

CANCELAMENTO DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA OU REDUÇÃO DO VALOR DO DÉBITO EM RAZÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE: UMA ANÁLISE DA DISTRIBUIÇÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS NA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE

Resumo: Esta tese se propõe a apresentar, à luz do princípio da causalidade, soluções para a distribuição dos honorários advocatícios nos casos em que a execução fiscal proposta para cobrança de tributo sujeito a lançamento por homologação é extinta pelo cancelamento da inscrição em dívida ativa ou prossegue com redução do débito em virtude de declaração retificadora, apresentada antes ou depois do ajuizamento da execução fiscal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Execução Fiscal. Declaração Retificadora. Princípio da Causalidade.

1. Considerações iniciais

O enunciado 436 do STJ estabelece que, nos casos em que o lançamento do ICMS se dá por homologação, a entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal é suficiente para constituir o crédito tributário. O débito, nesse caso, considera-se constituído definitivamente, iniciando-se o prazo prescricional, como estabelece o art. 174, *caput*, do CTN.

Assim, declarado o débito fiscal sem o correspondente pagamento, deve a Administração Tributária inscrevê-lo desde já em dívida ativa, procedendo à sua cobrança judicial por meio da execução fiscal, embora seja admitida e atualmente incentivada a cobrança extrajudicial.

Em alguns casos, há erro ou omissão na declaração. Declaração de débito maior que o apurado, declaração de débito inexistente e erro nas informações prestadas, impedindo a identificação do pagamento, são os erros mais comuns.

Cabe ao contribuinte, constatado o erro, apresentar à Administração Tributária a declaração retificadora, podendo resultar na redução ou na extinção do débito fiscal. Para a proposta deste artigo, interessa especialmente os casos em que o débito fiscal é extinto pela retificação. Há dois momentos em que essa retificação pode ocorrer.

A retificação pode ocorrer, numa primeira hipótese, quando já proposta a execução fiscal, caso em que parece não haver muitos problemas para distribuição dos ônus sucumbenciais. A execução, nesse caso, só foi proposta porque houve erro do contribuinte, cabendo a ele arcar com os honorários advocatícios e demais despesas processuais (§ 10 do art. 85 do CPC e Tema 143 do STJ). Em casos assim, normalmente com base no princípio da causalidade, o contribuinte tem sido condenado em honorários na sentença que extingue a execução fiscal por perda do objeto, ocasionada pelo cancelamento da inscrição em dívida ativa.

Em outra hipótese, o contribuinte apresenta-se para retificar o erro antes do ajuizamento da execução fiscal, mas ainda assim a cobrança judicial é instaurada, com o cancelamento da inscrição em dívida ocorrendo já no curso do processo. As decisões judiciais, em regra, atribuem à Fazenda Pública os ônus sucumbenciais, também apresentando como fundamento o princípio da causalidade.

Uma nota introdutória se faz necessária. Cancelada a inscrição em dívida ativa antes da decisão de primeira instância, a regra do art. 26 da LEF prevê a extinção da execução fiscal sem ônus para as partes. A regra aparentemente poderia beneficiar a Fazenda Pública ou o executado, haja vista a expressão “a qualquer título” constante na redação do dispositivo legal. O art. 26 da LEF não foi revogado, expressa nem tacitamente. Também não teve a sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado de constitucionalidade.

Contudo, ao julgar o REsp 1111002/SP, o STJ fixou a seguinte tese para o Tema Repetitivo 143: “Em casos de extinção de execução fiscal em virtude de cancelamento de débito pela exequente, define a necessidade de se perquirir quem deu causa à demanda a fim de imputar-lhe o ônus pelo pagamento dos honorários advocatícios.”

Com isso, esta tese tem por premissa que o art. 26 da LEF não será aplicado quando cancelada inscrição em dívida já no curso da execução fiscal, ainda que o fato ensejador do cancelamento seja anterior ao ajuizamento.

O item 5 da ementa do acórdão proferido no julgamento do REsp 1.111.002/SP (Tema Repetitivo 143) revela o entendimento do STJ a respeito da distribuição dos honorários em caso de cancelamento da inscrição após declaração retificadora do contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO. CANCELAMENTO DO DÉBITO PELA EXEQUENTE. ERRO DO CONTRIBUINTE NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - DCTF. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA VERIFICAÇÃO DA DATA DE APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO RETIFICADORA, SE HOUVER, EM COTEJO COM A DATA DO AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que vem dotado de fundamentação suficiente para sustentar o decidido.

2. Em sede de execução fiscal é impertinente a invocação do art. 1º-D, da Lei n. 9.494/97, tendo em vista que o Plenário do STF, em sessão de 29.09.2004, julgando o RE 420.816/PR (DJ 06.10.2004) declarou incidentalmente a constitucionalidade da MP n. 2180-35, de 24.08.2001 restringindo-lhe, porém, a aplicação à hipótese de execução, por quantia certa, contra a Fazenda Pública (CPC, art. 730).

3. É jurisprudência pacífica no STJ aquela que, em casos de extinção de execução fiscal em virtude de cancelamento de débito pela exequente, define a necessidade de se perquirir quem deu causa à demanda a fim de imputar-lhe o ônus pelo pagamento dos honorários advocatícios. Precedentes: AgRg no REsp. Nº 969.358 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 6.11.2008; EDcl no AgRg no AG Nº 1.112.581 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 23.7.2009; REsp Nº 991.458 - SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 2.4.2009; REsp. Nº 626.084 - SC, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 7.8.2007; AgRg no REsp 818.522/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 21.8.2006; AgRg no REsp 635.971/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16.11.2004.

4. Tendo havido erro do contribuinte no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, é imprescindível verificar a data da apresentação do documento retificador, se houver, em cotejo com a data do ajuizamento da execução fiscal a fim de, em razão do princípio da causalidade, se houver citação, condenar a parte culpada ao pagamento dos honorários advocatícios.

5. O contribuinte que erra no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF deve ser responsabilizado pelo pagamento dos honorários advocatícios, por outro lado, o contribuinte que a tempo de evitar a execução fiscal protocola documento retificador não pode ser penalizado com o pagamento de honorários em execução fiscal pela demora da administração em analisar seu pedido.

6. Hipótese em que o contribuinte protocolou documento retificador antes do ajuizamento da execução fiscal e foi citado para resposta com a consequente subsistência da condenação da Fazenda Nacional em honorários.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.111.002/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 1/10/2009.)

A hipótese que se trabalha neste artigo, porém, e que norteará a proposição final é que a condenação em honorários de sucumbência devem sempre recair sobre o contribuinte quando a execução fiscal é extinta após apresentação de declaração retificadora, sendo indiferente se ela é apresentada antes ou depois do ajuizamento da execução fiscal.

2. O Princípio da Causalidade

Para compreender a discussão em torno da distribuição dos ônus sucumbenciais com base no princípio da causalidade, é primeiro antes compreender corretamente o comando normativo do referido princípio.

A aplicação menos controversa do princípio da causalidade ocorre nos casos em que há perda de objeto, devendo arcar com os honorários a parte que deu causa ao processo:

§ 10. Nos casos de perda do objeto, os honorários serão devidos por quem deu causa ao processo.

Cancelada, portanto, a inscrição em dívida ativa, a execução fiscal perde seu objeto e os honorários advocatícios serão devidos por quem deu causa ao processo.

A sua aplicação, no entanto, deve se reduzir aos casos em que o processo é extinto sem julgamento do mérito. Mesmo a parte vencedora da demanda, quando essa é julgada em seu mérito, pode vir a arcar com os honorários sucumbenciais. É sobre essa aplicação do princípio da causalidade que se expressa o professor Leonardo Carneiro da Cunha no seguinte excerto¹:

Em princípio, é a parte vencida quem arca com os honorários de sucumbência, por ter sido quem deu causa ao ajuizamento da demanda. Há casos, porém, em que, mesmo vitoriosa, a parte pode ser condenada na verba honorária, em virtude da própria causalidade, isto é, deve arcar com os honorários de sucumbência aquele que deu causa ao ajuizamento da demanda ou à sua extinção.

Essa possibilidade de aplicação do princípio que norteou o entendimento consolidado pelo STJ no enunciado 303 de sua Súmula, e também na tese firmada no Tema Repetitivo 872.

Súmula 303 - Em embargos de terceiro, quem deu causa à constrição indevida deve arcar com os honorários advocatícios.

Tema 897 - Nos Embargos de Terceiro cujo pedido foi acolhido para desconstituir a constrição judicial, os honorários advocatícios serão arbitrados com base no princípio da causalidade, responsabilizando-se o atual proprietário (embargante), se este não atualizou os dados cadastrais. Os encargos de sucumbência serão suportados pela parte embargada, porém, na hipótese em que esta, depois de tomar ciência da transmissão do bem, apresentar ou insistir na impugnação ou recurso para manter a penhora sobre o bem cujo domínio foi transferido para terceiro.

Embora diga respeito ao processo de embargos de terceiro, verifica-se que o entendimento do STJ pretendeu ir além do dado objetivo da sucumbência para distribuir os honorários advocatícios, atribuindo o ônus a quem poderia ter evitado a existência da demanda judicial.

Por tudo isso, discordamos do entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo, que assim disserta ao se manifestar sobre as premissas adotadas por decisões judiciais que, com base no princípio da causalidade, acabam por condenar o contribuinte em honorários ao extinguir cobranças indevidas instauradas por erro do contribuinte²:

¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 123.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023, p. 288

A primeira delas é a de que o princípio da causalidade teria a aplicação ampla que os acórdãos lhe pretendem atribuir. Na verdade, o CPC adotou como regra para a condenação nos ônus da sucumbência o fato objetivo da perda da ação. Exceções a essa regra devem ser, e o são, sempre explícitas, o que não é o caso.

É a evitabilidade da lide que parece traduzir o alcance do princípio da causalidade para o STJ, como se verifica no seguinte julgado:

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL. DANOS MATERIAIS. FALÊNCIA. BANCO SANTOS. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CÉDULA DE PRODUTO RURAL. EMISSÃO FRAUDULENTE. PARTICIPAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS. CULPA MÍNIMA DE ALGUNS. VALOR DA INDENIZAÇÃO. REDUÇÃO EQUITATIVA. ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).

2. Na hipótese, não há como reconhecer a ilegitimidade passiva ad causam de um dos demandados (pessoa física), visto que a Corte local, com base nos fatos e provas da causa, entendeu que ele assinou a CPR, bem como que as lavouras eram de sua propriedade, de forma que foi o responsável pelo negócio jurídico subjacente. Incidência da Súmula nº 7/STJ.

3. Tendo em vista a existência de fundamento não impugnado no recurso especial, os temas da inadequação da via eleita e do descabimento da massa falida pleitear indenização em nome do falido não puderam ser examinados ante a aplicação, por analogia, da Súmula nº 283/STF.

4. A pretensão de reparação civil da massa falida do Banco Santos surgiu quando foi decretada a falência, pois foi o momento em que se concretizaram os danos advindos dos atos ilícitos praticados contra o patrimônio da própria instituição financeira. Afastamento da prescrição.

5. A atuação de emitir CPR de forma fraudulenta em detrimento do Banco Santos induz a responsabilização civil de pessoas físicas e jurídicas, pois contribuiu para o imenso rombo contábil que resultou na lesão de vários investidores em decorrência do ilícito.

Entretanto, se a conduta isolada de alguns não foi apta a ocasionar a bancarrota da instituição financeira, já que a participação no esquema ardiloso foi mínima se comparada à da empresa PDR e dos dirigentes do ente bancário, a culpa deve ser graduada, proporcional ao ato lesivo individualmente cometido, configurando-se como leve ou levíssima, a receber o abrandamento da condenação. Incidência do art. 944, parágrafo único, do Código Civil.

6. Honorários advocatícios fixados conforme o critério da evitabilidade da lide, como elemento do princípio da sucumbência, ou o princípio da causalidade, partindo-se do pressuposto de que a lide não é evitável para o réu, pois foi ele quem deu causa à existência do litígio. Precedente específico.

7. Agravo interno não provido.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.295.964/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 7/12/2020, DJe de 17/12/2020.)

Esse mesmo entendimento deve nortear a atribuição dos honorários advocatícios nos casos em que o contribuinte, opta por não apresentar a declaração retificadora, ou mesmo tendo apresentado a retificadora propõe embargos à execução fiscal que são julgados procedentes para reconhecer a inexistência do débito ou sua redução.

Em suma, é necessário verificar quem poderia ter evitado o ajuizamento da ação executiva quando o débito fiscal é extinto em virtude de declaração retificadora apresentada pelo devedor.

3. O lançamento por homologação

3.1.A natureza definitiva do crédito constituído por declaração do contribuinte

É preciso revisitar brevemente o mecanismo de constituição do crédito tributário nas hipóteses em que o tributo é lançado por homologação.

O art. 142 do CTN define o lançamento como procedimento que constitui o crédito tributário, apresentando, nos arts. 147 a 150 as denominadas modalidades de lançamento. Dentre as modalidades, interessa para fins deste artigo o denominado lançamento por homologação, cabível “quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

A respeito lançamento por homologação, o STJ editou o enunciado 436 de sua Súmula, consolidando o entendimento do Tribunal: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.” E essa constituição, para o STJ, é definitiva:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. POSSIBILIDADE DE ENTREGA APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ART. 147, § 1º, CTN. PROVIMENTO NEGADO.

1. A declaração de imposto de renda é o mecanismo ou o instrumento por meio do qual a parte contribuinte promove o lançamento por homologação do crédito tributário.

2. Nos termos da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

"A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

3. **Esse procedimento não oficioso de autoconstituição ou autolancamento (art. 150 do Código Tributário Nacional) é suficiente para a formatação definitiva do crédito tributário**, cabendo ao fisco o exercício da sua prerrogativa de homologar, ou não, a modalidade de lançamento levada a efeito pela parte contribuinte.

4. Considerando que tanto a declaração original quanto a retificadora têm a mesma natureza jurídica, tendo a declaração original sido retificada, vale a informação mais recente constante da "declaração retificadora", que tem a mesma natureza e o mesmo efeito jurídico daquela, mas é posterior, sendo, conforme o art. 18 da Medida Provisória 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, desnecessária a autorização da autoridade administrativa.

5. No caso em tela, o Tribunal de origem violou o disposto no art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN) ao não permitir a apresentação da declaração

retificadora durante o processo de fiscalização, pois ainda não tinha sido lançado o tributo devido.

6. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.798.667/PB, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 17/6/2024, DJe de 26/6/2024.)

Assim, declarado e não pago o débito, ele está definitivamente constituído, iniciando-se o prazo prescricional de 5 anos para a cobrança judicial, na forma do art. 174, caput, do CTN. Para evitar a extinção do crédito tributário pela prescrição, é dever da Fazenda Pública propor a execução fiscal, sobretudo porque os atos de cobrança se desenvolvem mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 3º do CTN.

Ainda que o débito seja constituído por declaração equivocada do contribuinte, a sua inscrição em dívida ativa não pode ser qualificada como indevida, possuindo desde já a Fazenda Pública o título executivo.

3.2. Retificação de declaração que não se confunde com recurso administrativo

A declaração do contribuinte, de acordo com o STJ, constitui definitivamente o crédito tributário. Importa examinar se a retificação apresentada pelo contribuinte é suficiente para suspender a exigibilidade do crédito já constituído.

Considerando que as hipóteses de suspensão da exigibilidade estão exaustivamente enumeradas nos incisos do art. 151 do CTN, é possível descartar o enquadramento da retificação nos incisos I (moratória), II (depósito do montante integral), IV, V (medida liminar em mandado de segurança ou qualquer outra ação judicial) e VI (parcelamento). Pode haver dúvida é se a retificação possui natureza de recurso ou de reclamação, enquadrando-se na hipótese do inciso III do referido artigo do CTN.

Ao definir o que se deve compreender por reclamações e recursos administrativos como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, Luciano Amaro leciona³:

Diante de uma exigência fiscal que lhe pareça ilegítima, por qualquer motivo, o indivíduo nem é obrigado a satisfazê-la, nem tem como única opção o ingresso em juízo, com o uso dos vários remédios que o direito

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 517-518.

processual oferece. É direito constitucionalmente assegurado o de peticionar aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (CF, art. 5º, XXXIV, a); do direito de petição decorre outro direito, o de resposta, que há de ser fundamentada. A legislação dos vários entes políticos titulares de competência tributária regula os modos pelos quais o indivíduo pode insurgir-se contra exigências fiscais que ele considere ilegais, disciplinando as formas (defesas, reclamações, impugnações, recursos), as “instâncias” administrativas, os prazos etc.

A exigibilidade do crédito se suspende, portanto, quando o contribuinte se utiliza dos meios previstos na legislação tributária no intuito de coibir ilegalidade ou abuso de poder praticados pela autoridade fiscal na cobrança de tributos.

A retificação de declaração transmitida com erro não se enquadra, pois, na definição de reclamação ou recurso administrativo, já que a sua finalidade é corrigir equívoco do próprio contribuinte, que não pode cometer uma ilegalidade contra si mesmo, nem pode abusar de poder que não possui.

É possível estabelecer a premissa de que o contribuinte que apresenta declaração retificadora com o objetivo de reduzir ou desconstituir débito fiscal constituído por homologação não obtém, com a mera apresentação da retificação, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que permanece apto a ser cobrado judicialmente, se não estiver presente nenhuma das hipóteses exaustivamente enumeradas no art. 151 do CTN.

4. O contribuinte pode evitar o ajuizamento da execução fiscal

De acordo com a premissa estabelecida, a retificação da declaração pelo contribuinte não é capaz, por si só, de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, pois, de impedir a cobrança judicial do débito fiscal regularmente inscrito em dívida ativa. Se não iniciada a cobrança judicial, não há nenhum obstáculo ao seu início; se já iniciada, não há impedimento à sua continuidade.

Não é possível concluir, contudo, que o contribuinte não dispõe de meios para evitar a propositura da execução fiscal ou impedir o seu prosseguimento.

O contribuinte pode, por exemplo, obter a suspensão da exigibilidade do crédito por meio de liminar ou de tutela antecipada em qualquer espécie de processo judicial, inclusive em mandado de

segurança, como estabelecem os incisos IV e V do art. 151 do CTN, estando sempre franqueado ao contribuinte o acesso à jurisdição. Pode ainda, nos termos do inciso II do art. 151 do CTN, realizar o depósito integral do valor do débito fiscal.

Há, portanto, meios de o contribuinte obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído por meio de declaração de débito preenchida com erro, evitando o ajuizamento da execução fiscal ou suspendendo o seu curso. Proposta a execução fiscal, a conclusão é que o contribuinte poderia ter evitado o início da cobrança judicial.

5. A base de cálculo dos honorários advocatícios

Estabeleceu-se a premissa de que se a execução fiscal é extinta ou tem seu valor reduzido como resultado de declaração retificadora, o contribuinte quem deve arcar com os honorários advocatícios.

Algumas decisões, nesse caso, têm se baseado na equidade como critério para fixação dos honorários advocatícios:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ERRO NO PREENCHIMENTO DE DOCUMENTO FISCAL. CANCELAMENTO DE CDA. EXTINÇÃO SEM ANÁLISE DO MÉRITO. HONORÁRIOS A DESFAVOR DO EXECUTADO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. TEMA 143 DO STJ. ARBITRAMENTO POR EQUIDADE. Embargos à execução fiscal, ajuizados por GENIPABU CONFECÇÕES LTDA. EPP aos 03/10/2022, objetivando a desconstituição crédito de ICMS no valor histórico de R\$ 525.355,65, lastreado na CDA nº 2020/002.752-0, que instrui os autos da Execução Fiscal nº 0171356-60.2020.8.19.0001, ajuizada pelo Estado do Rio de Janeiro aos 28/08/2020. Sentença que, após a vinda aos autos da notícia do cancelamento da referida CDA na via administrativa, julgou extintos os embargos à execução sem análise do mérito, condenando a executada ao pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais fixados em 10% sobre o valor da causa, nos termos da regra inserta no art. 85, § 2º, do CPC. Apelante que pugna pela inversão do ônus da sucumbência, anulação da condenação ao pagamento dos honorários ou a sua redução. Entendimento consolidado pelo STJ no julgamento do REsp 1.111.002/SP (Tema 143), no sentido

de que em casos de extinção da execução fiscal, em virtude de cancelamento de débito pelo exequente, impõe-se perquirir quem deu causa à demanda a fim de imputar-lhe o ônus pelo pagamento dos honorários advocatícios. É fato incontroverso que o débito tributário teve origem em erro cometido pela contribuinte na declaração do ICMS, apurado em regime normal, enquanto deveria ter sido apurado por meio regime especial, previsto pela Lei nº 6.331/2012. Contribuinte que somente diligenciou na via administrativa, pretendendo demonstrar a inexigibilidade da cobrança, "paralelamente" à oposição dos embargos à execução. Executada-embargante que deve arcar com o ônus da sucumbência, por força do princípio da causalidade. Honorários advocatícios que devem ser arbitrados por equidade, observada a distinção firmada pela Primeira Turma do Tribunal da Cidadania com relação ao Tema 1076, no julgamento do AGINT no AGINT no AREsp nº 1.967.127/RJ, analisando especificamente a questão do cabimento de honorários sucumbenciais nas hipóteses de cancelamento da CDA. Precedentes deste Tribunal em igual sentido. Observados os critérios previstos nos incisos I a IV do § 2º do art. 85 do CPC e sendo certo que a executada, apesar de não ter diligenciado tempestivamente com o escopo de sanar a irregularidade, reconheceu o equívoco na primeira manifestação nos autos da execução fiscal, em inequívoca demonstração de boa-fé objetiva, assim como o exequente-embargado sequer chegou a contestar a presente ação, revela-se razoável e proporcional fixar os honorários advocatícios, por equidade, nos termos do § 8º daquele dispositivo legal, em R\$ 5.000,00. RECURSO CONHECIDO, AO QUAL SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO. (0265228-61.2022.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). ALEXANDRE TEIXEIRA DE SOUZA - Julgamento: 04/07/2024 - QUINTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 16ª CÂMARA CÍVEL))

A conclusão exposta no julgado não se mostra acertada porque a hipótese fática não revela peculiaridades suficientes para afastar a aplicação do Tema 1.076 do STJ⁴, em outros termos, não deve haver *distinguishing*.

⁴ i) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda forem elevados. É obrigatória nesses casos a observância dos percentuais previstos nos §§ 2º ou 3º do artigo 85 do CPC - a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa.

ii) Apenas se admite arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo.

Certamente não há a possibilidade de fixação dos honorários com base no valor da condenação ou no proveito econômico obtido. A primeira hipótese é descartada porque a pretensão condenatória deve ser deduzida em processo de conhecimento, não sendo o caso de condenação de qualquer das partes como resultado do exame do mérito da execução fiscal. Também não há proveito econômico para a Fazenda Pública, beneficiária dos honorários, seja quando a inscrição em dívida ativa é cancelada, seja quando há redução do débito.

É, contudo, plenamente possível que os honorários sejam calculados sobre o valor atualizado da causa, que corresponde inicialmente ao montante declarado pelo contribuinte. A matéria, porém, aguarda o julgamento do Tema 1255 da Repercussão Geral pelo STF.

6. Considerações finais

Atendendo ao disposto no item VII do § 2º do art. 2º do edital, em conclusão à tese desenvolvida neste artigo, formula-se a proposição subdividida nos itens a seguir:

- (i) Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, constitui-se definitivamente o crédito tributário quando a declaração do contribuinte é desacompanhada do pagamento ou não é possível identificar o correspondente pagamento devido a omissão ou erro do contribuinte na transmissão da declaração;
- (ii) A apresentação de declaração retificadora não corresponde a nenhuma das hipóteses enumeradas nos incisos do art. 151 do CTN, não suspendendo, portanto, a exigibilidade do débito fiscal;
- (iii) O débito fiscal definitivamente constituído, após inscrição em dívida ativa, quando ausente qualquer hipótese de suspensão da exigibilidade pode e deve ser objeto de cobrança pela Fazenda Pública;
- (iv) Até a retificação seja apreciada pela Administração Tributária, o ajuizamento da execução fiscal pode ser evitado pelo contribuinte, exemplificativamente, com o depósito do montante integral ou com a obtenção de medida liminar em qualquer ação judicial;
- (v) Em caso de extinção da execução fiscal por perda de objeto, a distribuição dos ônus sucumbenciais deve observar o princípio da causalidade, resultando na condenação da parte que poderia ter evitado o ajuizamento da cobrança;

- (vi) Assim, estando correta a retificação e havendo cancelamento da inscrição em dívida ativa, é o contribuinte quem deve arcar com os honorários advocatícios, sendo indiferente se a declaração retificadora foi apresentada antes ou depois do ajuizamento da execução fiscal; havendo redução do valor do débito, os honorários deverão incidir sobre o valor total inicial da execução;
- (vii) Os honorários devem ser calculados sobre o valor atualizado da causa, que corresponde inicialmente ao valor do débito declarado pelo contribuinte.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro Eletrônico.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023