: O devedor ofereceu defesa nos autos? A substituição ou emenda da CDA importou em reconhecimento dos pedidos formulados na defesa do devedor? Qual relação de correspondência entre a parte substituída ou emendada da CDA e a defesa do devedor?

CONCLUSÃO

Como se viu, quase todos os temas polêmicos relacionados à substituição ou emenda da CDA não podem ser resolvidos por meio de simples leitura dos dispositivos legais, com interpretações aplicáveis a todos os casos concretos. Deve-se, antes de tudo, observar os fundamentos – mormente os constitucionais – sobre os quais se assenta a regra especial prevista pela LEF, para, após, procurar estabelecer sua melhor aplicação nas diferentes situações processuais que se configuram.

Conforme advertem o juristas alemães Fritz Baur e Rudolf Stürner,³⁷ em lição perfeitamente aplicável ao caso em estudo, os fundamentos processuais constituem o parâmetro para solucionar, de forma igual ou diferenciada, o caso individual. Não existe, contudo, um esquema uniforme pré-estabelecido, no qual se amoldem todos os casos individuais. Então, raramente se aplica um fundamento processual de modo absoluto. Frequentemente, um regramento legal reserva a princípios que se imbricam maior ou menor âmbito. Quando se deixam de fora os questionamentos acerca das linhas mestras de um ordenamento jurídico, cedo ou tarde, deixa-se de entendê-lo, caindo a norma jurídica no formalismo vazio.

³⁷ in *Zwangsvollstreckungsrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996. p. 51-52

RPGE, Porto Alegre, v. 29, n. 61, p. 97-109, jan./jun. 2005

Trata-se de estender a mudança de paradigma no estudo do processo de civil³⁸ também à execução fiscal. As abordagens formais que vêm no procedimento especial apenas normas técnicas de cobrança diferenciada do crédito público não se coadunam com a moderna concepção do processo civil, como instrumento de realização de valores constitucionais. Tanto os direitos fundamentais dos devedores como o direito fundamental do credor à execução efetiva devem ser levados em consideração.

Contudo, há que se atentar à circunstância de que o crédito cobrado por meio da execução fiscal destina-se a um fim muito caro ao ordenamento constitucional pátrio (embora não absoluto como um gigante que se diverte ao lançar dardos sobre as cabeças dos pobres mortais contribuintes): o interesse público como bem comum.³⁹

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Substituição e Cancelamento da CDA. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 25, p. 45.

ASSIS, Araken de. *Manual da Execução*. 9. ed. São Paulo: RT, 2005.

BAUR, Fritz e STÜRNER, Rolf. *Zwangsvollstreckungsrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996. p. 51-52.

COMOGLIO, Luigi Paolo. In Principi Costituzionali e Processo di Esecuzione.: **Rivista de Diritto Processuale**, Milano, p. 450-469.

DESWARTE, Marie-Pauline. Intérêt générale, bien commun. **Revue de Droit Public**, vol. 5, 1988.p. 1294.

FLAKS, Milton. *Comentários à Lei da Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

LIMA GUERRA, Marcelo. *Direitos Fundamentais e a Proteção do Credor na Execução Civil*. São Paulo: RT, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário, Execução Fiscal e Mandado de Segurança. **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 47, p. 56.

³⁸ O tema do processo como realizador de valores constitucionais é exaustivamente abordada por Carlos Alberto Alvaro de Oliveira em sua tese de doutorado: *Do formalismo no Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 73-76 e 83-84.

³⁹ Como já mencionado na nota nº 11, adotou-se o conceito de interesse público formulado por Hartmut Maurer (in *Allgemeines Verwaltungsrecht*. 14. ed. München: C. H. Beck, 2002. p. 5).

SOUZA, Maria Helena Rau de. *Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência* (Coord. Vladimir Passos de Freitas). São Paulo: Saraiva, 1998. p. 32-33.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário* (Administrativo e Judicial). 3. ED. São Paulo: Dialética, 2003.

MAURER, Hartmut. *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 14. ed. München: C. H. Beck, 2002.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *Do formalismo no Processo Civil*, , São Paulo, Saraiva, 1997.

_____. O Processo Civil na Perspectiva dos Direitos Fundamentais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre , vol. 87, 2002. p. 47.

PALSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. *Direito Processual Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SOUZA, Maria Helena Rau de. *Execução Fiscal, Doutrina e Jurisprudência* (Coord. Vladimir Passos de Freitas) São Paulo, Saraiva, 1998, p. 34.

_____. *Substituição ou Emenda do Título Executivo Fiscal, Processo Tributário* (coordenação Teresa Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim e James Marins). São Paulo: RT, 1995.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 7. ed. São Paulo: Saraiva. p.19)

WIESER, Eberthard. *Der Grundstaz der Verhältnismassigkeit in der Zwangsvollstreckung*. Berlin, Carl Heymanns KG, 1989.

ZAVASCKI, Teori Albino, *Título Executivo e Liquidação*. São Paulo: RT, 1999.