

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEFERIDA
ADMINISTRATIVAMENTE COMO ARGUMENTO DE MÉRITO EM SEDE DE
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – INTERPRETAÇÃO DO ART. 16, §3º DA LEI
DE EXECUÇÕES FISCAIS (LEI 6.830/80)**

MATHEUS VALENTE DOS SANTOS

RIO DE JANEIRO

2022

MATHEUS VALENTE DOS SANTOS

**COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEFERIDA
ADMINISTRATIVAMENTE COMO ARGUMENTO DE MÉRITO EM SEDE DE
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – INTERPRETAÇÃO DO ART. 16, §3º DA LEI
DE EXECUÇÕES FISCAIS (LEI 6.830/80)**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, **sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

MATHEUS VALENTE DOS SANTOS

**COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO INDEFERIDA
ADMINISTRATIVAMENTE COMO ARGUMENTO DE MÉRITO EM SEDE DE
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – INTERPRETAÇÃO DO ART. 16, §3º DA LEI
DE EXECUÇÕES FISCAIS (LEI 6.830/80)**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, **sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo Maneira - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

Incivile est, nisi lege prospecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere.

“É contra o Direito julgar ou responder sem examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo.”

(Celso, Digesto, liv. 1, tít. 3º, frag. 24.)

AGRADECIMENTOS

De início, importante ressaltar que não será possível, em poucas páginas, resumir e mencionar todas e todos que fizeram parte do meu caminho até a tão sonhada graduação em Direito na UFRJ, mas tentarei ao máximo o “poder de síntese”.

É claro, registro o meu agradecimento aos meus pais Rebeca e Fabio, que desde o início me incentivaram e ofereceram todo o suporte necessário para o ingresso no curso de Direito da UFRJ, assim como durante o curso da graduação. Foram inúmeras caronas, cursos, conselhos e livros investidos que, certamente, só contribuíram para o fortalecimento da minha futura carreira.

Ao meu irmão Raphael, agradeço por toda a leveza e alegria que é viver ao seu lado, aquele com quem posso dividir todos os momentos e falar todos os pensamentos sem nenhum tipo de filtro, e que me mostra diariamente como é se importar e ter carinho pelo outro.

Aos meus “vôs” e “vós”, Duarte, Maria de Lourdes e Carlos Alberto, que sempre me incentivaram independente da distância e, em especial, à minha avó Daisy, que está sempre do meu lado escutando e apoiando.

Registro também meu agradecimento especial aos meus padrinhos, Roberta e Ronaldo, cujos “puxões de orelha” e risadas muitas vezes se confundem, mas que fazem parte de toda uma maturidade pessoal e profissional alcançada durante a faculdade.

Dedico esse momento, também, aquele que foi inspiração como pessoa e profissional, o Delegado Elson Campello, o famoso “Tião”. Ele que foi bacharel em Direito por esta Faculdade Nacional de Direito, um dos maiores peritos criminais já vistos, chefe e diretor das maiores cadeiras da Polícia Civil do Estado do Rio de Janeiro e que, infelizmente, nos deixou recentemente. É impossível esquecer de todas as histórias, conselhos e pensamentos compartilhados por ele, motivo pelo qual faço questão de prestar essa homenagem.

Menciono também meu carinho por meus tios, primos e prima que sempre acompanharam minha caminhada desde meu ingresso na FND/UFRJ.

Aos meus amigos, irmãos de vida, Bernardo, Daniel, Leandro, Lucas, Luis, Matheus, Outair, Victor e Vinicius, agradeço por todo o apoio e incentivo dentro desses mais de 10 anos, com os quais compartilho todas as derrotas, vitórias, alegrias e aflições, e que, certamente, irei compartilhar todos os próximos anos que a vida permitir.

Registro também um agradecimento aos amigos que a Nacional me proporcionou, em especial ao Guilherme e Eduardo, seja desde o primeiro dia de trote ou no “FUTFND”, aguentar

a rotina de um estudante de Direito foi muito mais tranquila com vocês. É certo que estaremos juntos no exercício da nossa profissão.

Não poderia deixar de mencionar também meu mais profundo agradecimento à minha namorada, Natalia, que está sempre comigo, aquela que topa tudo sem reclamar de nada e que, inexplicavelmente, está sempre disposta a me mostrar o lado positivo do problema.

Agradeço, ainda, aos meus antigos escritórios pela oportunidade de estagiar com profissionais do mais alto nível, sendo fundamental para a formação do advogado, em especial ao Rafael Fiuza, do Vieira Coelho, e Victor Amaral, do Vinhas e Redenschi. E claro, agradeço também ao Demarest Advogados, que, nessa reta final, abriu as portas para que eu pudesse mostrar todo o meu potencial.

Registro, também, o agradecimento ao Professor Doutor Eduardo Maneira, pelo auxílio na presente produção acadêmica, que simboliza o fim de um ciclo importante para todo bacharel em Direito e futuro advogado.

Por fim, aos que não pude citar nominalmente nessa breve passagem, saibam que estão guardados na minha memória com muito carinho e construíram parte do que sou hoje como pessoa e profissional.

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a análise da vedação imposta pelo art. 16, §3º da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80), qual seja a impossibilidade de se alegar compensação não homologada no âmbito da Receita Federal do Brasil como argumento de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal. Nesse sentido, busca-se elucidar qual o entendimento da jurisprudência nacional acerca do tema, suas consequências teóricas e práticas, além de também expor as possíveis soluções processuais.

Palavras-chave: Embargos à Execução Fiscal, Discussão de mérito; Compensação; Vedação; Jurisprudência; Processo tributário.

ABSTRACT

The present research aims to analyze the restriction imposed by the art. 16, §3º, of the Tax Execution Law, which is the impossibility of claiming offsetting requests that haven't been recognized by the Federal Revenue of Brazil as a defense argument in the Motion to Stay Tax Execution. In this sense, it seeks to elucidate former court decisions on the matter, its theoretical and practical consequences, in addition to exposing possible procedural solutions.

Keywords: Motion to Stay Tax Execution; Merit Discussion; Compensation; Restriction; Case Law; Tax Claim.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

AREsp	Agravo em Recurso Especial
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
DCOMP	Declaração de Compensação
EResp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
IN	Instrução Normativa
INSPER	Instituto de Ensino Superior e Pesquisa
LEF	Lei de Execução Fiscal
NCPC	Novo Código de Processo Civil
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
SRF	Secretaria da Receita Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I – A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	18
1.1 A compensação do Código Civil	18
1.2 A compensação de créditos tributários	19
1.3 O contencioso administrativo	25
CAPÍTULO II – A VEDAÇÃO DO ART. 16, §3º DA LEI Nº 6.830/80	28
2.1 A Execução Fiscal	28
2.2 Os Embargos à Execução Fiscal	30
2.3 Interpretações contra a vedação do Art. 16, §3º, da LEF	32
2.4 Os argumentos sustentando a vedação contida no Art. 16, §3º, da LEF	37
CAPÍTULO III – A JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA	39
3.1 Breve histórico dos precedentes no STJ	39
3.2 O REsp nº 1.008.343/SP – Recurso Repetitivo – Tema nº 294/STJ	42
3.3 O entendimento jurisprudencial atual – STJ	45
CAPÍTULO IV – AS CONSEQUÊNCIAS E AS POSSIBILIDADES DE MUDANÇA .	50
4.1 Os reflexos do atual entendimento do STJ	50
4.2 Alternativas processuais para discussão judicial da compensação não homologada	52
4.3 O Projeto de Lei 2.243/2021	54
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

Em um país como o Brasil, onde a legislação fiscal é, no mínimo, complexa e a carga tributária é altíssima, os contribuintes se vêm cada vez mais acuados e perdidos no momento de pagar seus tributos.

Ocorre que, mais especificamente no tocante aos lançamentos por homologação, nos quais o contribuinte fica responsável por apurar, lançar e pagar seus tributos – conforme dispõe o Art. 150, do CTN – de modo que o fisco terá 5 (cinco) anos para analisar a validade e veracidade daquela declaração, homologando ou não o lançamento, é que reside um dos maiores problemas: pagamentos indevidos e a maior.

E por que esse fato gerou e gera tanta litigiosidade? O contribuinte que realizasse o lançamento e pagasse de forma incorreta ou em excesso, deveria pleitear sua restituição frente à Fazenda Pública por meio da ação de Repetição de Indébito, e aqui vale destacar Sacha Calmon (2020, p. 546) “Seja erro de direito, seja de fato, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos)”.

Desse modo, todo e qualquer pagamento incorreto que ensejasse o pleito da restituição por parte dos contribuintes deveria ser judicializado, de certo que, caso lograsse êxito em provar seu direito creditório, esperaria ainda pela efetiva restituição através dos precatórios.

Tendo em vista essa demanda infinita das ações de repetição de indébito, o legislador ordinário, observando a condição de lei específica que autorize a compensação de créditos e débitos tributários imposta no Art. 170, do CTN, em 1991, editou a Lei nº 8.383, a qual introduziu a possibilidade de compensação dos tributos administrados somente pela União e apenas entre as mesmas espécies.

Sendo assim, como será melhor e mais detalhadamente abordado no capítulo I desse trabalho, nasce o escopo da compensação de créditos e débitos tributários como conhecemos atualmente, mas ainda sem uma regulação muito grande por parte da Receita Federal.

O instituto da compensação, um dos focos temáticos dessa pesquisa, tem como escopo o encontro de contas entre credor e devedor, de modo que se existe uma relação mútua entre quem

deve pagar e quem deve receber, pela economia e celeridade, dá-se como compensado os débitos com os créditos em seus limites.

Em atenção ao Art. 66, da Lei 8.383/91, o contribuinte informava nas suas declarações fiscais o não pagamento de determinado tributo em função da compensação com outro suposto crédito. Não havia uma prévia análise desse crédito compensado, se esse seria “bom” ou “ruim”, de sorte que o contribuinte só saberia sobre sua “homologação” caso não fosse intimado da lavratura de um auto de infração visando a cobrança desse crédito.

Seguindo com a introdução cronológica da compensação, com a edição da Lei 9.430/96, em seu Art. 74, foi possibilitado ao contribuinte compensar débitos e créditos de diferentes naturezas, além de agora estabelecer o “pedido de compensação” que deveria ser submetido à prévia análise da RFB.

Contudo, e aqui salientando a insegurança jurídica cada vez mais observada no Direito Tributário, foi editada a Lei 10.637/02, a qual alterou o Art. 74, da Lei 9.430/96, transformando o “pedido de compensação” em uma “declaração de compensação” (DCOMP) unilateral e sem a necessidade de prévia autorização da RFB, mas que, para extinguir o débito, ainda fica sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Em suma, passamos de uma judicialização excessiva por conta das ações de repetição de indébito para uma saída administrativa sem regulação específica - a compensação. Essa que, posteriormente, é alterada no sentido de dar mais formalidade ao procedimento com a prévia autorização do pedido de compensação e evitando, assim, maiores imbróglis. Contudo, atualmente, retornamos para uma grande litigiosidade, agora administrativa, por conta da análise posterior do fisco ao ato de compensar já realizado.

Com efeito, abordando o tema central da presente monografia, essa homologação, ou não, posterior ao débito já compensado com um crédito, a princípio, “bom”, é que leva ao grande debate travado nos tribunais superiores, pois se a compensação não é homologada e assim permanece mesmo após a instauração do processo administrativo federal, a exigibilidade daquele débito deixa de estar suspensa, o que, na maioria das vezes, leva à inscrição do débito em Dívida Ativa e o ajuizamento de Execução Fiscal.

Isto é, a situação narrada expõe um ato administrativo competente (Despacho Decisório) que não homologou a declaração de compensação transmitida pelo contribuinte e que, após tramite no contencioso administrativo, restou não conhecido o direito creditório, o que motivou, por conseguinte, a judicialização da demanda.

Aqui, se faz imperioso destacar duas situações distintas, mas que flutuam no cerne do tema a ser analisado. A primeira é exatamente a hipótese acima descrita, na qual uma compensação não foi homologada administrativamente e o débito foi cobrado judicialmente por meio do ajuizamento da Execução Fiscal. Hipótese essa que, como saída lógica, impõe ao embargante alegar a ilegalidade do ato administrativo que negou seu direito creditório com o intuito de demonstrar a inexigibilidade do débito exequendo.

Já a segunda e diametralmente oposta situação é aquela na qual o contribuinte, cientificado do ajuizamento de certa Execução Fiscal, pretende, como argumento de mérito nos Embargos à Execução Fiscal, discutir a possibilidade de realizar o pagamento daquele débito por meio da compensação. Isto significa, em outras palavras, requerer compensação em sede de Embargos à Execução Fiscal.

Fato é que as duas situações supracitadas em nada confluem, de modo que, na primeira, não há o reconhecimento da validade do débito e a compensação é ato pretérito ao ajuizamento da Execução Fiscal, e na segunda, há o reconhecimento de validade da cobrança e pretende-se realizar o ato de compensar durante a fase judicial como forma de extinção do crédito tributário.

Sendo assim, busca-se com essa monografia fomentar a já existente e extensa discussão teórica e interpretativa do Art. 16, §3º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), o qual aborda justamente a impossibilidade de se alegar compensação como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal. Destaca-se a seguir o teor do dispositivo legal mencionado:

Art. 16 – O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

(...) §3º - **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.

(Grifos nossos)

Conforme observado, a partir de uma descuidada e desconexa leitura do supracitado dispositivo, tem-se que, a princípio, o legislador vedou, em sua totalidade, alegar compensação

como argumento de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal. Ora, entender desse modo levaria o aplicador do direito a abandonar os princípios da interpretação e integração quando da aplicação da lei tributária, como defende Schoueri:

Por meio da interpretação, buscar-se-ia a construção de uma norma, extraindo dos enunciados todo o seu conteúdo possível. Categorias como interpretação extensiva, restritiva, sistemática, gramatical e teleológica surgem para conhecer o “sentido possível”. Reconhecendo o intérprete a existência de situações não previstas pelo texto normativo, surgiria atividade distinta: a integração. Esta consistiria, portanto, no preenchimento das lacunas inevitáveis. Interpretação e integração formariam, assim, um todo abstrato, colocado à disposição do aplicador da lei.¹

Entretanto, o que podemos depreender da norma a partir de uma interpretação teleológica e utilizando-se dos exemplos anteriormente mencionados, a vedação imposta no art. 16, §3º da LEF é para aqueles casos em que se pretende realizar a compensação do crédito em execução nas linhas dos Embargos à Execução Fiscal, e não alegar uma compensação já apresentada e indeferida administrativamente.

Inclusive, entre outros argumentos abordados no decorrer do trabalho, partindo da premissa utilizada pela Fazenda Nacional de uma interpretação estritamente gramatical, não será admitida a compensação como argumento de defesa, leia-se, o ato de compensar. Nenhuma vedação é feita no sentido de alegar a ilegalidade do ato administrativo que indeferiu compensação já apresentada.

Outro ponto de destaque é a questão cronológica das normas, isto é, a Lei de Execuções Fiscais (LEF) foi promulgada em 22/09/1980, momento no qual a compensação de créditos tributários era inexistente, sendo apenas permitida com a promulgação da Lei 8.383 em 30/12/1991, o que demonstra a clara incompatibilidade da interpretação legislativa.

Diante disso, para compreender o tema e sua ressonância no cenário jurídico, faz-se imprescindível a análise do entendimento jurisprudencial atual.

Em uma breve introdução do que será abordado na pesquisa, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do REsp nº 1.008.343/SP sob a sistemática dos Recursos Repetitivos (Tema nº 294), em 2010, decidiu que, nos casos em que a compensação

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

fora realizada administrativamente e de maneira prévia ao ajuizamento da Execução Fiscal, não seria aplicável a vedação contida no Art. 16, §3º da LEF, vide tese firmada abaixo:

Tema Repetitivo 294/STJ: A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.²

No mesmo sentido, no julgamento do AgRg no REsp nº 1.142.293/RS, no qual figurava como recorrente a Fazenda Nacional, restou mantido o entendimento firmado no Tema 294/STJ, qual seja a possibilidade de se alegar compensação pretérita ao ajuizamento da Execução Fiscal em sede de Embargos à Execução Fiscal, vide ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO.AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECISÃO QUE INDEFERIU PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO. ART. 151, III, DO CTN. CAUDA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA PACIFICADA NO STJ (ERESP N. 850.332/SP) AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 16, §3º, DA LEF. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO.

1. Caso em que se aduz que: a) o fundamento de pendência de pedido administrativo de compensação quando do ajuizamento da execução fiscal não foi tratado pela parte agravada nos embargos à execução, e nem foi objeto de recurso perante o Tribunal de origem; e b) não se está diante de compensação já efetivada, razão pela qual impossível essa alegação em sede de embargos à execução.

2. A primeira insurgência configura-se inovação recursal em sede de agravo regimental, tendo em vista que o recurso especial interposto pela união às fls. 183-192 limitou-se a impugnar a violação do art. 16, §3º, da LEF, no sentido de que há vedação expressa para a hipótese de compensação tributária em sede de embargos à execução.

3. No concernente à possibilidade de alegar em sede de embargos à execução já efetivada, o Tribunal *a quo* foi claro ao manifestar que trata-se de compensação já pleiteada na via administrativa, antes de iniciada a execução fiscal (fl. 161).

4. Agravo regimental não provido.³

Não obstante, nova interpretação foi recentemente atribuída ao tema quando do julgamento do REsp nº 1.795.347/RJ, de modo que permaneceu o entendimento de que apenas a compensação reconhecida administrativamente ou judicialmente antes do ajuizamento do feito executivo pode ser utilizada como argumento de mérito nos Embargos à Execução Fiscal.

²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 294**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/recprep/toc.jsp?livre=1008343&LREF=REPETITIVO&tema=294>. Acesso em: 12 abr. 2022.

³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.142.293/RS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Segunda Turma. DJ: 13/09/2010.

Fato esse que restou sedimentado na 1ª Seção do STJ após o julgamento dos Embargos de Divergência opostos no REsp nº 1.795.347/RJ, no qual, por decisão monocrática do Min. Gurgel de Faria, foi reafirmado o alinhamento do entendimento entre as duas turmas da 1ª Seção, conforme disposto na ementa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CARACTERIZADA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE APENAS PARA COMPENSAÇÕES PRETÉRITAS HOMOLOGADAS ADMINISTRATIVAMENTE. TODAVIA, NÃO É POSSÍVEL CONTESTAR O INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DIANTE DO ÓBICE DO ART. 16, §3º. DA LEI 6.830/1980. AGRAVO INTERNO DA SOCIEDADE EMPRESARIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Interpretando o julgado supramencionado, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção deste Sodalício possuem a orientação de que somente seria possível a alegação, em Embargos à Execução Fiscal, de compensação tributária, caso esta já tenha sido reconhecida administrativamente antes do ajuizamento do feito executivo. Por isso, a compensação indeferida na seara administrativa não encontra lugar nos Embargos à Execução Fiscal diante do óbice do art. 16, §3º. Da Lei 6.830/1980. Precedentes: AgInt no AREsp. 1.327.944/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 22.11.2018; AgInt no REsp. 1.694.942/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.3.2018; AgInt no AgInt no REsp. 1.550.730/RS, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 15.8.2017; AgRg no Ag 1.352.136/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 2.2.2012.⁴

Logo, com esse entendimento aparentemente sedimentado no STJ e seguido pelas decisões mais recentes, além de uma remota chance de discussão no Supremo Tribunal Federal, propõe-se o seguinte questionamento para o trabalho: como reconhecer a higidez dos créditos indeferidos administrativamente quando já se tem uma Execução Fiscal ajuizada?

Apenas introduzindo o questionamento que será minuciosamente debatido nessa pesquisa, descartados os Embargos à Execução Fiscal, dois pontos fundamentais precisam ser observados quando da escolha do mecanismo processual para discussão do mérito, são eles a suspensão da exigibilidade do crédito e o sobrestamento da Execução Fiscal.

Desse modo, como consequência ao quanto exposto, a vedação contida no Art. 16, §3º da LEF, sob a interpretação do STJ, acarretará, entre as diversas situações, na multiplicidade de ações sem que o contribuinte e até mesmo os magistrados saibam o correto, o que contribui ainda mais para a hipertrofia do contencioso tributário.

⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.795.347/RJ**. Rel. Min. Gurgel de Faria. Primeira Turma. DJ: 17/04/2016.

Por fim, em resumo do objeto de pesquisa desse projeto, busca-se *(i)* entender o instituto da compensação de créditos tributários; *(ii)* debater as interpretações aplicadas ao Art. 16, §3º da LEF; *(iii)* investigar o entendimento jurisprudencial; e *(iv)* investigar as saídas processuais que proporcionem segurança jurídica, celeridade processual e eficácia na aplicação das normas.

CAPÍTULO I – A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

1.1 A compensação do Código Civil

“Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” Assim dispôs o Código Civil de 1916, em seu Art. 1.009, Capítulo VIII – “Da Compensação”, acerca da possibilidade de se compensar “dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”.

Isto é, ao invés de dois pagamentos contrapostos, realiza-se nenhum ou somente um referente ao saldo, haja vista a incomum equivalência entre débito e crédito.

Contudo, o mencionado código veda a aplicação, naquele momento, da compensação em dívidas fiscais, vide dispositivo transcrito abaixo:

Art. 1.017 - As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.

Nota-se que a compensação nasce a partir do Direito Privado e, em um primeiro momento, não engloba os créditos tributários. Alguns autores fundamentam essa exclusão a partir da natureza coletiva da arrecadação dos tributos e da necessidade dessa para sua existência, conforme afirma Coelho (2020, pg. 557), “alguns justificam a exclusão pelo interesse geral em prol da arrecadação, pois o Estado depende dos tributos para subsistir”.

Com a promulgação do novo Código Civil em 2002, manteve-se a compensação nos mesmos termos, tendo alterada apenas a sua topografia, que agora se encontra no capítulo VII, Art. 368 e ss.

Ponto de curiosa reflexão, embora o Art. 374, do Código Civil de 2002, tivesse permitido a compensação de dívidas fiscais, superando a vedação imposta pelo legislador de 1916, foi editada a Medida Provisória nº 104/2003, posterior Lei 10.677/2003, que revogou o mencionado dispositivo e manteve vedada a compensação de créditos tributários, sob o argumento de que, nas palavras do então Relator Deputado Federal Wilson Santiago em seu voto no parecer:

(...) Se fosse autorizada, ilimitadamente, a compensação de créditos tributários do ente público com qualquer pretensão crédito do particular para com o ente público, ter-se-ia a inviabilidade ou a inviabilização da cobrança de tributos contra os sonegadores e os conhecidos chicanistas profissionais.

Com efeito, o ente público cobraria a dívida e o chicanista alegaria a existência de compensação como uma TDA, um título de origem obscura, um crédito discutido em juízo etc. E até o judiciário se pronunciar sobre a existência ou não da pretensão compensação teriam transcorrido décadas e a cobrança estaria inviabilizada pelo desaparecimento do contribuinte e de seus bens. (...) ⁵

Além disso, entendia o Ilmo. Relator que o dispositivo seria inconstitucional, vez que, nos termos do Art. 146, III, “b”, da CRFB/88, cabe à lei complementar legislar sobre matéria tributária, e o “Código Civil não foi votado com o procedimento constitucional exigido para as leis complementares”.

De fato, o argumento da inconstitucionalidade do Art. 374, do CC/02, apresentado pelo Congresso Nacional parece ser bem razoável, tendo em vista que o CC/02 é posterior à CRFB/88 e, para tratar de matéria tributária, deve passar pelo rito de Lei Complementar, mas o ponto central para a revogação do dispositivo é a necessidade de arrecadação para o “funcionamento” da máquina pública.

1.2 A compensação de créditos tributários

Pois bem. Introduzido o ato de compensar pelo Direito Privado no Código Civil de 1916, diante da vedação para os débitos fiscais, com a promulgação da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – passou-se a prever, no Art. 170, “a compensação de créditos tributários com créditos líquidos, certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”.

Inicialmente, importante destacar a eficácia do CTN frente à CRFB/88, já que, conforme exposto anteriormente, lei ordinária não tem competência para legislar sobre matéria tributária, cabendo apenas à lei complementar.

Como sabido, o CTN, lei ordinária de 1966, foi editado à luz da Constituição de 1946, na qual não havia previsão de lei complementar como espécie legislativa, essa que surgiu no

⁵BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados**. Biênio 2003-2004. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10ABR2003.pdf#page=201>. Acesso em: 10 maio. 2022.

ordenamento jurídico apenas com a Constituição de 1967 (Art. 18, §1º), sendo mantida posteriormente com a CRFB/88.

Desse modo, o CTN, nos termos do que defende Costa (2022, pg. 186) “por força do disposto no art. 146, III, CR, ostenta o *status* de lei complementar, somente podendo ser alterado ou revogado mediante essa espécie legislativa”⁶, fato esse viabilizado pelo princípio constitucional da recepção, conforme definido por Moraes⁷:

Recepção consiste no acolhimento que uma nova constituição posta em vigor dá às leis e atos normativos editados sob a égide da Carta anterior, desde que compatíveis consigo. O fenômeno da recepção, além de receber materialmente as leis e atos normativos compatíveis com a nova Carta, também garante a sua adequação à nova sistemática legal.

Nesse interim, compreendida a eficácia do CTN e sua recepção como lei complementar no ordenamento jurídico sob à luz da CRFB/88, voltamos a atenção ao Art. 170, do CTN, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Como definido pelo Art. 156, II, do CTN, trata-se de modalidade extintiva do crédito tributário e, na prática, atua como um “autêntico ‘encontro de contas’, viabilizador da extinção de um ou mais vínculos obrigacionais entre os mesmos sujeitos”. (COSTA, 2020, pg. 360)

Importante diferença a ser notada é a possibilidade de se compensar não somente créditos vencidos, como disciplinado pelo Código Civil, mas agora é permitida, no âmbito das compensações de créditos fiscais, a utilização de dívidas vincendas, ou seja, ainda não exigíveis pelo fisco.

Seguindo, de acordo com o Art. 170, do CTN, a regulamentação do ato de compensar deve ser feito a partir da promulgação de lei específica, o que só foi existir em 1991, com a Lei 8.383.

⁶COSTA, Regina. **Código Tributário Nacional Comentado**. Em sua Moldura Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2020.

⁷MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 170..

Assim, a Lei 8.383/91, no Art. 66, dispõe sobre a possibilidade de se compensar no âmbito federal, nos casos de pagamento a maior ou indevido, tributos e contribuições dentro da mesma espécie, *in verbis*:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

Destaca-se, nesse momento, a inexistência de norma que detalhasse o procedimento correto a ser seguido pelo contribuinte para se compensar determinado tributo, de modo que foi necessária a manifestação do STJ, quando do julgamento do EREsp 78.301/BA, no sentido de afastar qualquer necessidade de prévia autorização do fisco para se compensar tributos lançados por homologação, o que contrariou inclusive a indigesta Instrução Normativa SRF nº 67/92 e seus desconexos requisitos, restando sujeita apenas à posterior homologação pelo fisco federal.

Na sequência, veio a Lei 9.430/96, a qual instituiu um novo regime de compensação, alargando as possibilidades do contribuinte frente à Fazenda Pública. Essas alterações, postas nos Art. 73 e 74, possibilitaram que créditos pudessem ser compensados com débitos de diferentes espécies, mas também estabeleceram o ônus da prévia autorização da administração fazendária.

Com o advento da Lei 9.430/96 e sua regulação através da IN SRF nº 21/97 (posteriormente alterada pela IN SRF nº 73/97), duas possibilidades de compensação passaram a existir.

A primeira refere-se à compensação entre tributos e contribuições de espécies diferentes, de modo que se exige prévio “pedido de compensação” a ser formulado perante a RFB para sua autorização, bem como ocorre nos casos em que a compensação é oriunda de decisão judicial,

sendo necessária a juntada da íntegra do processo judicial ao “pedido de compensação”, nos termos do Art. 12, §7^{o8} c/c Art. 17⁹, da IN SRF n° 21/97 (modificada pela IN SRF n° 73/97).

Já a segunda possibilidade diz respeito às compensações entre contribuições e tributos da mesma espécie. Nesse caso, não é exigido prévio requerimento junto à RFB, consoante ao disciplinado pela Lei 8.383/91, observando apenas duas exceções, quais sejam: (i) compensação oriunda de decisão judicial, embora de mesma espécie, deverá acompanhar pedido de compensação; e (ii) compensação de débito anterior ao ano do crédito deve-se realizar o pedido de restituição, precedido do pedido de compensação, nos termos do Art. 14, §7^o da IN SRF n° 21/97¹⁰.

Com a promulgação da Lei 10.637/02, o Art. 74 da Lei 9.430/96 restou alterada no sentido de ampliar ainda mais as possibilidades de compensação, de modo que o dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1^o. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§2^o. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

⁸“Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2^o e 3^o, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte. Em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§7^o A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, par compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art. 17.

“Art. 17. A restituição, o ressarcimento ou a compensação de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, somente poderá ser efetuada após prévia análise do pedido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, que deverá se pronunciar quanto ao mérito, valor e prazo de prescrição ou decadência” BRASIL.

Instrução Normativa SRF n° 21/97. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13301&visao=anotado>. Acesso em: 02 maio 2022.

¹⁰“Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subseqüentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

§7^o A compensação de créditos com débitos de tributos e contribuições de períodos anteriores ao do crédito, mesmo que de mesma espécie, deverá ser solicitada à DRF ou IRF-A do domicílio do contribuinte, por meio de Pedido de Restituição, acompanhado do respectivo Pedido de Compensação.” BRASIL. **Instrução Normativa SRF n° 21/97.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13301&visao=anotado>. Acesso em: 02 maio 2022.

Pois bem, da leitura do artigo alterado pela Lei 10.637/02 é possível concluir algumas novas situações propostas pelo legislador. A primeira delas é a ausência de prévia autorização do fisco para o ato de compensar, deixando a cargo do contribuinte apenas transmitir a Declaração de Compensação (DCOMP). Outro ponto de mudança é a possibilidade de se compensar quaisquer tributos, vencidos ou vincendos, que estejam sobre a administração da Receita Federal.

Atualmente, a compensação é regulamentada no âmbito administrativo a partir da recente IN SRF nº 2.055/2021, que apresentou algumas modificações e revogou a conhecida IN SRF nº 1.717/2017, sendo a maioria de cunho semântico e interpretativo. No entanto, a IN SRF nº 1.717/2017 e, posteriormente, a IN SRF nº 2.055/2021, foram responsáveis por elucidar aos contribuintes e aos operadores do direito como se realizar uma compensação e suas eventuais consequências, facilitando o procedimento e trazendo maior segurança.

Por fim, tópico de extrema importância para o debate proposto nessa Monografia: a transmissão da mencionada DCOMP extingue o crédito tributário, conforme disposto no §2º, do Art. 74, da Lei 9.430/96 (alterada pela Lei 10.637/02), refletida na regulamentação da RFB no Art. 65, da IN SRF nº 2.055/2021?

A partir da interpretação literal do dispositivo, entende-se que sim, o crédito tributário é extinto, fato esse estampado, inclusive, no Art. 156, II, do CTN, o qual prevê a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário.

Entretanto, o *fine* do Art. 74, da Lei 9.430/96, bem como do Art. 65, da IN SRF nº 2.055/2021 - “sob condição resolútoría de sua ulterior homologação” - permite ao fisco revisar a compensação pleiteada e realizada, homologando ou não por meio de decisão administrativa competente.

Ora, o fisco, portanto, tem o poder de reativar um crédito tributário já extinto ou, na prática, esse débito jamais fora extinto? Ou, ainda, é possível considerar a transmissão da DCOMP como mera suspensão da exigibilidade daquele crédito tributário até ulterior homologação do fisco, momento no qual o débito seria encerrado de fato?

Nas palavras da Min. Regina Helena Costa¹¹ quando dos comentários apresentados ao Código Tributário Nacional:

O crédito tributário não pode ser extinto sem que o seja o próprio vínculo obrigacional; vale dizer, sendo extinta a obrigação tributária principal, extintos estarão os respectivos crédito e débito. Desse modo, correta, tecnicamente, a expressão ‘extinção da obrigação tributária.’”

No mesmo sentido caminha Schoueri¹²:

Firmado, entretanto, o entendimento de que se trata de uma obrigação, então se conclui que, uma vez surgida, não pode ser mais modificada. Assim como o sujeito ativo tem o direito de *receber* o tributo, o sujeito passivo tem o direito de *pagar* apenas aquele tributo, e não outro montante, fixado posteriormente.

Mas – a pergunta é imediata – até quando persiste essa relação jurídica? A resposta é: até que surja um evento que dê por extinta a obrigação. Ou seja: uma vez nascida a obrigação tributária, com o fato jurídico tributário, ela persiste até que seja extinta.

Contudo, o autor vai além e ressalta um posicionamento divergente da doutrina com embasamento na diferenciação da extinção da obrigação tributária e do crédito tributário, embora o CTN, no Art. 113, §1º, seja claro quanto a confusão dos fenômenos, vislumbrando, portanto, a extinção do crédito sem a extinção da obrigação tributária, nos termos do que expõe Schoueri: “a ser o caso da anulação do lançamento, por questão formal. Nesse caso, a obrigação não se extingue, mas impõe-se a ‘constituição’ de um novo crédito, mediante novo lançamento.”¹³

Com isso, a partir desse direcionamento doutrinário, retornando ao questionamento proposto, em primeiro lugar, notável a possibilidade de vício formal na transmissão da DCOMP, mas esse, no entendimento de autor, proporciona a nulidade da declaração desde o seu nascimento, motivo pelo qual não se apoia a tese de distinção apresentada. Já em segundo lugar, de fato parece contraditório o fisco ter tanto poder para não “concordar” com a DCOMP e, em seguida, sem muito embasamento, reativar o débito acrescido de juros e multa de ofício astronômica, quando na verdade aquela cobrança já teria sido extinta pela compensação pleiteada.

No entanto, para corroborar com toda a disposição legal sobre o tema, o Art. 73, §2º, da IN SRF nº 2.055/2021, formaliza o seguinte: “O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contados da data da entrega da declaração

¹¹ COSTA, Regina. Op. cit., p. 337.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 723.

¹³ Ibid., p. 723.

de compensação.” Dessa forma, é estabelecido um prazo para que a RFB possa analisar a DCOMP transmitida e chegar à conclusão de homologação/declaração ou não.

Em suma, embora esse ponto não seja muito trabalhado na doutrina, permanece o questionamento acerca da força extintiva do crédito tributário atrelada à compensação, cabendo, inclusive, ressaltar o aspecto cronológico das normas e suas incongruências. O CTN foi promulgado em 1966, prevendo a compensação como modalidade extintiva, mas que era rara de se observar na prática, e, só 1996, quando passou a ser muito utilizada, foi promulgada a Lei 9.430, a qual determinou a “condição resolutória de sua ulterior homologação”.

1.3 O contencioso administrativo

Com a IN SRF nº 2.055/2021, no Art. 64 e ss. do Capítulo V, procedimento para a compensação passou a ser mais detalhado, muito diferente do visto pelas demais instruções normativas mencionadas anteriormente, dispondo, inclusive, dos casos de compensação não declarada e não homologada, esta última objeto central desse trabalho e encontrada nos Art. 73 e 74, *in verbis*:

Art. 73. O sujeito passivo será cientificado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência do despacho de não homologação.

§1º Se não decorrer o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União, exceto no caso de apresentação da manifestação de inconformidade prevista no art. 140.

(...)

Art. 74. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais previstos na legislação.

§1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, no percentual de:

Nesse sentido, tendo em vista que a não homologação de uma compensação por despacho decisório é uma realidade bastante comum e, muitas vezes, equivocada, foi possibilitado ao contribuinte o direito de discutir o motivo por trás desse ato, por meio de procedimento administrativo próprio.

Dessa forma, como transcrito no dispositivo acima, o Art. 73 evidencia o prazo de 30 dias da ciência do despacho decisório que não homologou a compensação transmitida para

pagamento ou, nos termos do Art. 140 da mesma instrução normativa, para a apresentação de recurso, o qual, nesse caso específico, é denominado “manifestação de inconformidade”.

Antes de adentrar nos pormenores do processo administrativo de crédito, importante destacar que a não homologação da DCOMP ocasiona, além de uma série de penalidades exorbitantes ao contribuinte com relação ao débito compensado, o lançamento de ofício da multa isolada que pode variar de 50% a 150% do valor do débito tributário. Fato esse que mostra o caráter extremamente punitivo e visando coibir a fraude, mas que, na realidade, só causa maior desespero aos contribuintes e ao fisco, que em muitas situações não tem as ferramentas adequadas para analisar o caso concreto.

Pois bem. Os Art.140 e ss., da IN SRF nº 2.055/21, regulamentam a fase recursal no âmbito da RFB da decisão que não homologa a declaração de compensação transmitida pelo contribuinte e, embora a diferença na nomenclatura, em muito se assemelha ao contencioso administrativo federal previsto no Decreto nº 70.235/72, como exemplo, o juízo de admissibilidade da manifestação de inconformidade é realizado com base nos requisitos previstos no Art. 16 do mencionado decreto.

Tendo sido proferida decisão pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo, caberá a interposição de Recurso ao CARF, exceto nos casos de pequeno valor.

Ponto de extrema relevância para o tema dessa monografia, a suspensão do crédito tributário durante esse trâmite processual é prevista?

A resposta para esse questionamento é sim, como podemos observar do Art. 143, da IN SRF nº 2.055/21, *in verbis*:

Art. 143. A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente a referida manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

É dizer, em resumo, que o crédito tributário “X”, antes extinto pela compensação e que agora, após análise da DRJ, não foi homologada, por conseguinte, terá sua exigibilidade ativa, obstando Certidão Negativa de Débitos e com a possibilidade de inscrição em Dívida Ativa.

Contudo, caso o sujeito passivo, dentro do prazo de 30 dias, apresente manifestação de inconformidade ou recurso ao CARF do despacho decisório que não homologou a compensação ou da decisão que indeferiu a manifestação de inconformidade, respectivamente, o crédito tributário compensado terá sua exigibilidade suspensa até que o acórdão do CARF transite em julgado, extinguindo o débito em definitivo ou mantendo a não homologação da DCOMP.

Caso o veredito seja no sentido de manter a não homologação da DCOMP e, portanto, não reconhecer a extinção do crédito tributário objeto da compensação, nos termos do Art. 43 do Decreto nº 70.235/72¹⁴ c/c Art. 73, §1º, da IN SRF nº 2.055/21, no mesmo prazo de 30 dias, ou paga-se o débito, ou o mesmo torna-se plenamente exigível após esse prazo e passível de inscrição em Dívida Ativa, com o posterior ajuizamento da Execução Fiscal.

Esse é o momento do foco das atenções dessa pesquisa, qual seja o fim do contencioso administrativo com o não reconhecimento do direito creditório já pleiteado e o ajuizamento da Execução Fiscal visando a cobrança do crédito tributário objeto da compensação não homologada. Fato esse que será abordado no próximo capítulo.

¹⁴Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.” BRASIL. **Decreto nº 70.235/72**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

CAPÍTULO II – A VEDAÇÃO DO ART. 16, §.3º DA LEI Nº 6.830/80

2.1 A Execução Fiscal

Como trabalhado anteriormente, caso ocorra a não homologação da compensação pleiteada pelo sujeito passivo por ato administrativo vinculado - e aqui ressalta-se que o despacho decisório não é ato discricionário do fisco, devendo ser claramente motivado no seu corpo de fundamentação – existem dois caminhos a serem seguidos. O primeiro, de autoria do contribuinte, como ilustrado no capítulo anterior, é a discussão administrativa da não homologação, vez que se trata de ato vinculado cuja motivação é plenamente capaz de ser questionada, de modo que durante todo esse procedimento na RFB, o crédito tributário compensado permanece com sua exigibilidade suspensa.

Já a segunda opção é uma consequência do indeferimento da primeira, origina-se da Fazenda Pública e visa a cobrança do débito objeto da compensação não homologada pelo fisco dentro do prazo de 5 anos do Art. 73, §2º, da IN SRF nº 2.055/2021, qual seja o ajuizamento da Execução Fiscal.

Pois bem. A ação executiva da Fazenda Pública para exigir o tributo lançado em definitivo e não pago voluntariamente pelo sujeito passivo é a Execução Fiscal, regida pela Lei nº 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF) - e, subsidiariamente, pela Lei nº 13.105/15 (NCPC), nos termos do Art. 1º da LEF.

Para tanto, conforme disciplinado no Art. 783 e 784, IX, do NCPC, para que haja qualquer execução é necessária a presença de título executivo extrajudicial de obrigação certa, líquida e exigível, que no caso das execuções fiscais corresponde à Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Sendo assim, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) inscrever determinado crédito na Dívida Ativa da União (DAU) formalizando o único título executivo extrajudicial unilateral do ordenamento jurídico brasileiro, vez que a dívida ativa goza de presunção de liquidez e certeza relativa, podendo ser “ilidida por prova inequívoca”.¹⁵

¹⁵Art. 3º e §único. BRASIL. Lei nº 6.830/80. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 02 maio 2022.

Insta salientar também a previsão contida no CTN acerca da dívida ativa, *in verbis*:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

(...)

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

§ único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Nesse sentido, resume de forma brilhante o Prof. Humberto Theodoro¹⁶:

A execução fiscal, por sua vez, baseia-se unicamente na Certidão de Dívida Ativa, que pressupõe o competente procedimento administrativo de inscrição, por órgão especial de controle de legalidade (art. 2º, § 3º), de sorte que dita certidão, nas próprias palavras da lei, é parte necessária e integrante da petição inicial do executivo (art. 6º, § 1º).

Em outras palavras, apenas inserindo a definição acima para o tema da pesquisa, após o contencioso administrativo e a não homologação da compensação, por conseguinte, não ocorre a extinção definitiva do crédito tributário objeto da compensação, tornando-o plenamente exigível por parte da PGFN. Isso se dará através da inscrição desse débito em DAU, que se consubstanciará na CDA, e com o posterior ajuizamento da execução fiscal para a cobrança desse título executivo extrajudicial que goza de liquidez e certeza, ou seja, o ônus da prova é estritamente do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Com isso, o contribuinte, dentro do prazo de 5 dias após a citação, deve pagar ou garantir a execução, sob pena de sofrer constrição patrimonial.¹⁷ Rememora-se mais uma vez que, nesse momento, a exigibilidade do débito é plena, o que, pensando nos contribuintes e suas atividades profissionais, em especial as pessoas jurídicas, obsta a emissão da Certidão Negativa de Débitos (CND)¹⁸, bem como da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN)¹⁹.

Fato esse que atrapalha em diversos atos da vida civil, como exemplo: na participação de concursos públicos e na compra e venda de imóveis, no caso das pessoas físicas; e na participação de licitações e operações de crédito, no caso das pessoas jurídicas, conforme defende a Min. Regina Helena Costa

¹⁶THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 67.

¹⁷ Art. 8º e ss. da LEF.

¹⁸ Art. 205. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

¹⁹ Art. 206. Ibid.

A obtenção de certidões relativas à situação fiscal (arts. 205 a 208, CTN), como antes salientado, representa um dos aspectos mais pragmáticos envolvido a Administração Tributária, com reflexos diversos na vida dos contribuintes.²⁰

Diante desse cenário, o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, se vê obrigado a suspender a exigibilidade do crédito tributário e impugnar judicialmente a execução da CDA visando reestabelecer sua vida civil.

Dessa forma, surge o questionamento principal da pesquisa: como o contribuinte, o qual teve (i) sua compensação não homologada administrativamente; (ii) o crédito tributário referente ao processo de crédito inscrito em DAU; e (iii) execução fiscal ajuizada visando a cobrança desse débito, se defenderá judicialmente?

Ora, o primeiro pensamento aponta de pronto para os Embargos à Execução Fiscal, previsto no Art. 16, da LEF, mecanismo processual para discussão de mérito do feito executivo, por meio do qual é permitida ampla dilação probatória e que será trabalhado a seguir.

2.2 Os Embargos à Execução Fiscal

Nessa parte da pesquisa, será abordado o aspecto geral dos Embargos à Execução Fiscal e suas principais características para, na sequência, ser trabalhado o cerne do tema em questão.

Assim, nas palavras de Humberto Theodoro Júnior:

São os *embargos* a via principal para opor-se à execução forçada. Configuram eles *incidentes* em que o devedor, ou terceiro, procura-se defender-se dos efeitos da execução, não só visando evitar a deformação dos atos executivos e o descumprimento de regras processuais, como também resguardar direitos materiais supervenientes ou contrários ao título executivo, capazes de neutralizá-lo ou de reduzir-lhe a eficácia, como pagamento, novação, compensação, remissão, ausência de responsabilidade patrimonial etc.²¹

Conforme trecho acima referente ao disposto pelos Art. 914 e ss. do NCPC, fica evidente o caminho dos Embargos à Execução Fiscal como o mais comum e correto modo de impugnação ao feito executivo iniciado pela Fazenda Pública.

²⁰ COSTA, Regina. Op. cit., p. 465.

²¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Op. cit., p. 68.

Como já visto, o NCPC apresenta-se como subsidiário à legislação prevista na LEF acerca dos aspectos formais e materiais das execuções fiscais, de modo que se faz imperioso a análise das normas contidas na mencionada LEF.

Nesse sentido, disciplina o Art. 16 da LEF sobre a oposição dos Embargos à Execução Fiscal, *in verbis*:

Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III – da intimação da penhora.

§1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§2º - No prazo dos embargos, 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.

§3º - 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 dispositivo em análise, o primeiro ponto de destaque é a exigência da garantia da execução para que seja permitida e admitida a oposição dos embargos, como é possível observar do *caput*, incisos I a III e §1º. Contudo, essa exigência vem sendo mitigada pelos precedentes do Superior Tribunal de Justiça nos casos de hipossuficiência do devedor, sob o fundamento de que obstar a oposição dos embargos seria a violação da garantia constitucional de acesso à justiça, prevista no Art. 5º, XXXV, da CRFB/88.

Já o segundo ponto a ser ressaltado é a exigibilidade do crédito tributário nesse momento processual. Até aqui, caso não haja o depósito integral do débito, parcelamento, moratória ou medida liminar em ação judicial, o crédito tributário continuará com a exigibilidade ativa, nos termos do Art. 151, do CTN.

Ocorre que, em tese, tendo em vista o caráter excepcional do oferecimento dos Embargos à Execução Fiscal sem a garantia da execução, tem-se que, automaticamente, para os embargos, necessariamente haverá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário executado.

Para além desses dois primeiros pontos, destaca-se também a discussão acerca do efeito suspensivo atribuído aos Embargos à Execução Fiscal, ou seja, se a oposição dos embargos suspende o curso da execução. Isto posto, a LEF é omissa nesse ponto, de modo que a doutrina e a jurisprudência caminham no sentido do disposto no Art. 919, §1º, c/c Art. 921, I e II, do

NCPC, o qual possibilita a atribuição do efeito suspensivo pelo juízo nos casos em que verificados os requisitos da tutela provisória e garantidos integralmente.

Feito esse breve resumo apontando os principais fundamentos e observações acerca dos Embargos à Execução Fiscal e sua importância na defesa do sujeito passivo frente ao ajuizamento de uma Execução Fiscal, o grande debate dessa pesquisa volta-se para o §3º, do Art. 16, da LEF, qual seja “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”.²²

Esse debate é extremamente inflamado no âmbito do contencioso judicial tributário e reflete ao sujeito passivo um cenário de extrema insegurança jurídica baseado em incongruências cronológicas, frequentes mudanças no entendimento do dispositivo pelos Tribunais Regionais Federais e Tribunais Superiores e até mesmo interpretações sintáticas e semânticas divergentes.

Dessa forma, apenas introduzindo o assunto a ser trabalhado no próximo item, esse é o momento em que o contribuinte, cuja compensação não foi homologada administrativamente, é citado do ajuizamento da Execução Fiscal e pretende se defender via Embargos à Execução Fiscal, fato esse que é, a partir da leitura literal, vedado pelo Art. 16, §3º, da LEF.

2.3 Interpretações contra a vedação do Art. 16, §3º, da LEF

Em primeiro lugar, deve-se esclarecer o núcleo de toda a discussão por trás do presente tema: (i) a vedação é referente ao ato de compensar em sede de embargos como argumento de mérito; (ii) a vedação é referente à discussão de legalidade do ato administrativo que não homologou a compensação pretérita na seara da RFB; (iii) a vedação é no sentido amplo, impossibilitando qualquer defesa que mencione a compensação.

Isto é dizer, no ponto (i) tem-se uma compensação alegada de forma posterior à cobrança do fisco com a finalidade de extinguir o crédito tributário executado; enquanto no ponto (ii) já houve um procedimento administrativo instaurado para a compensação de determinado débito

²² Art. 16, §3º da LEF

e que, após sua análise administrativa, foi indeferida, motivando, assim, a discussão acerca da ilegalidade desse indeferimento.

Repare-se na minuciosa diferença apontada, mas que causa, ainda hoje, grande insegurança para os contribuintes.

Sendo assim, o primeiro pilar a ser considerado na busca pela correta interpretação do Art. 16, §3º, da LEF, é a cronologia das normas. Ou seja, importante a construção da linha do tempo normativa envolvendo a LEF, o CTN e as normas regulamentadoras da compensação.

O CTN, promulgado em 1966, prevê no Art. 170 a modalidade extintiva do crédito tributário por meio da compensação, fato esse que dependia de lei específica para ocorrer. Entretanto, a primeira lei regulamentadora da compensação só veio a ocorrer em 1991 com a Lei nº 8.383, isto é, 11 (onze) anos após a promulgação da LEF, datada de 1980.

A própria exposição de motivos da LEF afasta qualquer interpretação no sentido da vedação literal defendida nos dias de hoje:

65. Vale considerar mais detidamente a matéria de que trata o §3º do art. 16. Das causas impeditivas, modificativas ou extintivas da obrigação de pagar, exigível através do processo de execução fiscal, e respeitadas as leis especiais que dispõe em outro sentido, exclui-se a compensação, assim como a reconvenção.

66. Observa-se que, no campo tributário, a compensação é admissível quando a lei, taxativamente, prevê aquela forma de extinção de crédito, como admite o art. 170 do Código Tributário nacional.

67. Mas, ainda que, em casos expressamente previstos em lei, a compensação pudesse vir a ser arguída como matéria de defesa, o devedor somente poderia fazê-lo depois de ter tornado líquido e certo o seu crédito, como impõe o citado art. 170 do Código Tributário Nacional. Isso, sem dúvida, em processo outro que não o da própria execução proposta pela Fazenda Pública, salvo se a lei especial vier a permitir a compensação.

Em outras palavras, a LEF vedava a alegação de compensação em sede de embargos uma vez que não havia nenhuma regulamentação dessa modalidade extintiva do débito, o que foi completamente alterado nos anos posteriores com as já mencionadas Leis nº 8.383/91, 9.430/96, 10.637/02 e 10.833/03. Essa vedação era explicada não pela intenção de restringir a defesa dos contribuintes, mas sim reforçar a exigência de lei para a realização da compensação.

Outro pilar na busca pela correta interpretação desse dispositivo e que corrobora com o ponto de vista dos contribuintes é a semântica por trás da norma. Para tanto, rememora-se o

§3º, do Art. 16, da LEF: “**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.” (grifos acrescentados)

A partir dessa ótica, existe uma astronômica diferença entre “compensação” e “alegação de compensação”. É dizer, a legislação veda a compensação do débito executado com possível crédito daquele sujeito passivo frente à Fazenda Pública, e não a menção de compensação realizada antes do ajuizamento do feito executivo, mas que foi indeferida administrativamente por ato ilegal.

Para ilustrar essa linha interpretativa, a próprio NCPC, no Art. 525, §1º, VII, permite que o executado alegue compensação em sua impugnação, *in verbis*:

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.
 §1º Na impugnação, o executado poderá alegar:
 (...)
 VII – qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, aprovação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença.²³

Nesse sentido, resta claro que, para o legislador, existe a distinção entre o ato de “compensar” e de se “alegar compensação”, conforme demonstrado até aqui, de sorte que insurge a coerência entre as normas e a consistência para que não haja conflito entre elas.

Por fim, mas não exaurindo as demais possibilidades de fundamentação para a interpretação que afasta a vedação para a alegação de compensação não homologada como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal, é possível destacar a finalidade da norma, ou seja, sua teleologia. Para tanto, necessário construir o pensamento a partir da finalidade da Execução Fiscal.

Sendo assim, o feito executivo busca a cobrança de um débito líquido, certo e exigível. Por sua vez, a CDA, título executivo extrajudicial objeto da Execução Fiscal goza da presunção de liquidez e certeza, mas essa presunção é relativa, podendo ser desmantelada por prova inequívoca apresentada pelo executado, nos termos do Art. 204, do CTN.

²³ BRASIL. **Código de Processo Civil**. – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

Por consequência, a finalidade dos Embargos à Execução Fiscal é justamente demonstrar que o crédito tributário exequendo é ilíquido, incerto e/ou inexigível através da relativização da presunção atribuída à CDA com base na alegação das matérias de defesa necessárias a esse fim.

Em suma, com base nessa construção teleológica, a interpretação do Art. 16, §3º, da LEF deve ser no sentido de permitir que a finalidade dos embargos seja alcançada e, para isso, o sujeito passivo precisa alegar como argumento de mérito a possível ilegalidade da decisão que não homologou a sua compensação no âmbito administrativo da RFB, discutindo, portanto, a validade do crédito exigido.

Para além das diferentes interpretações já apresentadas, é mister ressaltar o ponto de vista constitucional da vedação imposta no Art. 16, §3º, da LEF e a violação aos princípios do devido processo legal e inafastabilidade de jurisdição.

Quanto ao devido processo legal, Moraes conceitua da seguinte forma:

O devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (...).²⁴

Nesse viés, o devido processo legal apresenta dois corolários: a ampla defesa, a qual assegura ao réu o direito apresentar todos os elementos necessários à sua defesa visando esclarecer a verdade; e o contraditório, o qual funciona como a efetivação da ampla defesa no processo.

No caso do tema da presente pesquisa, a violação ocorre justamente à ampla defesa (Art. 5º, LV, CRFB/88), vez que o sujeito passivo é impedido de alegar razões ao juízo que ocasionariam na extinção do crédito tributário em execução por meio de compensação pretérita não homologada ilegalmente.

Já no tocante à inafastabilidade do judiciário, presente no Art., 5º, XXXV, da CRFB/88, existe a garantia para com o cidadão de que qualquer ameaça a direito poderá ser levada ao crivo do Poder Judiciário, é dizer, possibilita a imposição das normas jurídicas nas situações de não cumprimento dessas de forma espontânea.

²⁴ MORAES, Alexandre de. Op. cit., p. 117.

Assim, o também chamado de princípio da universalidade de jurisdição, nas palavras de Abraham²⁵: “representa uma garantia ao contribuinte para que este, caso venha sofrer violação ou ameaça de violação de algum direito, inclusive de natureza tributária, tenha a possibilidade de reestabelecer o seu direito.”

Aplicando ao tema analisado, a violação ao mencionado princípio ocorre assim que o momento em que o executado é tolhido de levar à jurisdição o controle de legalidade de um ato administrativo de não homologação da compensação. Por conseguinte, o sujeito passivo é obrigado a realizar o pagamento do débito que não possui a liquidez, certeza e exigibilidade reconhecidas, sem ao menos ter a possibilidade de apresentar as razões, em sede de embargos, que viabilizariam o afastamento da presunção prevista no Art. 204, do CTN.

Isto posto, em síntese, na busca pela correta interpretação do Art. 16, §3º, da LEF, foram destacados os seguintes argumentos: (i) a linha do tempo normativa, visto que a LEF foi inserida no ordenamento jurídico muito antes de qualquer regulamentação da compensação entre débitos e créditos tributários; (ii) a semântica normativa estampada na diferenciação entre “compensar” e “alegar compensação” em sede de Embargos à Execução Fiscal; e (iii) a teleologia do dispositivo, em outras palavras, a finalidade dos Embargos à Execução Fiscal, qual seja desconstituir a cobrança formalizada na CDA, cuja presunção de liquidez e certeza é relativa e pode ser afastada pela dilação probatória do sujeito passivo.

Como também, acrescentando e enrijecendo a fundamentação no sentido de se possibilitar a alegação de compensação não homologada administrativamente, mas pretérita ao ajuizamento da Execução Fiscal como argumento de mérito nos Embargos à Execução Fiscal, evidenciam-se duas violações a princípios constitucionais: (i) o princípio do devido processo legal, com a expressa agressão à ampla defesa; e (ii) o princípio da inafastabilidade de jurisdição, vez que obsta ao sujeito passivo o direito de levar ao crivo do júízo determinada violação ao seu direito. Pontos esses muito bem sintetizados pela retórica do Prof. Hugo de Brito²⁶:

²⁵ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 143.

²⁶SEGUNDO, Hugo Machado de Brito. **Por que a compensação não pode ser matéria de defesa?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-15/consultor-tributario-compensacao-nao-materia-defesa>. Acesso em: 12 abr. 2022.

(...) Se o ato que rejeita administrativamente uma compensação, e dá início á cobrança da dívida que seria assim extinta, é ilegal, por que não pode o Judiciário sequer se pronunciar sobre isso? Por que poderia o Fisco exigir o que tem para receber, sem que o juiz sequer possa conhecer do argumento de que essa exigência é ilegal por decorrer da indevida recusa de uma compensação?

Diante de todo exposto nesse item, resta claro que o posicionamento sustentado até aqui não agrada ao fisco, que na maioria dos casos invoca o Art. 16, §3º, da LEF, para afastar a discussão da exigibilidade de certo crédito tributário em sede de Embargos à Execução Fiscal. Contudo, é mister ressaltar que essa pesquisa busca elucidar todos os pontos de vista acerca da interpretação do mencionado dispositivo para que a conclusão possa ser imparcial, de modo que se faz imperioso discorrer sobre os argumentos da PGFN que sustentam a imposição dessa vedação.

2.4 Os argumentos sustentando a vedação contida no Art. 16, §3º, da LEF

De início, como já apresentado na presente pesquisa, o primeiro argumento é a interpretação estritamente liberal do dispositivo, de modo que qualquer fundamento dos Embargos à Execução Fiscal que faça referência à compensação deve ser afastado e, por consequência, os embargos serão julgados sem resolução de mérito, nos termos do Art. 485, VI, do NCPC.

Sob essa ótica, não importa falarmos em discussão da ilegalidade do ato administrativo que indeferiu a compensação transmitida ou se o débito executado é reconhecido e, por isso, pretende-se compensá-lo a partir de um crédito com o fisco, nesse caso, o instituto da compensação não pode fazer parte do mérito dos embargos.

Sobre esse ponto comenta criticamente Segundo²⁷: “o que não é possível é afastar – sem exame – toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, §3º, da LEF o determina.”

Ao passo que Abraham²⁸ destaca essa literalidade da norma: “especificamente em relação ao uso de compensação tributária como matéria de defesa em sede de embargos à execução, o art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal já expressamente contemplava sua vedação.”

²⁷SEGUNDO, Hugo de Brito Moraes. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 453.

²⁸ ABRAHAM, Marcus. Op. cit., p. 551.

Dando seguimento, outro argumento no sentido da não alegação de compensação não homologada em sede de embargos é a necessidade de pré-existência do direito creditório para que haja o acerto de contas, fato esse que não deve ocorrer em sede de embargos à execução.

Nesse sentido, inexistindo decisão judicial reconhecendo a compensação ou homologação desta por parte da autoridade administrativa competente, a presunção relativa de liquidez e certeza da CDA não pode ser afastada. Inclusive, correlacionando com o argumento semântico do item anterior, pode-se pensar que o caso narrado não se trata de compensação pretérita, mas sim de compensação futura através da anulação da decisão administrativa de indeferimento, isto é, até o momento dos embargos, inexistente compensação reconhecida, motivo pelo qual deverá ser realizada no mérito da defesa, o que é vedado pelo Art. 16, §3º, da LEF.

Ante o exposto, notória a divergência de sentidos e alcance inimaginável das expressões linguísticas da lei, de sorte que cabe aos aplicadores do direito correlacionarem as normas jurídicas e o caso concreto visando a correta incidência da norma.

Desse modo, diante do impasse instaurado, o STJ – uma vez que se trata, inicialmente, de norma infra-constitucional – precisou interpretar o dispositivo controverso para proporcionar maior segurança jurídica. Contudo, conforme será melhor apresentado no próximo capítulo, a própria interpretação do julgador foi alvo de nova discussão interpretativa.

CAPÍTULO III – A JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

3.1 Breve histórico dos precedentes no STJ

Como introduzido no capítulo anterior, tratando-se de lei federal, a controvérsia interpretativa cabe ao STJ, o qual ainda hoje segue tentando formalizar uma interpretação acerca do tema coerente e coesa com o ordenamento jurídico.

Isto posto, destaca-se que a vedação prevista no Art. 16, §3º, da LEF, mesmo que indiretamente, é ponto presente nas discussões das turmas do STJ desde a década de 90, com o julgamento do EREsp nº 78.530/MG, no qual restou decidido que, nos casos dos tributos lançados por homologação, o ato de compensar independe de pedido à RFB.

Na sequência, pode-se mencionar também o julgamento do EREsp nº 115.069/SC²⁹, mais específico no tema objeto da presente pesquisa, o qual sedimentou que nos casos de lançamento por homologação, o juízo, independentemente da ação proposta, poderá declarar que o crédito é “bom” e poderá ser pleiteado na compensação, conforme ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGACÃO. AÇÃO JUDICIAL. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a compensação prevista no artigo da Lei nº 8.383, de 1991, constitui um incidente desse procedimento, no qual o contribuinte, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, art. 150, §4º); esse procedimento tem natureza administrativa, mas o juiz pode, independentemente do tipo de ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g., data do início da correção monetária). Embargos de divergência acolhidos.

Nesse sentido, quando do julgamento do REsp nº 395.448/PR³⁰, o Min. Teori Zavascki, relator do caso, votou o sentido de que a interpretação do dispositivo deve encontrar respaldo nas leis posteriores sobre o tema, nos termos da ementa do precedente, bem como de trecho de sua fundamentação expostos abaixo, respectivamente:

²⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 115.069/SC**. Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Seção, DJ: 07/12/1998

³⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp 395.448/SC**. Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Turma. DJ: 16/02/2004.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL, ARGUIÇÃO DE COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA, EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

1. Supervenientemente ao art. 16, 3º, da Lei 6.830/80, criou-se, no sistema, nova modalidade de extinção do crédito tributário, a compensação, circunstância que não pode ser desconsiderada em interpretação e aplicação atual desse dispositivo. Não pode haver dúvida que, atualmente, é admissível, como matéria de embargos, a alegação de que o crédito executado foi extinto por uma das formas de extinção prevista em lei, nomeadamente mediante compensação ou dedução, do valor devido, com valor indevidamente, recolhido em período anterior, sem prejuízo do exercício, pela Fazenda, do seu poder-dever de apurar a regularidade da dedução efetuada pelo contribuinte.

2. Recurso especial provido, para restabelecer as conclusões da sentença de primeiro grau.”

(...) Quando da edição da citada lei, porém, não existia, no ordenamento tributário, o instituto da compensação, que veio a ser introduzido apenas onze anos depois, em 30.12.1991, por meio do art. 66 da Lei 8.383. A partir de então, foram editadas diversas normas sobre a matéria, ora estabelecendo restrições (limitações percentuais, exigência de débitos e créditos oriundos de tributos de mesma espécie, exigência de prévia aprovação pela autoridade fiscal), ora adotando critérios e procedimentos mais facilitados para a realização da compensação. (...)

Com isso, a alegação de compensação em sede de Embargos à Execução Fiscal passou a ser expressamente autorizada pelo STJ com base na interpretação do dispositivo da LEF em consonância com a nova regulamentação dessa modalidade de extinção do crédito tributário, que é a compensação.

Além disso, ressaltando aquilo já apresentado nessa pesquisa, quando do julgamento do REsp nº 426.663/RS³¹, a Min. Denise Arruda, em atenção à exposição de motivos da LEF, defendeu que a vedação contida no Art. 16, §3º, da LEF, é somente no tocante às compensações com créditos ainda não constituídos ou ausentes de liquidez e certeza, impossibilitando que isso fosse feito em sede de embargos pela estranheza da matéria, vide ementa abaixo:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE VALORES RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE SOBRE A REMUNERACAO DE AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E AVULSOS. POSSIBILIDADE.

1. O art. 16, §3º, da Lei nº. 6.830/80 veda a alegação de compensação como matéria de defesa em embargos à execução fiscal. Sua Exposicao de Motivos ressalva, porém, essa possibilidade, no caso de créditos líquidos e certos e autorização legislativa.

(...)

3. É admissível a alegação da extinção do crédito pelo instituto da compensação, em embargos à execução fiscal.

4. Recurso especial provido.

³¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 426.663/RS**. Rel. Min. Denise Arruda. Primeira Turma. DJ: 25/10/2004.

Sendo assim, em 2006, foi julgada controvérsia por meio do EREsp nº 438.396/RS³², sob relatoria do Min. Humberto Martins, que sedimentou e pacificou a jurisprudência do STJ sobre o tema até então bombardeado de ações discutindo suas diferentes interpretações, de sorte que a alegação de compensação como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal foi permitida, vide ementa abaixo:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – COMPENSAÇÃO – POSSIBILIDADE.

Não merece prosperar a pretensão da embargante de impossibilidade de compensação em embargos à execução fiscal.

Esta colenda Primeira Seção, assentou por meio de suas doudas turmas a admissibilidade da alegação da extinção do crédito pelo instituto da compensação, em embargos à execução fiscal (REsp 624.401/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 15.8.2005 e REsp 426.663/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 25.10.2004)

Embargos de divergência rejeitados.

Por fim, introduzindo um julgado que trate exatamente do tema dessa pesquisa, ou seja, a compensação não homologada administrativamente como matéria de defesa em sede de embargos, o Min. Luiz Fux, concluiu da seguinte forma no julgamento do REsp nº 970.342/RS:

PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA JÁ EFETUADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 16, § 3o, DA LEF, C/C OS ARTIGOS 66, DA LEI 8.383/91, E 73 E 74, DA LEI 9.430/96.

1. A compensação tributária adquire a natureza de direito subjetivo do contribuinte, desde que haja a concomitância de três elementos essenciais: (i) o crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; (ii) o débito do fisco, como resultado de ato administrativo de revogação, anulação ou reforma; de decisão administrativa; ou de decisão judicial; e (iii) a existência de lei específica editada pelo ente competente, que autorize a compensação, ex vi do artigo 170, do CTN. 2. Deveras, o § 3.o do artigo 16, da Lei de Execução Fiscal (Lei n.o 6.830/80), proscribe, de modo expresse, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado.

3. Entrementes, referido óbice restou superado por esta Corte Superior, em decorrência do advento da Lei n.o 8.383/91, pelo que se considera lícita a discussão acerca da compensação já efetuada e extintiva do crédito tributário, também nos embargos à execução, desde que se trate de crédito líquido e certo, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação, bem como quando existente lei específica permissiva da compensação (Precedentes: EREsp n.o 438.396/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 28/08/2006; REsp n.o 611.463/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 25/05/2006; REsp n.o 720.060/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 19/02/2005; REsp n.o 785.081/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 21/11/2005; e REsp n.o 624.401/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 15/08/2005).

(...)

6. In casu, cuida-se de embargos à execução fiscal ajuizados em 31.10.2002, nos quais se aduziu que as compensações efetuadas pela embargante (com fulcro em decisão trânsita em julgado que reconheceu a existência de indébito tributário, ante a

³²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EREsp 438.396/RS**. Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção. DJ: 28/08/2006.

declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF) restaram inteiramente glosadas pelo Fisco, tendo sido objeto de lançamento tributário e posterior inscrição em dívida ativa, cuja respectiva certidão embasou o executivo fiscal embargado.

7. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de elidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário (in casu, as Leis 8.383/91 e 9.430/96).

8. Recurso especial desprovido.”

Da leitura da supratranscrita ementa e dos demais julgados expostos, é possível concluir que o STJ, em diversas ocasiões, permitiu que fossem alegadas compensações pretéritas ao feito executivo em sede de embargos. Contudo, o fisco e os contribuintes continuaram provocando o judiciário na tentativa de modificar o entendimento, em tese, já firmado, em benefício de seus interesses.

3.2 O REsp nº 1.008.343/SP – Recurso Repetitivo – Tema nº 294/STJ

Em 2009, visando encerrar a discussão acerca do tema e consolidar uma jurisprudência no STJ para ambas as turmas de Direito Público, o Min. Luiz Fux submeteu o REsp nº 1.008.343/SP ao rito dos recursos repetitivos, resumindo a controvérsia da seguinte forma:

O presente recurso especial versa a questão referente à possibilidade de alegação da compensação os embargos à execução, em decorrência do advento da Lei nº 8.383/91, desde que se trate de crédito líquido e certo, como resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação, bem como quando existente lei específica permissiva da compensação.³³

Desse modo, em 09/12/2009, foi dado provimento ao recurso no sentido de confirmar o entendimento já aplicado pelo STJ, qual seja a possibilidade de se alegar compensação em sede de Embargos à Execução Fiscal, e, por conseguinte, firmou-se o tema nº 294/STJ, *in verbis*:

A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência do crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.³⁴

³³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp 1.008.343/SP**. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. DJ: 27/10/2009.

³⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 294**. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/recprep/toc.jsp?livre=1008343&LREF=REPETITIVO&tema=294>. Acesso em: 12 abr. 2022.

Isto posto, importante destacar algumas considerações acerca do mencionado julgamento e suas lacunas interpretativas.

De início, imprescindível analisar se o mencionado recurso repetitivo reflete exatamente o objeto central da presente pesquisa, qual seja a alegação de compensação não homologada administrativamente como matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal. De fato, a partir da leitura do relatório e voto do Min. Luiz Fux, é possível perceber que a Recorrente, no caso do REsp nº 1.008.343/SP, realizou a compensação de um tributo e essa foi negada administrativamente, vez que houve o ajuizamento da Execução Fiscal para a cobrança do débito compensado, como é possível depreender do resumo dos fatos citados no relatório do acórdão, nos seguintes termos:

(...) Assinalou que ‘compensou 87.021,95 UFIR’s relativos aos créditos oriundos da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do exercício de 1988, pagos indevidamente, com 87.021,95 UFIR’s relativas a créditos tributários líquidos e certos, concernente à mesma CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO do exercício de 1992’. Enfatizou que ‘os créditos compensados são aqueles relativos ao recolhimento da ‘Contribuição Social sobre o Lucro’, do ano de 1988, anode sua instituição, com créditos apurados até 31 de dezembro de 1992. E, que tal compensação deu-se atendendo exatamente aos termos da legislação substantiva vigente, e, exatamente, nos termos do entendimento pacífico da jurisprudência, que conclui pela inconstitucionalidade da cobrança de tal tributo no ano de sua instituição.

Outro ponto de destaque é que o caso narrado aborda exatamente uma compensação já efetuada de forma pretérita ao ajuizamento do feito executivo e que não foi homologada, ou seja, existe um crédito líquido e certo já apurado pelo contribuinte e pleiteado na compensação, diferente do que seria a alegação, em sede de embargos, do reconhecimento da liquidez e certeza de um crédito para que pudesse ser compensado com certo débito cobrado pelo fisco através da Execução Fiscal. Sobre este ponto, o Min. Luiz Fux aborda no seguinte trecho de seu voto:

A alegação da extinção da execução fiscal ou da necessidade de dedução de valores pela compensação total ou parcial, respectivamente, impõe que esta já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e certeza do título executivo, o que se deduz da interpretação conjunta dos artigos 170, do CTN, e 16, §3º, da LEF, sendo certo que, ainda que se trate de execução fundada em título judicial, os embargos do devedor podem versar sobre causa extintiva da obrigação (artigo 714, VI, do CPC).³⁵

Por último, tendo em vista a aparente clareza do julgador quando do entendimento no sentido de que é possível alegar compensação não homologada em sede de embargos,

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp nº 1.008.343/SP**. Relator: Min. Luiz Fux. DJ: 01/02/2010.

necessário elucidar a linha argumentativa construída pelo Relator (Min. Luiz Fux) para que se concluísse nessa direção.

Sendo assim, talvez como principal argumento, o relator suscita o fato de que a compensação possui natureza de direito subjetivo do sujeito passivo, *in verbis*:

Nada obstante, é certo que a compensação tributária adquire a **natureza de direito subjetivo do contribuinte** (oponível em sede de embargos à execução fiscal), em havendo a concomitância de **três elementos essenciais**: **(i)** a existência de crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário; **(ii)** a existência de débito do fisco, como resultado: (a) de ato administrativo de invalidação do lançamento tributário, (b) de decisão administrativa, (c) de decisão judicial, ou (d) de ato do próprio administrado, quando autorizado em lei, cabendo à Administração Tributária a fiscalização e ulterior homologação do débito do fisco apurado pelo contribuinte; e **(iii)** a existência de lei específica, editada pelo ente competente, que autorize a compensação, ex vi do artigo 170, do CTN, segundo o qual "a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
(Grifos acrescidos)

Com base nessa premissa, o Min. Luiz Fux defende que a Lei nº 8.383/91 proporcionou uma alteração na sistemática da compensação que anteriormente era vedada como argumento de mérito nos embargos. Assim, se há o indeferimento posterior da compensação pelo fisco, no entendimento desse julgado em análise, essa compensação pode figurar como defesa em sede de embargos para afastar a presunção de liquidez e certeza da CDA, vez que cumpridos os requisitos que configuram o direito subjetivo do contribuinte.

Além disso, defende ainda o Relator que é desnecessária a homologação pretérita da compensação para que essa possa ser utilizada como argumento de mérito nos embargos, haja vista que a legislação regulamentadora desse instituto tanto dispensa a prévia autorização do fisco para que se constitua o direito creditório do sujeito passivo quanto já autoriza o contribuinte a realizar a compensação.

Diante do exposto, é possível concluir que o entendimento do STJ, com base no tema 294 da repercussão geral, é no sentido de que (i) transmitida compensação no âmbito administrativo; (ii) proferida decisão de não homologação pela RFB; e (iii) ajuizada Execução Fiscal para a cobrança do débito compensado, o sujeito passivo pode alegar essa não homologação administrativa da compensação em sede de Embargos à Execução Fiscal.

Contudo, como já mencionado anteriormente na pesquisa, deve-se também debater o ponto de vista oposto ao discorrido até o momento, o qual figura essencialmente como o argumento do fisco quando da interpretação do julgado para que a vedação seja mantida.

Nesse viés, o entendimento da PGFN é no sentido de que apenas as compensações apresentadas previamente ao ajuizamento do feito executivo e expressamente homologadas administrativamente podem figurar como defesa em sede de embargos.

Ora, após toda a construção apresentada até o momento, resta quase impossível compreender a PGFN nesse caso. O defendido pelo fisco é que a compensação (modalidade extintiva do crédito tributário) homologada administrativamente, ou seja, reconhecido o encontro de contas entre sujeito ativo e passivo, após um erro grotesco da RFB e da PGFN, tem seu débito compensado e já extinto inscrito em dívida ativa, com o posterior ajuizamento de Execução Fiscal. Assim, no entendimento do fisco, somente nessa hipótese é que a compensação pode ser utilizada como matéria de defesa nos embargos.

Além de ser um entendimento que restringe enormemente a aplicação da jurisprudência, haja vista ser um fenômeno raro de acontecer – embora possível, por mais absurdo que possa ser – nos casos de compensação homologada e que mesmo assim o débito compensado é executado, o juízo pode conhecer desse erro grotesco a partir da exceção de pré-executividade.

Com isso, como introduzido item anterior, mesmo com os esforços do STJ no intuito de reduzir a litigiosidade do tema e garantir maior segurança jurídica, o próprio acórdão formalizado sob a ótica dos recursos repetitivos, inclusive no tocante ao tema nº 294, passou a ser objeto de discussão interpretativa, ocasionando uma ainda maior litigiosidade e dissonância nas decisões dos juízos de primeiro e segundo grau, além do próprio STJ, vez que o julgado é datado de 2009.

3.3 O entendimento jurisprudencial atual – STJ

Tendo em vista o lapso temporal de 13 (treze) anos entre o julgamento do REsp nº 1.008.343/SP e os dias de hoje, bem como a enxurrada de ações judiciais propostas reinterpretando o mencionado julgado, é inegável que a jurisprudência do STJ, a qual parecia estar caminhando para uma consolidação, de uma hora para outra inverteu o jogo.

Ocorre que, após o julgamento do repetitivo que deu origem ao tema nº 294/STJ, as próprias turmas do STJ passaram a divergir do entendimento até então sedimentado em 2009 para ambas as turmas, de modo que o argumento a favor da vedação defendido pela PGFN passou a prevalecer nos acórdãos.

Nesse sentido, apenas com o intuito de ilustrar a dissonância de entendimento entre as turmas, colacionam-se abaixo duas ementas de julgamentos realizados no ano de 2015. No primeiro, a Primeira Turma entendeu que é possível a alegação de compensação não homologada como defesa nos embargos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE.

1. Segundo orientação desta Corte "a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário" (REsp 1.008.343/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJE 01/02/2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC).
2. No caso concreto, o Tribunal de origem, reconhecendo que as compensações, parcialmente homologadas, pré-existiam ao crédito executado, reformou a sentença de piso para, afastando o óbice previsto no artigo 16, § 3º, da Lei 6.830/80, permitir que dita compensação pudesse ser alegada nos embargos à execução.
3. Agravo regimental não provido.³⁶

Já no segundo, a Segunda Turma caminhou na direção oposta, vedando, nesses casos de compensação não homologada, a sua discussão em sede de Embargos à Execução Fiscal:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. HOMOLOGAÇÃO, EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, DE COMPENSAÇÃO INDEFERIDA ADMINISTRATIVAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 16, § 3º, DA LEI Nº 6.830/80.

1. Não cabe a esta Corte, em sede de recurso especial, analisar ofensa a princípio ou dispositivo da Constituição Federal, sob pena de usurpar-se da competência do Supremo Tribunal Federal.
2. Na hipótese a compensação indeferida na esfera administrativa - em razão do preenchimento errado dos códigos das guias de DIPJ - somente foi reconhecida pelo Poder Judiciário no próprio âmbito dos embargos à execução, em clara violação ao § 3º do art. 16 da Lei nº 6.830/80. É que a alegação de compensação no âmbito dos embargos restringe-se àquela já reconhecida administrativa ou judicialmente antes do ajuizamento da execução fiscal, não sendo esse o caso dos autos, eis que somente no bojo dos embargos é que, judicialmente, foi reconhecida a compensação indeferida na via administrativa.
3. O entendimento aqui adotado não está a afastar da análise do Poder Judiciário o ato administrativo que indeferiu a compensação pleiteada pelo contribuinte à vista de erro

³⁶BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.482.273/SC**. Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma. DJ: 07/12/2015.

de códigos de arrecadação nos pedidos de revisão. Contudo, é certo que os embargos à execução não são a via adequada para a perquirição tais questões, as quais devem ser ventiladas em meio judicial próprio, eis que a execução fiscal deve caminhar "pra frente", não sendo lícito ao juiz, por força do óbice do art. 16, § 3o, da Lei no 6.830/80, homologar compensação em embargos à execução quando tal pleito foi administrativamente negado pelo Fisco.

4. Agravo regimental não provido.³⁷

Em suma, durante esse período desde o julgamento do REsp nº 1.008.343/SP, a Primeira Turma do STJ seguia o entendimento firmado no tema nº 294/STJ da Repercussão Geral (ampliativo), qual seja a possibilidade de se alegar compensação não homologada pretérita ao ajuizamento da Execução Fiscal como argumento de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal. Entretanto, a Segunda Turma alterou seu entendimento e passou a seguir a fundamentação proposta pela PGFN no sentido de que a compensação a ser alegada como defesa nos embargos restringe-se àquela já homologada (administrativa ou judicialmente) antes do feito executivo (restritivo).

Isto posto, evidenciada a divergência entre as duas turmas da Seção de Direito Público a partir das interpretações ampliativa e restritiva do tema nº 294/STJ, visando alinhar o entendimento da seção em 1 (um) só, foram opostos Embargos de Divergência no então EREsp nº 1.795.347/RJ, nos termos do Art. 1.043, I, do NCPC, *in verbis*:

Art. 1.043. É embargável o acórdão de órgão fracionário que:

I – em recurso extraordinário ou em recurso especial, divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo os acórdãos, embargado e paradigma, de mérito;

(...)

Para tanto, uma vez que o EREsp nº 1.795.347/RJ tramitava na Segunda Turma, na qual prevalece o entendimento restritivo da aplicação do Art. 16, §3º, da LEF, utilizou-se como acórdão paradigma aquele proferido pela Primeira Turma, no sentido mais amplo, no AREsp nº 1.142.293/RS, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECISÃO QUE INDEFERIU PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO. ART. 151, III, DO CTN. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA PACIFICADA NO STJ (ERESP N. 850.332/SP). AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 16, § 3o, DA LEF. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO.

1. Caso em que se aduz que: a) o fundamento de pendência de pedido administrativo de compensação quando do ajuizamento da execução fiscal não foi tratado pela parte agravada nos embargos à execução, e nem foi objeto de recurso perante o Tribunal de

³⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AgRg no REsp 1.487.447/RS**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJ: 12/02/2015.

origem; e b) não se está diante de compensação já efetivada, razão pela qual impossível essa alegação em sede de embargos à execução.

2. A primeira insurgência configura-se inovação recursal em sede de agravo regimental, tendo em vista que o recurso especial interposto pela União às fls. 183-192 limitou-se a impugnar a violação do art. 16, § 3º, da LEF, no sentido de que há vedação expressa para a hipótese de compensação tributária em sede de embargos à execução.

3. No concernente à possibilidade de alegar em sede de embargos à execução compensação já efetivada, o Tribunal a quo foi claro ao manifestar que trata-se de compensação já pleiteada na via administrativa, antes de iniciada a execução fiscal (fl. 161).

4. Agravo regimental não provido.
(Grifos acrescidos)³⁸

Desse modo, iniciado o julgamento dos EREsp nº 1.795.347/RJ, sob relatoria do Min. Gurgel de Faria, foi proferido acórdão pelo colegiado da Seção de Direito Público no sentido de que a própria Primeira Turma, que em tese teria o entendimento mais ampliativo, também passou a seguir a interpretação restritiva do Art. 16, §3º, da LEF, recentemente, fato esse que iria de encontro ao óbice da Súmula 168/STJ, ou seja, não é cabível embargos de divergência “quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.”³⁹

Ocorre que, como bem colocado nos Embargos de Declaração opostos contra o supramencionado acórdão, o recorte temporal de análise jurisprudencial do acórdão embargado é minúsculo se comparado aos 11 (onze) anos de decisões e acórdão proferidos pela Primeira Turma no sentido de ampliar a interpretação do Art. 16, §3º, da LEF, conforme tema nº 294/STJ. No entanto, referidos Embargos de Declaração restaram rejeitados.

Portanto, é possível afirmar, tendo em vista o exposto até aqui, que o STJ, com base no julgamento do EREsp nº 1.795.347/RJ, alterou a jurisprudência já consolidada em 2010 com o tema nº 294/STJ da Repercussão Geral? De fato, o STJ pode alterar sua jurisprudência, nos termos do Art. 927, §3º, do NCPC, e acredito que assim o fez. Todavia, em atenção ao *fine* do mencionado dispositivo, deve ser observada a segurança jurídica, o que, de forma evidente, não ocorreu.

Ou seja, o sujeito passivo (contribuinte) que, em atenção ao entendimento firmado em 2010 sob o tema nº 294/STJ, vem alegando compensações não homologadas

³⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.142.293/RS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Segunda Turma. DJ: 13/09/2010.

³⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 168**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula168.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

administrativamente antes do ajuizamento do feito executivo como argumento de defesa nos Embargos à Execução Fiscal estão presenciando uma aplicação retroativa dessa alteração jurisprudencial datada de 2022, o que fere, sem dúvidas, os “princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.”⁴⁰

⁴⁰ Art. 927, §4º, do NCPC

CAPÍTULO IV – AS CONSEQUÊNCIAS E AS POSSIBILIDADES DE MUDANÇA

4.1 Os reflexos do atual entendimento do STJ

De início, pode-se destacar que o defendido pelo STJ após o julgamento do EREsp nº 1.795.347/RJ com a alteração repentina da sua jurisprudência ocasionou a completa invalidade da tese formulada no tema nº 294/STJ, de modo que agora o sujeito passivo apenas poderá suscitar compensação **homologada** administrativamente ou por decisão judicial antes do ajuizamento da Execução Fiscal como argumento de defesa nos embargos.

Nota-se que a função dos Embargos à Execução Fiscal pormenorizada nos capítulos anteriores é esvaziada, visto que sua natureza desconstitutiva do crédito tributário é obstada pela interpretação restritiva do Art. 16, §3º, da LEF. Além disso, o contribuinte fica “refém” da homologação da compensação para que de fato haja a extinção do crédito tributário; em outras palavras, prevalecendo o atual entendimento do STJ, necessária a ação declaratória para reconhecimento da homologação de compensação ainda não analisada pelo fisco no prazo de 5 (cinco) anos como precaução a uma iminente execução fiscal, momento no qual não poderá ser alegada a compensação caso venha a ser indeferida (não homologada).

Assim, embora a compensação seja exclusivamente um ato oriundo da vontade do sujeito passivo e um direito subjetivo previsto em lei, de acordo com o atual entendimento jurisprudencial, será imprescindível a tutela jurisdicional de conhecimento desse direito, conforme explica Segundo⁴¹:

Diz-se “de conhecimento” a tutela por meio da qual o Judiciário afirma a existência, ou a inexistência, no caso concreto, do direito invocado pela parte. Afere-se a ocorrência de fatos, discute-se a interpretação das normas a eles aplicáveis e, ao final, declara-se o direito subjetivo decorrente da incidência ali reconhecida. Sua finalidade é a de dizer “quem” é o titular do direito subjetivo (seja apenas declarando relação preexistente; seja declarando e condenando a parte demandada a prestação dele decorrente; seja constituindo situação jurídica nova, ou desconstituindo situação preexistente).

Outra importante consequência dessa alteração de entendimento é no tocante à multiplicidade de decisões, inclusive com decisões conflitantes. É dizer, do mesmo modo que o STJ modifica seu entendimento rapidamente, os juízos de primeiro e segundo grau também o faz, de modo que a sentença pode caminhar em consonância com o tema nº 294/STJ, enquanto

⁴¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., p. 435.

o acórdão da apelação poderá seguir no sentido oposto, e vice-versa. Para além, essas decisões, principalmente em segunda instância, podem gerar divergências entre os órgãos julgadores, transformando a segurança jurídica em mera fábula.

Como também, outro efeito causado pela interpretação restritiva do Art. 16, §3º, da LEF, é, como já informado nos capítulos anteriores, a inundação do poder judiciário com ações rediscutindo esse tema com base na ausência de força vinculante efetiva dos precedentes firmados, fato esse que ocorre desde os anos 2000 e que continuam até hoje, mesmo após o julgamento dos EREsp nº 1.795.347/RJ, como por exemplo o EREsp nº 1.925.483/RJ, que foi indeferido liminarmente com fundamento na súmula 168/STJ, mas que provavelmente retornará para apreciação do colegiado.

E, além disso, o sujeito passivo, preocupado com a Execução Fiscal e a exigibilidade do crédito tributário, uma vez vedada a possibilidade de discussão da sua compensação não homologada em sede de Embargos à Execução Fiscal, nada em mares desconhecidos sem saber qual ação ajuizar visando a discussão de mérito acerca da ilegalidade do ato administrativo que não homologou a compensação pleiteada administrativamente ao mesmo tempo em que deve sobrestar o andamento da execução, conciliando despesas, tempo, provisionamento e etc.

De todo o modo, todas as consequências imediatas apontam para um grande déficit no judiciário brasileiro, que é a insegurança jurídica. Embora não figure ponto central do tema dessa pesquisa, certamente está interligada com toda a discussão aqui proposta.

Nas palavras de Abraham:

A **segurança jurídica** é responsável por garantir a certeza dos direitos e obrigações de todos que fazem parte desta coletividade, sendo elemento fundamental da tributação contemporânea. Sem ela, o cidadão-contribuinte não poderá cumprir regulamente os seus deveres fiscais e nem exercer satisfatoriamente os seus direitos. Pela mesma razão, a sua ausência impossibilitará que a Fazenda Pública possa desempenhar a sua função de maneira adequada. Como nefasta consequência, não se terá um sistema tributário justo e razoável.⁴²

Pois bem. Resta nítido que as alterações interpretativas e jurisprudenciais apenas intensificam o cenário de incerteza tributária já corriqueira no Brasil, repelindo incentivos e investimentos de empresas nacionais e estrangeiras que gostariam de se instalar ou ampliar suas

⁴² ABRAHAM, Marcus. Op. cit., p. 118.

instalações, mas que permanecem em constante cautela esperando alguma surpresa legislativa ou jurisprudencial desvantajosa.

Com isso, encerrando esse ponto, colaciona-se abaixo uma parte da 5ª edição do Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro publicado pelo INSPER/CNJ em 2022⁴³. Imagem abaixo refere-se à pergunta 74 “Judicialização Tributária – Brasil e outros países”, na qual os magistrados entrevistados realizaram um brainstorming das consequências do elevado contencioso tributário, tendo como resposta mais presente a “insegurança jurídica”.

Figura 1: Judicialização Tributária no Brasil e outros países

Na percepção de V. Exa., quais os principais impactos negativos ao país e, especificamente no âmbito da função jurisdicional, do elevado contencioso tributário?

Figura 62 – Percepção dos(as) magistrados(as) entrevistados sobre os impactos negativos do elevado contencioso tributário brasileiro ao país



Fonte: Elaboração própria, a partir de percepções extraídas de entrevistas com magistrados(as) (2021).

Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

4.2 Alternativas processuais para discussão judicial da compensação não homologada

Assumindo o atual posicionamento do STJ com relação ao tema dessa pesquisa, qual seja a impossibilidade de se alegar compensação não homologada administrativamente em sede de Embargos à Execução Fiscal, necessário discorrer sobre as alternativas e mecanismos processuais possíveis para que essa compensação indeferida possa ter seu mérito discutido.

⁴³BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

De início, importante separar essa análise em 2 (dois) momentos, o primeiro anterior ao ajuizamento da Execução Fiscal e o segundo após a execução. No primeiro momento, é possível observar a Ação Declaratória e Anulatória como mecanismos processuais para combater o ato administrativo ilegal que não homologou a compensação pleiteada.

Em primeiro lugar a Ação Declaratória⁴⁴ que, como visto anteriormente, é o meio pelo qual o judiciário reconhece um direito do jurisdicionado que não está sendo observado voluntariamente. Isto é, aplicando ao caso concreto, tendo em vista que a compensação depende apenas da ação do contribuinte para ser realizada, este tem o período compreendido entre a transmissão da DCOMP até a decisão administrativa final que homologa ou não a compensação para ajuizar a Ação Declaratória visando o reconhecimento do seu direito creditório. Dessa forma, o sujeito passivo fica resguardado de, em caso de eventual não homologação e ajuizamento da Execução Fiscal, se defender em sede de Embargos à Execução Fiscal com fundamento em decisão judicial que reconheceu a compensação.

Já em segundo lugar e talvez uma situação mais delicada de ser trabalhada, figura a Ação Anulatória⁴⁵, de modo que da decisão administrativa final que não homologar a compensação pode-se ajuizar uma Ação Anulatória visando a invalidação desse ato administrativo desfavorável ao contribuinte, conforme explica Abraham:

A ação anulatória tributária, dada a sua *natureza desconstitutiva*, tem como objeto um ato administrativo de natureza tributária, ou seja, um *lançamento tributário* tido por ilegal ou irregular pelo contribuinte, ou uma *decisão administrativa fiscal*.⁴⁶

Além disso, cabível a Ação Anulatória também no curto período entre a inscrição em DAU e o ajuizamento da Execução Fiscal, uma vez que, em tese, o crédito tributário compensado estaria extinto até decisão de não homologação e que, com a consequente inscrição em DAU e constituição do crédito tributário, seria cabível a apresentação da Ação Anulatória para desconstituir esse lançamento tributário.

Ponto de extrema relevância para o debate, se de acordo com a jurisprudência do STJ a Ação Anulatória ajuizada previamente à Execução Fiscal pode ser recebida como Embargos à Execução Fiscal, a Ação Anulatória que alega a compensação não homologada como

⁴⁴ Art. 19, da Lei nº 13.105/2015

⁴⁵ Art. 38, da Lei nº 6.830/80

⁴⁶ ABRAHAM, Marcus.Op. cit., p. 492.

argumento de mérito também pode ser convalidada em embargos? A partir de todo o exposto nessa pesquisa, entende-se que sim, do ponto de vista doutrinário e do que se defende ser a correta interpretação do Art. 16, §3º, da LEF, e não sob a ótica do entendimento também adotado pelo STJ atualmente.

No tocante à suspensão da exigibilidade nesses casos anteriores ao ajuizamento da Execução Fiscal, deve-se atentar ao pedido de tutela previsto no Art. 151, V, do CTN, a ser realizado junto ao ajuizamento das ações ou ao depósito do montante integral, impedindo, portanto, o ajuizamento do feito executivo nos dois casos.

Passando agora para o momento posterior ao ajuizamento da Execução Fiscal e a impossibilidade de se discutir o mérito nos embargos, resta ao contribuinte o ajuizamento da Ação Anulatória com o intuito de desconstituir o crédito tributário oriundo da decisão administrativa ilegal que não homologou a compensação pleiteada antes da execução. Nesse caso, aplica-se o mesmo já discorrido no parágrafo anterior acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Importante destacar que, embora haja a diferença de objeto entre a Execução Fiscal e a Ação Anulatória, sendo um a cobrança do título executivo materializado na CDA e o outro a validade constitutiva do lançamento tributário e a existência da dívida, respectivamente, os Embargos à Execução Fiscal possuem conexão direta com a causa de pedir da Ação Anulatória, podendo haver reunião, fato esse que, a princípio, não é aplicável no caso aqui trabalhado.

Desse modo, evidencia-se o incerto cenário do contribuinte que se depara com uma compensação não homologada, iminente inscrição em DAU e ajuizamento do feito executivo no tocante ao mais correto, célere e econômico meio processual de defesa.

4.3 O Projeto de Lei 2.243/2021

O Projeto de Lei (PL) nº 2.243/21, de autoria do Deputado Federal Jerônimo Goergen após sugestão da Comissão Especial de Assuntos Tributários (CEAT) da OAB/RJ, apresentado em 18/06/2021 visa encerrar de uma vez a dissonância interpretativa do Art. 16, §3º, da LEF, em todas as instâncias do judiciário brasileiro, como também possibilitar a tão buscada segurança jurídica, adequando a lei ao ordenamento jurídico atual.

Nesse sentido, o PL altera a disposição do dispositivo supramencionado para que conste da seguinte forma: “§3º - Não será admitida reconvenção e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.”

Essa proposta de mudança na LEF subtrai a expressão “nem compensação” da norma transcrita acima, afastando, portanto, a vedação imposta pelo atual §3º, do Art. 16, da LEF, qual seja a utilização de compensação como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal.

Assim, o relator resume bem a finalidade dessa mudança na justificção do projeto, conforme abaixo:

A presente proposição visa possibilitar que os contribuintes possam exercer o seu direito de defesa em execuções fiscais de forma efetiva e ampla. É que, atualmente, é vedado ao contribuinte discutir – como matéria de defesa – a compensação tributária em embargos à execução fiscal. Contudo, essa vedação contida na Lei no 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais) está ultrapassada e merece ser reformada pelo Poder Legislativo.⁴⁷

Para além disso, ressalta o relator na justificção do PL que essa alteração legislativa em nada prejudica o fisco e garante ao contribuinte seus direitos constitucionais de ampla defesa e inafastabilidade de jurisdição.

Contudo, embora de grande significado e valor para o interesse dos contribuintes na busca pela justa interpretação e congruência normativa, é evidente que todo o trâmite do processo legislativo e a dificuldade de aprovação de projetos envolvendo alterações na legislação tributária inviabiliza a efetivação da medida.

Atualmente, o PL nº 2.243/21 encontra-se apensado ao PL nº 1.575/2015, este apensado ao PL nº 5.080/09, que por sua vez está apensado ao PL nº 2.412/07, todos referentes à reforma em legislação tributária no tocante às execuções fiscais, sendo que essa última está aguardando manifestação em plenário. Todo esse cenário evidencia a morosidade da atividade legiferante, em especial quando trata de matéria fiscal.

⁴⁷BRASIL. **Projeto de lei n. 2243/2021**. Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais) e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01pr75qby58eyx1rgz24adlk7iq18125758.node0?codteor=2030626&filename=PL+2243/2021. Acesso em: 12 abr. 2022.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O instituto da compensação, sem dúvidas, é um avanço legislativo importantíssimo do ponto de vista jurídico-financeiro, de modo que ocorre a extinção de um crédito tributário com determinado crédito do contribuinte frente ao fisco.

É dizer, como demonstrado no início dessa pesquisa, que o encontro de contas entre devedor e credor (sujeito ativo e passivo da relação tributária figuram nos dois polos) é possibilitado e permitido a partir de uma mera declaração unilateral por parte do contribuinte visando demonstrar que é detentor de certo crédito, oriundo do eventual pagamento de tributo em excesso ou de forma errônea, gerando um indébito, e que outro lançamento pode ser extinto a partir desse indébito, ao invés de se pleitear a repetição do indébito, que pode ser morosa, e realizar o pagamento do tributo.

Assim, tanto o fisco quanto o contribuinte se vêm beneficiados pelo instituto, obstando eventual judicialização das repetições de indébito e a descapitalização em “dobro” do contribuinte obrigado a realizar a quitação do débito.

Pois bem. Conforme preceituado pelo Art. 170, do CTN, a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário deve ser regulamentada por lei específica, o que foi posto na Lei nº 8.383/91 e na Lei nº 9.430/96, restando entendido nesta que a compensação se daria através da transmissão da DCOMP, com a conseqüente extinção do crédito tributário sem que houvesse necessidade de uma prévia autorização da RFB, ao mesmo tempo que estipulou o prazo de 5 (cinco) anos para a ulterior homologação da declaração por meio de ato administrativo específico, qual seja o despacho decisório.

Desse modo, tendo em vista a última palavra do fisco acerca do reconhecimento da compensação, foi instaurado o contencioso administrativo visando combater eventual decisão que não homologasse o pleito do contribuinte.

Nesse viés, é permitido ao sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade (MI) do despacho decisório que não homologou a compensação transmitida, bem como recurso ao CARF, quando mantida a não homologação após a apresentação da MI, sendo esse o último recurso antes de ser formada a coisa julgada administrativa.

Esgotada a instância administrativa desfavoravelmente ao contribuinte, o fisco pode inscrever o débito objeto da compensação em DAU, materializado através da CDA, a qual detém presunção **relativa** de liquidez, certeza e exigibilidade, de sorte que sua impugnação é ônus do sujeito passivo.

Uma vez inscrito em DAU e formalizada a CDA, a PGFN ajuíza a Execução Fiscal, cuja finalidade é exigir o crédito tributário consubstanciado no título executivo extrajudicial mencionado, de modo que a exigibilidade desse débito passa a estar plenamente ativa, obstando a emissão de certidões de regularidade fiscal, deveras prejudicial para a classe empresarial em atividade no Brasil.

Momento em que se atinge o cerne dessa pesquisa: cabe opor Embargos à Execução Fiscal alegando como defesa a ilegalidade da decisão administrativa que não homologou a compensação realizada antes do feito executivo?

Tal questionamento encontra sua primeira resposta, e ao mesmo tempo barreira, no Art. 16, § 3º, da LEF, abaixo novamente transcrito apenas para melhor exemplificar o tema:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
(...)

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Assim, a partir da literalidade normativa, evidente que nenhum ponto referente à qualquer compensação pode ser suscitado em sede de embargos.

No entanto, de acordo com o exposto no decorrer do presente estudo, a construção lógica, interpretativa e teleológica do dispositivo permite concluir no sentido de que a alegação de compensação já efetuada previamente ao ajuizamento da Execução Fiscal, mas não homologada pelo fisco pode ser discutida em sede de Embargos à Execução Fiscal, restando o óbice apenas para os casos em que se pretende compensar eventual crédito com o débito objeto do feito executivo no mérito dos embargos, sem que houvesse qualquer DCOMP transmitida anteriormente.

Ora, posto dessa forma, quase indiscutível o correto entendimento a ser aplicado ao dispositivo supramencionado, fato esse inclusive corroborado pela jurisprudência do STJ, que, por meio do REsp nº 1.008.343/SP firmou a tese posta no tema nº 294/STJ, qual seja:

A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.

Ocorre que, embora firmada essa interpretação, passou-se a discutir a interpretação do acórdão que interpretou o tema em análise, ou seja, insurgiu a PGFN com o fundamento de que o tema nº 294/STJ possibilita ao contribuinte discutir em sede de embargos apenas as compensações **homologadas** anteriormente ao ajuizamento da Execução Fiscal.

Com isso, a partir de 2010, mesmo com o encerramento do REsp nº 1.008.343/SP, as ações continuaram a ser ajuizadas e levadas à interpretação do STJ, ocasionando inclusive divergências entre as turmas de Direito Público, o que foi ser resolvido apenas em 2022, com o julgamento do EREsp nº 1.795.347/RJ. O decidido neste julgado caminhou no sentido oposto ao precedente de 2010, restringindo a interpretação do Art. 16, §3º, da LEF, nos termos do quanto defendido pela Fazenda Pública, isto é, apenas as compensações homologadas podem figurar como argumento de mérito nos embargos.

Diante desse breve resumo dos fatos acerca do tema da presente pesquisa, importante destacar que, no momento atual, com base na jurisprudência em vigor, os contribuintes necessitam debater quais alternativas processuais possíveis para que não haja o cerceamento do seu direito de defesa quando vê sua compensação não homologada administrativamente.

Nesse interim, esse trabalho buscou apresentar algumas opções em diferentes momentos da marcha processual tanto administrativa quanto judicial na busca pela segurança jurídica, princípio esse cruelmente exterminado pelas inúmeras decisões divergentes e conflitantes, além da alteração vertiginosa do entendimento jurisprudencial.

Como também, vale ressaltar que o presente estudo debateu minuciosamente os mais variados pontos de vista acerca da vedação contida no Art. 16, §3º, da LEF, de modo que ficou evidente (i) o descompasso entre a lei e a interpretação conjuntado do ordenamento jurídico

atual; (ii) a violação de direitos por parte do fisco, que decide arbitrariamente sobre compensação declarada pelo contribuinte, ao ponto de se cogitar a discussão judicial de uma débito já extinto (compensação homologada); (iii) o mau uso do tempo e recursos do poder judiciário, uma vez que o entendimento restritivo adotado apenas eleva a judicialização das demandas tributárias; e (iv) a colossal insegurança jurídica dos temas tributários, que repele astronomicamente o desenvolvimento econômico do país.

Por fim, imperioso concluir que a correta interpretação do Art. 16, §3º, da LEF é aquela em que se é permitida a alegação de compensação não homologada administrativamente realizada antes do ajuizamento da execução em sede de embargos, interpretação essa congruente com a jurisprudência antes firmada no tema nº 294/STJ e que atinge a função dos Embargos à Execução Fiscal, qual seja a desconstituição do título executivo extrajudicial a partir da ampla dilação probatória para afastar sua presunção de liquidez, certeza ou exigibilidade

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 70.235/72**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados**. Biênio 2003-2004. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD10ABR2003.pdf#page=201>. Acesso em: 10 maio. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 2.055/21**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12200>. Acesso em: 02 maio 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 21/97**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13301&visao=anotado>. Acesso em: 02 maio 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 67/92**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=14065&visao=anotado>. Acesso em: 02 maio 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 73/97**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14243&visao=anotado>. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637/02**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830/80**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 02 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.383/91**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430/96**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **PL n° 2.243/2021.** Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01pr75qby58eyx1rgz24adlk7iq18125758.node0?codteor=2030626&filename=PL+2243/2021. Acesso em: 27 abr. 2022.

BRASIL. **Projeto de lei n. 2243/2021.** Altera a Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais) e dá outras providências. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/recrep/toc.jsp?livre=1008343&LREF=REPETITIVO&tema=294>. Acesso em: 12 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp 1.054.229/RJ.** Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Julgado em: 31/08/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AgRg no REsp 1.487.447/RS.** Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJ: 12/02/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.142.293/RS.** Rel. Min. Benedito Gonçalves. Segunda Turma. DJ: 13/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1.482.273/SC.** Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma. DJ: 07/12/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp n° 1.142.293/RS.** Relator: Min. Benedito Gonçalves. DJ: 13/09/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 115.069/SC.** Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Seção, DJ: 07/12/1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EResp 438.396/RS.** Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção. DJ: 28/08/2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 426.663/RS.** Rel. Min. Denise Arruda. Primeira Turma. DJ: 25/10/2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n° 1.795.347/RJ.** Rel. Min. Gurgel de Faria. Primeira Turma. DJ: 17/04/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 168.** Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula168.pdf

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 168.** Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula168.pdf. Acesso em: 12 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 294.** Disponível em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp 1.008.343/SP.** Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. DJ: 27/10/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp 395.448/SC**. Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Turma. DJ: 16/02/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp nº 1.008.343/SP**. Relator: Min. Luiz Fux. DJ: 01/02/2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. E-book. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Acesso em 05 abr. 2021.

COSTA, Regina. **Código Tributário Nacional Comentado**. Em sua Moldura Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Moraes. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2022.

SEGUNDO, Hugo Machado de Brito. **Por que a compensação não pode ser matéria de defesa?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-15/consultor-tributario-compensacao-nao-materia-defesa>. Acesso em: 12 abr. 2022.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2016.