

# **A NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: IMPLICAÇÕES PARA A SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

João Paulo Oliveira

## **RESUMO**

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo analisar os efeitos jurídicos da nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA), à luz do princípio da legalidade. A CDA, como título executivo extrajudicial, permite à Fazenda Pública a cobrança judicial de créditos tributários, mas para sua validade exige o cumprimento rigoroso de requisitos legais previstos no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980). A ausência de elementos essenciais, como a correta identificação do devedor, a descrição do débito e a base legal do crédito, pode acarretar a nulidade da inscrição em dívida ativa e inviabilizar a execução fiscal.

A pesquisa fundamenta-se em doutrina, legislação e jurisprudência do STJ, destacando a exigência de observância estrita dos requisitos da CDA. Também aborda a possibilidade de substituição da certidão defeituosa até a sentença dos embargos à execução, com ênfase nos limites dessa prerrogativa, para resguardar o devido processo legal, a ampla defesa e a legalidade.

Por fim, analisa-se o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, elaborado pelo Insper e CNJ, que evidencia o impacto da baixa qualidade das CDAs no congestionamento do Judiciário e na ineficácia das execuções fiscais. Conclui-se que a legalidade é essencial para a validade da CDA, a segurança jurídica e a confiança no sistema tributário.

**Palavras-chave:** Certidão de Dívida Ativa; Nulidade; Princípio da Legalidade; Crédito Tributário; Execução Fiscal; Segurança Jurídica; Processo Administrativo

Fiscal; Presunção de Liquidez e Certeza; Defesa do Contribuinte; Jurisprudência do STJ; Direito Tributário; Administração Pública.

## **1. INTRODUÇÃO**

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é um dos instrumentos mais importantes no processo de execução fiscal no Brasil, pois representa a formalização do crédito tributário, permitindo que a Fazenda Pública possa cobrar judicialmente os tributos devidos pelo contribuinte. A CDA tem natureza de título executivo extrajudicial e é o ponto de partida para a instauração da execução fiscal, processo que visa a satisfação do crédito tributário por meio de medidas coercitivas, como o bloqueio de bens e valores. No entanto, a sua validade e regularidade são imprescindíveis para a segurança jurídica tanto do contribuinte quanto da Administração Tributária. Sendo assim, quando a CDA é emitida de forma irregular, com vícios formais ou materiais, ela pode ser declarada nula, comprometendo a legalidade do crédito tributário e impactando a execução fiscal.

A nulidade da CDA está diretamente relacionada ao princípio da legalidade, um dos pilares do direito tributário e do direito administrativo em geral. A nulidade da CDA não apenas fragiliza a execução fiscal, mas também coloca em risco a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que compromete a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas tributárias.

Nesse sentido, o tema da nulidade da CDA e suas implicações no contencioso tributário é de grande relevância no contexto jurídico atual. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tem tratado de maneira crescente as consequências da emissão irregular da CDA, destacando a importância de sua regularidade para garantir a efetividade da execução fiscal e a proteção dos direitos do contribuinte. Além disso, a discussão sobre os requisitos formais e materiais que tornam a CDA inválida contribui para o aprofundamento da

compreensão sobre a segurança jurídica, direito fundamental do contribuinte em face de um sistema tributário eficiente e transparente.

Dessa forma, o presente estudo visa analisar como a nulidade da Certidão de Dívida Ativa impacta o princípio da legalidade, refletindo diretamente na segurança jurídica no contencioso tributário. A pesquisa buscará compreender as implicações da invalidade da CDA para o processo de execução fiscal e as medidas que podem ser adotadas para preservar a regularidade e a confiança nas relações tributárias.

## **1.2. JUSTIFICATIVA**

A nulidade da Certidão de Dívida Ativa é um tema de extrema relevância no contexto do direito tributário brasileiro, principalmente quando observamos as implicações diretas para a segurança jurídica no contencioso tributário. A CDA é o instrumento utilizado pela Fazenda Pública para formalizar a exigência de tributos e é o título executivo que possibilita a adoção de medidas coercitivas, como a penhora de bens, para a satisfação do crédito tributário. Nesse sentido, sua regularidade e validade são essenciais para a eficácia do sistema de cobrança tributária, além de ser um fator determinante na garantia dos direitos do contribuinte. Quando a CDA apresenta vícios materiais ou formais, como a falta de informações essenciais, como a correta identificação do sujeito passivo ou o valor da dívida, compromete a constituição do crédito tributário e a legalidade do processo de cobrança. Este contexto coloca em jogo a necessidade de assegurar a segurança jurídica, tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária, uma vez que o princípio da legalidade, que norteia toda a atuação da administração pública, impõe que todos os atos administrativos, incluindo a constituição e a cobrança de tributos, devem estar em conformidade com as normas estabelecidas.

Quando a CDA é declarada nula, o processo de execução fiscal é afetado, o que gera um impacto significativo no funcionamento do sistema tributário e na relação entre o Fisco e o contribuinte. Para os contribuintes, isso representa um obstáculo considerável para a segurança jurídica, pois a regularidade da cobrança

tributária fica comprometida em vista da incerteza do título executivo. A nulidade da CDA cria insegurança quanto à legalidade das cobranças, porquanto o contribuinte, por vezes, contesta execuções fiscais baseadas em uma certidão inválida, o que prejudica seu direito de defesa e causa incerteza quanto à efetividade da cobrança. Logo, a inexistência de um processo transparente e regular na constituição do crédito tributário pode gerar um ciclo de incertezas, afetando a confiança do contribuinte no sistema tributário e criando um ambiente de insegurança jurídica. Isso está diretamente relacionado ao princípio da legalidade, que exige que todos os atos administrativos sejam realizados conforme a lei, garantindo que o contribuinte tenha clareza sobre seus direitos e deveres e que o Fisco exerça suas funções de maneira legítima e justificada.

Para a Administração Tributária, a nulidade da CDA representa desafios operacionais e jurídicos significativos. Desse modo, quando a certidão é anulada, a Fazenda Pública, com o intuito de tornar o crédito tributário exigível a nível judicial, precisa refazer todo o processo de constituição do crédito tributário, o que resulta em retrabalho e atraso na recuperação de receitas tributárias. Além disso, a nulidade da CDA pode expor falhas no processo administrativo de lançamento do crédito tributário, enfraquecendo a própria segurança jurídica do sistema tributário e gerando um sentimento de desconfiança por parte da sociedade na regularidade das cobranças. A eficácia da arrecadação pública depende diretamente da validade dos atos administrativos praticados pela Fazenda Pública, que deve observar rigorosamente os requisitos legais estabelecidos pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal. O princípio da legalidade, ao exigir que a Administração atue estritamente conforme a lei, impõe que a constituição do crédito tributário seja realizada de maneira clara e correta, evitando que o contribuinte seja sujeito a cobranças irregulares ou ilegais.

Portanto, a nulidade da CDA e sua relação com o princípio da legalidade são questões que afetam diretamente a segurança jurídica no contencioso tributário. A análise das implicações da nulidade da CDA permite compreender os efeitos dessa nulidade sobre a eficiência do processo de cobrança e sobre a confiança do contribuinte no sistema tributário.

### **1.3. OBJETIVOS**

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

O objetivo principal deste trabalho é analisar as implicações da nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) à luz do princípio da legalidade e sua repercussão no contencioso tributário e na segurança jurídica. A pesquisa busca compreender de que maneira os vícios formais ou materiais da CDA afetam a regularidade do crédito tributário, impactando tanto os direitos do contribuinte quanto a atuação da Administração Tributária. A partir disso, pretende-se investigar como a nulidade da CDA pode comprometer a confiança no sistema tributário e a eficácia da execução fiscal, além de abarrotar o Poder Judiciário com demandas infrutíferas.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos**

1. Analisar a relação entre a nulidade da CDA e o princípio da legalidade, investigando como a violação dos requisitos legais da CDA configura uma afronta ao princípio constitucional da legalidade tributária e seus efeitos no processo de execução fiscal.
2. Examinar os requisitos legais da Certidão de Dívida Ativa (CDA) e os elementos essenciais que devem ser observados para garantir a sua validade, conforme o Código Tributário Nacional (CTN) e a jurisprudência aplicável.
3. Investigar as implicações da nulidade da CDA para o contencioso tributário, identificando como os vícios formais ou materiais na CDA podem afetar o direito de defesa do contribuinte e a regularidade do processo de execução fiscal.
4. Avaliar a repercussão da nulidade da CDA na segurança jurídica, discutindo as consequências para os contribuintes e a Administração Tributária,

especialmente no que se refere à previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias.

5. Estudar a jurisprudência do STJ sobre a nulidade da CDA, destacando as decisões que influenciam a interpretação dos requisitos formais e materiais necessários para a validade da certidão e seus reflexos no contencioso tributário.

6. Analisar brevemente o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, conforme pesquisa realizada pelo Insper, e suas implicações no processo de execução fiscal e os possíveis impactos dos dados levantados no estudo no contencioso tributário judicial brasileiro.

## **2. DESENVOLVIMENTO**

### **2.1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

O princípio da legalidade é uma pedra angular do Estado Democrático de Direito, pois assegura que todas as ações do Estado, incluindo as do poder tributário, estejam em conformidade com as normas previamente estabelecidas pelo ordenamento jurídico pátrio. Como destaca José Afonso da Silva, o princípio da legalidade não se limita a uma simples subordinação à lei, mas exige que essa lei seja produzida de acordo com um procedimento constitucional qualificado e que promova a igualdade e a justiça, especialmente no que diz respeito à redução das desigualdades sociais. Nesse contexto, a lei não apenas regula o comportamento dos indivíduos e do Estado, mas também busca garantir que a ordem jurídica reflita princípios de justiça substancial, e não apenas formalidade. Essa concepção de legalidade é essencial para compreender a relação entre o sistema tributário e os direitos dos contribuintes, uma vez que qualquer violação dos requisitos legais pode comprometer a legitimidade do processo de cobrança tributária, afetando diretamente a segurança jurídica e o devido processo legal<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 121-122

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, estabelece o princípio da legalidade no âmbito dos direitos e deveres dos particulares, ou seja, dos cidadãos e contribuintes. Esse princípio assegura que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. No contexto tributário, isso significa que os contribuintes estão protegidos contra a cobrança de tributos ou a imposição de obrigações tributárias que não estejam previamente estabelecidas por lei. Assim, a atuação do Estado, no que se refere à imposição de tributos, à constituição da Dívida Ativa e à execução fiscal, deve estar estritamente fundamentada em normas legais previamente aprovadas, garantindo aos contribuintes a segurança jurídica e a previsibilidade de seus direitos e deveres. Segundo Strengers:

“A autonomia da vontade como princípio deve ser sustentada não só como um elemento da liberdade em geral, mas como suporte também da liberdade jurídica, que é esse poder insuprimível no homem de criar um ato de vontade uma situação jurídica, desde que esse ato tenha objeto lícito”.

Por outro lado, o artigo 37, *caput*, da Constituição Federal rege a Administração Pública e estabelece os princípios que devem ser observados no exercício da função pública, dentre eles, o da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Aqui, a legalidade é voltada para a atuação do poder público e não para os cidadãos. O princípio da legalidade no artigo 37 exige que a Administração Pública atue em conformidade com a legislação, mas também impõe que suas ações sejam pautadas pela eficiência e pela moralidade administrativa. Isso significa que, além de obedecer à lei, a Administração deve realizar suas atividades de forma eficiente, evitando atrasos ou procedimentos excessivamente burocráticos. Sobre o assunto, Hely Lopes Meirelles leciona:

“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso”

A dicotomia entre os dois dispositivos se manifesta de forma clara quando analisamos a aplicação do princípio da legalidade nos dois contextos. O artigo 5º, inciso II, exige que o Estado, ao tratar com os cidadãos e contribuintes, respeite a legalidade estrita, não podendo exigir nada alheio à previsão legal. Isto é, os contribuintes têm o direito de saber com antecedência quais são suas obrigações tributárias e em que condições essas obrigações podem ser exigidas.

Essa dualidade é particularmente relevante no processo de inscrição e cobrança da Dívida Ativa. A Administração Pública, representada pelo Fisco, precisa assegurar que o crédito tributário esteja devidamente inscrito e que a execução fiscal seja válida, respeitando os requisitos legais de forma minuciosa. No entanto, a busca por eficiência não pode justificar a simplificação de requisitos legais fundamentais, como a precisão dos dados, a correta especificação do débito e o cumprimento das formalidades processuais. A violação desses requisitos comprometeria a segurança jurídica do processo e afetaria negativamente os direitos dos contribuintes.

Ressalta-se também, que o próprio art. 150, II, CF, também traz a previsão da legalidade, todavia, em âmbito estritamente tributário, sendo certo que o tema deste trabalho não diz respeito à instituição ou majoração de tributo, ou mesmo acerca de sua exigência, mas sim sobre a possibilidade ou não de o Fisco exigir o valor do débito tributário em sede judicial por meio da execução da CDA e as consequências da nulidade do título para o contencioso tributário brasileiro.

Seguindo o raciocínio, Henrique Savonitti Miranda compara as atividades de um gestor privado às de um gestor público:



“O administrador privado conduz seu empreendimento com *dominus*, agindo com os poderes inerentes à propriedade em toda a sua extensão. Assim, tudo o que não é proibido, é permitido ao gestor privado. Diga-se, ainda, que o administrador privado pode, inclusive, conduzir ruinosamente seu empreendimento sem que muito possa ser feito por terceiros [...] O gestor público não age como “dono”, que pode fazer o que lhe pareça mais cômodo. Diz-se, então, que o Administrador Público só é dado fazer aquilo que a lei autorize, de forma prévia e expressa. Daí decorre o importante axioma da indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos”.

Portanto, enquanto o artigo 5º, inciso II, resguarda o direito dos cidadãos a um tratamento estritamente legal por parte do Estado, o artigo 37 exige que a Administração Pública, ao seguir a legalidade, busque também ser eficiente. A harmonia entre esses dois princípios é essencial para garantir que a atuação do Fisco seja não apenas legal, mas também justa e eficiente, sem comprometer a segurança jurídica dos contribuintes.

## **2.2. CONCEITUAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO BRASIL**

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, alterada pelo Decreto-Lei n.º 1.735, de 1979, estabelece normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios. No parágrafo primeiro do artigo 39, define a Dívida Ativa como os créditos da Fazenda Pública, sejam de natureza tributária ou não tributária, que se tornam exigíveis após o decurso do prazo para pagamento, uma vez apurada sua liquidez e certeza.

Nesse contexto, a Dívida Ativa da Fazenda Pública, englobando tanto os créditos tributários quanto os não tributários, abrange não apenas os valores originais dos processos, mas também a atualização monetária, juros, multa de mora

e outros encargos previstos em lei ou em contrato. Além disso, a inscrição da Dívida Ativa será considerada regular após o decurso do prazo de pagamento estabelecido pela legislação ou após a decisão final proferida em processo administrativo regular. De acordo com o parágrafo 3º do artigo 2º da Lei Federal n.º 6.830/80: "*a inscrição, que constitui o ato de controle administrativo da legalidade, será realizada pelo órgão competente, que será responsável por apurar a liquidez e a certeza do crédito*". No mesmo sentido, o artigo 201 do Código Tributário Nacional, Lei Federal 5.172/66.

A dívida ativa tributária refere-se, assim, ao crédito decorrente de uma obrigação tributária, ou seja, ao valor que o contribuinte deve ao fisco em razão do não pagamento do tributo devido. O tributo, conforme definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), é a prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, que não constitui sanção, mas sim uma contribuição para o financiamento das atividades do Estado.

Como observa José da Silva Pacheco:

"Se a receita for causada pela imposição, através de lei, de tal prestação cogente, tem-se receita tributária, pouco importando o nome que se lhe dê, as suas outras características formais e a destinação do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN). Desse modo, apesar da tripartição do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, qualquer prestação que seja imposta e exigida cogentemente por lei, seja qual for o nome, enquadra-se, conforme o caso, em um dos três tributos. As demais receitas são extratributárias".

Paralelamente a isso, o artigo 204 do CTN estabelece que a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, conferindo-lhe o efeito de prova pré-constituída. A certeza refere-se à inexistência de dúvidas, na esfera administrativa, quanto à existência do débito, ou seja, trata-se de uma

ocorrência legal. Já a liquidez diz respeito ao valor do débito, ou seja, cobra-se o que a lei permite. Contudo, essa presunção de certeza e liquidez é relativa e pode ser refutada por prova incontestável.

Dessa forma, o processo de cobrança do crédito público inscrito em Dívida Ativa tem início com a constituição do crédito em favor do Estado, quando o devedor se recusa a pagar, por meio da Certidão de Dívida Ativa. Logo, a Dívida Ativa, em última análise, corresponde ao crédito tributário que não foi quitado na fase administrativa, sendo necessário, portanto, sua conversão em título executivo para possibilitar a cobrança judicial. Este procedimento permite a prática de atos de constrição patrimonial, por meio de um processo judicial conduzido por um terceiro, que assume posição imparcial entre o fisco e o contribuinte.

No Direito Administrativo, procedimento refere-se a um conjunto ordenado de atos exteriores, sucessivamente realizados, com o objetivo de alcançar uma decisão final, conforme explicita José da Silva Pacheco (2009). No caso dos créditos tributários, esse procedimento é denominado Procedimento Administrativo Fiscal (PAF).

O Procedimento Administrativo Fiscal, ou Tributário, consiste, portanto, em uma sequência ordenada de atos destinados a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o valor do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando necessário, propor a aplicação da penalidade cabível (NOGUEIRA, 1994). No âmbito da esfera administrativa, o PAF é a etapa responsável por confirmar ou não a existência do débito e apurar seu valor. Por meio dele, realiza-se a atividade da administração tributária, com o objetivo de aplicar e interpretar a legislação tributária, respeitando, ainda, as disposições de leis complementares, convênios e outros atos normativos provenientes da administração tributária, sem prejuízo do devido processo legal, o qual tem regras gerais delimitadas pela Lei n.º 9.784/1999.

Conclui-se que a inscrição de um crédito em Dívida Ativa é um ato administrativo vinculado da Fazenda Pública, que visa confirmar a presunção *juris tantum* da certeza e liquidez do débito, ou seja, admite prova em contrário. A certeza

do crédito refere-se à sua existência regular, com origem, desenvolvimento e constituição conhecidos, natureza determinada e fundamento legal ou contratual indiscutível. Já a liquidez diz respeito ao valor original do principal, acrescido de juros, multa, encargos legais e correção monetária, todos devidamente fundamentados na legislação vigente (PACHECO, 2009).

Theodoro Júnior (1995), por sua vez, afirma que a finalidade da inscrição na Dívida Ativa é determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário ou não tributário, o valor correspondente e a responsabilidade principal ou subsidiária pelo pagamento. Em outras palavras, antes de iniciar a execução, deve-se apurar a existência da dívida, o montante devido e o responsável pelo pagamento, tudo isso com base estrita na legalidade administrativa, por meio do que se denomina PAF.

### **2.3. ANÁLISE DOS REQUISITOS FORMAIS DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E O RECONHECIMENTO DE SUA NULIDADE**

Após o devido processo de apuração da existência ou não do crédito em questão, caso seja confirmado na esfera administrativa a procedência do débito, é lavrada a Certidão de Dívida Ativa. Nos termos do artigo 784, IX, do Código de Processo Civil, essa certidão é considerada título executivo extrajudicial para os créditos inscritos conforme a legislação. Quanto aos requisitos formais da Certidão, tanto o Código Tributário Nacional quanto a Lei n.º 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais - LEF) estabelecem disposições específicas: a) Nome do devedor e, quando aplicável, dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou residência de ambos (art. 202, I, do CTN e art. 2º, § 5º, I, da LEF), b) Quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos, incluindo, quando pertinente, o valor originário da dívida, o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora, além de outros encargos previstos em lei ou contrato (art. 202, II, do CTN e art. 2º, § 5º, II, da LEF), c) Origem e natureza do crédito, com menção específica à disposição legal em que o crédito se fundamenta, ou ao fundamento legal da dívida (art. 202, III, do CTN e art. 2º, § 5º, III, da LEF), d) Data da inscrição, comprovando a formalização

do crédito como dívida ativa (art. 202, IV, do CTN e art. 2º, § 5º, V, da LEF), e) Número do processo administrativo ou do auto de infração, caso a dívida tenha sido apurada por meio desses instrumentos (art. 202, V, do CTN e art. 2º, § 5º, VI, da LEF) e f) Indicação, quando aplicável, de que a dívida está sujeita à atualização monetária, com o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo da atualização (art. 2º, § 5º, IV, da LEF).

### **3. A NULIDADE DA CDA: IMPACTOS NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E NA SEGURANÇA JURÍDICA**

A inobservância dos critérios de constituição da CDA é motivo de nulidade do título executivo extrajudicial, nos termos do art. 203 do CTN:

A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

De modo complementar, a Lei de Execução Fiscal também dispôs sobre a possibilidade de transação da CDA:

Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de

direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 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.

Nesse sentido, quanto à possibilidade de sanar o vício por meio da troca da certidão nula, o Superior Tribunal de Justiça já se debruçou sobre o assunto ao editar a Súmula 392:

“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”

Por outro lado, *“não é possível o indeferimento da inicial do processo executivo, por nulidade da CDA, antes de se possibilitar à exequente a oportunidade de emenda ou substituição do título<sup>2</sup>”*.

Verifica-se que a rigorosa observância dos critérios legais para a lavratura da Certidão de Dívida Ativa é fundamental para assegurar a regularidade e a legitimidade do processo de cobrança tributária. A legalidade e o devido processo legal devem ser estritamente respeitados, sob pena de nulidade da CDA e de todo o procedimento subsequente. Conforme estabelece o artigo 203 do Código Tributário Nacional, a omissão ou erro em qualquer um dos requisitos legais pode invalidar a inscrição da dívida, comprometendo, assim, a execução fiscal e prejudicando a segurança jurídica do processo.

---

<sup>2</sup> REsp n. 832.075- RS, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 29.6.2006.

Aráken de Assis leciona que não há execução sem um título executivo que seja certo, líquido e exigível, conforme estabelecido pelos artigos 583 e 586 do CPC. A Lei n. 6.380, embora privilegie a Fazenda Pública, permite a substituição da Certidão de Dívida Ativa durante a execução fiscal, desde que ainda não tenha sido proferida a sentença de primeira instância nos embargos do devedor. A Fazenda Pública pode emendar ou substituir a Certidão de Dívida Ativa até a sentença nos embargos, desde que identifique falhas ou omissões que comprometam os requisitos do artigo 202 do CTN. No entanto, essa prerrogativa está limitada ao momento anterior à decisão de primeira instância, que ocorre nos embargos à execução. O objetivo dessa substituição ou emenda é corrigir vícios do título executivo e garantir a regularidade da execução, sem que se altere o conteúdo do processo administrativo que originou a Certidão. A prerrogativa não deve ser utilizada para corrigir erros materiais do processo administrativo, mas sim para ajustar a Certidão de Dívida Ativa e assegurar a validade do título executivo<sup>3</sup>.

Dessa forma, é possível concluir que, embora a Fazenda Pública detenha a prerrogativa legal de substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa no curso da execução fiscal, tal faculdade não é absoluta e encontra limites temporais e materiais claramente estabelecidos no ordenamento jurídico. A possibilidade de substituição se encerra com a prolação da sentença nos embargos à execução, sendo inadmissível que essa prerrogativa seja utilizada como meio de sanar vícios substanciais oriundos do processo administrativo, sob pena de ofensa aos princípios do devido processo legal, da segurança jurídica e da ampla defesa.

Diante disso, a substituição do título executivo somente será válida se observados os requisitos legais, especialmente quanto à regularidade formal e material da nova certidão apresentada, e desde que não implique em inovação da causa de pedir ou modificação substancial da demanda executiva, sob pena de nulidade do processo de execução fiscal. Além da doutrina, a jurisprudência já se consolidou sobre a temática. Note-se:

---

<sup>3</sup> de Assis, Arakén in “Manual do Processo de Execução”. Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo. 2000. p. 813

Processual Civil. Recurso especial. Execução fiscal. Certidão de Dívida Ativa. Requisitos essenciais. Desobediência aos ditames do art. 2º, § 5º da Lei n. 6.830/1980. Precariedade patente. Respeito ao princípio da ampla defesa. Nulidade do título.

1. (...)

2. (...)

3. (...)

**4. A CDA, enquanto título que instrumentaliza a execução fiscal, deve estar revestida de tamanha força executiva que legitime a afetação do patrimônio do devedor, mas à luz do princípio do devido processo legal, proporcionando o enaltecimento do exercício da ampla defesa quando apoiado na estrita legalidade.**

**5. Os requisitos legais para a validade da CDA não possuem cunho formal, mas essencial, visando a permitir a correta identificação, por parte do devedor, do exato objeto da execução, com todas as suas partes constitutivas (principal e acessórias), com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa.**

**6. É inadmissível o excesso de tolerância com relação à ilegalidade do título executivo, eis que o exeqüente já goza de tantos privilégios para a execução de seus créditos que não pode descumprir os requisitos legais para a sua cobrança.**

7. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 733.432/RS. Relator: Ministro José Delgado. Data do julgamento: 8 ago. 2005. Brasília, DF: STJ, 2005. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br))

Diante do exposto, a nulidade da Certidão de Dívida Ativa pode impactar diretamente a execução fiscal, afetando o andamento dos processos tributários e trazendo consequências significativas para as empresas. A constatação de vícios ou falhas na Certidão pode resultar na anulação da execução, gerando incertezas para o empresariado, que pode ter sua situação fiscal afetada por correções ou substituições posteriores do título executivo. Isso não apenas prolonga a disputa judicial, mas também implica custos adicionais e um impacto negativo na segurança



jurídica e na previsibilidade do fluxo de caixa das empresas. A jurisprudência tem se alinhado com o entendimento de que, uma vez constatada a nulidade ou irregularidade, a execução fiscal deve ser corrigida ou extinta<sup>4</sup>, assegurando, assim, a efetividade dos direitos de defesa do contribuinte e a regularidade dos atos administrativos.

#### **4. BREVE ANÁLISE DO DIAGNÓSTICO DO CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COM FOCO NA NULIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL**

O **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, objeto do Contrato n.º 05/2021, celebrado entre o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e o Insper, contratada por meio de Edital de Convocação Pública e de Seleção (Dispensa de Licitação – Processo n.º 08400/2020), publicado pelo CNJ em 2022<sup>5</sup>, analisa a situação do sistema tributário brasileiro, de 2011 a 2021, focando especialmente no impacto do contencioso judicial tributário.

O estudo aborda as principais dificuldades enfrentadas pelas empresas e contribuintes, como a complexidade da legislação, os processos de execução fiscal e a alta litigiosidade. Acerca da metodologia, a equipe adotou três abordagens para a coleta de dados quantitativos e qualitativos: (i) Extração automatizada de dados: Utilização de algoritmos e técnicas de ciência de dados para coletar informações dos repositórios de jurisprudência dos tribunais superiores, regionais e estaduais, por meio de programas de download de dados (*crawlers*). (ii) Pedidos de acesso à informação: Complementação da base amostral por meio da solicitação de informações, conforme a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), quando os dados não estiverem disponíveis publicamente. (iii) Pesquisa de campo: Realização de entrevistas e questionários eletrônicos com atores-chave das instituições envolvidas, visando entender as origens dos litígios e as deficiências do

---

<sup>4</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 902.357-RS, 1ª Turma, Rel. Min. [Nome do Relator], julgado em 13 mar. 2007, publicado no Diário da Justiça em 9 abr. 2007.

<sup>5</sup> Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf>.

sistema de resolução de conflitos tributários, além de fornecer elementos qualitativos para esclarecer os problemas do contencioso tributário judicial.

Antes de adentrarmos na análise das implicações da arguição de nulidade da Certidão de Dívida Ativa no contencioso tributário judicial, é necessário diferenciar as demandas exacionais das antiexacionais.

As demandas exacionais são aquelas iniciadas por provocação do Fisco, com a premissa de que o crédito tributário não foi adimplido. Trata-se de um litígio fundamentado na alegação de inadimplemento (utilizando a terminologia processual comum, a causa de pedir, nesse caso, seria o estado de inadimplemento afirmado pelo Fisco). Nesse contexto, a tutela jurisdicional tem um objetivo claro: assegurar o cumprimento da obrigação pendente, podendo, inclusive, recorrer ao uso da força estatal, se necessário.

Por outro lado, as demandas antiexacionais têm origem na iniciativa do sujeito passivo e operam em sentido oposto. Aqui, o tributo (seja constituído, presumido ou já pago) é considerado juridicamente viciado. A causa de pedir, nesse caso, está na alegação de vício apresentada pelo contribuinte. O propósito da tutela jurisdicional, portanto, é o reconhecimento da inexigibilidade da obrigação, seja ela já constituída (ainda que não quitada), presumida (em processo de constituição) ou extinta (por pagamento), com a consequente reversão dos valores financeiros, quando cabível.

A questão da nulidade da CDA se insere, principalmente, nas demandas antiexacionais, pois ela representa o mecanismo jurídico disponibilizado ao contribuinte para afastar a exigibilidade do montante executado judicialmente. No Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, foi embutido o seguinte quesito: *“PERGUNTA 62 – AÇÕES ANTIEXACIONAIS. PRINCIPAIS TEMAS – Quais os principais temas controvertidos nas demandas antiexacionais? Com que frequência foram discutidos?”* O item-chave a ser analisado é o assunto 10.556, que tem descrição: *“ações ordinárias, declaratórias, mandados de segurança ou outras que visem anular o débito fiscal, com base em nulidade no procedimento fiscal ou em relação à matéria. Assunto subsidiário”*. Para aferir a exaustão dos dados foi

utilizado o método quantitativo, o qual considerou os dados cadastrados no sistema *DataJud*.

Em primeiro lugar, a alta incidência de demandas envolvendo a nulidade da CDA, especialmente em tribunais como o TRF1, TRF5 e TJ/TO, que apresentam percentuais expressivos de suas demandas tributárias voltadas para essa questão (10,15%, 18,3%, 18,57%, respectivamente), sugere que, nessas regiões, há uma preocupação constante com a devida constituição dos créditos tributários executados. A nulidade da CDA, como já mencionado, é um importante mecanismo que permite ao contribuinte questionar a regularidade da constituição da dívida e, assim, afastar sua exigibilidade. Esses tribunais, possivelmente com grande volume de litígios tributários, se tornam cenários de discussões frequentes sobre a legitimidade dos débitos fiscais, refletindo um cenário em que a insegurança jurídica se revela como um ponto central no contencioso tributário.

Por outro lado, a menor porcentagem observada em tribunais como o TJ/SC, que registra apenas 2,3% de suas demandas tributárias relacionadas à nulidade da CDA, pode indicar um quadro distinto. Isso poderia refletir uma maior regularidade no processo de constituição e execução das dívidas tributárias naquela região, ou talvez uma menor contestação por parte dos contribuintes, seja pela percepção de menor risco de ilegalidade nos créditos ou pela efetiva conformidade das ações fiscais. Essa discrepância regional pode ser interpretada como um indicativo de que, em algumas jurisdições, a fiscalização é mais eficiente ou, até mesmo, que a confiança no sistema administrativo é maior, fazendo com que os contribuintes não se sintam compelidos a recorrer frequentemente ao judiciário.

Outro aspecto que chama à atenção é a diferença dos números entre câmaras especializadas em direito tributário e de câmaras generalistas dos tribunais TJ/AM, TJ/RR, TJ/PA, TJ/DFT, TJ/BA, TJ/RS, TJ/MT, TJ/SE, TJ/RO e TJ/MG. Três Tribunais Regionais Federais, TRF2, TRF3 e TRF4, além do STJ: no caso das varas e colegiados generalistas, observou-se que 49,1% das decisões não apreciaram o mérito da questão, 1,87% foram fundamentadas na invalidade formal do litígio, e o tempo médio para a prolação da sentença de mérito foi de 379,1 dias. Nas varas

especializadas, selecionadas por sua competência exclusiva para o julgamento de matérias tributárias, apresentaram dados distintos. Na 12ª Vara de Fazenda Pública do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJ/RJ), 66,1% das decisões não apreciaram o mérito, enquanto 4,8% foram fundamentadas na invalidade formal do litígio. Na 4ª Vara de Fazenda da Capital do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA), 75% das decisões não apreciaram o mérito e 4% das decisões tiveram como base a invalidade formal do litígio.

Em relação ao tempo de tramitação, observou-se que, nas varas especializadas, a média de tempo entre a distribuição dos processos e a prolação da sentença de mérito foi de 191,3 dias, significativamente inferior ao tempo das varas generalistas. Dessa forma, as varas especializadas demandam aproximadamente metade do tempo necessário para que as varas generalistas realizem a mesma atividade jurisdicional, qual seja, a prolação da sentença de mérito.

Apesar dessa diferença no tempo de tramitação, o estudo realizado afirmou que os dados quantitativos obtidos não permitem afirmar que exista uma correlação direta entre a especialização das varas e a qualidade das decisões proferidas pelos magistrados especializados. No entanto, os dados apresentados permitem concluir que as varas especializadas são mais céleres na prestação de suas atividades jurisdicionais, evidenciando uma maior eficiência na tramitação dos processos, pelo menos no que diz respeito ao tempo de resposta.

Ressalta-se que é evidente que o alto volume de ações relacionadas à nulidade da CDA tem um impacto significativo no ambiente de negócios. Para as empresas, especialmente as de maior porte, a possibilidade de questionar a validade de uma CDA é uma ferramenta estratégica fundamental. Essa capacidade de contestar a exigibilidade da dívida permite que o contribuinte suspenda, ao menos temporariamente, a execução fiscal, o que pode aliviar o fluxo de caixa e evitar o pagamento de tributos que não sejam devidos. Além disso, uma decisão favorável sobre a nulidade da CDA pode resultar na anulação do débito tributário, com a consequente devolução de valores pagos, trazendo considerável benefício financeiro às empresas envolvidas.

Porém, a constante necessidade de recorrer ao judiciário para contestar a validade de uma CDA também revela um problema mais profundo no sistema tributário: a insegurança jurídica. A alta taxa de litígios sobre a nulidade da CDA indica que há uma quantidade significativa de débitos tributários questionados pelos contribuintes, seja por falhas no processo administrativo, seja por erros na constituição da dívida. Isso gera uma sobrecarga para o judiciário, além de aumentar os custos para os empresários, que precisam investir recursos na defesa de seus direitos em ações judiciais prolongadas.

Para o sistema tributário como um todo, essa elevada taxa de contestação judicial não só afeta a arrecadação de tributos, mas também destaca a necessidade urgente de reforma nos processos administrativos de constituição do crédito tributário. A contínua ocorrência de nulidade das CDAs aponta para a necessidade de um maior rigor na elaboração e no controle dos atos administrativos tributários, para que se evitem erros formais e materiais que possam levar à anulação das dívidas. Além disso, a excessiva judicialização das questões tributárias têm o potencial de reduzir a eficiência da arrecadação e aumentar os custos operacionais tanto para a administração tributária quanto para os contribuintes.

Por fim, as diferenças regionais nos percentuais de demandas relacionadas à nulidade da CDA também indicam que, enquanto em algumas jurisdições a administração tributária pode estar mais eficiente, em outras há um claro risco de distorções no processo fiscal, que podem ser atribuídas a falhas no sistema de gestão da dívida ativa ou no próprio funcionamento dos tribunais. O diagnóstico desses problemas é essencial para que se busquem soluções que promovam a segurança jurídica, a celeridade na resolução dos litígios e a efetividade na arrecadação dos tributos devidos, criando um ambiente mais estável e previsível tanto para o Fisco quanto para os contribuintes.

Isto posto, a emissão de Certidões de Dívida Ativa com vícios formais ou materiais têm repercussões diretas na sobrecarga do Poder Judiciário, especialmente no âmbito das execuções fiscais. Dados do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, realizado pelo Insper em parceria com o

CNJ, demonstram que um dos principais fatores de congestionamento das varas fazendárias decorre da quantidade expressiva de execuções fiscais lastreadas em títulos executivos eivados de nulidades, cuja regularidade é contestada pelos contribuintes.

A nulidade da CDA, ao comprometer a higidez do título executivo, gera um efeito cascata no sistema judiciário: obriga a análise de preliminares de validade em milhares de processos, retarda o andamento de execuções válidas e consome tempo judicial com questões que, idealmente, deveriam ter sido sanadas na esfera administrativa. Além disso, há um efeito econômico relevante: o gasto de recursos públicos com a movimentação de ações fadadas à extinção por ausência de pressuposto processual de constituição válida do crédito.

Ademais, conforme revelado pelo levantamento estatístico do Diagnóstico, os tribunais com maior incidência de demandas fundadas na nulidade da CDA (como TRF1 e TRF5) concentram também altos índices de congestionamento processual. Isso sugere uma correlação direta entre a baixa qualidade das CDAs emitidas e a ineficiência na tramitação das execuções fiscais, comprometendo a prestação jurisdicional e a efetividade da arrecadação.

Nesse cenário, torna-se indispensável o aprimoramento dos mecanismos internos de controle da Administração Tributária, para que apenas CDAs plenamente válidas e conformes aos requisitos legais sejam levadas ao Judiciário. A prevenção da judicialização indevida por nulidade de CDA contribui para a racionalização do uso do aparato judicial, a economia de recursos públicos e o fortalecimento da credibilidade do sistema tributário como um todo.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o elemento central na execução fiscal promovida pela Fazenda Pública, conferindo-lhe a prerrogativa de exigir judicialmente créditos tributários e não tributários. Contudo, sua validade depende

da observância rigorosa dos requisitos legais, cuja ausência ou imperfeição compromete não apenas a regularidade do título, mas todo o processo de cobrança judicial.

Este trabalho demonstrou que a nulidade da CDA — seja por vícios formais ou materiais — afronta diretamente o princípio da legalidade, base do ordenamento jurídico tributário brasileiro. A exigência de identificação precisa do sujeito passivo, da base legal da cobrança, do valor detalhado do débito e da vinculação a um procedimento administrativo fiscal regular não é meramente burocrática: é expressão concreta da proteção do contribuinte frente ao poder coercitivo do Estado.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem reiteradamente reforçado que a validade da CDA é condição inafastável para a eficácia da execução fiscal. Ainda que exista a prerrogativa legal da Fazenda Pública de substituir ou emendar o título até a sentença dos embargos à execução, essa faculdade é limitada e não pode ser utilizada como forma de corrigir vícios substanciais do processo de constituição do crédito.

Mais do que um problema técnico, a nulidade da CDA gera efeitos estruturais. Os dados do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, promovido pelo CNJ e pelo Insper, revelam que a emissão de títulos inválidos contribui diretamente para o congestionamento do Judiciário, para a baixa eficiência das execuções fiscais e para o aumento do custo processual — tanto para o Estado quanto para o contribuinte. A judicialização excessiva de execuções sem respaldo legal robusto compromete a função arrecadatória do Estado e corrói a confiança dos cidadãos na justiça fiscal.

Assim, conclui-se que o combate à nulidade da CDA deve ser elevado a uma política pública estratégica, com foco em modernização dos sistemas de controle interno das fazendas públicas, revisão dos procedimentos de inscrição em dívida ativa, capacitação técnica dos servidores e maior integração entre a esfera administrativa e judicial.

Garantir a higidez das CDAs não é apenas proteger direitos individuais, mas fortalecer a segurança jurídica, a eficiência institucional e a credibilidade do sistema tributário nacional. É, portanto, uma medida de interesse público com efeitos profundos sobre o equilíbrio das relações entre Fisco e contribuinte, além da sustentabilidade fiscal do próprio Estado.

## 6. REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 813.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 1.735, de 18 de setembro de 1979*. Altera a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 set. 1979.

BRASIL. *Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 set. 1980.

BRASIL. *Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964*. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 mar. 1964.

BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 1º fev. 1999.



BRASIL. *Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015*. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). *Diagnóstico do contencioso judicial no Brasil*. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: [https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/05/CNJ\\_diagnostico\\_contencioso.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/05/CNJ_diagnostico_contencioso.pdf). Acesso em: 25 abr. 2025.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIRANDA, Henrique Savonitti. *Curso de Direito Administrativo*. 3. ed. Brasília: Senado Federal, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 121-122.

STRENGER, Irineu. *Da autonomia da vontade: direito interno e internacional*. 2. ed. São Paulo: LTr, 2000. p. 66.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1995.