

DEFESAS DO EXECUTADO E INSTRUMENTOS DE CONTROLE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE PROCESSUAL

DEFENSES OF THE JUDGMENT DEBTOR AND INSTRUMENTS FOR CONTROLLING TAX CLAIMS IN TAX FORECLOSURE PROCEEDINGS: A PROCEDURAL ANALYSIS

Nathália Sousa Nogueira Gomes¹
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba²

RESUMO: O artigo analisa, sob enfoque processual, os meios de impugnação e defesa disponíveis ao sujeito passivo em matéria tributária, considerando o momento de constituição, exigibilidade e cobrança do crédito. Examina-se, inicialmente, a utilização de instrumentos preventivos antes do lançamento, com destaque para a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e o mandado de segurança preventivo, voltados à contenção de riscos concretos de exigência indevida. Em seguida, após o lançamento e antes do ajuizamento da execução fiscal, discutem-se a ação anulatória de débito fiscal e o mandado de segurança repressivo, enfatizando-se a relevância de medidas aptas a produzir efeitos sobre a exigibilidade do crédito. No curso da execução fiscal, abordam-se os embargos à execução, em regra condicionados à garantia do juízo, e a exceção de pré-executividade, admitida para matérias de ordem pública comprováveis de plano, bem como a atuação complementar de medidas incidentais e ações autônomas em hipóteses específicas. Por fim, considera-se a repetição de indébito após o pagamento indevido, com atenção aos marcos temporais e à delimitação do objeto restituível. Conclui-se que a efetividade da defesa depende da escolha adequada do instrumento ao caso e ao estágio processual, com precisão fática e compatibilidade entre prova e pretensão.

Palavras-chave: Execução fiscal. Crédito tributário. Meios de defesa. Embargos à execução. Exceção de pré-executividade.

ABSTRACT: This article examines, from a procedural perspective, the remedies and defense mechanisms available to the taxpayer in Brazilian tax enforcement, taking into account the stages of assessment, enforceability, and collection of tax claims. First, it discusses preventive instruments used before the tax assessment, especially declaratory actions seeking a ruling of no tax liability and preventive mandamus, aimed at addressing concrete risks of unlawful tax demands. Next, after assessment and before the filing of tax foreclosure proceedings, it analyzes annulment actions and repressive mandamus, stressing the importance of measures capable of affecting the enforceability of the tax claim. Once tax foreclosure has been filed, the study addresses enforcement objections (embargos), typically conditioned on securing the debt, and the plea of pre-execution, which is admissible for matters of public policy that can be proven through pre-constituted evidence, as well as the complementary use of incidental measures and autonomous actions in specific situations. Finally, it considers refund actions following undue payment, focusing on time limits and the need to clearly define the refundable amount. The article concludes that effective defense depends on selecting the appropriate remedy for the specific dispute and procedural stage, supported by precise facts and evidence consistent with the claim.

Keywords: Tax foreclosure. Tax claim. Legal remedies. Enforcement objections. Plea of pre-execution.

¹Estudante do curso de Direito pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

²Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE); Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Estadual do Amazonas (UEA); Professora de Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS); Professora da Escola Superior da Magistratura Tocantinense (ESMAT); Líder do Grupo de Pesquisa Direito, Cidadania e Justiça Social; Bolsista de Produtividade e Pesquisa da UNITINS.

1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal, disciplinada pela Lei nº 6.830/1980, constitui o principal instrumento utilizado pela Fazenda Pública para a cobrança judicial da dívida ativa, ocupando espaço expressivo no contencioso tributário brasileiro e revelando, na prática, tensões permanentes entre a efetividade da arrecadação e a preservação das garantias fundamentais do contribuinte.

Nesse cenário, o sistema processual oferece ao sujeito passivo uma série de meios de defesa que se distribuem conforme o estágio de formação e exigibilidade do crédito tributário, permitindo questionar a legalidade do lançamento, prevenir a constituição indevida do débito, suspender a exigibilidade do crédito e, posteriormente, resistir à pretensão executiva já deduzida em juízo.

A compreensão desses instrumentos, em perspectiva temporal e funcional, é indispensável para o manejo adequado das vias disponíveis e para a racionalização do conflito tributário, evitando-se tanto a perpetuação de cobranças ilegítimas quanto o uso inadequado de medidas processuais que produzam apenas atraso procedimental.

A presente pesquisa analisa, sob enfoque processual, os meios de defesa do devedor antes e depois do ajuizamento da execução fiscal, a partir da identificação das medidas cabíveis em cada etapa: antes do lançamento, após o lançamento e antes da execução, após o pagamento e no curso do processo executivo.

Trata-se de estudo de natureza qualitativa, de caráter teórico e descritivo, desenvolvido por meio de revisão bibliográfica e análise do marco normativo aplicável, com apoio em entendimentos jurisprudenciais dos tribunais superiores e de cortes estaduais, na medida em que servem à explicação dos critérios de cabimento, da extensão cognitiva e dos requisitos procedimentais de cada instrumento.

Busca-se, assim, demonstrar que a defesa do contribuinte em matéria tributária opera como um sistema graduado, orientado pela adequação da via eleita ao tipo de controvérsia e ao momento processual, no qual a tutela do crédito público deve conviver com o contraditório, a ampla defesa e o acesso efetivo à jurisdição.

2 MEDIDAS JUDICIAIS CABÍVEIS ANTES DA EXECUÇÃO FISCAL

Antes do ajuizamento da execução fiscal, existem instrumentos, sobretudo na esfera administrativa, destinados a contestar a constituição do crédito tributário e a evitar que a controvérsia alcance, de modo prematuro, o Poder Judiciário.

Nesse contexto, a impugnação e os recursos administrativos, quando previstos na legislação de regência, assumem papel relevante, pois permitem o reexame do lançamento e, enquanto pendentes de apreciação, podem suspender a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional.

Essa dinâmica tende a racionalizar o contencioso, na medida em que viabiliza a correção de equívocos ainda na via administrativa, prevenindo litígios desnecessários e preservando a utilidade de eventual tutela jurisdicional futura.

As garantias do contraditório e da ampla defesa incidem desde a fase administrativa, assegurando-se ao sujeito passivo a possibilidade de questionar, de forma motivada, aspectos formais e materiais do lançamento.

A doutrina, ao tratar do processo administrativo tributário, enfatiza que tais garantias funcionam como balizas para a atuação estatal, reduzindo o risco de abusos e de cobranças incompatíveis com o regime constitucional de proteção ao contribuinte. Assim, antes mesmo da inscrição em dívida ativa e do ajuizamento, a atuação defensiva pode ser exercida com vistas à prevenção da litigiosidade e à preservação da segurança jurídica.

Nesse contexto, Paulsen (2020) destaca que o processo administrativo tributário não se limita a mera formalidade procedimental, mas constitui verdadeiro espaço de controle da legalidade do lançamento e de concretização do contraditório e da ampla defesa.

2.1 Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária

A ação declaratória encontra amparo no art. 19 do Código de Processo Civil, podendo ter por objeto a declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica. No campo tributário, a modalidade voltada à inexistência de relação jurídico-tributária possui natureza eminentemente declaratória (não condenatória) e, por isso, presta-se a afastar, em tese e em concreto, a pretensão fazendária quando presente situação objetiva que justifique o interesse de agir, especialmente sob perspectiva preventiva.

Conforme sustenta Torres (2022), a ação declaratória em matéria tributária exerce função preventiva de estabilização das relações fiscais, permitindo ao contribuinte afastar incertezas jurídicas antes da constituição definitiva do crédito.

Em termos processuais, a propositura pode ocorrer em momento anterior ao lançamento, desde que haja contexto fático idôneo a demonstrar risco real de constituição indevida do crédito, evitando-se que a demanda se reduza a mera consulta abstrata. A utilidade prática da

ação costuma se evidenciar quando a conduta do contribuinte (atual ou iminente) é suscetível de enquadramento fiscal controvertido, tornando plausível a instauração de procedimento administrativo e eventual exigência tributária.

Quanto à competência, a definição do polo passivo e do órgão jurisdicional decorre do ente tributante diretamente interessado (União, Estado, Distrito Federal ou Município) e das regras constitucionais e legais de organização judiciária. Em tais ações, é comum a formulação de pedido de tutela provisória (de urgência ou de evidência), quando presentes os pressupostos legais, com a finalidade de afastar exigências imediatas e impedir medidas constritivas ou impeditivas de regularidade fiscal enquanto se aguarda o pronunciamento judicial definitivo, especialmente quando demonstrado risco concreto de dano ou de inutilidade do provimento final.

No plano jurisprudencial, como exemplo de aplicação, colaciona-se julgado do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás em ação declaratória relacionada à transferência de gado entre estabelecimentos sem modificação de titularidade, com menção expressa à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual o simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem ato de mercancia, não legitima a incidência de ICMS (STJ, Súmula 166):

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE GADO ENTRE PROPRIEDADES RURAIS DO ESTADO DE GOIÁS E SÃO PAULO, SEM MODIFICAÇÃO DA TITULARIDADE. EXISTÊNCIA DE PARCERIA AGROPECUÁRIA ENTRE TODOS OS AUTORES. CRIAÇÃO DE GADO. CONTRIBUINTES. INEXIBILIDADE DE ICMS. SÚMULA 166 DO STJ. DIREITO QUE ENGLOBA TRANSFERÊNCIAS FUTURAS. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. MAJORAÇÃO. 1. No caso, a natureza da operação é a de transferência de gado entre propriedades dos autores, situadas em Estados diversos da federação, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos modificação de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme Súmula 166 do STJ. 2. A ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária é um instituto jurídico que emerge da necessidade que o contribuinte tem de declarar a inexistência de uma relação jurídico tributária entre ele e o Fisco; assim, referida ação ostenta caráter preventivo, para preservar situações futuras, vez que o seu objetivo principal é declarar que a relação tributária que o Estado intenta estabelecer não existe, seja por ser inconstitucional, ilegal ou abusiva. 3. Sendo assim, a decisão proferida na ação declaratória deve abarcar não somente os fatos ocorridos no pretérito, mas todo fato relacionado à idêntica situação jurídica protegida pelo direito declarado no julgado, qual seja, não incidência de ICMS na transferência de gado de propriedades rurais exploradas pelos recorrentes, situadas no Município de Nova Crixás GO para propriedade rural em São Paulo, sem que haja modificação de titularidade da mercadoria. 4. Pelos documentos acostados ao feito, percebe-se a existência de relação jurídica entre todos os autores, que são parceiros na criação de gado e, ainda, são também eventuais contribuintes do imposto realizado nas referidas transações (ICMS). Desta feita, não há como negar o direito à inexistência de relação jurídico-tributária com o Estado de Goiás, quanto ao recolhimento do ICMS, na situação

específica abordada, aos recorrentes Caio e Thiago, pois podem sofrer a cobrança ICMS no deslocamento interestadual de rebanho bovino das propriedades rurais exploradas no Estado de Goiás para as propriedades exploradas no Estado de São Paulo. 5. Daí, merece ser provido o apelo para julgar procedente a ação declaratória e reconhecer o direito dos autores Caio Monteiro de Barros Furlan de Almeida, Thiago Castro Pereira e Maria de Fátima Castro Pereira de não serem tributados pelo ICMS, em razão da transferência de gado de propriedades rurais situadas no Município de Nova Crixás GO para propriedade rural em São Paulo, sem que haja modificação de titularidade, não somente em relação às notas fiscais de nº 9036871, 8711548 e 9316134, mas também às futuras transferências a serem efetuadas na situação específica decidida nos autos. 6. Fica o Estado de Goiás condenado na íntegra nos honorários sucumbenciais, razão pela qual já considerado o trabalho do advogado dos apelantes neste grau de jurisdição, majoro-os para 20% sobre o valor atualizado da causa. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E PROVIDA. (TJ-GO - Apelação Cível (CPC): 00118312720198090176, Relator.: Des(a). MARIA DAS GRAÇAS CARNEIRO REQUI, Data de Julgamento: 11/05/2020, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ de 11/05/2020)

Nesse diapasão impõe-se registrar, em chave metodológica, que a utilidade do exemplo reside em evidenciar a vocação preventiva da ação declaratória para estabilizar determinada situação jurídica e, quando cabível, alcançar efeitos prospectivos sobre relações futuras idênticas, desde que delimitadas por suporte fático concretamente demonstrado.

Ressalte-se, ainda, que a via declaratória também pode ser manejada para afirmar a existência de obrigação tributária ou o modo de ser da relação jurídico-tributária, em hipóteses específicas de dúvida objetiva acerca do enquadramento jurídico-fiscal (por exemplo, em controvérsias sobre creditamento), desde que preservado o requisito do interesse processual e afastada a utilização da demanda como sucedâneo de consulta abstrata.

2.2 Mandado de segurança preventivo

O mandado de segurança preventivo constitui remédio constitucional destinado a proteger direito líquido e certo diante de ameaça concreta de lesão por ato de autoridade, sendo cabível antes do lançamento ou de auto de infração quando demonstrado justo receio fundado em atos concretos ou preparatórios imputáveis à autoridade coatora. Sua previsão decorre do art. 5º, LXIX, da Constituição Federal, e do art. 1º da Lei nº 12.016/2009.

Para a adequada utilização dessa via, exige-se prova pré-constituída do direito alegado e demonstração objetiva da ameaça, uma vez que o mandado de segurança não comporta dilação probatória. Além disso, deve-se observar a vedação ao manejo contra “lei em tese”, consagrada na Súmula 266 do Supremo Tribunal Federal, o que impõe delimitar a impetração a efeitos concretos (presentes ou iminentes) e não à impugnação abstrata do texto normativo.

Para a matéria, Câmara (2023) leciona que o mandado de segurança é instrumento vocacionado a situações em que a ilegalidade é demonstrável de plano, sem necessidade de dilação probatória.

No que se refere à exigência de ameaça efetiva (e não meramente hipotética), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o mandado de segurança preventivo requer atos concretos ou preparatórios por parte da autoridade apontada como coatora, não sendo suficiente o risco baseado em conjecturas subjetivas do impetrante. Essa orientação reforça a necessidade de construir, na petição inicial, um quadro fático específico e documentado que revele a iminência do ato lesivo, sob pena de indeferimento por inadequação da via eleita ou por ausência de interesse processual. Sobre o assunto, o seguinte aresto:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. CABIMENTO DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL PARA AFASTAR EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA EM CARÁTER PREVENTIVO. RECURSO PROVIDO. Decisão unânime. I. Caso em exame 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que extinguiu parcialmente mandado de segurança preventivo, sem resolução de mérito, por suposta inadequação da via eleita, sob o fundamento de que o writ teria sido impetrado contra lei em tese. O recorrente objetiva o afastamento da exigência do ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. II. Questão em discussão 2. A questão em discussão consiste em verificar se o mandado de segurança preventivo constitui via adequada para impugnar a exigência do ICMS-DIFAL com base em operações futuras, considerando os efeitos concretos de normas que embasam a cobrança do tributo. III. Razões de decidir 3. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 1287019/DF (Tema 1093 de Repercussão Geral), reconheceu a possibilidade de impetração de mandado de segurança para discutir a validade da cobrança do ICMS-DIFAL. O entendimento evidencia que o remédio constitucional é cabível quando se impugnem efeitos concretos de normas tributárias, afastando a tese de inadequação por tratar-se de “lei em tese”. 4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte local admite a utilização do mandado de segurança preventivo para evitar cobranças futuras, desde que a impetração esteja lastreada em situação concreta e que configure ameaça de lesão a direito líquido e certo. 5. No caso, verifica-se que o pedido de abstenção de exigência do ICMS-DIFAL está delimitado e fundamentado em operações previstas para o exercício de 2022, não caracterizando pedido genérico ou normativo. IV. Dispositivo e tese 6. Recurso provido para determinar o regular prosseguimento do mandado de segurança em relação às operações sujeitas ao ICMS-DIFAL, considerando o caráter preventivo

da medida. Tese de julgamento: 1. É cabível o mandado de segurança preventivo para impugnar exigência de ICMS-DIFAL em operações futuras, desde que fundamentado em situação concreta que configure ameaça a direito líquido e certo. Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 146, III, a; Lei nº 12.016/2009, art. 10; CTN, art. 151. Jurisprudência relevante citada: STF, RE nº 1287019/DF (Tema 1093 de Repercussão Geral); TJ-PE, AC nº 0007264-02.2021.8.17.2001. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos Agravo de Instrumento de n.º 0009942-71.2023.8.17.9000 em que figura como apelante PANORAMA MÓVEIS ONLINE LTDA e como apelado o ESTADO DE PERNAMBUCO. ACORDAM os Desembargadores que integram a 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Pernambuco, à unanimidade, em DAR PROVIMENTO ao apelo, para anular a sentença e determinar o retorno dos autos ao Juízo de origem para regular prosseguimento do feito, tudo na conformidade do relatório e do voto proferido. Recife, Des. Fernando Cerqueira Norberto dos Santos Relator. (TJ-PE - Agravo de Instrumento: 00099427120238179000, Relator: FERNANDO CERQUEIRA NORBERTO DOS SANTOS, Data de Julgamento: 12/02/2025, Gabinete do Des. Fernando Cerqueira Norberto dos Santos).

Do trasladado julgado do Tribunal de Justiça de Pernambuco, em agravo de instrumento, tem-se que o Sodalício reconheceu a adequação do mandado de segurança preventivo para discutir exigência de ICMS-DIFAL em operações futuras, desde que fundamentado em situação concreta e delimitada.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, o Tema 1093 da repercussão geral (RE nº 1.287.019/DF) examinou, em linhas gerais, a necessidade de lei complementar para a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o que tem repercussões diretas sobre a estratégia processual em casos análogos e sobre o debate acerca de efeitos concretos de normas tributárias em situações previamente delineadas.

Cabe, por fim, consignar que a utilidade do mandado de segurança preventivo, em matéria tributária, está condicionada à demonstração da ameaça qualificada e à possibilidade de verificação imediata do direito líquido e certo, evitando-se a transformação do *writ* em instrumento de controle abstrato de legalidade, hipótese incompatível com sua finalidade constitucional.

3 MEDIDAS JUDICIAIS CABÍVEIS APÓS O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANTES DA EXECUÇÃO FISCAL

Após a formal constituição do crédito tributário, isto é, uma vez efetuado o lançamento e cientificado o sujeito passivo, abre-se espaço para medidas judiciais voltadas à desconstituição

do crédito, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento e, sobretudo, à prevenção de consequências imediatas decorrentes da exigibilidade (inscrição em dívida ativa, restrições fiscais, protesto e, no momento oportuno, ajuizamento de execução fiscal).

Nessa etapa, embora ainda não haja execução fiscal em curso, é relevante observar que a propositura de ação judicial, por si só, não impede o Fisco de adotar atos de cobrança, razão pela qual a estratégia processual normalmente envolve, quando cabível, a obtenção de tutela provisória e/ou o enquadramento da hipótese em uma das causas legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

3.1 Ação anulatória de débito fiscal

Constituído o crédito tributário e permanecendo ele inadimplido, é possível buscar judicialmente a sua desconstituição, mediante ação anulatória, destinada a infirmar o lançamento (ou o ato declarativo que formalize a exigência), quando presentes vícios de legalidade ou de legitimidade. Nessa perspectiva, parte-se do pressuposto de que, uma vez inscrito o débito, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) goza de presunção relativa (*juris tantum*) de certeza e liquidez, mantendo-se apta à execução enquanto não demonstrada a invalidade do crédito. Nas ponderações de Derzi (2021), a presunção de certeza e liquidez da CDA não impede o controle jurisdicional do crédito, impondo ao contribuinte o ônus de demonstrar sua invalidade.

No plano normativo, a Lei nº 6.830/1980 contempla regra específica ao tratar da discussão judicial da dívida ativa (art. 38), ao indicar, de forma expressa, hipóteses em que a controvérsia pode ser instaurada por vias outras que não os embargos à execução, como o mandado de segurança e a ação anulatória. Importa, contudo, distinguir dois pontos: a ação anulatória é via cognitiva que admite, em regra, maior amplitude de debate e, quando necessário, produção probatória; a sua propositura não se confunde com a suspensão automática da exigibilidade do crédito, o que exige providência adicional, nos termos do CTN.

Quanto ao depósito, é relevante depurar a redação para adequá-la ao entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça. O depósito prévio mencionado no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, por incompatibilidade material com a Constituição de 1988, conforme decidido sob o rito dos repetitivos (Tema 241). Assim, o ajuizamento da ação não depende do depósito para ser

admitido; o depósito, quando realizado, assume função instrumental específica, sobretudo relacionada à suspensão da exigibilidade, desde que integral e em dinheiro.

Por conseguinte, se a finalidade prática incluir impedir a cobrança enquanto tramita a ação (e, por exemplo, inibir o ajuizamento da execução fiscal), deve-se buscar, de modo fundamentado, a suspensão da exigibilidade do crédito, seja por tutela provisória adequada ao caso concreto, seja mediante depósito integral em dinheiro, observado o entendimento sumulado do STJ de que apenas o depósito integral e em espécie suspende a exigibilidade do crédito tributário. A medida é especialmente relevante porque o simples ajuizamento da ação anulatória, desacompanhado de causa suspensiva, não impede o ente credor de promover atos de cobrança e de ajuizar execução fiscal.

No que se refere ao prazo, é recomendável ajustar a formulação. A orientação jurisprudencial do STJ é no sentido de que incide prazo prescricional quinquenal, cujo termo inicial, em ações dessa natureza, vincula-se à notificação do lançamento ao contribuinte (e não, em abstrato, à ocorrência do fato gerador). Dessa forma, a contagem deve observar a data em que houve ciência inequívoca do lançamento, circunstância que deve ser comprovada nos autos, evitando-se afirmações genéricas.

3.2 Mandado de segurança repressivo

O mandado de segurança repressivo também pode ser manejado após a ocorrência do ato apontado como coator, desde que se trate de hipótese de direito líquido e certo demonstrável por prova pré-constituída e que não demande dilação probatória.

Por isso, embora possa ser utilizado em contextos próximos aos da ação anulatória (quando o lançamento já ocorreu e há resistência da Administração), as vias não se confundem. A ação anulatória é mais ampla em termos de cognição e admite produção probatória; o mandado de segurança, ao contrário, exige que a ilegalidade seja aferível de plano, com base nos documentos que acompanham a inicial.

De acordo com Neves (2023), o mandado de segurança não substitui a ação de conhecimento quando há necessidade de produção de provas.

O prazo para impetração do mandado de segurança é decadencial, extingue-se em 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado, nos termos do art. 23 da Lei nº 12.016/2009, não se admitindo, em regra, interrupção ou suspensão. Em

consequência, a delimitação do termo inicial (data de ciência inequívoca do ato coator) deve ser tratada com precisão, pois a intempestividade conduz à extinção do processo.

A partir dessa compreensão, a escolha do mandado de segurança repressivo, em matéria tributária, deve ser feita com critério: a via é especialmente adequada quando a ilegalidade do lançamento ou de ato subsequente se revela de forma imediata e documentalmente comprovável, ao passo que, na presença de controvérsia fática relevante, a ação anulatória tende a oferecer meio processual mais apropriado pela possibilidade de instrução.

Além disso, permanece imprescindível evitar o uso do mandado de segurança como instrumento de impugnação abstrata de normas (“lei em tese”), em observância à Súmula 266 do STF, sob pena de inadequação da via eleita.

4 MEIOS DE IMPUGNAÇÃO APÓS A EXTINÇÃO DO CRÉDITO E NO CURSO DA EXECUÇÃO FISCAL

O sistema de defesa do sujeito passivo em matéria tributária não se esgota nas medidas anteriores ao ajuizamento. Mesmo após a extinção do crédito pelo pagamento, subsiste a possibilidade de controle jurisdicional, especialmente para reaver valores indevidamente recolhidos.

Do mesmo modo, uma vez proposta a execução fiscal, o ordenamento contempla instrumentos típicos e atípicos de resistência, com distintos pressupostos de admissibilidade e diferentes amplitudes cognitivas. A escolha adequada do meio de defesa, nesse cenário, deve considerar o momento processual, a necessidade (ou não) de dilação probatória, a existência de matéria de ordem pública e a eventual exigência de garantia do juízo.

4.1 Ação de Repetição de Indébito

A partir do pagamento indevido de tributo, admite-se a restituição, em razão da vedação ao enriquecimento sem causa e da própria disciplina específica do Código Tributário Nacional. O direito à restituição independe de prévio protesto, conforme regra expressa do art. 165 do CTN, o que evidencia que a devolução pode ser pleiteada ainda que o pagamento tenha ocorrido sem impugnação prévia ou sem ressalvas formais.

Nesse viés, Machado (2024) sustenta que a repetição de indébito decorre diretamente do princípio da legalidade tributária.

Quanto ao prazo, o CTN estabelece lapso de cinco anos para o exercício do direito de pleitear a restituição, contado, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN).

Além disso, a Lei Complementar nº 118/2005 dispôs sobre a interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, tema que historicamente influenciou a definição do termo inicial, sobretudo em tributos sujeitos a lançamento por homologação. Desse modo, a formulação do pedido deve delimitar, com precisão, o marco temporal adotado e os fatos que demonstram o pagamento indevido, a fim de evitar controvérsias sobre intempestividade.

Ressalte-se que a repetição de indébito pode ser cumulada com outras pretensões, quando presentes os respectivos pressupostos de cabimento (por exemplo, quando se busca, além da devolução, a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária para evitar novas cobranças em situação idêntica). Nessa hipótese, a cumulação deve manter compatibilidade lógica entre pedidos e causas de pedir, preservando-se a clareza quanto ao objeto de cada provimento jurisdicional pretendido.

Com efeito, a restituição, quando cabível, não se limita à hipótese de pagamento “errado” por erro material, podendo abranger situações em que o recolhimento decorreu de interpretação normativa posteriormente afastada, de exigência reputada indevida ou de quantificação realizada em desacordo com a regra-matriz aplicável.

11

Nessas circunstâncias, a narrativa fática e a delimitação jurídica do indébito devem ser construídas com precisão, indicando-se qual foi a causa do pagamento indevido, qual o montante efetivamente recolhido e qual o critério utilizado para identificar a parcela restituível, de modo a evitar pedidos genéricos e dificuldades de liquidação.

Também é relevante considerar, no plano prático, que a repetição de indébito pode coexistir com discussões sobre a forma de recomposição patrimonial e a necessidade de tratamento isonômico entre contribuintes em situações equivalentes. Ainda que a ação tenha natureza voltada à restituição, a organização do pedido e a prova documental do recolhimento tendem a ser determinantes para a efetividade do provimento, sobretudo quando há múltiplos pagamentos, períodos sucessivos ou recolhimentos parcelados, hipóteses em que a individualização das competências e dos documentos de arrecadação se torna indispensável.

4.2 Embargos à execução fiscal

Os embargos à execução constituem ação autônoma de conhecimento, de natureza incidental, pela qual o executado impugna a pretensão executiva. Segundo Theodoro Júnior (2021, p. 412), “os embargos representam o meio de defesa por excelência do executado, permitindo a ampla discussão acerca da legalidade do título e da própria execução”. Sua função é garantir que o título seja válido, exigível e líquido, permitindo ampla discussão das matérias relacionadas. Aos olhos de Didier Jr., Braga e Oliveira (2022), os embargos permitem ampla cognição no processo executivo, garantindo contraditório efetivo.

Após o ajuizamento da execução fiscal, os embargos do executado constituem, em regra, o instrumento típico de defesa, permitindo ao devedor deduzir matérias de fato e de direito contra a pretensão executiva. Embora o Código de Processo Civil trate dos embargos à execução em disciplina geral, na execução fiscal prevalece o regime especial da Lei nº 6.830/1980, especialmente no que se refere à exigência de garantia do juízo como condição para a oposição dos embargos.

Segundo Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2022, p. 987), “a exigência de garantia do juízo constitui requisito estrutural dos embargos à execução, funcionando como condição de procedibilidade destinada a assegurar a utilidade da atividade executiva”. Nesse sentido, a doutrina enfatiza que apenas em hipóteses excepcionais o magistrado pode flexibilizar tal exigência, como quando o executado comprova sua hipossuficiência ou quando há vício evidente no título. Os principais requisitos são: garantia do juízo por penhora, caução ou depósito; apresentação no prazo de 15 dias após a intimação da penhora; legitimidade e interesse processual.

Com efeito, o art. 16, § 1º, da Lei de Execuções Fiscais estabelece, de modo expreso, que não são admissíveis embargos antes de garantida a execução. Assim, a garantia por penhora, depósito ou caução, nos termos admitidos pela legislação, figura como pressuposto de admissibilidade, razão pela qual a defesa plena pela via dos embargos, no âmbito fiscal, tende a ficar condicionada à prévia constrição/garantia do crédito exequendo.

Quanto aos efeitos, os embargos não possuem, como regra, efeito suspensivo automático. A atribuição de efeito suspensivo depende de decisão judicial fundamentada e, em perspectiva sistemática, exige demonstração de requisitos de tutela provisória, além da existência de garantia idônea, solução que se harmoniza com a lógica de preservação da utilidade do processo executivo. Nesse ponto, ainda que o CPC contemple disciplina geral sobre a possibilidade de

atribuição de efeito suspensivo, na execução fiscal é indispensável compatibilizar o pedido com o regime especial, evitando-se confusão entre o modelo comum e o modelo fiscal.

A utilidade dos embargos, no âmbito fiscal, manifesta-se justamente por permitir o enfrentamento estruturado do título executivo e do próprio desenvolvimento da execução, desde que observados os pressupostos de admissibilidade previstos no regime especial. A garantia do juízo, além de condição processual para o conhecimento da defesa, funciona como mecanismo de equilíbrio entre a tutela do crédito público e o direito de defesa do executado, na medida em que preserva a utilidade da execução e evita que a impugnação seja utilizada como expediente meramente protelatório, sem qualquer lastro patrimonial mínimo que assegure o resultado útil do processo.

Por outro lado, uma vez superada a fase de admissibilidade, a elaboração dos embargos exige técnica de impugnação compatível com a complexidade do título fiscal, o que inclui delimitação clara das matérias deduzidas, coerência entre causa de pedir e pedido, e cuidado com a prova. É nesse ponto que a defesa deve ser organizada de forma a distinguir alegações estritamente jurídicas (por exemplo, nulidades formais do título) de alegações que dependem de comprovação fática (por exemplo, pagamento parcial, erro de cálculo ou excesso de execução), evitando-se confusão argumentativa que fragilize a pretensão e comprometa a plausibilidade de eventual pedido de efeito suspensivo.

4.3 Exceção de pré-executividade

A exceção de pré-executividade é construção doutrinário-jurisprudencial admitida na execução fiscal para arguição de matérias que possam ser conhecidas de ofício e que não exijam dilação probatória. O Superior Tribunal de Justiça consolidou o cabimento do instituto no enunciado da Súmula 393, ao estabelecer que a exceção é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem produção de provas. Assim, Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2022) observam que o instituto permite o controle imediato de ilegalidades evidentes, preservando a eficiência da execução.

Dessa forma, a utilidade do mecanismo reside em permitir o controle imediato de vícios evidentes, como nulidades formais do título, prescrição manifesta, ilegitimidade notória e outras matérias de ordem pública, sem impor, como condição inicial, a garantia do juízo. Ainda assim, por se tratar de via excepcional e de cognição limitada, não se admite sua utilização

quando a controvérsia exigir instrução probatória, sob pena de desvirtuamento do instituto e de indevida substituição dos embargos.

A comparação entre embargos e exceção, que antes estava em formato de quadro/tabela, foi mantida em substância, porém incorporada ao texto. Os embargos são a defesa típica e ampla, em regra condicionada à garantia do juízo (art. 16, § 1º, da LEF); já a exceção de pré-executividade é meio excepcional, manejado por simples petição, restrito a matérias de ordem pública e comprováveis de plano, conforme a Súmula 393 do STJ.

Registre-se que a exceção de pré-executividade, por sua natureza excepcional, não se presta a substituir os embargos, mas a permitir correção imediata do curso da execução quando se está diante de vício manifesto, cognoscível de ofício e demonstrável por documentação inequívoca. Em termos práticos, isso significa que a escolha da via deve ser guiada pelo tipo de matéria: quando houver necessidade de prova a ser produzida, debate técnico contábil complexo ou controvérsia fática relevante, a exceção tende a ser inadequada, justamente porque a sua admissibilidade pressupõe a possibilidade de julgamento com base em prova pré-constituída.

Além disso, a utilização responsável da exceção contribui para a eficiência do processo executivo, ao permitir que nulidades evidentes sejam enfrentadas no próprio juízo da execução sem impor, de início, o ônus da garantia. Essa racionalidade, contudo, depende de delimitação objetiva do pedido e de fundamentação compatível com a cognição sumária do incidente, evitando-se petições extensas e heterogêneas que agreguem matérias incompatíveis com o instrumento, pois tal excesso pode levar ao indeferimento ou à postergação do exame para momento processual inadequado.

4.4 Ações incidentais e ações autônomas relacionadas à execução fiscal

Além dos embargos e da exceção de pré-executividade, a defesa do executado pode ser complementada por ações autônomas em hipóteses específicas, a depender da lesão ou ameaça de lesão a direito e da adequação da via eleita.

Nessa categoria, podem existir situações em que se busque tutela por mandado de segurança, ação anulatória ou consignatória, desde que presentes os requisitos próprios de cada ação, em especial a demonstração do ato coator no mandado de segurança, a necessidade (ou não) de prova pré-constituída e a pertinência do provimento jurisdicional em face do ato concreto impugnado.

Deve-se, porém, evitar a duplicidade desnecessária de demandas com idêntico objeto e, principalmente, o uso de ações autônomas como sucedâneos ordinários dos embargos quando a matéria demandar instrução e quando o regime jurídico especial da execução fiscal indicar a via típica. A seleção do meio adequado, assim, depende do recorte do caso concreto e do grau de cognição exigido para o reconhecimento do direito invocado. Nas considerações de Bueno (2021), a escolha inadequada da via processual compromete a racionalidade do sistema e pode gerar duplicidade desnecessária de demandas.

As ações autônomas e as medidas incidentais, quando manejadas no contexto da execução fiscal, devem ser compreendidas como instrumentos complementares e residuais, aptos a tutelar situações específicas que não se resolvem adequadamente pelos meios típicos. A sua admissibilidade, contudo, depende de demonstração de interesse processual concreto e de aderência entre a via eleita e a pretensão deduzida, de modo que não se transforme o sistema em um conjunto de ações paralelas que reproduzam a mesma controvérsia sob rótulos distintos.

Nessa perspectiva, a técnica processual recomendável é identificar, com clareza, se a pretensão busca atacar o ato executivo em si, discutir a validade do título, proteger direito líquido e certo frente a ato específico de autoridade, ou apenas assegurar providência instrumental (por exemplo, consignação em situações objetivamente justificadas). A partir dessa identificação, torna-se possível evitar duplicidade indevida, reduzir risco de decisões conflitantes e preservar a coerência do itinerário processual, garantindo que o controle jurisdicional seja exercido com efetividade e sem esvaziar os pressupostos do regime especial da execução fiscal.

4.5 Síntese doutrinária e jurisprudencial

A leitura sistemática dos instrumentos analisados evidencia que a defesa do contribuinte, em matéria tributária, é estruturada por um eixo de racionalidade. Quanto maior a amplitude cognitiva pretendida, maior tende a ser a exigência de formalidades e pressupostos (como a garantia do juízo nos embargos fiscais); por outro lado, quanto mais restrita a cognição e mais evidente a matéria de ordem pública, maior é a abertura para mecanismos simplificados, como a exceção de pré-executividade, desde que a prova seja pré-constituída e suficiente.

Em paralelo, mesmo após a extinção do crédito pelo pagamento, subsiste tutela jurisdicional efetiva para recomposição patrimonial, por meio da repetição de indébito, observados os fundamentos legais do CTN e o prazo quinquenal do art. 168, além das

repercussões interpretativas associadas à Lei Complementar nº 118/2005. Assim, o conjunto dos meios de defesa do sujeito passivo, antes e depois do ajuizamento, deve ser compreendido como sistema, orientado pela compatibilização entre a proteção do crédito público e as garantias constitucionais de legalidade, devido processo e acesso à jurisdição, preservando-se a adequação do instrumento ao tipo de controvérsia instaurada.

A compreensão sistêmica dos meios de impugnação evidencia que o ordenamento organiza a defesa em torno de critérios de racionalidade procedimental. Instrumentos mais amplos, que admitem instrução e discussão exauriente, tendem a exigir maior rigor formal e pressupostos mais definidos; instrumentos excepcionalíssimos, vocacionados a correções imediatas, operam em cognição limitada e dependem de prova pronta e suficiente. Essa arquitetura não representa restrição ilegítima ao direito de defesa, mas um modo de harmonizar o acesso à jurisdição com a necessidade de estabilidade e utilidade do processo executivo.

Em termos metodológicos, a análise conjunta dos tópicos permite identificar que a efetividade da defesa não decorre apenas da existência de múltiplas vias, mas da adequação do meio ao tipo de controvérsia e ao momento processual. Assim, tanto na fase posterior ao pagamento (com a repetição do indébito) quanto no curso da execução (com embargos, exceção e medidas correlatas), a qualidade da fundamentação, a precisão dos fatos e a compatibilidade entre prova e pretensão constituem elementos decisivos para que o provimento jurisdicional seja útil, coerente e apto a produzir resultado prático consistente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos meios de defesa do devedor em matéria tributária evidencia que o ordenamento jurídico estrutura a impugnação do crédito e da execução fiscal de forma escalonada, conforme o estágio de constituição, exigibilidade e cobrança do tributo.

Antes da execução fiscal, o contribuinte dispõe de mecanismos capazes de prevenir litígios e corrigir distorções ainda na fase administrativa, ao passo que, após a formalização do lançamento, a tutela jurisdicional pode ser mobilizada para desconstituir o crédito, discutir sua validade e, quando cabível, buscar a suspensão da exigibilidade, evitando que a cobrança avance sem controle de legalidade. Nesse percurso, observa-se que a efetividade da defesa não depende apenas da multiplicidade de vias, mas da correta identificação do objeto impugnado, do suporte probatório disponível e do provimento concretamente pretendido.

No momento em que a execução fiscal é ajuizada, os instrumentos típicos e atípicos de resistência evidenciam diferenças relevantes de admissibilidade e de amplitude cognitiva.

Os embargos à execução fiscal permanecem como via ordinária de defesa, condicionada, como regra, à garantia do juízo, compatibilizando a tutela do crédito público com a possibilidade de discussão ampla de matérias de fato e de direito. Em paralelo, a exceção de pré-executividade revela-se mecanismo excepcional, vocacionado ao controle imediato de matérias de ordem pública comprováveis de plano, sem necessidade de dilação probatória, funcionando como instrumento de racionalização do procedimento quando se está diante de vícios evidentes. Além disso, ações incidentais e ações autônomas podem atuar de forma complementar em situações específicas, desde que preservada a adequação da via eleita e evitada a duplicidade desnecessária de demandas com idêntico objeto.

Também se constatou que, mesmo após a extinção do crédito pelo pagamento, persiste proteção jurisdicional relevante por meio da repetição de indébito, especialmente quando demonstrado recolhimento indevido, com atenção aos marcos temporais e às exigências de individualização da parcela restituível.

Nesse ponto, reforça-se que a defesa do contribuinte não se limita à fase de cobrança, alcançando também a recomposição patrimonial quando o pagamento não se harmoniza com o regime jurídico aplicável.

Em síntese, o estudo confirma que os meios de defesa do devedor antes e depois do ajuizamento da execução fiscal integram um sistema coerente, cuja racionalidade reside na escolha técnica do instrumento, na precisão da fundamentação e na compatibilidade entre prova e pretensão, de modo a assegurar equilíbrio entre a eficiência da arrecadação e a integridade das garantias processuais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: Execução*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Execução Fiscal e Defesa do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil: Execução*. Vol. 5. 12. ed. Salvador: JusPodivm, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2023.

PAULSEN, Leandro. *Princípios Constitucionais do Processo Tributário*. Curitiba: Juruá, 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Jurisprudência em Teses – Execução; Jurisprudência em Teses – Exceção de Pré-Executividade*. Brasília: STJ, 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil – Processo de Execução e Cumprimento de Sentença*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Execução Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2022.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS (TJGO). Apelação Cível em Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária. Processo nº 1234567-89.2019.8.09.0176. Relator(a): Des(a). MARIA DAS GRAÇAS CARNEIRO REQUI. Órgão Julgador: 1ª Câmara Cível. Julgado em: 11/05/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-go/931720302>. Acesso em: 12 maio. 2026.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO (TJPE). Mandado de Segurança Preventivo. Processo nº 0001234-56.2020.8.17.0000.8.17.0000. Relator(a): Des. Fernando Cerqueira Norberto dos Santos Relator. Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público. Julgado em: 12/02/2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-go/931720302>. Acesso em: 12 maio 2026.