

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Ana Paula Caldin da Silva

**Defesas em ação de execução fiscal: embargos à
execução, exceção de pré-executividade e ações
autônomas**

São Paulo

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ANA PAULA CALDIN DA SILVA

**Defesas em ação de execução fiscal: embargos à
execução, exceção de pré-executividade e ações
autônomas**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial à obtenção do título de especialista em Direito Processual Civil, sob orientação da Professora Roberta Dias Tarpinian de Castro.

São Paulo

2021

RESUMO

O presente estudo visa analisar os aspectos principais das defesas tradicionais em ação de execução fiscal – embargos à execução e exceção de pré-executividade, bem como das ações autônomas, ou defesas heterotópicas, previstas no artigo 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, e sua conexão com a ação executiva a elas relacionada.

Palavras-chave: Execução fiscal – Embargos à execução – Exceção de pré-executividade – Defesas heterotópicas – Conexão.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	04
1. EXECUÇÃO FISCAL: ASPECTOS GERAIS	05
2. DAS DEFESAS DO EXECUTADO	17
2.1. Embargos à execução.....	18
2.2. Exceção de pré-executividade.....	26
2.3. Mandado de segurança.....	36
2.4. Ação de repetição de indébito tributário.....	43
2.5. Ação anulatória de débito fiscal.....	48
3. CONEXÃO ENTRE A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E AS DEFESAS HETEROTÓPICAS	52
3.1. Conexão: conceito e efeitos.....	52
3.2. A execução fiscal e as defesas heterotópicas.....	54
3.3. Dos efeitos das defesas heterotópicas sobre a ação de execução fiscal.....	55
CONCLUSÃO	57
BIBLIOGRAFIA	59

INTRODUÇÃO

A cobrança judicial, pela Fazenda Pública, de créditos tributários e não tributários é feita por meio da ação de execução fiscal, prevista na Lei nº 6.830/80. O título executivo extrajudicial que fundamenta a ação é a Certidão de Dívida Ativa – emitida após tentativas infrutíferas de cobrança administrativa e a consequente inscrição do débito em Dívida Ativa – que goza de presunção de certeza, liquidez e legitimidade.

A execução fiscal é um procedimento célere que dispõe de regras específicas aptas a atender o interesse público. O executado não é citado para se defender, mas para pagar o débito no prazo de cinco dias ou indicar bens à penhora. No entanto, constatada a cobrança indevida, a lei prevê que o executado pode ajuizar ação de embargos à execução, desde que garantido o juízo.

O executado, porém, possui outros instrumentos de defesa. A exceção de pré-executividade, embora não prevista em lei, é amplamente aceita pela doutrina e pela jurisprudência. Pode ser manejada nas hipóteses em que a cobrança é manifestamente indevida e, justamente por isso, não exige a garantia do juízo. Outras opções são as defesas heterotópicas, assim entendidas as ações autônomas, não incidentais à execução fiscal, que visam demonstrar a ilegitimidade do débito em execução.

O objetivo deste trabalho é analisar os principais aspectos de cada uma das defesas do executado, tais como prazo para apresentação, requisitos e efeitos. Para tanto, recorreremos à lei que regulamenta a matéria, aos ensinamentos dos doutrinadores nacionais e à jurisprudência mais recente dos tribunais superiores, notadamente do Superior Tribunal de Justiça. Como não é possível entender a defesa sem antes estudar o processo executivo, o primeiro capítulo é dedicado à ação de execução fiscal.

Em relação às ações autônomas, restringimos o escopo àquelas mencionadas no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, quais sejam: mandado de segurança, ação de repetição de indébito tributário e ação anulatória. A existência de conexão entre a ação de execução fiscal e as defesas heterotópicas também é objeto deste estudo, assim como os efeitos destas ações sobre a ação executiva.

1. EXECUÇÃO FISCAL: ASPECTOS GERAIS

A execução fiscal é um procedimento especial, previsto na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execução Fiscal (LEF)¹, utilizado pela Fazenda Pública para fins de cobrança judicial de créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa².

Com efeito, a Dívida Ativa pode ser tributária ou não tributária. A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, define Dívida Ativa tributária como o “*crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas*”, e Dívida Ativa não tributária como “*os demais créditos da Fazenda Pública*”, a exemplo dos provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem - exceto as tributárias, aluguéis, entre outros.

A LEF, por sua vez, estabelece que será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública qualquer valor cuja cobrança seja atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às respectivas autarquias³.

Pode-se dizer que a Dívida Ativa é o contrário da Dívida Pública. Essa “*é o débito do poder público para com terceiros, enquanto aquela é o crédito do Estado a ser cobrado executivamente*”⁴.

A execução fiscal nem sempre estará relacionada a um crédito tributário. O ente público também poderá valer-se deste procedimento especial para cobrar judicialmente, por exemplo, uma multa administrativa.

Para Leonardo Carneiro da Cunha, a execução fiscal caracteriza-se pela presença de dois elementos: o sujeito ativo e o objeto. Somente se considera

¹ Nos termos do artigo 1º da Lei nº 6.830/80, a execução fiscal é regida, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. Dessa forma, os meios de expropriação dos bens do devedor previstos no CPC podem ser utilizados no sistema de cobrança das execuções fiscais (Enunciado nº 24 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal da AJUFE – Associação dos Juizes Federais do Brasil); quanto à contagem dos prazos processuais, consideram-se apenas os dias úteis, na forma do artigo 219 do CPC (Enunciado nº 23 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal da AJUFE); também é possível a citação por hora certa, com base no artigo 830, §2º, do CPC (Enunciado nº 3 do I Fórum Nacional de Execução Fiscal da AJUFE).

² Nos termos da Lei nº 4.320/64, somente cabe a execução fiscal se o valor for inscrito em dívida ativa como dívida tributária ou não tributária.

³ Em que pese a redação do dispositivo, existem outras pessoas jurídicas de direito público autorizadas por lei a realizar cobranças, tais como as fundações públicas de direito público e as agências reguladoras.

⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 961.

execução fiscal se o Exequente for a Fazenda Pública e o valor cobrado compuser sua Dívida Ativa⁵.

Quanto aos requisitos essenciais para a propositura da ação, Maury Angelo Bottesini e Odmir Fernandes enumeram os seguintes: (i) inadimplemento do devedor; (ii) existência de obrigação certa, líquida e exigível; e (iii) existência de título executivo⁶.

Para fins de ajuizamento da ação, a obrigação retratada no título deve conter os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade, assim definidos pelo professor Cássio Scarpinella Bueno:

*“A certeza relaciona-se com a existência da própria obrigação e do título executivo em si mesmo considerado. É, em rigor, o que vincula os limites dos atos executivos que tomam como base (e fundamento) a obrigação retratada no título. (...) A exigibilidade relaciona-se com a inexistência de qualquer condição ou outro fator que, na perspectiva do direito material, impeça a satisfação do direito retratado no título. Seu reflexo processual consiste no interesse de agir (necessidade de atuação jurisdicional em busca de satisfação de um direito). (...) A liquidez, por fim, é a expressão monetária do valor da obrigação. Se o título a expressar, o caso se resume, no máximo, à necessidade de sua atualização monetária e ao cômputo dos juros e outras verbas incidentes sobre ele”.*⁷

Independentemente da natureza tributária ou não tributária do crédito, o título executivo que fundamenta a ação de execução fiscal é a Certidão da Dívida Ativa – CDA, que, devidamente constituída por meio de um procedimento administrativo fiscal, goza de presunção de certeza e liquidez. Esta presunção, todavia, é relativa e pode ser afastada por prova inequívoca a cargo do executado ou de terceiro interessado⁸.

Em homenagem ao princípio do contraditório, previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, a Fazenda Pública deve observar um rito administrativo antes de emitir a CDA. Dessa forma, o suposto devedor deve ser notificado a

⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*, 16ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 428.

⁶ BOTTESINI, Maury Angelo; FERNANDES, Odmir. *Execução Fiscal – Defesa e Cobrança do Crédito Público*, São Paulo: Atlas, 2019, p. 57.

⁷ BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil*, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, v. 3, p. 160 e 161.

⁸ Lei nº 6.830/80, Art. 3º: A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

respeito da existência do valor em aberto, para que, em determinado prazo, efetue o pagamento ou apresente impugnação administrativa. Caso permaneça inerte ou sua defesa seja rejeitada, haverá a inscrição em Dívida Ativa, que, nos termos do parágrafo 3º do artigo 2º da LEF, se constitui no ato de controle administrativo da legalidade e será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

O dispositivo acima citado também prevê que a inscrição em Dívida Ativa suspende a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. Esta regra, porém, é aplicável exclusivamente aos créditos de natureza não tributária, pois, conforme o artigo 146, III, b, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Logo, a prescrição das dívidas tributárias é regulada pelo artigo 174 do CTN⁹.

Inscrito o crédito em Dívida Ativa, a Fazenda Pública procederá à emissão do título executivo que embasará a ação de execução fiscal.

Verifica-se que a CDA é constituída por ato unilateral do sujeito ativo, sem a participação do sujeito passivo da obrigação. Difere dos demais títulos executivos extrajudiciais, que se formam pela vontade do devedor, e do título executivo judicial, que resulta de condenação de órgão judicial ou arbitral¹⁰.

Como a CDA é um documento formal, o rol de seus elementos obrigatórios está previsto no artigo 2º, §5º, da LEF¹¹. Constatada qualquer irregularidade no título

⁹ Neste sentido: REsp 1.164.878/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 01/09/2010; REsp 1.165.216/SE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 10/03/2010; REsp 1.192.368/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 15/04/2011.

¹⁰ BOTTESINI; FERNANDES. Op. cit., p. 57.

¹¹ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 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. (...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

no curso da ação de execução fiscal, o exequente poderá emendá-lo ou substituí-lo até a decisão de primeira instância, sendo assegurada ao Executado a devolução do prazo para embargos¹².

Marco Antonio Rodrigues destaca que a expressão “*decisão de primeira instância*” não é clara ao definir o momento processual em que a CDA poderá ser substituída ou emendada, tendo o Superior Tribunal de Justiça pacificado a questão por meio da Súmula nº 392¹³. O marco processual, portanto, é a sentença proferida pelo juiz de primeira instância no julgamento da ação de embargos à execução.

Para o autor, o limite para a alteração do título jamais poderia ser a sentença que põe fim à ação de execução fiscal, quando já encerrada a discussão cognitiva: “*Se assim fosse, a emenda da certidão acarretaria a necessidade de serem refeitos diversos atos processuais, em prejuízo à duração razoável do processo*”¹⁴.

Enquanto a Fazenda Pública figura no polo ativo da ação de execução fiscal, o legitimado passivo é o devedor, assim reconhecido na CDA.

A ação, no entanto, poderá ser redirecionada aos seus sucessores ou responsáveis, nas hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN. É o caso, por exemplo, da dissolução irregular da sociedade, que, nos termos da Súmula nº 435 do STJ¹⁵, autoriza o redirecionamento da execução para o sócio-gerente.

Em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa, na hipótese de redirecionamento impõe-se a citação do sucessor ou responsável para que este tenha a oportunidade de se defender¹⁶.

Existe controvérsia jurisprudencial quanto ao cabimento do incidente de descon sideração da personalidade jurídica - IDPJ, previsto no artigo 133 e seguintes do CPC/2015, na ação de execução fiscal. Antes, porém, de adentrar a controvérsia, valem algumas palavras sobre o incidente.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa con terá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

¹² Artigo 2º, §8º, da LEF.

¹³ Súmula nº 392, STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a Certidão de Dívida Ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar da correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

¹⁴ RODRIGUES, Marco Antônio. A Fazenda Pública no Processo Civil, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2016, p. 170.

¹⁵ Súmula nº 435, STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

¹⁶ Neste sentido, Recurso Especial 1.315.166/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 26/04/2017.

O IDPJ é modalidade de intervenção de terceiros em que se provoca o ingresso de terceiro em juízo com o intuito de lhe dirigir a responsabilidade patrimonial.

O processualista Fredie Didier Jr enumera as características mais relevantes do IDPJ: (i) é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento da sentença e na execução de título extrajudicial; (ii) a desconsideração da personalidade jurídica não pode ser determinada de ofício pelo juiz, dependendo de pedido da parte; (iii) embora seja modalidade de intervenção de terceiros, é admissível nos Juizados Especiais Cíveis; (iv) o requerimento de desconsideração é dirigido ao sócio ou à pessoa jurídica cujo patrimônio se busca alcançar; (v) além de trazer sujeito novo ao processo, o incidente amplia o objeto litigioso, pois acrescenta um novo pedido: aplicação da sanção de desconsideração da personalidade jurídica ao terceiro; (vi) em atenção ao princípio do contraditório, o terceiro será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis em quinze dias; (vii) a instauração do incidente suspende o processo; (viii) o incidente é resolvido por decisão interlocutória impugnável por agravo de instrumento; (ix) aplica-se ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica o regime da tutela provisória de urgência; (x) acolhido o requerimento de desconsideração, a alienação em fraude à execução será ineficaz em relação ao requerente; e (xi) o Ministério Público somente intervirá no IDPJ se ocorrer uma das hipóteses previstas no artigo 178 do CPC/2015¹⁷.

Para a Primeira Turma do STJ, a instauração do incidente na execução fiscal é excepcionalmente cabível diante (i) da relação de complementariedade entre a LEF e o CPC; e (ii) da previsão expressa do artigo 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais. Logo, o IDPJ será viável quando uma das partes na ação executiva pretende que crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, prevista nos artigos 134 e 135 do CTN¹⁸.

A Segunda Turma, por outro lado, entende que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não é cabível, pois o regime jurídico da

¹⁷ DIDIER JR, Fredie. Curso de Direito Processual Civil – Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. Vol. 01, 18ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p 526-527.

¹⁸ REsp 1.804.913, Rel. Min. Regina Helena Costa, 1ª Turma, DJe 02/10/2020.

LEF não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, tampouco a automática suspensão do processo, conforme a previsão do artigo 134, parágrafo 3º, do CPC/2015¹⁹.

Apesar dos argumentos apresentado pela Segunda Turma serem legítimos, concordamos com o posicionamento da Primeira Turma. Com efeito, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é casuística e episódica, admissível quando a personalidade jurídica torna-se um obstáculo à justa composição de interesses. A teoria da desconsideração não visa eliminar a separação do patrimônio da sociedade e de seus sócios, mas evitar a prática de fraudes através dela. Assim, em casos excepcionais, o IDPJ pode ser um instrumento útil à efetividade da ação de execução fiscal e à garantia do exercício do contraditório ao terceiro.

Quanto à competência para o julgamento da execução fiscal, extrai-se da leitura do artigo 109, inciso I, da Constituição Federal que são competentes as Justiças Federal, Estadual, Eleitoral e do Trabalho²⁰.

Assim sendo, a Justiça Federal será competente para julgar a ação ajuizada pela União ou autarquia federal, exceto nas causas sujeitas à Justiça Eleitoral e do Trabalho. Aquela será competente para julgar a ação que objetiva a cobrança de multas eleitorais, enquanto cabe à última processar a execução fiscal destinada à cobrança de multa aplicada por órgão fiscalizador das relações de trabalho.

Quando proposta por Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias, a execução fiscal será julgada pela Justiça Estadual, em virtude de sua competência residual.

A ação deverá ser ajuizada no foro do domicílio do devedor, no de sua residência ou no do lugar em que for encontrado²¹. Caso o devedor altere seu domicílio após a propositura da ação, tal circunstância não será capaz de alterar a

¹⁹ AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 2ª Turma, DJe 18/10/2019.

²⁰ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

²¹ CPC, artigo 46, §5º: A execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.

competência, em razão da regra da *perpetuatio jurisdictionis*, prevista no artigo 43 do CPC/2015²².

Existindo diversas ações ajuizadas contra o mesmo devedor, o artigo 28 da LEF prevê que *“o juiz, a requerimento das partes, poderá, por conveniência da unidade da garantia da execução, ordenar a reunião de processos contra o mesmo devedor”*. Nessa hipótese, os processos serão redistribuídos ao juízo da primeira distribuição²³. Segundo Leonardo Carneiro da Cunha, essa regra tem por objetivo *“racionalizar o procedimento de várias execuções propostas em face do mesmo devedor, reunindo todas elas em um único juízo, inspirando-se, ademais, no princípio da eficiência”*²⁴.

Em relação ao procedimento, o artigo 6º da LEF estabelece que a ação inicia-se com petição que deve indicar o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para citação. Será instruída com a CDA, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. O valor da causa é o da dívida constante da certidão, acrescida dos encargos legais.

O artigo 39 da LEF estabelece que, para fins de ajuizamento da ação de execução fiscal, a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos²⁵. A prática dos atos judiciais de seu interesse independerá do preparo ou de prévio depósito. No entanto, se vencida, a Fazenda ressarcirá as despesas feitas pela parte contrária.

Quanto à fixação dos honorários sucumbenciais, não há regra específica na LEF. Dessa forma, aplica-se subsidiariamente o artigo 827, caput, do CPC/2015, segundo o qual *“ao despachar a inicial, o juiz fixará, de plano, os honorários advocatícios de dez por cento, a serem pagos pelo executado”*.

Recebida a Inicial, o juiz determinará a citação do executado. Nos termos do artigo 174, inciso I, do Código Tributário Nacional, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal interrompe a prescrição do crédito.

²² Art. 43. Determina-se a competência no momento do registro ou da distribuição da petição inicial, sendo irrelevantes as modificações do estado de fato ou de direito ocorridas posteriormente, salvo quando suprimirem órgão judiciário ou alterarem a competência absoluta.

²³ Conforme previsto no parágrafo único do artigo 28 da LEF.

²⁴ CUNHA, op. cit., p. 462.

²⁵ Existem situações, porém, em que o Exequente está obrigado ao recolhimento das custas processuais. É o caso das ações de execução fiscal propostas pelos Conselhos de Fiscalização Profissional. Apesar das anuidades serem consideradas tributos e sua cobrança judicial seguir o rito previsto na LEF, a isenção não se estende aos Conselhos. Tal entendimento é resultado da revisão de jurisprudência da 1ª Turma do STJ ocorrida em maio de 2020, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.849.225/PR, de Relatoria do Ministro Gurgel de Faria.

O STJ, porém, no julgamento do Recurso Especial 1.120.295/SP²⁶, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 383), pacificou o entendimento de que o artigo 174, inciso I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com a regra atualmente prevista no artigo 240, §1º, do CPC/2015, segundo a qual “*a interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data da propositura da ação*”. A propositura da ação, portanto, constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional.

A citação é realizada preferencialmente pelo correio, com aviso de recebimento (AR), podendo a Fazenda Pública requerer que seja realizada de outra forma. Não havendo o retorno do AR no prazo de 15 dias da data da entrega da carta na agência dos correios, a citação deverá ser feita por Oficial de Justiça, ou por edital.

A citação por edital somente é cabível após o exaurimento das tentativas de localização do executado²⁷, sob pena de decretação de sua nulidade. Assim, sendo infrutífera a citação por carta, o Oficial de Justiça deverá diligenciar no domicílio fiscal do executado. Caso este não seja localizado, será autorizada a citação por edital.

Citado, o executado terá o prazo de cinco dias para pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA. De acordo com o artigo 9º da LEF, o executado que não realizar o pagamento poderá garantir a execução mediante (i) depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito; (ii) fiança bancária ou seguro garantia; (iii) nomeação de bens à penhora, desde que respeitada a ordem prevista no artigo 11²⁸; e (iv) indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Convém destacar que na execução fiscal proposta pela *União, suas autarquias e fundações públicas*, o artigo 53 da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991,

²⁶ Recurso Especial nº 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DJe 21/05/2010, Tema 383.

²⁷ Neste sentido é a Súmula nº 414 do STJ: “*A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades*”.

²⁸ Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - dinheiro;
- II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - pedras e metais preciosos;
- IV - imóveis;
- V - navios e aeronaves;
- VI - veículos;
- VII - móveis ou semoventes; e
- VIII - direitos e ações.

faculta ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor, sendo que referidos bens ficarão desde logo indisponíveis. Efetuado o pagamento integral da dívida executada no prazo de dois dias úteis contados da citação, poderá ser liberada a penhora, desde que não haja outra execução pendente.

É possível, na execução fiscal, a penhora em dinheiro através de bloqueio de conta corrente, conhecido como penhora *on line*. O dinheiro, depositado em conta corrente ou mantido em aplicações financeiras, tem primazia na ordem de bens penhoráveis, cabendo ao executado comprovar sua impenhorabilidade.

Nos termos do artigo 854 do CPC/2015, a penhora *on line* não pode ser determinada de ofício, devendo ser requerida pelo exequente. Para garantir a efetividade da medida, o bloqueio de valores é determinado sem a ciência prévia do executado. Em caso de indisponibilidade excessiva, o juiz determinará seu cancelamento de ofício no prazo de 24 horas a contar da resposta da instituição financeira.

Realizado o bloqueio, o executado será intimado para, no prazo de cinco dias, comprovar a impenhorabilidade das quantias indisponíveis ou demonstrar a indisponibilidade excessiva. Rejeitada a manifestação do executado, ou se este permanecer inerte, a indisponibilidade será convertida em penhora, sem necessidade de lavratura de termo, devendo o magistrado determinar à instituição financeira depositária que, no prazo de 24 horas, transfira o montante indisponível para conta vinculada ao juízo da execução²⁹.

Se, por outro lado, o pagamento for realizado por meio diverso, o juiz determinará, imediatamente, a notificação da instituição financeira para que, em até 24 horas, cancele a indisponibilidade³⁰.

O artigo 848 do CPC/2015 prevê situações em que as partes poderão requerer a substituição do bem penhorado³¹. O parágrafo único dispõe que, nesses

²⁹ CPC/2015, artigo 854, parágrafo 5º.

³⁰ CPC/2015, artigo 854, parágrafo 6º.

³¹ Art. 848. As partes poderão requerer a substituição da penhora se:

I - ela não obedecer à ordem legal;

II - ela não incidir sobre os bens designados em lei, contrato ou ato judicial para o pagamento;

III - havendo bens no foro da execução, outros tiverem sido penhorados;

IV - havendo bens livres, ela tiver recaído sobre bens já penhorados ou objeto de gravame;

V - ela incidir sobre bens de baixa liquidez;

VI - fracassar a tentativa de alienação judicial do bem; ou

VII - o executado não indicar o valor dos bens ou omitir qualquer das indicações previstas em lei.

casos, a penhora poderá ser substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de 30%. Este acréscimo tem por finalidade evitar que o transcurso do tempo torne insuficiente a garantia prestada.

Por força de alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, o artigo 15 da LEF passou autorizar a substituição da penhora pelo seguro garantia, ao lado do depósito e da fiança, já previstos anteriormente. Ao contrário do CPC/2015, a lei nº 13.043/2014 não contém disposição expressa a respeito da obrigatoriedade de acréscimo de 30% sobre o valor da execução.

O STJ, no entanto, pacificou o entendimento de que na hipótese de substituição de penhora, a regra prevista na lei processual, apesar de seu caráter subsidiário, possui aplicação nos processos de execução fiscal. Para o tribunal, o acréscimo só não pode ser exigido no caso de garantia originária da dívida fiscal³². Dessa forma, mesmo na execução fiscal, a substituição da penhora por fiança, depósito ou seguro garantia somente será admitida se acrescido o montante de 30% do valor da execução.

O artigo 12 da LEF determina que a intimação da penhora ao executado será feita mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora. Este último conterà, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavrar.

Caso o executado não seja encontrado ou não possua bens penhoráveis, o juiz suspenderá o curso da execução fiscal, conforme determina o artigo 40 da LEF. Decorrido o prazo máximo de um ano sem que seja localizado o devedor ou bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Encontrados, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, os autos serão desarquivados para prosseguimento da ação.

O parágrafo 4º do artigo 40 aborda a consequência do arquivamento da ação sobre o prazo prescricional do crédito em cobrança. Segundo o dispositivo, se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, após a oitiva da Fazenda Pública.

³² Neste sentido, REsp 1.564.097/ES, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 24/05/2016.

A regra foi esmiuçada no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.553/RS³³, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Na ocasião, o STJ fixou teses relevantes sobre a suspensão da ação de execução fiscal e a prescrição intercorrente, assim entendida como aquela que sobrevém no curso da ação.

A primeira tese trata do marco inicial do prazo de suspensão de um ano. Para o Tribunal, referido prazo tem início, automaticamente, na data da ciência da Fazenda Pública sobre a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis, momento oportuno para que o magistrado proceda ao despacho e declare a suspensão da ação. A decisão de suspensão é proferida, mas esta decisão não condiciona a fluência do prazo de um ano, que retroage à data da ciência pela Fazenda. Nesta fase, a execução fiscal fica suspensa com vista dos autos aberta ao representante judicial da Fazenda Pública, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 40 da LEF.

A segunda tese, intimamente ligada à primeira, versa sobre o pressuposto fático cuja ciência, pela Fazenda, dá início ao prazo de suspensão. Tal pressuposto consiste na “primeira tentativa” frustrada de localização do devedor ou dos bens penhoráveis.

A terceira tese aborda o termo inicial do prazo prescricional do crédito em execução. Independentemente de petição da Fazenda Pública ou de pronunciamento judicial, findo o prazo de um ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável, de acordo com a natureza do crédito exequendo³⁴. Nessa fase, o processo permanece arquivado, sem baixa na distribuição. Decorrido o prazo prescricional, o magistrado, ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Da análise das teses até agora enumeradas, conclui-se que a prescrição intercorrente do crédito tributário ocorre em seis anos: um ano de suspensão da ação somado aos cinco anos do prazo prescricional previsto no artigo 174, inciso I, do CTN.

³³ Recurso Especial nº 1.340.553, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 16/10/2018. Temas Repetitivos 566, 567, 568, 569, 570, 571.

³⁴ Neste ponto, o STJ observou a Súmula nº 314 de sua jurisprudência, segundo a qual “*em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente*”.

A quarta tese diz respeito à interrupção da prescrição intercorrente. A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação são capazes de interromper o curso da prescrição, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de suspensão de um ano com o prazo prescricional aplicável, deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

A quinta tese busca solucionar a o problema da demora do Poder Judiciário em dar andamento às execuções, de forma que o credor não seja punido. Se o exequente requerer a tempo, dentro do prazo de seis anos, a penhora ou citação, e se esse requerimento não for colocado em prática antes do fim do prazo total por culpa do Judiciário, a medida deve ser realizada. Se frutífera a medida, a interrupção do prazo em curso deve retroagir à data do requerimento.

A sexta tese refere-se à alegação de nulidade pela Fazenda Pública. Na primeira oportunidade em que se manifestar nos autos³⁵, a exequente, ao alegar nulidade por falta de qualquer intimação dentro do procedimento do artigo 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu, como, por exemplo, a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição. Exceção a esta regra é a falta de intimação da decisão que suspende o processo pelo prazo de um ano, situação em que o prejuízo é presumido.

A sétima e última tese determina que o magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução permaneceu suspensa. É importante ressaltar que, nos termos do parágrafo 4º do artigo 40 da LEF, o juiz deverá ouvir a Fazenda Pública antes de se manifestar sobre a prescrição intercorrente, de forma a garantir o contraditório e evitar o risco de nulidade da decisão.

³⁵ CPC/2015, Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão. Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento.

2. DAS DEFESAS DO EXECUTADO

Segundo Marcelo Lima Guerra, *“na sistemática legal do processo de execução, o devedor é citado não para se defender, mas para satisfazer a obrigação incorporada no título executivo, sob pena de essa obrigação vir a ser satisfeita independentemente ou contra sua vontade, às custas de seu patrimônio”*³⁶.

Com efeito, a dívida inscrita na CDA goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade. No entanto, havendo incertezas quanto à legitimidade do débito exequendo ou à eficácia do título, o executado poderá, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, insurgir-se contra a cobrança judicial por meio dos embargos à execução fiscal, previstos no artigo 16 da LEF, ou da exceção de pré-executividade, que, muito embora não esteja prevista em lei, é amplamente aceita pela doutrina e jurisprudência nacionais.

O executado também pode apresentar as chamadas “defesas heterotópicas”, assim entendidas as ações autônomas não incidentais à execução fiscal. Conforme o magistério de Matheus Leite Almendra, *“as defesas heterotópicas se apresentam, na prática, por meio de diversos tipos de ações que podem ir desde uma ação de revisão de cláusula contratual até uma simples ação de consignação em pagamento”*³⁷.

O parágrafo 1º do artigo 784 do CPC/2015 determina que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. No mesmo sentido é o artigo 38 da LEF³⁸. Em matéria tributária tais regras visam proteger o interesse público, pois evitam que o contribuinte proponha medidas judiciais com o único intuito de impedir a cobrança do crédito mediante execução fiscal, meio mais célere e em cujo bojo seria forçado a oferecer bens à penhora a fim de apresentar sua defesa por meio de embargos.

³⁶ GUERRA, Marcelo Lima. *Execução contra o Poder Público*. Revista de Processo, São Paulo, n. 100, out/dez 2000.

³⁷ ALMENDRA, Matheus Leite. *A utilização de defesas heterotópicas e a suspensão do processo de execução*. Revista de Processo, Vol. 279/2018, p. 175-201, Maio de 2018.

³⁸ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Embora seja certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não obsta o direito do credor de promover-lhe a execução, quando não garantido o juízo, o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação de execução fiscal não impede que o devedor exerça o direito de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de ação anulatória ou declaratória³⁹.

Para delimitar o âmbito deste estudo, optamos por restringir a análise das defesas heterotópicas àquelas expressamente mencionadas no artigo 38 da LEF: *“mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo de dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido de juros de multa e demais encargos”*⁴⁰.

Analisaremos, a seguir, as principais características de cada uma destas modalidades de defesa do executado.

2.1. Embargos à Execução

A LEF prevê expressamente a possibilidade de ajuizamento dos embargos. Nos termos do artigo 16, o executado oferecerá embargos no prazo de trinta dias⁴¹, contados (i) do depósito; (ii) da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; ou (iii) da intimação da penhora.

O parágrafo 1º do dispositivo acima citado exige a prévia garantia do juízo, pelo executado, para a admissibilidade dos embargos. Embora no processo civil a prévia garantia do juízo não seja requisito desde a reforma promovida pela Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006, a LEF é uma lei especial, devendo prevalecer suas disposições em caso de contrariedade com o diploma processual civil.

O STJ pacificou o entendimento de que a garantia do juízo é requisito para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal, em virtude da especialidade da LEF⁴². No entanto, o referido Tribunal tem se manifestado no sentido de que as

³⁹ Neste sentido, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.054.833/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 02/08/2011.

⁴⁰ A questão do depósito prévio foi superada pelo STF com a edição da Súmula Vinculante nº 28: *“É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretende discutir a exigibilidade de crédito tributário”*.

⁴¹ Por se tratar de prazo processual, na contagem dos trinta dias computam-se apenas os dias úteis, conforme previsto no artigo 219 do CPC/2015.

⁴² REsp 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 31/05/2013 – Tema Repetitivo 526.

matérias de ordem pública apreciáveis de ofício nas instâncias ordinárias, tais como nulidade da citação por edital, nulidade do Termo de Inscrição e da Certidão de Dívida Ativa, nulidade da execução fiscal e prescrição, possibilitam o recebimento dos embargos, independentemente da garantia do juízo, como exceção de pré-executividade⁴³.

O STJ também tem mitigado a obrigatoriedade de garantia integral quando a parte executada for, comprovadamente, hipossuficiente, em observância à ampla defesa e à garantia de acesso ao Judiciário⁴⁴.

Prevalece na doutrina o entendimento de que os embargos à execução possuem natureza de ação⁴⁵. Para Sidney Sanches, os embargos *“nada mais são do que uma ação incidental no processo de execução. Ação de conhecimento, em que o executado, ou devedor, pode alegar todas as matérias permitidas pela lei processual”*⁴⁶. No mesmo sentido é o entendimento de José Carlos Barbosa Moreira, para quem *“o oferecimento dos embargos dá ensejo à formação de novo processo, que não se confunde com o executivo, e tem natureza de um processo de cognição”*⁴⁷.

Os embargos, portanto, podem ser definidos como uma ação de conhecimento autônoma, de caráter incidental, proposta pelo devedor em face do processo de execução.

O artigo 914, parágrafo 1º, do CPC/2015 dispõe que os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes. Isso significa que os embargos são distribuídos ao juízo perante o qual tramita a ação de execução e, embora possuam autos próprios, ficam vinculados ao processo executivo.

⁴³ AgInt no REsp 1.781.045/MG, Rel. Min. Assusete Magalhães, 2ª Turma, DJe 25/09/2020. No mesmo sentido, AgRg no REsp 1.104.765/RR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe 16/12/2013; AgRg no AREsp 712.750/SP, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, 3ª Turma, DJe 19/09/2016.

⁴⁴ Recurso Especial nº 1.681.111/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJe 24/05/2019.

⁴⁵ Cássio Scarpinella Bueno é de opinião diferente. Para o ilustre processualista, os embargos possuem natureza jurídica de defesa do executado, e não de ação. Isso porque *“ação é conceito mais amplo, que não se confunde com a formulação de um pedido de tutela jurisdicional. Nele devem ser compreendidos não só o rompimento da inércia da jurisdição, mas também o atuar ao longo do processo em busca da concretização da tutela jurisdicional”*. Nesse sentido, os embargos não podem ser considerados uma nova e diversa ação, exercitada por um novo e diverso processo. Trata-se, no máximo, de defesa do executado em face do exequente. BUENO, op. cit., p. 629.

⁴⁶ SANCHES, Sydney. *Os Embargos do Devedor e o Supremo Tribunal Federal*. Doutrinas Essenciais de Processo Civil, vol. 8, p. 1187 – 1207, Out. 2011.

⁴⁷ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O novo processo civil brasileiro*. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, p.336.

Também existe a possibilidade, prevista no parágrafo 2º do artigo 914 do CPC/2015 e no artigo 20 da LEF, de que os embargos sejam distribuídos perante o juízo que realizou a penhora. Nessa hipótese, os embargos à execução podem tanto ser oferecidos no juízo deprecante como no deprecado. A competência para julgamento será do deprecante, exceto se os embargos versarem sobre os vícios ou defeitos da penhora, da avaliação ou da alienação de bens efetuados no juízo deprecado. Admite-se, portanto, a apresentação dos embargos no juízo deprecado, embora a competência para julgamento seja do juízo deprecante.

O executado tem legitimidade para ajuizar os embargos à execução. Para José Carlos Barbosa Moreira, *“não é só o devedor que se habilita ao oferecimento dos embargos, mas também aquele que porventura suporte a responsabilidade executiva, apesar de não figurar na relação jurídica de direito material”*⁴⁸. É o caso, por exemplo, do sócio que assume a posição de parte na relação processual, quando a ação de execução fiscal lhe é direcionada em virtude do encerramento irregular da pessoa jurídica devedora do tributo e que figura na CDA.

Quando a citação do executado ocorre de forma ficta, ou seja, por edital ou por hora certa, os embargos à execução serão apresentados pelo curador especial⁴⁹, como, por exemplo, a Defensoria Pública. A regra visa assegurar ao executado o acesso às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Na execução fiscal, não se exige que o curador especial garanta o juízo para fins de ajuizamento dos embargos à execução⁵⁰.

Conforme anteriormente mencionado, o prazo para ajuizamento dos embargos à execução fiscal é de trinta dias, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia, ou da intimação da penhora. Por se tratar de prazo processual e em atenção ao artigo 219, parágrafo único, do CPC/2015, apenas os dias úteis devem ser considerados na contagem.

⁴⁸ MOREIRA, op. cit., p. 346-347.

⁴⁹ Artigo 72, inciso II, CPC/2015. No mesmo sentido, é a Súmula 196 do STJ: “Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos”.

⁵⁰ Neste sentido, AgInt no REsp 1.781.045/MG, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 25/09/2020. A Corte Especial do STJ, ao julgar sob o rito dos recursos repetitivos o Recurso Especial nº 1.110.548/PB (Rel. Min. Laurita Vaz, DJe 26/04/2010), consignou que *“seria um contra-senso admitir a legitimidade do curador especial para a oposição de embargos, mas exigir que, por iniciativa própria, garantisse o juízo em nome do réu revel, mormente em se tratando de defensoria pública, na medida em que consubstanciaria desproporcional embaraço ao exercício do que se constitui um múnus publico, com nítido propósito de se garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa”*.

O artigo 16, parágrafo 2º, da LEF prevê que o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. Como argumentos de defesa, o executado poderá alegar: inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação; penhora incorreta ou avaliação errônea; excesso de execução ou cumulação indevida de execuções; retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de execução para entrega de coisa certa; incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução; qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento⁵¹.

Segundo Leonardo Carneiro da Cunha⁵², o parágrafo 3º do artigo 917 do CPC/2015 é aplicável aos embargos à execução fiscal. Dessa forma, se o executado alegar excesso de execução, deverá indicar, na petição inicial, o valor que entende correto, apresentando memória de cálculo que o demonstre. A falta de indicação do valor correto ou da memória de cálculo implicará a rejeição liminar dos embargos ou o não conhecimento deste fundamento⁵³.

O parágrafo 3º do artigo 16 da LEF estabelece que nos embargos à execução fiscal não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. Com o advento do CPC/2015, porém, a incompetência relativa deixou de ser arguida por meio de exceção. Tanto a incompetência absoluta quanto a relativa devem ser alegadas preliminarmente na contestação⁵⁴.

O STJ, no entanto, no julgamento de Recurso Especial 1.008.343/SP⁵⁵, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 294), manifestou o entendimento de que a compensação pode ser considerada matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal. Para a Corte Superior, com o advento da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie sem prévia autorização da Secretaria da Receita Federal, foi superado o aludido impedimento legal, momento a partir do qual passou a ser admissível, no âmbito dos embargos à execução fiscal, a alegação de extinção do crédito tributário

⁵¹ Artigo 917, incisos I a VI, do CPC/2015.

⁵² CUNHA, op. cit., p. 498.

⁵³ CPC/2015, artigo 917, § 4º

⁵⁴ CPC 2015, art. 337, inciso II.

⁵⁵ Recurso Especial nº 1.008.343/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/02/2010, Tema Repetitivo 294.

em razão de compensação já efetuada, sem prejuízo do exercício, pela Fazenda Pública, do seu poder-dever de apurar a regularidade da operação compensatória.

O artigo 919 do CPC/2015 prevê expressamente que os embargos à execução não terão efeito suspensivo. Entretanto, de acordo com o parágrafo 1º, o juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão de tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. Ao requerer o efeito suspensivo, o executado deverá demonstrar a presença dos pressupostos previstos em lei.

Para Cássio Scarpinella Bueno, a expressão “requisitos para a concessão da tutela provisória” deve abranger *“as hipóteses alcançadas pela tutela provisória fundamentada na urgência (art. 300, caput), mas também as que encontrem fundamento nos incisos do artigo 311, que trata da tutela provisória fundamentada na evidência”*⁵⁶.

A LEF não contém qualquer previsão a respeito da concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal. O STJ, porém, pacificou o entendimento de que o juiz está autorizado a atribuir o efeito suspensivo, desde que atendidos determinados requisitos.

Quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.272.827/PE⁵⁷, o relator, Ministro Mauro Campbell Marques, destacou que na redação original do CPC/1973 não havia a determinação expressa para se atribuir o efeito suspensivo aos embargos do devedor. Na letra da lei, o efeito suspensivo permaneceu sendo situação excepcional, a depender da apreciação do juiz da causa e da alegação de determinadas matérias pelo embargante. Isso porque *“a regra sempre foi a celeridade na prestação jurisdicional e a efetividade da jurisdição, sendo a suspensão do processo a exceção, que, como toda excepcionalidade, deve vir expressamente definida”*.

A atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor passou a ser regra com a publicação da Lei nº 8.953, de 13 de dezembro de 1994, que reformou o processo de execução. Referida lei incluiu o parágrafo primeiro ao artigo 739 do CPC/1973, com a seguinte redação: *“os embargos serão sempre recebidos com*

⁵⁶ BUENO, op. cit., p. 643-644.

⁵⁷ Recurso Especial nº 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31/05/2013. Tema Repetitivo 526.

efeito suspensivo”. Ademais, o artigo 791, I, passou a prever a suspensão da execução, no todo ou em parte, quando recebidos os embargos do devedor.

Posteriormente, a Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006, acrescentou o artigo 739-A ao CPC/1973, que estabeleceu requisitos para a atribuição de efeito suspensivo aos embargos (i) requerimento do embargante; (ii) prosseguimento da execução possa causar grave dano de difícil ou incerta reparação; e (iii) garantia do juízo. A concessão de efeito suspensivo dos embargos, portanto, deixou de ser automática.

Para o STJ, a LEF não tinha condições de prever a atribuição de efeito suspensivo aos embargos porque, quando de sua publicação, em setembro de 1980, a questão estava em aberto no CPC/1973. À luz desta interpretação histórica e dos princípios que nortearam as sucessivas reformas do processo de execução, a Corte Superior concluiu que a LEF não se incompatibiliza com a concessão de efeito suspensivo aos embargos, desde que atendidas as seguintes condicionantes: garantia da execução, relevância da argumentação (*fumus boni iuris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

A decisão que concede ou rejeita o efeito suspensivo aos embargos à execução é recorrível por meio de agravo de instrumento, conforme previsto no artigo 1015, inciso X, do CPC/2015.

Importa destacar que a atribuição do efeito suspensivo aos embargos não paralisa todos os atos executivos, pois o parágrafo 5º do artigo 919 do CPC/2015 autoriza “a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens”.

O artigo 918 do CPC/2015 estabelece que os embargos serão liminarmente rejeitados pelo juiz (i) quando intempestivos; (ii) nos casos de indeferimento da petição inicial⁵⁸ e de improcedência liminar do pedido⁵⁹; e (iii) quando

⁵⁸ CPC/2015, Art. 330. A petição inicial será indeferida quando:

I - for inepta;

II - a parte for manifestamente ilegítima;

III - o autor carecer de interesse processual;

IV - não atendidas as prescrições dos arts. 106 e 321.

⁵⁹ CPC/2015, Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

manifestamente protelatórios, ou seja, quando não apresentarem a menor possibilidade de êxito.

Se os embargos à execução fiscal forem recebidos, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para impugná-los no prazo de trinta dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento. A audiência não será realizada se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de trinta dias⁶⁰.

Em virtude da natureza de ação de conhecimento atribuída aos embargos à execução, tanto o parágrafo único do artigo 17 da LEF quanto o inciso III do artigo 920 do CPC/2015 referem-se à decisão que julga os embargos como “sentença”. Sentença é o pronunciamento por meio do qual o juiz põe fim à fase cognitiva do procedimento comum ou extingue a execução⁶¹.

Se a sentença acolher os embargos, o réu será condenado a recolher custas e honorários advocatícios. No caso de rejeição, incide o parágrafo 2º do artigo 827 do CPC/2015, segundo o qual “o valor dos honorários poderá ser elevado até 20%, quando rejeitados os embargos à execução”. Para José Maria Tesheiner, não são cumuláveis os honorários dos embargos rejeitados com os da execução, pois, embora constituam ações distintas, há unidade de propósito entre a execução e a defesa do embargado⁶².

Há, porém, uma exceção prevista em lei: de acordo com o artigo 19, §1º, inciso I, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Fazenda Pública não será condenada ao pagamento de honorários na hipótese do Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito reconhecer a procedência do pedido quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceção de pré-executividade⁶³.

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

⁶⁰ LEF, artigo 17, caput, e parágrafo único.

⁶¹ CPC/2015, artigo 203, §1º.

⁶² TESHEINER, José Maria. *Embargos à execução no novo Código de Processo Civil*. Revista de Processo, vol. 267, Maio/2017, p. 273-286.

⁶³ Nos termos do artigo 19, incisos I a VII, da Lei nº 10.522/2002, o reconhecimento da procedência do pedido somente será possível nas seguintes hipóteses: matérias de que trata o art. 18; tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual

Da sentença que julga os embargos é cabível o recurso de apelação, nos termos do artigo 1.009 do CPC/2015.

A apelação, em regra, tem efeito suspensivo. O recurso, porém, não terá o aludido efeito quando a sentença extinguir sem resolução do mérito ou julgar improcedentes os embargos do executado, conforme previsto no artigo 1012, parágrafo 1º, inciso III do CPC/2015. Em outras palavras, se os embargos forem acolhidos, a apelação será recebida com efeito suspensivo; se rejeitados ou julgados improcedentes, a apelação será recebida somente com efeito devolutivo.

Para o STJ, *“a execução de título extrajudicial é definitiva, ainda que pendente de julgamento recurso interposto em ataque à sentença de improcedência dos embargos à execução”*⁶⁴. Se os embargos à execução oferecidos são julgados improcedentes, havendo interposição pelo executado de apelação sem efeito suspensivo, a ação de execução fiscal deve prosseguir. Como a ação é fundada em título executivo extrajudicial, não se está executando a sentença dos embargos, mas sim o título que foi impugnado pela oposição pelo devedor⁶⁵.

Humberto Theodoro Júnior leciona que, nesse caso, o prosseguimento da ação de execução fiscal *“correrá sob a responsabilidade do exequente, que haverá de responder pelos eventuais prejuízos do executado, caso sua apelação venha a ser provida, decretando a extinção da execução. Aplica-se a regra do artigo 776 do NCPC”*⁶⁶.

Caso a sentença proferida em sede de embargos à execução seja total ou parcialmente desfavorável à Fazenda Pública e esta não recorra, o artigo 496, inciso II, do CPC/2015 determina a remessa necessária à instância superior⁶⁷. Como o

exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (i) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (ii) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A da Lei.

⁶⁴ AgRg no Agl 520.895/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU 09/12/2003.

⁶⁵ REsp 543.171/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJU 20/10/2003.

⁶⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 251.

⁶⁷ De acordo com o parágrafo 3º do artigo 496 do CPC/2015, não haverá remessa necessária se o valor da condenação ou do pedido rejeitado for de valor certo e líquido inferior a (i) 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público; (ii) 500 (quinhentos) salários-mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados; e (iii) 100 (cem)

reexame se faz no interesse do Poder Público, é vedado ao tribunal agravar a condenação que lhe foi imposta⁶⁸. Em outras palavras, o julgamento pela instância superior não poderá piorar a situação da Fazenda sucumbente.

2.2. Exceção de Pré-executividade

Conforme acima mencionado, a LEF prevê que o executado poderá se opor à ação de execução fiscal por meio de embargos à execução. Ocorre que, em determinadas situações, a execução é manifestamente infundada, não sendo justo exigir que o executado disponha de seu patrimônio para defender-se. São nessas ocasiões em que o executado poderá recorrer à exceção de pré-executividade.

A exceção de pré-executividade é um mecanismo de defesa do executado por meio do qual pressupostos processuais, condições da ação, outras matérias passíveis de conhecimento de ofício pelo juiz e questões que não demandem dilação probatória podem ser questionados independentemente da garantia do juízo. Trata-se de construção doutrinária e jurisprudencial que, muito embora não possua previsão legal, é amplamente aceita em nosso ordenamento jurídico.

A origem do instituto remonta ao ano de 1966, quando Pontes de Miranda elaborou o Parecer nº 95 para a Companhia Siderúrgica Mannesmann. Na ocasião, a empresa foi impedida de alegar, antes da penhora ou do depósito, a falsidade dos títulos que fundamentaram o pedido de falência formulado por seus credores. Questionado sobre a validade da exigência, o ilustre jurista manifestou-se no sentido de que a penhora é exigível apenas para a oposição de embargos do executado, não para a oposição de exceções e de preliminares concernentes à falta de eficácia executiva do título extrajudicial ou da sentença. Segundo seu entendimento, a execução tem requisitos próprios, que devem ser examinados antes da agressão ao

salários-mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público.

O parágrafo 4º, por sua vez, estabelece que também não haverá remessa necessária se a sentença estiver fundada em (i) súmula de tribunal superior; (ii) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; (iii) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; e (iv) entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.

⁶⁸ Neste sentido, é a Súmula nº 45 do STJ: “No reexame necessário, é defeso, ao tribunal, agravar a condenação imposta à Fazenda Pública”.

patrimônio do devedor, de ofício ou por provocação da parte, cuja defesa não está exaurida no conceito de embargos do executado⁶⁹.

Influenciada pelo parecer de Pontes de Miranda, a maior parte da doutrina passou a admitir o cabimento da exceção de pré-executividade no processo civil brasileiro⁷⁰.

Para Humberto Theodoro Júnior, como “*a execução é um processo e todo processo pressupõe requisitos de admissibilidade que devem ser cumpridos pelas partes e apurados pelo juiz*”, reconhece-se a possibilidade do devedor de provocar a verificação liminar da ausência de tais requisitos, independente da formal propositura da ação de embargos⁷¹.

Luiz Edmundo Appel Bojunga, por sua vez, leciona que a verificação dos pressupostos processuais deve ser rigorosamente observada pelo magistrado ao tomar contato com a pretensão executiva, cumprindo ao executado a fiscalização. Quando ocorre violação de um ou mais pressupostos processuais, sem que o juiz tenha condição de perceber o vício *in procedendo*, abre-se ao executado, em qualquer fase do procedimento, a oportunidade do oferecimento da exceção de pré-executividade⁷².

Quanto à denominação do instituto, Eduardo Talamini alerta que Pontes de Miranda emprega em seu parecer os termos “exceção pré-processual” e “exceção processual”, jamais “exceção de pré-executividade”, apesar de esta ser perfeitamente compatível com os argumentos por ele defendidos. Para o autor, o termo teria sido empregado pela primeira vez por Galeno Lacerda, para se referir aos ensinamentos de Pontes de Miranda⁷³.

⁶⁹ Parecer nº 95 de Pontes de Miranda, in NOLASCO, Rita Dias. *Exceção de Pré-executividade: Doutrina, Jurisprudência, Prática*. 2º ed. São Paulo: Método, 2004, p. 421-429.

⁷⁰ Existem vozes dissonantes, como Alcides de Mendonça Lima. Em parecer elaborado em junho de 1983 a pedido da Cooperativa Central de Produtores de Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo – Copersucar, o jurista manifestou-se no sentido de que, no sistema brasileiro, o devedor “*somente pode elidir a ação executiva, opondo-se ao título, por via apenas de embargos, que exigem penhora, quer pela nomeação de bens pelo próprio devedor, quer por escolha dos oficiais do juízo. A tese de que questões ou exceções pré-executivas dispensam a penhora como antecedente necessário aos embargos do devedor, tratando-se de ação executiva fundada em título extrajudicial, é meramente acadêmica, podendo servir, por sua relevância, como valiosos subsídios para a reforma do Código de Processo Civil*”. Parecer de Alcides de Mendonça Lima, in NOLASCO, Rita Dias. Op. cit. p. 430-440.

⁷¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Execução – Título Ilíquido – Objeção de Pré-Executividade*. Revista dos Tribunais, vol. 798/2002, p.113-127, Abril de 2002.

⁷² BOJUNGA, Luiz Edmundo Appel. *A Exceção de Pré-Executividade*. Revista de Processo, vol. 55/1989, p. 62-70, Jul – Set/1989.

⁷³ TALAMINI, Eduardo. *A objeção na execução (exceção de pré-executividade) e a reforma do Código de Processo Civil*. Revista de Processo, vol. 153/2007, p. 11-32, Nov/2007

Convém destacar que, na época da elaboração do Parecer nº 95, vigorava o Código de Processo Civil de 1939, que considerava exceção toda matéria que não atacasse o mérito da causa. Com advento do Código de Processo Civil de 1973, doutrinadores como Nelson Nery Jr e Marcos Valls Feu Rosa passaram a defender que o instituto teria natureza jurídica de objeção, e não de exceção⁷⁴. As exceções estariam restritas aos casos previstos em lei, dependendo de arguição da parte, enquanto que as objeções, assim entendidas as alegações do réu contra o processo, envolvem matérias apreciáveis de ofício pelo juiz e, por esse motivo, insuscetíveis de preclusão. Na nova sistemática, a denominação mais adequada seria “objeção de pré-executividade”.

Entretanto, também existem aqueles que criticam o emprego do prefixo “pré”. Cássio Scarpinella Bueno lembra que, como a execução já está em curso, a iniciativa teria o condão de questionar os efeitos da executividade. Assim, seria melhor descrevê-la como “não executividade”, “pós-executividade” ou “pré-embargabilidade”⁷⁵.

Em que pesem as divergências doutrinárias, o termo “exceção de pré-executividade” encontra-se consagrado na prática forense, sendo meramente acadêmica a discussão a respeito da correta denominação desta modalidade de defesa do executado.

No processo civil, a exceção de pré-executividade foi uma importante ferramenta de defesa do executado até a reforma promovida pela Lei nº 11.382/2006, quando a garantia do juízo deixou de ser requisito para o ajuizamento dos embargos à execução. Com a reforma, matérias de ordem pública e outras que não demandassem dilação probatória poderiam ser arguidas em sede de embargos, sem necessidade de obstrução do patrimônio do executado, ressalvando-se as despesas com as custas processuais.

Com o advento do CPC/2015 o cabimento da exceção de pré-executividade restou ainda mais esvaziado, pois o artigo 518, o §11 do artigo 525, o parágrafo único do artigo 803 e o §2º do artigo 903 são claros quanto à diretriz de que, após o

⁷⁴ Apud ABREU, Antônio Ricardo Santos de. Exceção de Pré-executividade. Revista dos Tribunais, vol. 856, fev/2007.

⁷⁵ BUENO, Op. cit. p. 683.

prazo do executado para ofertar a impugnação, os fatos novos que ocorrerem ao longo do processo podem ser questionados por meras petições⁷⁶.

Na execução fiscal, porém, a exceção de pré-executividade é amplamente utilizada pelo executado para a arguição de determinadas matérias, tendo em vista que o artigo 16, §1º, da LEF ainda impõe a garantia do juízo como requisito para o ajuizamento dos embargos.

Com efeito, apesar de não estar prevista na LEF⁷⁷, a exceção de pré-executividade é admitida no processo executivo fiscal, como reconhecido na Súmula nº 393 do Superior Tribunal de Justiça: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Assim sendo, para o STJ, a exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal: (i) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (ii) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória⁷⁸.

No que concerne à legitimidade, podem apresentar exceção de pré-executividade aqueles que figuram no polo passivo da execução, arrolados no artigo 779 do CPC/2015⁷⁹.

⁷⁶ Ibid., p. 685.

⁷⁷ No século XIX, existiam institutos semelhantes à exceção de pré-executividade. O Decreto Imperial nº 9.885, de 29 de fevereiro de 1888, que tratava sobre o processo executivo fiscal, continha a seguinte previsão:

Art. 10. Comparecendo o réo para se defender, antes de feita a penhora, não será ouvido sem primeiro segurar o Juízo, salva a hypothese do art. 31.

(...)

Art. 31. Considerar-se-ha extinta a execução, sem mais necessidade de quitação nos autos, ou de sentença ou termo de extinção, juntando-se em qualquer tempo ao feito:

1º Documento authenticico de haver sido paga a respectiva importancia na Repartição fiscal arrecadadora;

2º Certidão de anulação da divida, passada pela Repartição fiscal arrecadadora, na fôrma do art. 12, paragrapho unico;

3º Requerimento do Procurador da Fazenda, pedindo o archivamento do processo, em virtude de ordem transmittida pelo Thesouro.

Após a proclamação da República, o Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890, que tratava da Justiça Federal, assim dispunha a respeito da garantia do juízo na execução fiscal:

Art. 199. Comparecendo o réo para se defender antes de feita a penhora, não será ouvido sem primeiro segurar o juizo, salvo si exhibir documento authenticico de pagamento da divida, ou anulação desta.

⁷⁸ Recurso Especial nº 1.110.925/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 04/05/2009.

Tema Repetitivo nº 108.

⁷⁹ Art. 779. A execução pode ser promovida contra:

I - o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

II - o espólio, os herdeiros ou os sucessores do devedor;

Quanto à legitimidade de terceiros, Rita Dias Nolasco leciona que a responsabilidade patrimonial na execução recai sobre os bens do devedor. No entanto, existem situações em que a responsabilidade pode ser atribuída a outra pessoa. Para a autora, *“o fiador e o responsável tributário, embora não sejam devedores, são indiscutivelmente legitimados a opor os embargos à execução, pois a lei lhes confere legitimidade passiva para a execução. Assim, também admitimos a possibilidade de usarem exceção de pré-executividade”*⁸⁰.

Todavia, é preciso cautela quanto à matéria que será arguida pelo responsável tributário em sua defesa.

Em julgamento de recurso repetitivo⁸¹, o STJ decidiu que, nas hipóteses em que o responsável figura na CDA, este não poderá pleitear o exame de sua responsabilidade em sede de exceção de pré-executividade, tendo em vista que a presunção de legitimidade assegurada ao título executivo impõe ao executado o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.

Logo, os responsáveis tributários enumerados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, também são legitimados para apresentar exceção de pré-executividade em ação de execução fiscal, desde que sua defesa não demande dilação probatória e possa ser reconhecida de ofício.

Quanto à forma, a doutrina é pacífica no sentido de que a exceção de pré-executividade pode ser apresentada mediante simples petição, sem maiores formalismos, nos próprios autos do processo de execução⁸².

No que tange ao momento da arguição, Antônio Ricardo Santos de Abreu leciona que a exceção, por envolver matéria de ordem pública, pode ser apresentada a qualquer tempo:

III - o novo devedor que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo;

IV - o fiador do débito constante em título extrajudicial;

V - o responsável titular do bem vinculado por garantia real ao pagamento do débito;

VI - o responsável tributário, assim definido em lei.

⁸⁰ NOLASCO, Rita Dias. Exceção de Pré-executividade – Doutrina, Jurisprudência, Prática. 2ª ed., São Paulo: Método, 2004, p. 205.

⁸¹ Recurso Especial nº 1.110.925/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 04/05/2009. Tema Repetitivo nº 108.

⁸² Neste sentido, citamos Leonardo Carneiro da Cunha (op. cit., p. 501) e Rita Dias Nolasco (op. cit., p. 209).

“...a posição quase unânime dos nossos doutrinadores de vulto, como Humberto Theodoro Júnior, Araken de Assis, Galeno Lacerda, Cândido Rangel Dinamarco, Nelson Nery Júnior e outros, a qual me filio, é que a exceção de pré-executividade, por envolver matéria de ordem pública e não somente a penhora, é arguível a qualquer tempo, pois visa atacar o processo de execução em si, e não apenas parte dele, sustentando a ausência de, pelo menos, um de seus pressupostos”⁸³.

Dessa forma, a exceção de pré-executividade pode ser apresentada em qualquer momento após o ajuizamento da ação de execução fiscal, inclusive depois da propositura dos embargos à execução⁸⁴. Convém destacar, ainda, que inexistente prazo legal para o oferecimento da exceção de pré-executividade⁸⁵, razão pela qual o executado não pode perder o direito de praticar o ato em virtude de sua inércia, conforme previsto no artigo 223, caput, do CPC/2015, que trata da preclusão temporal⁸⁶.

Como mencionado, a exceção de pré-executividade é o instrumento processual a ser utilizado pelo executado para discutir a falta de requisitos da execução, condições da ação e pressupostos processuais, desde que estas questões não envolvam dilação probatória. A título ilustrativo, o STJ tem admitido esta modalidade de defesa nas seguintes situações:

a) **Prescrição e Decadência:** Álvaro Villaça de Azevedo define prescrição como “a extinção da exigibilidade de um direito pelo passar do tempo estabelecido em lei”, enquanto decadência seria a “extinção ou perda de um direito potestativo, pelo seu não exercício, em determinado tempo”⁸⁷.

Nos termos do artigo 332, §1º, do CPC/2015, admite-se a improcedência liminar de mérito quando o magistrado reconhecer de ofício a decadência ou a prescrição. Para Fredie Didier Jr., o propósito da lei é acelerar o julgamento das demandas: como a prescrição e decadência podem ser constatadas com razoável

⁸³ ABREU, Antônio Ricardo Santos de. Exceção de Pré-executividade. Revista dos Tribunais, vol. 856, fev/2007.

⁸⁴ Pressupõe-se, nesse caso, que os embargos e a exceção de pré-executividade tratem de matéria diversa, caso contrário haveria duplicidade de instrumentos para um mesmo fim.

⁸⁵ Para Cássio Scarpinella Bueno, deve ser adotado o prazo de quinze dias contados do conhecimento do fato ou da intimação do ato que enseja a manifestação do executado, em nome da boa-fé e do princípio da eficiência processual. Segundo o autor, tal prazo se harmoniza com que o CPC disponibiliza para fins de impugnação e embargos à execução. BUENO, op. cit., p. 687-688.

⁸⁶ Art. 223. Decorrido o prazo, extingue-se o direito de praticar ou de emendar o ato processual, independentemente de declaração judicial, ficando assegurado, porém, à parte provar que não o realizou por justa causa.

⁸⁷ AZEVEDO, Álvaro Villaça de. Curso de Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil – Parte Geral. Vol. 01, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 394 e 423.

facilidade e que muito provavelmente a questão seria alegada pelo demandado, “o legislador autorizou o magistrado a conhecer ex officio da questão, abreviando o tempo do processo”⁸⁸.

O artigo 40, §4º, da LEF, por sua vez, prevê expressamente que o magistrado poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato, caso tenha decorrido o decurso do prazo prescricional da decisão que ordenar o arquivamento da ação de execução fiscal.

Por se tratarem de matérias cognoscíveis de ofício, a prescrição e decadência podem ser arguidas no bojo da exceção de pré-executividade, conforme entendimento pacífico do STJ:

“...malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras”. (Recurso Especial 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Seção, DJe 01/04/2019, Temas Repetitivos 103 e 104).

b) **Excesso de execução e nulidade do título:** Segundo entendimento do STJ, a exceção de pré-executividade é instrumento processual adequado para demonstrar a nulidade do título executivo na hipótese de utilização equivocada do índice de juros de mora, bastando que seja possível ao órgão julgador aferir de plano o referido erro. O demonstrativo de cálculo dos juros moratórios que comprove, de forma manifesta, a aplicação errônea do respectivo índice, é suficiente para a aferição, pelo Juízo, do excesso de execução⁸⁹.

c) **Pagamento:** Não apenas os pressupostos da ação de execução são impugnáveis mediante exceção de pré-executividade, mas também a própria pretensão de executar. Se o magistrado é capaz de identificar, por meio de prova documental, a existência de prévio pagamento da obrigação e, conseqüentemente, a nulidade da execução por estar fundada em título sequer exigível, é cabível a exceção. Dessa forma, evita-se que o executado tenha de ver penhorados valores

⁸⁸ DIDIER JR, op. cit., p. 607.

⁸⁹ Recurso Especial nº 1.412.997/SP, Rel. Min. Luiz Felipe Salomão, 4ª Turma, DJE 16/10/2015.

expressivos de seu patrimônio para que, então, venha a ajuizar embargos contra execução manifestamente incabível⁹⁰.

Por outro lado, o STJ já se manifestou no sentido de que a exceção de pré-executividade não é o instrumento processual adequado para a arguição das seguintes matérias:

a) **Sucessão empresarial:** alegação de que a excipiente não pode figurar como responsável tributária de empresa com a qual jamais realizou negócio jurídico é matéria de embargos à execução, pois demanda dilação probatória⁹¹.

b) **Impenhorabilidade de bem de família:** alegação de impenhorabilidade de imóvel, por ser este bem de família, quando não puder ser demonstrada de plano⁹².

c) **Simulação:** controvérsia que envolva a ocorrência de simulação de prestação de serviços por estabelecimentos situados em outro Município e a falta de emissão de documentos fiscais previstos em regulamento⁹³.

d) **Exclusão de co-executado:** é inadequada a via da exceção de pré-executividade para a exclusão de co-executado do polo passivo da execução fiscal, tendo em vista a presunção de legitimidade da CDA⁹⁴.

Da análise dos julgados acima citados, verifica-se que matérias que envolvam a ampla produção de provas não podem ser objeto de exceção de pré-executividade. Conclui-se que apenas a prova pré-constituída, documental, é admissível.

Em sentido amplo, consideram-se provas pré-constituídas aquelas preparadas preventivamente, com vistas à possível utilização em futuro processo. Em sentido estrito, são aquelas consistentes em instrumentos públicos ou particulares representativos de atos jurídicos que somente por instrumento se constituem⁹⁵.

⁹⁰ Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.671.306/PA, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, 3ª Turma, DJe 03/08/2018.

⁹¹ Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.782.608/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18/05/2020.

⁹² Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 765.607/RN, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 11/03/2020.

⁹³ Recurso Especial nº 1.847.958/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 12/05/2020.

⁹⁴ Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.658.515/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 04/12/2019.

⁹⁵ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual – Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória – Vol. II*, 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 49.

Quando a prova pré-constituída for suficiente para a análise da matéria, o juiz deve apreciá-la, sob pena de afronta ao devido processo legal. No entanto, se houver necessidade de um exame mais aprofundado, ensejando a dilação probatória, a exceção será rejeitada e ao devedor restará opor os embargos, ocasião em que todas as provas necessárias para o deslinde da questão poderão ser produzidas.

Ao receber a exceção de pré-executividade, devidamente instruída com as provas cabíveis, o juiz deve garantir ao exequente o direito de se manifestar, em observância ao princípio do contraditório. Só então poderá decidir sobre o prosseguimento da execução. Neste sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado, ao tratar do executivo fiscal:

“Diante da alegação de qualquer causa de suspensão da exigibilidade, ou da extinção do crédito tributário, deve o juiz determinar que sobre a alegação manifeste-se o procurador da Fazenda Pública exequente. Quando este concorda com a alegação, o juiz deve despachar reconsiderando o despacho no qual determinou a citação, e indeferir a inicial”⁹⁶.

Como a exceção de pré-executividade não possui previsão legal, seus efeitos também não estão previstos em lei. Por esse motivo, há controvérsia doutrinária a respeito do efeito suspensivo da exceção.

Segundo Cássio Scarpinella Bueno, a ausência de previsão de efeito suspensivo não é obstáculo para que o executado requeira alguma medida de viés satisfativo e conservativo dos artigos 294 a 311 do CPC/2015, que tratam da tutela provisória⁹⁷.

Antônio Ricardo Santos de Abreu defende que se a exceção de pré-executividade tem por objetivo atacar a própria execução, com fulcro em matérias de ordem pública, é prudente que o juiz paralise ou imobilize o processo. Caso contrário, os atos decorrentes do processo executivo podem ser tornar inúteis e constrangedores ao executado, *“pela singela razão de que o processo poderá ser extinto”⁹⁸.*

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Juízo de Admissibilidade na Execução Fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário 22/22, São Paulo: Dialética, Julho de 1997.

⁹⁷ BUENO, op. cit., p. 688.

⁹⁸ ABREU, op. cit.

Rita Dias Nolasco, por sua vez, entende que a suspensão deve ser facultativa, derivando diretamente da decisão do juiz quando do recebimento da exceção. Assim, a suspensão do procedimento executivo dependerá da relevância do fundamento da exceção de pré-executividade⁹⁹.

A Primeira Turma do STJ já se manifestou no sentido de que a exceção de pré-executividade suspende a execução “*somente quando comprovada, de modo indubitável, a existência de prescrição, decadência, pagamento do débito ou outro motivo de ordem pública*”¹⁰⁰. Em outras palavras, a exceção de pré-executividade terá o condão de suspender o feito executivo somente quando as provas documentais apresentadas pelo excipiente demonstrarem cabalmente a inexigibilidade do débito.

Se a exceção de pré-executividade for acolhida, a ação de execução fiscal será extinta por sentença, razão pela qual o recurso cabível será a apelação¹⁰¹. Se, por outro lado, não for acolhida, a execução prosseguirá normalmente, tendo o ato judicial natureza de decisão interlocutória, recorrível por agravo de instrumento, como previsto no parágrafo único do artigo 1.015 do CPC/2015.

Conforme anteriormente mencionado, o artigo 496, inciso II, do CPC/2015 determina o reexame necessário da sentença que julga total ou parcialmente procedentes os embargos à execução fiscal. A Segunda Turma do STJ, quando do julgamento do Recurso Especial 1.414.603/CE¹⁰², estendeu o mesmo tratamento à exceção de pré-executividade, pelos seguintes motivos: (i) tanto os embargos à execução fiscal quanto a exceção de pré-executividade podem extinguir a ação de execução fiscal, com ou sem julgamento de mérito; (ii) se a extinção da ação de execução fiscal decorrer do acolhimento da exceção de pré-executividade, o reexame necessário somente poderá ser dispensado na hipótese em que a Fazenda Pública, intimada a se manifestar sobre a referida objeção, expressamente concordou com a procedência do seu conteúdo; e (iii) a lógica que justifica este entendimento encontra amparo na constatação da necessidade de conferir o mesmo tratamento que seria dispensado caso a matéria tivesse sido suscitada nos embargos.

⁹⁹ NOLASCO, op. cit., p. 269.

¹⁰⁰ Recurso Especial nº 1.002.031/PE, 1ª Turma, Rel. Min. João Delgado, DJe 23/06/2008.

¹⁰¹ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.495.376/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 18/11/2020.

¹⁰² Recurso Especial nº 1.415.603/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 20/06/2014.

Maury Ângelo Bottesini e Odmir Fernandes alertam que o não acolhimento da exceção de pré-executividade pode se tornar um “*tormento para a defesa do executado*”, pelo seguinte motivo: “*os fundamentos da decisão fazem coisa julgada e não poderão ser reiterados em eventuais embargos do devedor, nem em recursos contra outras decisões no processo*”¹⁰³.

Para os autores, as questões julgadas e decididas em sede de exceção submetem-se ao risco da preclusão temporal e lógica. Se, por exemplo, a decisão rejeitar a ocorrência de prescrição e transitar em julgado, haverá preclusão temporal e a questão não poderá ser alegada novamente em embargos à execução.

Em relação aos honorários sucumbenciais, o STJ entende pela possibilidade de condenação da Fazenda Pública quando a exceção de pré-executividade for acolhida para extinguir total ou parcialmente a execução fiscal, em homenagem aos princípios da causalidade e sucumbência¹⁰⁴. O valor dos honorários deve ser arbitrado entre 10% e 20% sobre o proveito econômico obtido pelo vencedor, na forma do artigo 85, § 2º, do CPC/2015¹⁰⁵.

Finalmente, vale destacar que também se aplica à exceção de pré-executividade o disposto no artigo 19, §1º, inciso I, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, segundo o qual a Fazenda Pública não será condenada ao pagamento dos honorários advocatícios quando o Procurador da Fazenda Nacional reconhecer a procedência do pedido, conforme analisado no item 2.2.

2.3. Mandado de Segurança

O mandado de segurança é uma ação constitucional de natureza cível e rito sumário, voltada à proteção de direitos líquidos e certos, não amparados por *habeas corpus* ou *habeas data*, contra atos ofensivos praticados por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público¹⁰⁶.

Segundo Arnaldo Wald, o mandado de segurança é ação de rito sumário e eficácia plena que “*consustancia a mais efetiva proteção judicial de direito*

¹⁰³ BOTTESINI; FERNANDES, op. cit, p. 182.

¹⁰⁴ Neste sentido: Recurso Especial nº 1.695.228/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 23/10/2017; Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.769.192/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 18/11/2019.

¹⁰⁵ Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.414.628/SP, 4ª Turma, Rel. Min. Raul Araújo, DJe 05/03/2020.

¹⁰⁶ Constituição Federal, artigo 5º, inciso LXIX.

*individual ou coletivo, por meio do qual se pleiteia ao juiz que proíba ou ordene a prática de certo ato por parte da autoridade administrativa*¹⁰⁷.

No ordenamento jurídico brasileiro, o mandado de segurança surgiu com a Constituição de 1934, tendo sido regulamentado pela Lei nº 191, de 16 de janeiro de 1936. A Constituição de 1937 dele não tratou, permanecendo apenas como direito infraconstitucional. Posteriormente, passou a ser regrado no Código Civil de 1939 como um de seus “processos especiais”. Retomou o status constitucional somente em 1946, encontrando previsão em todas as constituições posteriores¹⁰⁸. Atualmente, é regulamentado pela Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009 – Lei do Mandado de Segurança (LMS).

Os pressupostos processuais do mandado de segurança estão previstos no artigo 1º da LMS:

Art. 1º. *Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.*

A impetração do *writ* exige: (i) a existência de direito líquido e certo; (ii) não cabimento de *habeas corpus* ou *habeas data*; (iii) ato de autoridade praticado com ilegalidade ou abuso de poder; e (iii) lesão ou ameaça de lesão.

Direito líquido e certo é aquele que pode ser comprovado de plano, por prova documental, ou seja, pode ser verificado diretamente na petição inicial, independentemente de dilação probatória¹⁰⁹.

O mandado de segurança é uma *ação subsidiária*. Isso significa que só poderá ser impetrado quando o ato ilegal ou abusivo não ofender o direito de ir e vir – impugnável por meio de *habeas corpus* – ou quando não se busque a obtenção ou retificação de informações sobre a pessoa do impetrante, existente nas bases de dados de caráter público – para o que se presta o *habeas data*.

¹⁰⁷ WALD, Arnaldo. *A nova lei do Mandado de Segurança*. Doutrinas essenciais de Direito Constitucional, vol. 10, p. 1691-1711, Agosto de 2015.

¹⁰⁸ ANDRADE, Adriano; MASSON, Cleber; ANDRADE, Landolfo. *Interesses Difusos e Coletivos – Esquematizado*. 5ª ed. São Paulo: Método, 2015, p. 345.

¹⁰⁹ NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 1011.

Ato de autoridade é aquele praticado com conteúdo decisório por autoridade pública. Para Hely Lopes Meirelles, distingue-se dos simples atos executórios, que não detêm carga decisória, mas apenas executam o comando de um ato de autoridade¹¹⁰. O ato será *ilegal* quando contrário à lei em sentido amplo e *abusivo* quando praticado com desvio de finalidade ou desproporcionalidade. A autoridade coatora é quem ordena a prática do ato ilegal ou abusivo ou se omite em praticar determinado ato.

Por fim, para que o mandado de segurança seja admissível, é necessário que haja *lesão* ou *ameaça de lesão* a direito. No primeiro caso, o *writ* será repressivo e, no segundo, preventivo.

O artigo 5º da LMS, por outro lado, prevê que não se concederá mandado de segurança quando se tratar: (i) de ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução; (ii) de decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo; e (iii) de decisão judicial transitada em julgado¹¹¹.

Em matéria tributária, o mandado de segurança pode ser manejado em diversas situações decorrentes da relação entre o fisco e o contribuinte, tais como desconstituição de lançamento indevido, expedição de certidão de regularidade fiscal e compensação de tributos¹¹².

A petição inicial deverá atender os requisitos previstos nos artigos 319 e 320 do CPC/2015. Nos termos do artigo 6º da LMS, será apresentada em duas vias, com os documentos que instruírem a primeira reproduzidos na segunda, e indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições.

Ao despachar a inicial, o juiz poderá suspender liminarmente o ato impugnado no caso de fundamento relevante e de risco de que o deferimento da medida somente ao final do processo resulte em sua ineficácia. Os efeitos da medida liminar, salvo se revogada ou cassada, persistirão até a prolação da sentença.

¹¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data, ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32.

¹¹¹ Repetiu o legislador o teor da Súmula nº 268 do STF, segundo a qual “não cabe mandado de segurança contra decisão judicial com trânsito em julgado”. Para Arnoldo Wald, tal proibição se justifica para evitar a utilização do mandado como substitutivo da ação rescisória. WALD, op. cit.

¹¹² Neste sentido é a Súmula nº 213 do STJ: “O mandado de segurança constitui ação adequada para declaração do direito à compensação tributária”.

O artigo 151, inciso IV, do CTN estabelece que a concessão de liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário. Isso significa que, concedida a liminar, a Fazenda Pública estará impedida de cobrar o tributo objeto da ação mandamental.

Saliente-se que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza, conforme disposto no artigo 7º, parágrafo 2º, da LMS.

De acordo com o artigo 23 da LMS, o prazo para impetração do mandado de segurança é de 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que tal prazo é decadencial¹¹³. Após o decurso do prazo, o interessado deverá valer-se de outras ações para assegurar seus direitos.

O professor Hugo de Brito Machado leciona que, em matéria tributária, alguns aspectos relativos ao termo inicial do prazo decadencial devem ser considerados. Como os atos tidos como lesivos aos direitos do contribuinte podem ser diversos, *“diversos podem ser os marcos a partir dos quais se deve contar o prazo em questão”*¹¹⁴.

Assim, segundo o ilustre tributarista, se o início da ação fiscal for considerado abusivo, porque o contribuinte está sob o amparo de uma consulta ainda não respondida pelo Fisco, cabe impetração contra o ato inicial da ação fiscal, que se materializa no termo de início lavrado pela fiscalização. Se a impetração se voltar contra a lavratura de um auto de infração, o prazo se conta da data em que o contribuinte é intimado da lavratura do respectivo termo. Se a impetração se der em face da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, o prazo se inicia na data em que o contribuinte tomar ciência desta inscrição.

O mandado de segurança pode ser individual ou coletivo. A principal diferença entre ambos reside na legitimidade ativa: o individual pode ser impetrado

¹¹³ Neste sentido: Agravo Interno no Recurso em Mandado de Segurança nº 62489/PI, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 27/11/2020; Agravo Interno no Recurso em Mandado de Segurança nº 55417/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 05/05/2020; Agravo Interno no Recurso em Mandado de Segurança nº 58241/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09/06/2020.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *O prazo para impetração do Mandado de Segurança em matéria tributária*. Revista de Processo, vol. 74, p. 48-59, Abril/Junho 1994.

por qualquer pessoa, física ou jurídica, enquanto o coletivo somente pode ser impetrado por determinadas entidades, tais como associações e partidos políticos, no interesse de seus integrantes e associados¹¹⁵. Neste último caso, há substituição processual decorrente de legitimação extraordinária conferida pelo texto legal.

Outra diferença relevante consiste na natureza dos direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo, que podem ser (i) *coletivos strictu sensu*, assim entendidos os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica; ou (ii) individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante¹¹⁶.

A utilização do *writ* coletivo em defesa dos direitos dos contribuintes é admitida em nosso ordenamento jurídico.

Segundo Sérgio André Rocha, o mandado de segurança coletivo pode ser considerado como o principal instrumento para a defesa de direitos individuais homogêneos na área fiscal, tendo em vista que a ação civil pública, conforme previsto na Lei nº 7.347/1985, não é cabível para a veiculação de pretensões que envolvam tributos e contribuições previdenciárias.

Para o autor, a grande vantagem do mandado de segurança coletivo, desde que utilizado na defesa de direitos dos membros e associados do sindicato, entidade de classe ou associação, “*consiste em se evitar a proliferação de demandas individuais, com a possibilidade de concentração, em um único processo, da discussão de tema que interessa a todo um grupo de contribuintes*”¹¹⁷.

Neste sentido, o autor destaca a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 181.438¹¹⁸, em que se

¹¹⁵ Lei nº 12.016/2009, artigo 21: O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial.

¹¹⁶ Artigo 21, parágrafo único, incisos I e II da Lei nº 12.016/2009.

¹¹⁷ ROCHA, Sérgio André. *Alguns apontamentos sobre o mandado de segurança coletivo tributário: coisa julgada e concomitância com processo administrativo fiscal individual*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 71, Nov – Dez/2006.

¹¹⁸ Recurso Extraordinário nº 181.438/SP, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, julgado em 28/06/1996.

discutia a legitimidade do sindicato para questionar a incidência da contribuição para o PIS sobre a receita de seus membros.

O relator, Ministro Carlos Velloso, sustentou em seu voto que o objeto a ser protegido pelo mandado de segurança coletivo será um interesse ou um direito subjetivo dos associados, independentemente de guardar esse interesse ou direito um certo vínculo com os fins próprios da entidade. Quando o legitimado impetra o *writ* coletivo em defesa de seus associados, evita-se a pluralidade de processos que têm por objeto a mesma pretensão e ajuizados por iniciativa de diversos indivíduos, pleitos que, tramitando separadamente, correm o risco de serem decididos de modo conflitante.

O artigo 22 da LMS trata dos limites subjetivos da coisa julgada em sede de mandado de segurança coletivo. O caput determina que a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. O parágrafo primeiro, por sua vez, estabelece que o mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais, mas os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual se não requerer a desistência¹¹⁹ de seu mandado de segurança no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva.

Teori Zavascki assim se manifesta a respeito da extensão do dispositivo acima citado:

“Essa norma tem sentido duplo: (a) o de limitar a eficácia subjetiva (ao universo dos membros da entidade impetrante); e (b) o de vincular a seus efeitos esses membros, substituídos no processo. Não há, na lei, qualquer distinção ou ressalva quanto ao conteúdo da sentença, se de procedência ou de improcedência do pedido. Assim, deve-se entender que a coisa julgada produz efeitos em relação às pessoas e entidades vinculadas ao processo, mesmo quando a sentença, julgando o processo, denegar a ordem. Excluem-se, evidentemente, os que optaram pela não vinculação ao processo. Realça-se o próprio sistema de vinculação, antes referido: diferentemente do que ocorre nas ações coletivas em geral, no mandado de segurança coletivo a vinculação será automática em

¹¹⁹ O legislador mencionou “desistência” e não “suspensão” da ação individual, como ocorre com as demais ações coletivas disciplinadas pelo Código de Defesa do Consumidor. Para Luiz Rodrigues Wambier e Rita de Cássia Corrêa de Vasconcellos, criou-se “*injustificável restrição, na medida em que, desistindo do mandado de segurança individual e deparando-se com sentença de improcedência no mandado de segurança coletivo, a parte poderá se ver impossibilitada de impetrar novo mandado de segurança individual, em razão do próprio decurso do prazo decadencial de 120 dias*”. WAMBIER, Luiz Rodrigues; VASCONCELLOS, Rita de Cássia Corrêa de. *O mandado de segurança na disciplina da Lei 12.016, de 07.08.2009*. Revista de Processo, vol. 177/2009, p. 185-208, Nov. 2009.

*relação a todos os substituídos que, tendo sido comprovadamente cientificados da impetração coletiva, não optaram pela exclusão*¹²⁰.

A LMS trata expressamente dos efeitos da sentença de procedência do mandado de segurança coletivo sobre as ações individuais ajuizadas pelos particulares, mas nada dispõe sobre os efeitos da improcedência por pretensão infundada. Ao discorrer sobre o tema, José Maria Tesheiner defende que o mandado de segurança não se distingue das ações ordinárias senão pelo rito, o que não justifica tratamento diferenciado para a coisa julgada:

*“Dizer-se que uma ação coletiva não pode barrar ações individuais, mas que pode barrá-las, sim, o mandado de segurança coletivo é tão ilógico quanto sustentar-se que apta a produzir coisa julgada uma ação de rito sumário, não, porém, a mesma ação, se observado o rito ordinário”*¹²¹.

Convém destacar que não haverá coisa julgada material se a denegação da segurança decorrer de falta de provas, razão pela qual o interessado poderá, por ação própria, pleitear seus direitos e os respectivos efeitos materiais¹²².

Como a LMS prevê que não há litispendência entre o mandado de segurança coletivo e os individuais, entendemos que, na hipótese de improcedência do *writ* coletivo, os particulares poderão buscar, em ações individuais, a satisfação de seus direitos¹²³.

Em resumo, a sentença de procedência em mandado de segurança coletivo faz coisa julgada. A de improcedência pode ou não fazer coisa julgada, conforme se motive na pretensão infundada ou na insuficiência de provas. No entanto, a improcedência, ainda que por pretensão infundada, não impede que as vítimas busquem seus direitos em ações individuais.

No que concerne aos recursos cabíveis em sede de mandado de segurança, a LMS prevê que da decisão do juiz de primeiro grau que conceder ou denegar a

¹²⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo Coletivo – Tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 212.

¹²¹ TESHEINER, José Maria Rosa. Mandado de Segurança Coletivo. *Revista de Processo*, vol. 182/2010, p. 9-16, Abril de 2010.

¹²² Neste sentido, é o artigo 19 da Lei nº 12.016/2009: *A sentença ou o acórdão que denegar mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.*

¹²³ Para Adriano Andrade, Cleber Masson e Landolfo Andrade, *“se não há litispendência, não há identidade de ações; se não há identidade de ações, não há como a coisa julgada de uma afetar a outra”*. ANDRADE; MASSON; ANDRADE, op. cit., p. 391.

liminar caberá agravo de instrumento, enquanto que da sentença que denegar ou conceder o mandado caberá apelação. Se concedida a segurança, a sentença submete-se ao duplo grau de jurisdição. Nesta hipótese, a sentença poderá ser executada provisoriamente, exceto nos casos em que for vedada a concessão de liminar.

Por fim, não cabe, no processo de mandado de segurança, a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé, conforme expressa disposição do artigo 25 da LMS.

2.4. Ação de Repetição de Indébito Tributário

Nos termos do artigo 876, primeira parte, do Código Civil, *“todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”*. A norma tem como objetivo impedir o enriquecimento sem causa, ou seja, o locupletamento em detrimento de outrem, sem causa que o justifique.

Flávio Tartuce leciona que existem duas modalidades básicas de pagamento indevido: (i) *pagamento objetivamente indevido*, hipótese em que o vínculo obrigacional não existe; e (ii) *pagamento subjetivamente indevido*, caso em que o vínculo obrigacional existe, mas em relação a sujeito diverso. Para o autor, *“quem paga indevidamente pode pedir restituição àquele que recebeu, desde que prove que pagou por erro. O último é obrigado a restituir, sendo cabível a ação de repetição de indébito, de rito ordinário (actio in rem verso)”*¹²⁴.

O pagamento indevido pode ocorrer não apenas na esfera civil, mas também na tributária. Dessa forma, a repetição do indébito tributário é igualmente cabível. Com efeito, o direito à restituição está expressamente previsto no artigo 165 do CTN e, segundo o ensinamento de Milena Sellmann e Andréia Maricato, também encontra fundamento na Constituição Federal, notadamente nos princípios da segurança jurídica e da justiça tributária, que, *“embora implícitos, vão se materializar nos dispositivos constitucionais dos artigos 5º, 37 e 150 da Lei Maior”*¹²⁵.

Quando o contribuinte recolhe tributo indevidamente ou a maior, seja porque a relação jurídico-tributária não foi corretamente constituída, seja porque o valor a

¹²⁴ TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*, Vol. Único, 4ª ed. São Paulo: Método, 2014, p. 322.

¹²⁵ SELLMANN, Milena Zampieri; MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. *Acréscimos na Restituição do Indébito de Tributos Estaduais e Municipais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 128/2016, p. 261-283, Maio – Junho/2016.

ser recolhido foi calculado de forma equivocada, ocorre a entrega ilegítima de dinheiro aos cofres públicos. Em virtude deste enriquecimento injustificado, impõe-se à Fazenda Pública a devolução dos valores.

Por não ser titular do direito subjetivo ao recebimento do tributo recolhido indevidamente ou a maior, o artigo 167 do CTN¹²⁶ dispõe que Fazenda Pública deve devolver total ou parcialmente o montante que detém em seu poder, acrescido de juros de mora e das penalidades pecuniárias.

José Aparecido Alves Pinto destaca a existência de três teorias sobre a natureza jurídica da devolução de ingressos indevidos, com base na classificação de Fernando Casana Merino¹²⁷:

- a) **Como integrante de relação jurídico-tributária:** a relação jurídico-tributária gera não apenas direitos e poderes, mas também obrigações para a Administração Pública. Quando o contribuinte recolhe um valor superior ao devido, surge, para a Administração, a obrigação de devolver a quantia recolhida a maior. Tal obrigação não se diferencia em nada das demais obrigações passivas, razão pela qual é prescindível a criação de categoria de obrigação tributária.
- b) **Como um quase-contrato:** a devolução de ingressos indevidos pela Fazenda Pública em virtude de reclamação do interessado satisfaz todos os pressupostos do quase-contrato. Esta tese, no entanto, é de difícil aceitação, pelos seguintes motivos: (i) a categoria do quase-contrato é questionada pela doutrina civilista; e (ii) o vínculo jurídico que nasce como consequência de um pagamento indevidamente realizado é *ex lege*, não tendo qualquer outra origem distinta da própria lei.
- c) **Como uma obrigação ex lege de natureza jurídico-pública:** a obrigação de devolução se caracteriza por uma estrutura contrária à da obrigação tributária principal, na medida em que nela a Fazenda Pública assume a posição de devedora frente ao particular. Logo, a devolução de ingressos indevidos é um vínculo jurídico obrigatório nascido por disposição de lei e

¹²⁶ Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

¹²⁷ PINTO, José Aparecido Alves. *Tributo indevido não é tributo*. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 09, p. 315-350, Julho/2014.

cujo efeito primordial é fazer surgir para o particular, contra a Fazenda Pública, um direito subjetivo.

Diferentemente do que ocorre em âmbito civil, o contribuinte que voluntariamente recolhe o que não é devido prescinde de comprovar o erro, por força da aplicação do princípio da legalidade tributária. Para Sacha Calmon Navarro Coelho, como a obrigação tributária é *ex lege*, “*nela não prospera o brocardo do Direito Privado segundo o qual ‘quem paga mal paga duas vezes’, nem se precisa comprovar a justeza do erro. Seja o erro de direito, seja de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição*”¹²⁸.

A restituição dos valores pode ser requerida por meio da ação de repetição de indébito tributário. As hipóteses em que se admite o ajuizamento da ação estão previstas nos três incisos do artigo 165 do CTN. Trata-se de rol exemplificativo, de forma que, seja qual for a modalidade de pagamento – como, por exemplo, compensação ou conversão de depósito em renda – o contribuinte faz jus à restituição.

O inciso I aborda dois casos bem distintos: “*cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido*”. No primeiro caso ocorre erro de direito, ou seja, o montante espontaneamente recolhido é incompatível com a legislação vigente. No segundo caso há erro de fato, incidente sobre a circunstância que teria ocasionado o fato gerador do tributo indevidamente pago.

O inciso II, por sua vez, trata do “*erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento*”. A exemplo do inciso I, tais hipóteses também correspondem a erro de direito ou de fato.

Enquanto os incisos I e II cuidam de situações em que o pagamento indevido não decorreu de litígio entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, o inciso III versa sobre “*reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*”. Neste caso, o contribuinte recolhe o tributo em virtude de sentença condenatória, mas recorre e obtém decisão que o habilita a reaver a quantia paga.

¹²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 707.

Quanto à prova a ser apresentada para fins de recuperação do valor pago indevidamente, tanto na via administrativa quanto judicial, é suficiente a juntada da guia de recolhimento. A Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de que *“a cópia autenticada de DARF é documento hábil para a comprovação do recolhimento indevido em sede de ação de repetição de indébito”*¹²⁹.

Para Eduardo Sabbag, o contribuinte não está obrigado a postular a restituição na órbita administrativa, para, somente após, recorrer à via judicial¹³⁰. Neste sentido, o autor destaca que, segundo o STJ, o prazo prescricional para a repetição do indébito tributário não se interrompe ou suspende em face de pedido formulado administrativamente¹³¹.

O artigo 168 do CTN dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados (i) da data da extinção do crédito tributário, nas hipóteses previstas nos incisos I e II do artigo 165; e (ii) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado, ou rescindido a decisão condenatória, no caso do inciso III do CTN.

Em suma, de acordo com Marcelo Borghi Moreira da Silva, existem três pressupostos para que a restituição seja admissível: (i) tratar-se de pagamento indevido; (ii) que não esteja decaído o direito de pleitear a restituição; e (iii) que o requerente tenha o legítimo interesse para postular a repetição do indébito¹³².

A sentença que julga procedente a ação de repetição de indébito possui natureza condenatória, pois impõe à Fazenda Pública a obrigação de restituir a quantia correspondente ao tributo indevidamente pago. Com o trânsito em julgado da decisão, surge o título executivo judicial. Segundo Paulo César Conrado, a partir deste momento é *“possível falar em execução contra a Fazenda Pública, expediente que culminará com a reversão do status econômico anterior ao pagamento”*¹³³.

Quando condenada ao pagamento de quantia certa, a execução da Fazenda Pública se dá através do procedimento especial de cumprimento de sentença,

¹²⁹ Recurso Especial nº 267.007/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 27/09/2005.

¹³⁰ SABBAG, op. cit., p. 901.

¹³¹ Agravo Regimental no Agravo nº 629.184/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 03/05/2005.

¹³² SILVA, Marcelo Borghi Moreira da. *Da compensação de crédito nos autos de ação de repetição de indébito*. Doutrinas essenciais de Direito Tributário, vol. 03, p. 1207-1222, Fevereiro de 2011.

¹³³ CONRADO, Paulo César. *Processo Judicial Tributário*. André Ramos Tavares e José Carlos Francisco (coord.) São Paulo: Método, 2014, p. 70.

previsto nos artigos 534 e 535 do CPC/2015. Deve-se, ainda, observar o disposto no artigo 100 da Constituição Federal, que trata do regime de precatórios.

O cumprimento de sentença deverá ser requerido pelo exequente. Para Leonardo Carneiro da Cunha, embora se trate de um só processo – pois o cumprimento se desenvolve nos mesmos autos da ação de repetição de indébito, perante o mesmo Juízo – “a exigência de requerimento caracteriza o cumprimento de sentença que reconhecer a obrigação de pagar quantia como uma demanda contida no mesmo processo”¹³⁴.

O requerimento do exequente é feito por meio de petição inicial simples, cujos requisitos estão previstos no artigo 534 do CPC/2015¹³⁵. A Fazenda Pública não é intimada para pagar, pois está sujeita ao regime de precatórios, mas para apresentar impugnação no prazo de trinta dias¹³⁶. Por este motivo, não há incidência da multa prevista no parágrafo primeiro do artigo 523 do CPC/2015. A intimação é pessoal, feita ao advogado público que acompanhava o processo, podendo realizar-se por carga, processo ou meio eletrônico.

A apresentação de impugnação pela Fazenda Pública suspende o cumprimento de sentença. Apesar do artigo 525, parágrafo 6º, do CPC/2015 não prever efeito suspensivo automático à impugnação, devendo o juiz atribuir-lhe tal efeito se presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, e desde que garantido o juízo, a Fazenda Pública não se sujeita à penhora. Ademais, a expedição de precatório depende do trânsito em julgado da decisão que julgar a impugnação ao cumprimento de sentença, de forma que somente pode ser determinado o pagamento quando incontroverso o montante executado.

¹³⁴ CUNHA, op. cit., p. 352.

¹³⁵ Art. 534. No cumprimento de sentença que impuser à Fazenda Pública o dever de pagar quantia certa, o exequente apresentará demonstrativo discriminado e atualizado do crédito contendo:

I - o nome completo e o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do exequente;

II - o índice de correção monetária adotado;

III - os juros aplicados e as respectivas taxas;

IV - o termo inicial e o termo final dos juros e da correção monetária utilizados;

V - a periodicidade da capitalização dos juros, se for o caso;

VI - a especificação dos eventuais descontos obrigatórios realizados.

§ 1º Havendo pluralidade de exequentes, cada um deverá apresentar o seu próprio demonstrativo, aplicando-se à hipótese, se for o caso, o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 113 .

§ 2º A multa prevista no § 1º do art. 523 não se aplica à Fazenda Pública.

¹³⁶ Segundo Leonardo Carneiro da Cunha, a Fazenda Pública pode efetuar o pagamento voluntário na hipótese de condenação de pequeno valor. Isso porque nas requisições de pequeno valor não há exigência constitucional de observância da ordem cronológica. Sendo assim, para o autor, é possível à Fazenda valer-se do expediente previsto no artigo 526 do CPC/2015 e, antecipando-se à intimação para pagamento, efetuar-lo no valor que entende devido. Op. cit., p. 353.

A impugnação poderá ser rejeitada liminarmente se intempestiva ou se versar sobre matéria não prevista no artigo 535 do CPC/2015¹³⁷, caso em que será considerada manifestamente protelatória. Da decisão que a rejeitar, é cabível a interposição de agravo de instrumento, conforme disposto no artigo 1015, parágrafo único, do CPC/2015.

Recebida a impugnação, o juiz determinará a intimação do exequente para, no prazo assinalado, sobre ela se manifestar. A ausência de manifestação do exequente não implica presunção de veracidade quanto ao alegado pela Fazenda Pública, pois o título executivo judicial goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

Passado o prazo para manifestação do exequente, o juiz poderá determinar a produção de provas e designar audiência de instrução e julgamento. Não havendo dilação probatória, o juiz procederá à análise da impugnação.

O acolhimento da impugnação apresentada pela Fazenda Pública implicará em extinção do processo, razão pela qual a parte interessada deverá interpor recurso de apelação. Se, por outro lado, a impugnação não for acolhida, a decisão será recorrível por meio de agravo de instrumento, pois ela não extingue o cumprimento de sentença.

2.5. Ação Anulatória de Débito Fiscal

Segundo o ensinamento de Cleide Previtalli Cais,

“A ação anulatória de débito fiscal pode ser promovida pelo contribuinte contra a Fazenda Pública, tendo, como pressuposto, a preexistência de um lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, com sentença de resolução de mérito que o declare inexigível”¹³⁸.

¹³⁷ Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

I - falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;

II - ilegitimidade de parte;

III - inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

IV - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;

V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;

VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença.

¹³⁸ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário, 6ª ed. São Paulo: RT, 2009, p. 456.

A ação anulatória de débito fiscal necessariamente pressupõe a existência de ato administrativo prévio, qual seja, o lançamento tributário. Caso contrário, a ação cabível será a declaratória.

Ao tratar da natureza jurídica da ação anulatória em matéria tributária, Bernardo Ribeiro de Moraes a descreve como o “*instrumento judicial que tem por objeto tornar sem efeito, total ou parcialmente, um crédito tributário definitivamente constituído*”¹³⁹. Sua natureza, portanto, é de ação constitutivo-negativa, pois visa extinguir a relação jurídica tributária.

Como a ação anulatória tem efeito constitutivo-negativo, Cleide Previtalli Cais leciona que seus reflexos são diversos daqueles provocados pela ação declaratória negativa. Enquanto a ação anulatória demanda um lançamento contra o qual é voltada, a ação declaratória, antecipando-se à constituição do crédito, visa tão somente declarar a inexistência da obrigação tributária. Assim sendo, mediante a ação anulatória, admite-se uma série de pretensões em face da Fazenda Pública, como, por exemplo, anulação de decisão proferida em face do contribuinte em discussão travada na instância administrativa, que lhe negou restituição do indébito tributário, ou a anulação de uma penalidade imposta pela Administração Pública por descumprimento de determinada obrigação não tributária¹⁴⁰.

O artigo 38 da LEF estatui que a ação anulatória do ato declarativo da dívida deve ser precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. A exigência do depósito como condição para ajuizamento da demanda, no entanto, foi superada pelo Supremo Tribunal Federal em fevereiro de 2010, com a edição da Súmula Vinculante¹⁴¹ nº 28: “*É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretende discutir a exigibilidade de crédito tributário*”.

Apesar de não ser mais um requisito para a propositura da ação anulatória, o depósito prévio tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN. Dessa forma, o contribuinte tem a opção de

¹³⁹ Apud CAIS, op. cit, p. 459.

¹⁴⁰ Ibid, p. 460-461.

¹⁴¹ Constituição Federal, Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

ajuizar a ação anulatória (i) com depósito, hipótese em que a Fazenda Pública não poderá executar o crédito tributário, pois sua exigibilidade se encontra suspensa; ou (ii) sem depósito, o que não inibe o ajuizamento da ação de execução fiscal pela Fazenda Pública.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.140.956/SP¹⁴², submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 271), a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, no bojo de ação antiexacional¹⁴³, *desde que ajuizada anteriormente à ação de execução fiscal*, tem o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como o de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

Em caso de improcedência da ação antiexacional, haverá a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, conforme disposto no artigo 156, inciso VI, do CTN. Se precedente, o valor depositado será devolvido ao contribuinte, acrescido de juros¹⁴⁴.

A suspensão da exigibilidade do tributo em sede de ação anulatória também pode ser alcançada por meio da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, na forma do artigo 151, inciso V, do CTN. Para Cleide Previtalli Cais, atendidos os pressupostos da tutela provisória, *“ao juiz não é permitido condicionar a antecipação dos efeitos da tutela à constituição de qualquer garantia”*¹⁴⁵. A suspensão da exigibilidade, portanto, prescinde do depósito *“caso o crédito tributário pretendido pela Fazenda Pública esteja pago ou fulminado pela decadência ou prescrição, entre outras causas de sua evidente inexigibilidade”*¹⁴⁶.

Relativamente ao prazo prescricional para ajuizamento da ação anulatória, o artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, estatui que todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua

¹⁴² Recurso Especial nº 1.140.956/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/12/2010, Tema Repetitivo 271.

¹⁴³ Ação antiexacional é aquela em que se busca o reconhecimento da inexistência de relação jurídica tributária. Ao contrário da ação de execução fiscal, que é modalidade de ação exacional, o contribuinte figura no polo ativo e o fisco, no passivo.

¹⁴⁴ Em relação aos depósitos judiciais de tributos e contribuições federais, a Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, estabelece no artigo 1º, §3º, inciso I, que o valor do depósito será devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal no prazo máximo de 24 horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros na forma estabelecida pelo §4º do artigo 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. A taxa de juros mencionada é a SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia).

¹⁴⁵ CAIS, op. cit., p. 458.

¹⁴⁶ Ibid, p. 458.

natureza, prescreve em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originar. Assim, o contribuinte tem o prazo de cinco anos contados da notificação do lançamento do tributo para propor a ação que vise sua anulação.

Há, no entanto, exceção prevista em lei. A ação anulatória também pode ser proposta com o intuito de anular decisão administrativa que denega pedido de restituição de indébito tributário. Neste caso, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação é de dois anos, conforme disposto no artigo 169 do CTN.

A competência para julgamento da ação anulatória será definida conforme a natureza do tributo. Assim, a Justiça Federal será competente para apreciar ações que envolvam tributos federais, enquanto incumbe à Justiça Estadual o julgamento de demandas relacionadas aos tributos estaduais e municipais¹⁴⁷. Quanto à competência territorial, a ação deve ser proposta no foro de domicílio do autor, nos termos dos parágrafos únicos dos artigos 51 e 52 do CPC/2015.

¹⁴⁷ Quanto à competência dos Juizados Especiais Federais, o artigo 3º, parágrafo 1º, inciso III, da Lei nº 10.259/2001 excluiu da competência dos juizados as demandas que versem sobre a anulação ou o cancelamento de ato administrativo federal, *exceto no que tange à matéria previdenciária e ao lançamento fiscal*. Assim, o contribuinte poderá propor ação anulatória perante Juizado Especial Federal caso o valor do tributo objeto da demanda não supere 60 salários mínimos.

3. CONEXÃO ENTRE A AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E AS DEFESAS HETEROTÓPICAS

3.1. Conexão: conceito e efeitos

O conceito de conexão encontra-se previsto no *caput* do artigo 55 do CPC/2015: *“Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir”*¹⁴⁸.

A conexão pressupõe a existência de demandas distintas, mas com alguma espécie de vínculo relevante entre elas. Seu principal efeito jurídico é a modificação da competência relativa, previsto no parágrafo 1º do artigo 55 do CPC/2015, de modo que duas ou mais causas sejam reunidas no mesmo juízo para decisão conjunta.

Além de promover os preceitos de economia e eficiência processuais, a reunião de causas decorrente da conexão tem por objetivo garantir a segurança jurídica ao impedir a prolação de decisões contraditórias. Tal efeito, entretanto, incidirá ainda que não exista conexão entre os processos, conforme disposto no parágrafo 3º do citado artigo 55: *“Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente, mesmo sem conexão entre eles”*.

Para que haja conexão, é imprescindível que as causas estejam pendentes de julgamento. Não haverá reunião de processos se um deles já foi julgado. Neste sentido, é a Súmula nº 235 do STJ: *“A conexão não determina a reunião dos processos, se um deles já foi julgado”*. Pela sua relevância, a regra foi positivada pelo legislador na parte final do parágrafo 1º do artigo 55 do CPC/2015.

¹⁴⁸ Segundo o magistério de Daniel Amorim Assumpção Neves, *“o pedido pode ser analisado sob a ótica processual, representando a providência jurisdicional pretendida – condenação, constituição, mera declaração, acautelamento, satisfação – e sob a ótica material, representado pelo bem da vida perseguido, ou seja, o resultado prático (vantagem no plano dos fatos) que o autor pretende obter com a demanda judicial. É tradicional na doutrina nomear a espécie de tutela jurisdicional como o pedido imediato (aspecto processual) e o bem da vida, como pedido imediato”*. Quanto à causa de pedir, o processualista leciona que existem duas teorias doutrinárias que analisam sua composição: (i) teoria da individualização, oriunda do direito alemão e atualmente com mero interesse histórico, segundo a qual a causa de pedir é composta tão somente pela relação jurídica afirmada pelo autor; e (ii) teoria da substanciação, também criada pelo direito alemão, determina que a causa de pedir, independentemente da natureza da ação, é formada apenas pelos fatos jurídicos narrados pelo autor. O direito brasileiro adotou, em parte, a teoria da substanciação, sendo que, para nós, a causa de pedir não é composta exclusivamente dos fatos jurídicos, mas também da fundamentação jurídica, conforme determinado no artigo 282, III, do CPC (atual artigo 319, III, do CPC/2015). NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*, Vol. Único, 6ª ed. São Paulo: Método, 2014, p. 122, 136 e 137.

Se, no entanto, causas conexas tramitarem por procedimentos diversos ou envolverem juízos que detenham competência absoluta, não haverá prorrogação de competência e a conseqüente reunião de processos. Para evitar a prolação de sentenças contraditórias, impõe-se que uma das ações seja suspensa, conforme a valiosa lição de Fredie Didier Jr:

“É possível, porém, que a conexão produza outro efeito jurídico. Imagine-se o caso de causas conexas que tramitem em juízos com competências materiais distintas ou que tramitem por procedimentos distintos. Nesse caso, não será possível a reunião dos processos, quer porque haveria alteração de competência absoluta (que se não admite no direito brasileiro), quer porque as causas não poderiam ser reunidas para tramitar por procedimentos diversos. A conexão, então fará com que uma das causas fique suspensa, à espera da decisão da outra, de modo a evitar que sejam proferidas decisões contraditórias. (...) Se não for possível a reunião, a conexão pode gerar a suspensão de um dos processos, portanto. É preciso, portanto, distinguir o fato jurídico conexão dos efeitos jurídicos da conexão. Conexão não é a reunião dos processos. Conexão é o fato que pode ter essa consequência. Pode haver conexão, como visto, sem que haja reunião dos processos. Essa distinção entre o fato (conexão) e o efeito (reunião) está bem posta no enunciado n. 235 da súmula de jurisprudência do STJ: “A conexão não determina a reunião dos processos, se um deles já foi julgado”. Esse enunciado foi reproduzido no §1º do art. 55 do CPC: §1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, salvo se um deles já houver sido sentenciado”¹⁴⁹.

É o que acontece, por exemplo, quando um crédito tributário federal de valor inferior a sessenta salários mínimos é executado em vara especializada em execução fiscal e, posteriormente, o contribuinte ajuíza ação anulatória perante o Juizado Especial Federal pretendendo desconstituir este mesmo crédito. Enquanto a vara de execução fiscal possui competência absoluta em função da matéria, o juizado possui competência absoluta em razão do valor da causa, o que impede a reunião da ação de execução fiscal e da ação anulatória¹⁵⁰. Por este motivo, uma delas deverá ser suspensa de forma a evitar a prolação de sentenças conflitantes ou contraditórias.

¹⁴⁹ DIDIER JR, op. cit., p. 230-231.

¹⁵⁰ Neste sentido é o entendimento do STJ: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA. CONEXÃO. NÃO APLICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE VARA ESPECIALIZADA EM RAZÃO DA MATÉRIA. COMPETÊNCIA ABSOLUTA. 1. "A reunião de ações, por conexão, não é possível quando implicar em alteração de competência absoluta" (AgRg no Ag 1385227/MS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 26.10.2012). 2. Agravo regimental não provido. (Agravo Regimental no Recurso Especial 1.463.148/SE, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 08/09/2014).

3.2. A execução fiscal e as defesas heterotópicas

Conforme anteriormente analisado, os embargos, previstos no artigo 16 da LEF, e a exceção de pré-executividade são os meios tradicionais de defesa em sede de ação de execução fiscal. O executado, porém, também pode apresentar em sua defesa ações autônomas – ou defesas heterotópicas – não incidentais à ação de execução fiscal.

Via de regra, as defesas heterotópicas guardam equivalência com a ação de execução fiscal. Isso porque a causa de pedir de ambas, em geral, é o débito em execução: a ação anulatória visa desconstituir o crédito tributário objeto da ação de execução fiscal; o mandado de segurança pode ser impetrado para questionar a sujeição passiva do executado; a ação declaratória pode servir para declarar a imunidade tributária ou isenção fiscal, que impedem a cobrança do tributo.

Cleide Previtalli Cais leciona que a conexão, ao contrário da litispendência, não exige identidade de partes, *“bastando para a sua caracterização a identidade do pedido ou da causa de pedir, facilmente caracterizáveis em relação à execução fiscal e à anulatória de débito fiscal”*¹⁵¹.

Existem diversos precedentes do STJ reconhecendo a existência de conexão entre as defesas heterotópicas e o executivo fiscal.

No julgamento do Recurso Especial nº 732.335/RS¹⁵², a Primeira Turma admitiu a conexão entre a execução fiscal e a ação de conhecimento que ataca o título executivo que fundamenta a primeira, independentemente da oposição de embargos do devedor. Para a Primeira Turma do STJ, a natureza cognitiva da ação declaratória de inexistência do débito fiscal equipara-se àquela vislumbrada nos embargos à execução.

No mesmo sentido, a Primeira Seção pacificou o entendimento de que existe conexão entre a ação anulatória do título executivo e a execução fiscal, por representar aquela meio de oposição aos atos executórios de natureza idêntica aos embargos do devedor¹⁵³.

¹⁵¹ CAIS, op. cit., p. 464.

¹⁵² Recurso Especial nº 732.335/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 28/06/2005.

¹⁵³ Conflito de Competência nº 103.229/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJe 10/05/2010.

No Recurso Especial nº 713.045/PR¹⁵⁴, a Segunda Turma manteve decisão do Tribunal de Justiça do Paraná que reconheceu a conexão entre mandado de segurança, distribuído à 3ª Vara da Fazenda Pública, e ação de execução fiscal, distribuída à 4ª Vara da Fazenda Pública, por meio de exceção de incompetência, determinando a remessa dos autos ao juízo prevento da ação mandamental. Ainda que o meio adequado para o reconhecimento da conexão fosse os embargos à execução, verificou-se que o reconhecimento via exceção de incompetência não causou prejuízo para as partes.

3.3. Dos efeitos das defesas heterotópicas sobre a ação de execução fiscal

Vimos anteriormente que os embargos suspendem a execução quando garantido o juízo e comprovados o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*. Quanto à exceção de pré-executividade, o STJ tem manifestado o entendimento de que haverá suspensão da execução quando demonstrados, de modo indubitável, a existência de prescrição, decadência, pagamento do débito ou outro motivo de ordem pública.

A exemplo dos embargos e da exceção de pré-executividade, as defesas heterotópicas também podem suspender a ação de execução fiscal, desde que atendidos determinados requisitos.

No julgamento do Conflito de Competência nº 106.041/SP¹⁵⁵, a Primeira Seção do STJ analisou a possibilidade de serem reunidas ação de execução fiscal e ação anulatória de débito precedentemente ajuizada, quando o juízo em que tramitava esta última não era vara especializada em execução fiscal.

Para a Corte, há conexão entre a ação de execução e outra ação que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, a determinar a reunião dos processos, prorrogando-se a competência do juiz que despachou em primeiro lugar. No entanto, como a conexão não possibilita a modificação da competência absoluta, os processos devem tramitar separadamente. Assim, cumpre ao juízo em que

¹⁵⁴ Recurso Especial nº 713.045/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 23/06/2009.

¹⁵⁵ Conflito de Competência nº 106.041/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJe 09/11/2009. No mesmo sentido, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 869.916/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Diva Malerbi, DJe 22/06/2016; Agravo Interno no Conflito de Competência nº 159.553/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Regina Helena Costa, DJe 08/09/2020.

tramita a execução fiscal decidir pela suspensão da ação, caso verifique que o débito está devidamente garantido.

Em julgado mais recente¹⁵⁶, a Primeira Turma do STJ reiterou que o ajuizamento posterior de ação de execução fiscal, perante vara especializada, não modifica a competência para julgamento da ação anulatória, intentada anteriormente em vara cível. Um aspecto relevante foi considerado: a remessa de ação anulatória neste cenário resultaria em modificação da competência fora das hipóteses admitidas pelo sistema processual, além de possibilitar a violação da boa-fé objetiva processual pela prática de *forum shopping*¹⁵⁷, pois deixaria ao arbítrio da Fazenda Pública escolher qual vara julgaria a ação anulatória. Assim, cabe ao juízo da execução decidir pela suspensão do processo executivo enquanto tramita a ação anulatória.

Se, por outro lado, a ação de execução fiscal for proposta em vara especializada e a ação autônoma for ajuizada posteriormente em vara comum, caberá ao juízo da execução apreciar as ações conexas, em virtude de sua competência absoluta¹⁵⁸.

Da análise dos precedentes do STJ, conclui-se que as ações autônomas podem suspender a ação de execução fiscal desde que atendidos os seguintes requisitos: (i) ter a ação sido ajuizada antes da execução fiscal; (ii) existência de conexão entre a ação autônoma e o executivo fiscal; (iii) impossibilidade de reunião de processos em virtude de competência absoluta para o julgamento de uma das ações; e (iii) garantia do débito.

Entendemos, no entanto, que a garantia do juízo na ação autônoma não deveria implicar na mera suspensão da ação de execução fiscal ajuizada posteriormente, mas sim em sua extinção, na linha do posicionamento fixado no Recurso Especial nº 1.140.956/SP – Tema Repetitivo 271. Isso porque o depósito do montante integral do débito exequendo, no curso da ação autônoma, suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, o que impede a Fazenda Pública de propor a execução.

¹⁵⁶ Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.196.503/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 10/05/2019.

¹⁵⁷ Por *forum shopping* entende-se a escolha da jurisdição mais favorável pelo demandante.

¹⁵⁸ Neste sentido, Agravo Regimental na Medida Cautelar 23.964/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 05/03/2018.

CONCLUSÃO

Embora a ação de execução fiscal seja um procedimento que favoreça a Fazenda Pública, sendo o executado citado para pagar a dívida ou apresentar bens à penhora, este poderá insurgir-se contra a cobrança judicial caso existam incertezas quanto à legitimidade do crédito em execução ou à eficácia do título executivo.

A LEF prevê expressamente os embargos à execução fiscal como meio de defesa do executado. Trata-se de ação cuja admissibilidade depende da prévia garantia do juízo. Tal exigência, porém, tem sido mitigada pelos tribunais, nas situações que envolvam matérias de ordem pública ou hipossuficiência do executado. Os embargos têm o condão de suspender a execução fiscal se presentes a relevância da argumentação (*fumus boni iuris*) e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

O executado também pode valer-se da exceção de pré-executividade, que, apesar de não estar prevista em lei, é amplamente aceita pela doutrina e jurisprudência nacionais. É através dela que pressupostos processuais, condições da ação e matérias passíveis de conhecimento de ofício pelo juiz podem ser questionados independentemente da garantia do juízo, desde que não demandem dilação probatória. Conforme entendimento do STJ, a exceção de pré-executividade suspende a ação de execução fiscal quando as provas documentais apresentadas pelo excipiente demonstrarem cabalmente a inexigibilidade do débito.

Os embargos à execução e a exceção de pré-executividade são os meios tradicionais de defesa em sede de execução fiscal. No entanto, o executado também pode apresentar as chamadas defesas heterotópicas, assim entendidas as ações autônomas não incidentais à execução fiscal.

As defesas heterotópicas, tais como o mandado de segurança, a ação de repetição de indébito e a ação anulatória, são ações conexas à execução fiscal, pois têm em comum a mesma causa de pedir, qual seja, o débito exequendo. Por esse motivo, devem ser reunidas para julgamento no mesmo juízo, de forma a evitar a prolação de sentenças contraditórias.

Entretanto, como a execução fiscal geralmente é proposta em varas especializadas, com competência absoluta, a reunião de processos não ocorre quando a ação autônoma é anteriormente ajuizada. Nestas hipóteses, o STJ tem

manifestado o entendimento de que cabe ao juízo da execução manifestar-se sobre a suspensão da ação, desde que o juízo esteja garantido nos autos da ação autônoma.

Entendemos, no entanto, que havendo garantia do juízo nos autos da ação autônoma, a ação de execução fiscal ajuizada posteriormente deve ser extinta, e não suspensa, conforme posicionamento adotado pela 1ª Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.140.956/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Isso porque o depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, o que impede a propositura da ação de execução fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- ABREU, Antônio Ricardo Santos de. *Exceção de Pré-executividade*. Revista dos Tribunais, vol. 856, Fevereiro de 2007.
- ALMENDRA, Matheus Leite. *A utilização de defesas heterotópicas e a suspensão do processo de execução*. Revista de Processo, vol. 279/2018, p. 175-201, Maio de 2018.
- ANDRADE, Adriano; MASSON, Cleber; ANDRADE, Landolfo. *Interesses Difusos e Coletivos – Esquemático*. 5ª ed. São Paulo: Método, 2015.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça de. *Curso de Direito Civil – Teoria Geral de Direito Civil – Parte Geral*. Vol. 01, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BOJUNGA, Luiz Edmundo Appel. *A Exceção de Pré-Executividade*. Revista de Processo, vol. 55/1989, p. 62-70, Julho/Setembro de 1989.
- BOTTESINI, Maury Angelo; FERNANDES, Odmir. *Execução Fiscal – Defesa e Cobrança do Crédito Público*, São Paulo: Atlas, 2019.
- BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil*, Vol. 3, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*, 6ª ed. São Paulo: RT, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CONRADO, Paulo César. *Processo Judicial Tributário*. André Ramos Tavares e José Carlos Francisco (coord.) São Paulo: Método, 2014,
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*, 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil – Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento*. Vol. 01, 18ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.
- _____; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual – Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória – Vol. 02*, 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2016.
- GUERRA, Marcelo Lima. *Execução contra o Poder Público*. Revista de Processo, São Paulo, n. 100, Outubro/Dezembro de 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O prazo para impetração do Mandado de Segurança em matéria tributária*. Revista de Processo, vol. 74, p. 48-59, Abril/Junho de 1994.

- _____. *Juízo de Admissibilidade na Execução Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 22, São Paulo: Dialética, Julho de 1997.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data, ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O novo processo civil brasileiro*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*, Vol. Único, 6ª ed. São Paulo: Método, 2014
- NOLASCO, Rita Dias. *Exceção de Pré-executividade: Doutrina, Jurisprudência, Prática*. 2ª ed. São Paulo: Método, 2004.
- NUNES JÚNIOR, Flávio Martins Alves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- PINTO, José Aparecido Alves. *Tributo indevido não é tributo*. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 09, p. 315-350, Julho de 2014.
- ROCHA, Sérgio André. *Alguns apontamentos sobre o mandado de segurança coletivo tributário: coisa julgada e concomitância com processo administrativo fiscal individual*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 71, Novembro/Dezembro de 2006.
- RODRIGUES, Marco Antônio. *A Fazenda Pública no Processo Civil*, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2016.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SANCHES, Sydney. *Os Embargos do Devedor e o Supremo Tribunal Federal*. Doutrinas Essenciais de Processo Civil, vol. 08, p. 1187-1207, Outubro de 2011.
- SELLMANN, Milena Zampieri; MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. *Acréscimos na Restituição do Indébito de Tributos Estaduais e Municipais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 128/2016, p. 261-283, Maio – Junho de 2016.
- SILVA, Marcelo Borghi Moreira da. *Da compensação de crédito nos autos de ação de repetição de indébito*. Doutrinas essenciais de Direito Tributário, vol. 03, p. 1207-1222, Fevereiro de 2011.
- TALAMINI, Eduardo. *A objeção na execução (exceção de pré-executividade) e a reforma do Código de Processo Civil*. Revista de Processo, vol. 153/2007, p. 11-32, Novembro de 2007.

- TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*, Vol. Único, 4ª ed. São Paulo: Método, 2014.
- TESHEINER, José Maria Rosa. *Mandado de Segurança Coletivo*. Revista de Processo, vol. 182, p. 9-16, Abril de 2010.
- _____. *Embargos à execução no novo Código de Processo Civil*. Revista de Processo, vol. 267, p. 273-286, Maio de 2017.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- _____. *Execução – Título Ilíquido – Objeção de Pré-Executividade*. Revista dos Tribunais, vol. 798/2002, p.113-127, Abril de 2002.
- WALD, Arnoldo. *A nova lei do Mandado de Segurança*. Doutrinas essenciais de Direito Constitucional, vol. 10, p. 1691-1711, Agosto de 2015.
- WAMBIER, Luiz Rodrigues; VASCONCELLOS, Rita de Cássia Corrêa de. *O mandado de segurança na disciplina da Lei 12.016, de 07.08.2009*. Revista de Processo, vol. 177, p. 185-208, Novembro de 2009.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo Coletivo – Tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos*. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.