

Os meios de defesa do contribuinte na execução fiscal

27/04/2025

No Estado Democrático de Direito, o dever de pagar tributos é institucional e constitucionalmente assegurado a fim de que o Estado aufera receita para o exercício de suas demais atribuições outorgadas também pelo Texto Constitucional. Em caso de falta de adimplemento do contribuinte, surge ao Estado o direito, quiçá um *dever*, de cobrança, que, para ser exercitado, supõe a observância de algumas providências prévias à propositura da ação para cobrar o crédito tributário, a execução fiscal.

Dentre elas, estão as medidas coativas à manutenção da conformidade fiscal, como o protesto, o registro em cadastro de inadimplência, o bloqueio da certidão de regularidade fiscal e a averbação pré-executória; mecanismos esses que objetivam, de fato, estimular o adimplemento do contribuinte devedor. Ou, como preleciona Paulo Cesar Conrado, tratam, sim de:

“uma série de estímulos negativos — desconfortos, incômodos, para sermos mais claros —, cujo emprego é autorizado pelo sistema jurídico para criar no espírito do contribuinte faltante “desejo” suficientemente forte de cumprir o dever inadimplido. Admitamos: protesto, inclusão em cadastros (públicos e privados), entre outros instrumentos habilitados em nosso regime, não satisfazem, nem nunca satisfarão, por si mesmos, o crédito tributário pendente; servem, na melhor das hipóteses, para estimular a entrega voluntária do valor pretendido” [1].

No contexto atual, ainda que não sejam condições para o processamento do processo executivo, há que se reconhecer que vem sendo utilizados previamente ao ajuizamento de uma execução fiscal, medida judicial cujo conflito instaurador é o inadimplemento, que supõe, necessariamente, a emissão do título executivo, a certidão de dívida ativa (CDA), e objetiva a promoção de atos de expropriação forçada, isto é, a transferência de patrimônio do contribuinte inadimplente pela interposta via do Poder Judiciário.

Assim, esse específico meio de instrumentalização da tutela jurisdicional executiva, formatado em um rito especial e, consideravelmente, mais simples, comparado ao rito das ações de conhecimento, já que a execução fiscal conta com apenas duas fases, a preparatória e a expropriação forçada propriamente dita.

Entre essas duas fases reside a possibilidade de defesa do contribuinte, onde deter-se-á o presente artigo.

O principal meio de oposição do contribuinte à cobrança executiva são os embargos à execução fiscal, que muito embora materialmente seja meio de defesa, sob o aspecto formal é uma ação, formando uma nova relação jurídica processual dependente nos autos do processo de execução fiscal.

Tal distinção se justifica em razão do princípio da eventualidade da contestação, pois tratar os embargos à execução apenas como defesa e não como ação exigiria que toda e qualquer matéria neles sejam arguidas, sob pena de não poder fazê-lo posteriormente. Por outras palavras, seria reconhecer que nos embargos à execução fiscal formar-se-á coisa julgada apenas sobre aquilo que compunha sua causa de pedir, tendo ele sido julgado procedente ou improcedente, inviabilizando eventual apresentação de exceção de pré-executividade por outro fundamento (o outro veículo de defesa do contribuinte na execução fiscal).

Por meio dos embargos à execução fiscal, o executado questiona a dívida, objetivando, eliminar imediatamente sua condição de inadimplente, mediante a anulação do crédito tributário, e imediatamente impedir a expropriação de seu patrimônio. Sendo que, seu ajuizamento supõe a garantia da dívida, ainda que parcial, consoante o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.127.815, julgado sob a sistemática dos repetitivos na vigência do Código de Processo Civil de 1973.

Mas, a defesa do contribuinte não é promovida com exclusividade via embargos à execução fiscal, tem ainda o contribuinte-executado ao seu dispor a exceção de pré-executividade, meio de defesa apresentado incidentalmente na execução fiscal, o qual para seu oferecimento não exige a garantia da dívida ou a formação de uma relação processual nova. Sua fundamentação normativa está ancorada no artigo 3º da Lei de Execução Fiscal (Lei Federal nº 6.830/1980) e suas hipóteses de cabimento estão respaldadas no conteúdo da Súmula 393 do STJ [2].

Exceção de pré-executividade

Assim, como os embargos à execução fiscal, a exceção de pré-executividade tem por finalidade anular o crédito tributário, mas a abrangência de suas causas de pedir é limitada às matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo juízo, cognoscíveis de plano, portanto, e que não demandem dilação probatória.

Se a restrição do conteúdo de defesa é um limite à utilização da exceção, a desnecessidade de prévia garantia, a ausência de limitação temporal para sua apresentação, que pode se dar em qualquer momento no curso da execução fiscal até mesmo depois de esgotado o prazo para oposição dos embargos à execução fiscal, assim como a não exigência de pagamento de taxa judiciária (custas iniciais), são fatores que confirmam a vantagem do seu manejo, por óbvio, na hipótese em que seja cabível sua apresentação [3].





[1] Artigo publicado nesta coluna, cuja íntegra pode ser lida no seguinte *link*:

<https://www.conjur.com.br/2022-fev-06/processo-tributario-execucao-fiscal-cobranca-indireta-devido-processo-legal-desjudicializacao/>

[2] A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. (Súmula 393, 1ª Seção, julgado em 23/9/2009, DJe 07/10/2009)

[3] A respeito sugerimos a leitura do acórdão do STJ proferido no recurso especial 888.676/SP (relator ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 12/2/2008, DJe de 18/6/2008).

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-abr-27/os-meios-de-defesa-do-contribuinte-na-execucao-fiscal/>