

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

**A UTILIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ARGUMENTO DE
DEFESA PELO CONTRIBUINTE EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: UMA BREVE ANÁLISE DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO ERESP Nº 1.795.347/RJ**

MARIA CLARA COSTA DE PAULA LESTRO

RIO DE JANEIRO

2024

MARIA CLARA COSTA DE PAULA LESTRO

**A UTILIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ARGUMENTO DE
DEFESA PELO CONTRIBUINTE EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: UMA BREVE ANÁLISE DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO ERESP Nº 1.795.347/RJ**

Monografia de final de curso, apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio de Janeiro, como
pré-requisito para obtenção do título de
Bacharel em Direito, **sob orientação do
Professor Dr. Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2024

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

L643 Lestro, Maria Clara
A UTILIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO
ARGUMENTO DE DEFESA PELO CONTRIBUINTE EM SEDE DE
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: UMA BREVE ANÁLISE DO
ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ NO JULGAMENTO DO
ERESP Nº 1.795.347/RJ / Maria Clara Lestro. -- Rio
de Janeiro, 2024.
74 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Compensação Tributária. 2. Embargos à Execução
Fiscal. 3. Processo Tributário. 4. Jurisprudência.
5. Vedação. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

MARIA CLARA COSTA DE PAULA LESTRO

**A UTILIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ARGUMENTO DE
DEFESA PELO CONTRIBUINTE EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: UMA BREVE ANÁLISE DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STJ NO
JULGAMENTO DO ERESP Nº 1.795.347/RJ**

Monografia de final de curso, apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio de Janeiro, como
pré-requisito para obtenção do título 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

2024

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço o meu querido pai Alvacelle (in memorian), que sempre foi meu maior incentivador para atuar no Direito e também a maior referência no que se refere à caráter, empatia e prática de princípios sociais.

É claro, dedico toda minha trajetória à minha amada mãe Cristina, minha melhor amiga, companheira e conselheira de jornada. A maior responsável por auxiliar no meu processo de luta e conquista dos meus objetivos e sonhos.

Aos meus queridos irmãos, Carlão, Duda e Conradinho, que fazem a caminhada ser mais leve e feliz. Agradeço por sempre cuidarem de mim com tanto amor e carinho, apesar dos percalços jamais me abandonaram e não deixaram de acreditar no meu potencial.

À minha vovó Nini, que tem sido uma grande amiga e incentivadora nesse processo de crescimento e desenvolvimento profissional. Obrigada, vovó por me escutar sempre que preciso e por interceder junto à Jesus e Nossa Senhora pela minha vida.

Registro também meu agradecimento extremamente especial à Larissa Guimarães, Natasha Pinheiro, Karen Konig e Luiza Calmon, advogadas de excelência que foram fundamentais para a minha formação como advogada, principalmente no que se refere à empatia e afeto nessa jornada profissional.

Agradeço, ainda, a minha querida prima Fernanda Pansini que tem sido uma das maiores referências da advocacia brasileira e me inspira todos os dias a desenvolver minha capacidade intelectual para expandir meu conhecimento de forma diferenciada no judiciário brasileiro.

Não poderia deixar de mencionar o mais profundo agradecimento aos meus amigos Bruno Capeto, Luiz Guilherme Gontigo e Rita Pereira. Eles são responsáveis por me tornar feliz e confiante nos processos conflituosos da vida. Agradeço por sempre cuidarem de mim com tanto afeto e paciência.

Registro, ainda, o agradecimento especial ao Professor Doutor Eduardo Maneira, pelo auxílio na presente produção acadêmica. É extremamente gratificante atuar na área tributária e ser orientada por um profissional tão renomado e competente.

Por fim, aos que não pude citar nominalmente neste breve texto, saibam que estão registrados em minha memória e coração com muito carinho por construírem parte do que sou hoje como ser humano e profissional.

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a análise histórico jurisprudencial que culminou à compensação tributária como matéria de defesa em embargos à execução fiscal e esclarecer as controvérsias acerca da correta interpretação a ser dada à vedação contida no art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/80. Nesse sentido, busca-se elucidar a atuação do entendimento atual da jurisprudência do STJ.

Palavras-chave: Embargos à Execução Fiscal; Compensação; Vedação; Jurisprudência; Processo tributário.

ABSTRACT

The present research aims to analyze the historical jurisprudence that culminated in tax compensation as a matter of defense in embargoes on tax enforcement and to clarify the controversies regarding the correct interpretation to be given to the prohibition contained in art. 16, §3, of Law No. 6,830/80. In this sense, we seek to elucidate the current understanding of the STJ's jurisprudence.

Keywords: Motion to Stay Tax Execution; Compensation; Seal; Case Law; Tax Claim.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCOMP	Declaração de Compensação
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Fiscais
EREsp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I - CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL	18
1.1. DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	19
1.1.1 Lançamento	19
1.1.2 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário	21
1.1.2.1 Moratória	21
1.1.2.2 Depósito do montante integral	22
1.1.2.3 Reclamações e recursos no Processo Administrativo Fiscal	23
1.1.2.4 Concessão de liminar em Mandado de Segurança	23
1.1.2.5 Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ações judiciais	24
1.1.2.6 Parcelamento	24
1.1.3 Extinção do crédito tributário	24
1.1.3.1 Pagamento	25
1.1.3.2 Compensação	25
1.1.3.3 Transação	25
1.1.3.4 Remissão	26
1.1.3.5 Decadência e prescrição	27
1.1.3.6 Conversão de depósito em renda	27
1.1.3.7 Pagamento antecipado e homologação do lançamento	27

1.1.3.8 Consignação em pagamento	27
1.1.3.9 Decisão administrativa irreformável	28
1.1.3.10 Decisão judicial passada em julgado	28
1.1.3.11 Dação em pagamento em bens imóveis	28
1.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário	29
1.1.5 Garantias e privilégios do crédito tributário	29
2.1. CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS	31
2.2. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)	31
CAPÍTULO II - A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	33
3.1. O instituto da compensação no Código Civil	33
3.2. A origem da compensação no Direito Tributário	37
3.3. A compensação no Código Tributário Nacional	39
3.4. O mecanismo de compensação em âmbito administrativo	41
CAPÍTULO III - A EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO	46
4.1. Execução Fiscal	46
4.2. Embargos à Execução Fiscal: análise do procedimento de defesa utilizado pelo embargado	48
4.3. Discussão da compensação administrativa não homologada em sede de embargos à execução fiscal	50
4.4. Possíveis interpretações do art. 16, § 3º da Lei nº 6.830/1980	53
CAPÍTULO IV - DESDOBRAMENTOS DO JULGAMENTO DO ERESP Nº 1.795.347/RJ	59
5.1. Histórico dos precedentes no STJ	59

5.2. O REsp nº 1.008.343/SP – Recurso Repetitivo – Tema nº 294/STJ	62
5.3. Alternativas à jurisprudência restritiva do STJ	64
5.4. O Projeto de Lei nº 2488/2022	66
5.5. Discussão da compensação de créditos em embargos no STF (ADPF nº 1.023)	68
CONSIDERAÇÕES FINAIS	70
REFERÊNCIAS	72

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 156, prescreve 11 (onze) categorias jurídico-tributárias disponíveis para eliminar direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, entre sujeitos ativo e passivo, numa relação que fulmina a obrigação tributária. Deste modo, as modalidades extintivas são as seguintes: pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição e decadência, conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgada e, por fim, a dação em pagamento de bens imóveis.

A compensação tributária constitui um dos principais instrumentos legais que pode ser utilizado pelo contribuinte, principalmente, pessoa jurídica, para extinguir créditos tributários, com relação a tributos: cumulativo e não-cumulativo. Sendo assim, a compensação está prescrita no art. 156, inciso II, bem como nos arts. 170 e 170-A, todos do CTN. Como requisitos essenciais deste instituto, podemos citar: (i) a necessidade de lei autorizativa; (ii) as obrigações recíprocas e específicas entre Fisco e contribuinte; (iii) e a existência de dívidas líquidas e certas.

O conceito da compensação é fornecido pelo Direito Civil, sendo definido como uma das formas de extinção das obrigações em geral. Então, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (art. 368, CC). Além disso, há o conceito da compensação jurídico-tributária definida pelo Ministro Luiz Fux¹, conforme disposto:

A compensação, posto modalidade extintiva do crédito (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).

Nesse sentido, recentemente, foi realizado o julgamento do EREsp 1795347/RJ, em que os ministros da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por unanimidade, mantiveram o entendimento que vem sendo adotado pela Corte no sentido de que o contribuintes não podem, na fase de execução fiscal, discutir compensação tributária não reconhecida pela Fazenda Nacional anteriormente na via administrativa. Com isso, não é

¹STJ, AgRg no REsp nº 862.572, Primeira Turma, Ministro Luiz Fux, j. 13/05/2008, DJe 16/06/2008.

possível utilizar o crédito tributário para quitar os débitos com o Fisco.

A turma julgadora decidiu por não conhecer dos embargos de divergência apresentados pela Raízen Combustíveis. Em suma, o colegiado entendeu que a divergência sobre o assunto entre a 1ª e a 2ª Turma já foi sanada e, portanto, de acordo com a Súmula 168 do STJ, não cabe retornar à discussão do assunto.

Em síntese, o relator, ministro Gurgel de Faria, afirmou que atualmente as duas turmas alinharam o seu posicionamento, à luz do artigo 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal (LEF). Conforme consta neste dispositivo, nos embargos à execução fiscal, “não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”. Por fim, o STJ entende que a compensação tributária que pode ser alegada na fase de execução fiscal é aquela já reconhecida administrativa ou judicialmente antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

Deste modo, ao expor o contexto atual do debate acerca da compensação tributária e explicitar o tema por meio do julgamento do EREsp 1795347/RJ, o objetivo do presente estudo é investigar a utilização do uso da compensação tributária pelo contribuinte e qual a importância dessa modalidade extintiva do crédito tributário.

Para que o referido objetivo seja alcançado será realizada uma profunda pesquisa doutrinária, em paralelo com a análise dos dispositivos legais presentes no Código Tributário Nacional, além da análise da jurisprudência. Esse estudo servirá como base para expor a relação entre o uso da compensação tributária pelo contribuinte em análise ao caso do EREsp 1795347/RJ.

Inicialmente a análise temática diz respeito a saber se o artigo 16, § 3º, da LEF (Lei nº. 6.830/80), proíbe o contribuinte de alegar, como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, a validade de uma compensação apresentada e não homologada administrativamente, quando a execução fiscal trata exatamente do crédito compensado (ÁVILA, 2022). A resposta é negativa: a correta interpretação do dispositivo legal é aquela cujo sentido a ser reconstruído a partir dele implica em proibição de realizar uma compensação direta em sede de embargos à execução e não em alegar a validade de uma compensação já apresentada e não homologada administrativamente.

Em uma primeira análise, é necessário esclarecer como funciona o regime de compensação de créditos tributários no âmbito federal. O Código Tributário Nacional previu a possibilidade de lei para autorizar a compensação de créditos e débitos tributários em seu artigo 170. O Código Civil de 1916 previa a compensação de créditos e débitos, mas expressamente excluía a aplicação desse direito das dívidas tributárias: “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” (art. 1.017, do CC/16). Até então, portanto, inexistia previsão legal para a realização da compensação tributária.

Essa realidade foi alterada em 1991, com a edição da Lei nº. 8.383, que introduziu, em âmbito federal, a possibilidade da compensação dos tributos administrados pela União. No regime desta lei, o contribuinte poderia compensar, sem a necessidade de qualquer autorização prévia (ÁVILA, 2022), os créditos decorrentes do pagamento a maior ou indevido de tributos federais (indébito) com créditos de tributos federais. No entanto, esta lei trazia – e ainda traz – uma limitação: a compensação somente pode ser feita entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie e natureza constitucional.

No regime do artigo 66 da Lei nº. 8.383/91, o contribuinte realiza a compensação diretamente nas suas declarações fiscais (DCTF, SPED Fiscal, etc.), informando o não pagamento de determinado tributo em razão da compensação com créditos que acredita dispor (CALMON, 2022). Não há, portanto, nenhum ato específico – uma declaração ou pedido de compensação – mas apenas a informação na declaração fiscal da compensação realizada. E a forma pela qual o Fisco rejeita a validade da compensação realizada neste regime é por meio da lavratura de um auto de infração, no qual se cobra o valor compensado (indevidamente, aos olhos da RFB).

É válido destacar que, quando o contribuinte tem contra si lavrado um auto de infração em razão de glosa de compensação realizada na forma do artigo 66 da Lei nº. 8.383/91, que posteriormente é executado pela Fazenda Pública, não se tem notícia de qualquer questionamento sobre a aplicação do § 3º do artigo 16 da LEF para impedir que o contribuinte se defenda nos embargos à execução alegando a regularidade da compensação prévia e, consequentemente, a invalidade do auto de infração lavrado pelo Fisco e a inexigibilidade do tributo executado.

No ano seguinte, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 regulamentou o procedimento administrativo da compensação e garantiu ao contribuinte o direito subjetivo de encontro de contas, permitindo a quitação dos tributos devidos com os créditos constituídos em face do ente público. Tal dispositivo instituiu novo regime de compensação específico para os tributos administrados pela Receita Federal, tornando-se o principal no âmbito federal.

A compensação efetuada diretamente pelo contribuinte, por meio da entrega de uma Declaração específica de Compensação (DCOMP), dispensa prévia autorização da RFB (art. 74, §1º, da Lei nº 9.430/1996). Nos termos do §2º 5 da referida lei, a compensação declarada pelo contribuinte extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação (CALMON, 2022).

Por conseguinte, no prazo de cinco anos, a autoridade fiscal deverá examinar a regularidade da compensação declarada e proferir o despacho decisório (DIDIER, 2022). Caso entenda que a compensação é válida, sobrevirá despacho decisório de homologação, com a extinção definitiva do débito compensado; caso julgue que a compensação é irregular, será exarado despacho decisório de não homologação, de modo a tornar o débito compensado novamente exigível (art. 74, §7º, da Lei nº 9.430/1996).

Nesse passo, destaca-se que o despacho decisório de não homologação é um ato administrativo vinculado e de efeitos concretos. Isso significa que a homologação ou não da compensação não é um ato discricionário do fisco. De fato, a compensação somente deixará de ser homologada se demonstrar, na fundamentação do despacho decisório, que o contribuinte não dispõe do crédito usado no encontro de contas ou que a compensação não obedeceu aos requisitos da lei. Portanto, o despacho decisório, como qualquer outro ato administrativo vinculado, pode ser objeto de revisão judicial, pois a homologação da compensação não é uma questão de “opinião” da autoridade fiscal. E se o fisco, ao emitir tal ato administrativo, faz um juízo equivocado sobre a existência ou não do crédito usado pelo contribuinte, esse ato administrativo de não homologação pode e deve ser submetido a controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

Ocorre que, em diversas situações, o contribuinte é surpreendido com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário compensado e com o ajuizamento da execução fiscal pela Fazenda Nacional. Essa situação é resultado basicamente de duas hipóteses: (1) desorganização interna do fisco, desatento à extinção do crédito tributário, ou (2)

indeferimento/não homologação da compensação declarada pelo contribuinte.

Citado para opor embargos, o contribuinte, então, arguiu a compensação realizada administrativamente em sua defesa para afastar a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa (CDA) que materializa o crédito já extinto. A partir desse momento, exsurge uma discussão que perdura por mais de duas décadas: o fisco invoca o art. 16, §3º, para sustentar que a compensação não pode ser utilizada como matéria de defesa em embargos à execução.

Tratando-se de lei federal, a última palavra sobre sua interpretação é dada pela Constituição ao Superior Tribunal de Justiça. Porém, nesta Corte Superior, nem mesmo o julgamento de um recurso repetitivo foi capaz de pacificar a matéria, conforme demonstrado no ERESP 1.795.347/RJ.

O recurso metodológico a ser utilizado nesta monografia é do tipo pesquisa bibliográfica e atividade consiste na investigação de material teórico e prático sobre a correta interpretação a ser dada à vedação contida no art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/1980, no que concerne ao uso da compensação tributária a favor do contribuinte.

O tema busca analisar os embargos de divergência em face de acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.795.347/RJ. Em síntese, os embargos apresentam comprovação da inconsistência no posicionamento dos tribunais em relação à interpretação do art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980): em que pese tenha sido firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.008.343/SP, a tese de que não há óbice em alegar como matéria de defesa a legitimidade da compensação realizada administrativamente, há precedentes de turma do próprio STJ, bem como de tribunais inferiores, posteriores ao julgamento mencionado, em sentido contrário.

A abordagem temática no meio acadêmico e, principalmente, no Direito Tributário se faz necessário uma vez que trata-se do Código Tributário Nacional que prevê, em seu art. 156, II, a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário. Mais adiante, no art. 170, a norma complementar do sistema constitucional tributário delegou à legislação ordinária de cada ente da Federação a autorização da compensação.

Por fim, em resumo do objeto de pesquisa deste projeto, busca-se *(i)* entender o

histórico jurisprudencial que culminou à compensação tributária como matéria de defesa em embargos à execução fiscal; *(ii)* esclarecer as controvérsias acerca da correta interpretação a ser dada à vedação contida no art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/80; *(iii)* investigar o entendimento atual da jurisprudência do STJ; e *(iv)* analisar as alternativas processuais à repositividade decidida pelo STJ.

CAPÍTULO I - CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL

É de suma importância, destacar os créditos tributários e não tributários. A LEF trata da execução fiscal da dívida ativa, referindo-se aos créditos tributários e não tributários. O art. 2º da LEF, com redação similar ao art. 201 do CTN, dispõe não só sobre a dívida tributária, mas também sobre a dívida não tributária, daí a relevância da distinção. Vejamos:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O dispositivo acima encontra-se corroborado por seu § 1º, ao descrever que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída aos entes federativos, é chamado de dívida ativa, que assim dispõe: —Art.2º (...) § 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública. De acordo com o art. 2º da Lei n. 4.320/64, constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida no art. 39, § 2º, do mesmo diploma, que assim dispõe:

Art. 39. (...) § 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto a tributária, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços por serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, alcance dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Merece destaque, o § 2º, do art. 1º, da LEF, que inclui na dívida ativa a atualização monetária, juros e multa de mora, e demais encargos previstos em lei ou contrato. Observe-se o texto legal: —Art. 1º (...), § 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Em resumo, a dívida tributária é composta das seguintes fontes de receitas: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as 13 contribuições especiais. Por outro lado, como crédito de natureza não tributária, as multas administrativas, os créditos originários de contratos etc.

1.1. DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

O crédito tributário surge a partir da obrigação tributária principal, resultante da obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária, como prescreve o art. 139 do CTN, sendo formalizado administrativamente pelo lançamento, conforme art.142 do mesmo Código.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com Paulsen (2020), a relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, possui dois lados: a obrigação e o crédito. Detalhando, diz-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, porém, para que surja a responsabilidade pelo pagamento, obrigatoriamente tem que ser efetuado o lançamento, ato administrativo que individualiza a obrigação tributária, surgindo o crédito tributário. Configurando-se a teoria dualista adotada pelo nosso CTN.

1.1.1 Lançamento

O lançamento tributário possui duas características básicas: é vinculado e obrigatório. O CTN comprova isso em dois artigos: o primeiro, já citado, o próprio parágrafo único do art. 142, ao dizer que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória; o segundo, em seu art. 3º, quando diz que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sinteticamente falando, significa dizer que, quanto ao lançamento, não existe espaço para a discricionariedade do Fisco, exigindo-se o fiel cumprimento da norma. 14

As funções do lançamento estão elencadas no caput do art. 142: verificar a ocorrência do fato gerador; demarcar a matéria tributária; calcular o montante devido; individualizar o sujeito passivo e aplicar penalidades quando cabíveis.

De acordo com Sabbag (2020), o lançamento é ato administrativo vinculado, não

auto executório e privativo do Fisco, podendo haver, em seu processamento, uma participação maior ou menor do contribuinte no ato de lançar. Conforme o CTN, existem as seguintes espécies de lançamento, sopesando a participação do contribuinte: lançamento direto, de ofício ou ex officio (art. 149, I); lançamento misto ou por declaração (art. 147) e lançamento por homologação ou autolançamento (art. 150).

O lançamento de ofício ou direto é aquele lançamento realizado pelo Fisco que, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança da exação, constitui o crédito tributário dispensando o auxílio do contribuinte; em caráter suplementar, caso o contribuinte não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido, o lançamento de ofício será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário. O lançamento direto ou de ofício é procedimento constitutivo do crédito de iniciativa da Administração. Exemplos: IPTU (lançamento de ofício, por excelência), IPVA, taxas e contribuição de melhoria.

No lançamento misto ou por declaração, o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Essa modalidade de lançamento é um procedimento constitutivo do crédito de iniciativa da Administração. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago. Exemplos: o imposto de importação e o imposto de exportação.

No lançamento por homologação, é o contribuinte quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente sua homologação quando a entenda correta. Nenhum ato do Fisco, portanto, se faz necessário para que o crédito tributário reste consolidado como sendo aquele reconhecido e pago pelo contribuinte. O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem efeito homologatório, impedindo que o Fisco proceda a lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada. O lançamento por homologação ou autolançamento é um procedimento constitutivo do crédito de iniciativa do contribuinte. Exemplos: ICMS, IR, IPI, PIS, COFINS, CSLL.

1.1.2 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

No momento em que é efetuado o lançamento e notificado o contribuinte, sem que se dê o pagamento, cabe à Fazenda Pública exigir judicialmente o seu crédito. O CTN, em seu art. 151, aborda uma outra situação, contemplando as hipóteses em que a Fazenda Pública não poderá propor a execução judicial em razão da suspensão da exigibilidade do crédito:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequente.

Na hipótese de suspensão do crédito tributário, teremos os seguintes efeitos: bloqueio do ajuizamento da execução fiscal; suspensão da contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo); não dispensa do cumprimento de obrigação acessória, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo; a possibilidade de se obter certidão positiva com efeito de negativa, na forma do art. 206 do CTN.

Passar-se-á, agora, ao estudo de cada espécie de suspensão do crédito tributário.

1.1.2.1 Moratória

Reitera-se que a moratória tem previsão no art. 151, I, do CTN, e é regulada nos arts. 152 a 155 do referido diploma legal, que se concede através de lei formal (art. 97, VI, do CTN) um novo prazo de pagamento. Subdivide-se em moratória geral e individual. O art. 152 do CTN confere às moratórias duas formas de concessão: a moratória geral e a moratória individual.

Na modalidade geral, a moratória é concedida por lei, sem a participação da autoridade administrativa. Nesta forma, podemos distinguir dois tipos de moratória, a saber: autonômica ou autônoma: concedida pelo possuidor da competência tributária. Exemplo: moratória do IPI pela União e heterônoma: concedida pela União quanto a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Neste tipo, a União deve, simultaneamente, conceder a moratória a seus tributos e às obrigações de direito privado. Vale ressaltar que o CTN permite, no campo da moratória, o que a Constituição Federal veda, no campo das isenções.

Na forma individual, a autoridade administrativa permitirá o benefício por despacho administrativo, se assim for autorizado o benefício pela lei.

Quanto à territorialidade da moratória, o art. 152 do CTN concede a moratória nas modalidades total ou parcial. Na primeira, a moratória é concedida na totalidade do território da autoridade tributária competente. Já em sua forma parcial, a concessão só é permitida em parte do território da referida autoridade.

O art. 153 do CTN traz em seus incisos I, II e III, os requisitos obrigatórios e facultativos a serem cumpridos pelo beneficiário da moratória. Os requisitos obrigatórios incluem o prazo e as condições em que se dará a concessão do favor. Já os facultativos, são os tributos a que se aplica o número de prestações e os vencimentos e garantias a serem fornecidas pelo beneficiário.

1.1.2.2 Depósito do montante integral

Nas palavras de Sabbag (2020), o depósito integral é um direito do contribuinte, cuja utilização visa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É considerado integral o depósito realizado em dinheiro, que inclui o tributo acrescido de juros e multas. É importante lembrar, que se trata do valor exigido pelo Fisco, e não o pretendido pelo contribuinte.

Nos termos da Súmula 112 do STJ, o depósito deve ser feito em dinheiro, já que é uma garantia de pagamento do tributo e não da sua execução. Por sua vez, a Súmula 373 do STF, tornou ilegítima a exigência de depósito prévio como requisito para a impetração de recurso administrativo, entendendo que sua exigência seria obstáculo ao direito de petição

(SABBAG, 2020).

1.1.2.3 Reclamações e recursos no Processo Administrativo Fiscal

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é permitida pela via administrativa. As reclamações e os recursos administrativos representam, em geral, o passo antecedente da via judicial, trazendo a vantagem de não submeterem ao litigante a incidência das custas judiciais. Como é notório, enquanto perdurar a lide no âmbito administrativo, a exigibilidade do crédito tributário continuará suspensa, e o contribuinte poderá obter uma certidão positiva com efeito de certidão negativa, conforme o art. 206 do CTN.

É necessário ressaltar que essa modalidade de suspensão não alcança apenas os recursos administrativos, como também qualquer reclamação, utilizada como instrumento para questionar o crédito tributário, normalmente chamado de impugnação em primeira instância (mas também pode vir por mera petição) ou recurso voluntário.

1.1.2.4 Concessão de liminar em Mandado de Segurança

A liminar em mandado de segurança (MS) sempre existiu como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Até a LC n.º 104/2001, apresentava-se como a única possibilidade de suspensão da exigibilidade, por meio judicial, disposta no inciso IV do art. 151 do CTN. Após o advento da LC n.º 104/2001, passou-se a existir seis causas suspensivas, acrescentando-se mais uma causa adstrita à ordem judicial – a concessão de medida liminar ou de tutela, em outras espécies de ação.

[...] o art. 7º, III, da Lei do MS (Lei 12.016/2009) determina que o Juiz, já ao despachar a inicial, poderá determinar que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica. A doutrina e jurisprudência passaram então a aceitar a impetração do Mandado de Segurança com pedido Liminar, objetivando a suspensão dos efeitos do ato abusivo ou desviado, desde que preenchido os requisitos do —*fumus boni Iuri & periculum in moral* (NOVAIS, 2018, p. 371).

1.1.2.5 Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ações judiciais

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o inciso V ao art. 151 do CTN, acrescentando a concessão de liminar e de antecipação de tutela em outras ações (e não só em mandado de segurança) às modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso veio corrigir uma omissão do CTN, uma vez que a tutela antecipada ou medida liminar concedida em qualquer ação judicial tem a intenção, análoga ao mandado de segurança, de evitar o ônus tributário para o contribuinte antes que seja analisado o mérito da lide judicial.

1.1.2.6 Parcelamento

A Lei Complementar 104/2001 também inseriu o inciso VI no art. 151 do CTN, incluindo o parcelamento dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De acordo com Sabbag (2020), possui a natureza de uma moratória, pois os pagamentos se dão após o vencimento dos créditos tributários, em geral de forma mensal durante longo período de tempo. A princípio, caracteriza-se como ato discricionário da esfera administrativa, e, após sua concessão, passa a se revestir de direito líquido e certo para o contribuinte, conforme entendimento do STF.

Conforme o art. 155-A do Código Tributário Nacional (redação da LC 104/2001), o parcelamento será concedido na forma e sob as condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras pertinentes à moratória. Salvo disposição de lei em sentido contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

1.1.3 Extinção do crédito tributário

Paulsen (2020) traz uma visão bastante didática sobre esse instituto, de forma que estabelece os modos de extinção do crédito tributário, dadas suas hipóteses, ocorrendo quando for: satisfeito mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e

condições estabelecidas por lei (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III); desconstituído por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X); perdoado (inciso IV: remissão) e precluso o direito do Fisco de lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição).

1.1.3.1 Pagamento

O pagamento, como fator extintivo do crédito tributário, está previsto nos arts. 157 a 169 do CTN. Trata-se de modalidade direta de extinção do crédito tributário. Geralmente, o pagamento deve ser realizado em pecúnia (cheque, dinheiro ou equivalente). Porém, após o advento da Lei Complementar 104/2001, surgiu uma nova possibilidade de extinção indireta do crédito tributário (pois depende de lei), a dação em pagamento, conforme o art. 156, XI, do CTN. Vale ressaltar, que essa modalidade de extinção indireta do crédito tributário refere-se apenas a bens imóveis.

1.1.3.2 Compensação

A compensação, como forma extintiva de créditos, deve ser autorizada por lei e em consenso entre as partes, aplicando-se, subsidiariamente, as regras estabelecidas pelo CPC. No CTN encontra-se prevista nos arts. 170 e 170-A.

Diferentemente da compensação civilista, que exige que as dívidas sejam vencidas, o crédito do sujeito passivo tributário pode ser vencido ou vincendo. Assim sendo, podemos esquematizar a compensação do seguinte modo: a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, criou o art. 170-A do CTN, que regula a compensação nos casos em que existe pendência judicial alegada pelo sujeito passivo, acabando com o artifício, já habitual, de o contribuinte contestar judicialmente o pagamento de determinado tributo e já se creditar o mesmo valor, antes mesmo da decisão definitiva da lide.

1.1.3.3 Transação

De acordo com Sabbag (2020), trata-se de espécie prevista no art. 171 do CTN,

que representa o acordo ou as concessões recíprocas que encerram um litígio, fundamentada nos arts. 840 a 850 do Código Civil (CC), com reciprocidade de ônus e vantagens. Depende de lei que a conceda, sendo, portanto, uma forma indireta de extinção do crédito tributário.

São exigidos ao menos três requisitos para que se dê a transação no Direito Tributário: previsão em lei; dúvidas com relação ao valor real do crédito de ambos os lados e concessões mútuas.

1.1.3.4 Remissão

A remissão tributária, prevista no art. 172 do CTN, nada mais é que o perdão da dívida pelo credor (Fisco). Tal instituto depende da existência de lei para sua aplicação, consoante o art. 150, §6º, da Constituição Federal.

Art. 172 A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Na verdade, é uma situação atípica, pois resulta em renúncia de receita e, como tal, deve estar amparada de estimativa do impacto orçamentário financeiro, dentre outros cuidados, nos moldes do art. 14 da LC 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal (PAULSEN, 2020).

Os institutos da remissão e da anistia não se confundem, primeiramente, porque a remissão é causa de extinção de crédito (art. 156 do CTN), ainda que parcial, enquanto a anistia é causa de exclusão do crédito, de acordo com o art. 175 do CTN. Em segundo lugar, a remissão consiste no perdão do crédito tributário, enquanto o foco da anistia é a multa. Por último, a remissão ocorre após a constituição do crédito tributário, mas atinge também a obrigação, já a anistia atinge o momento da constatação da infração, mas o crédito tributário em si continua, ou seja, o tributo.

1.1.3.5 Decadência e prescrição

A prescrição e a decadência são hipóteses de extinção do crédito tributário, que se traduzem pela inércia do titular de um direito por um período determinado de tempo. Se o fato externo ocorreu antes do lançamento, é caso de decadência; já se ocorreu depois, é caso de prescrição, logo, o lançamento é o marco material que as distingue.

1.1.3.6 Conversão de depósito em renda

De acordo com Novais (2018), em caso de insucesso na discussão administrativa ou judicial, o depósito (integral), antes usado para suspender, será agora convertido em renda, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Sendo assim, a conversão desse depósito em renda, também se caracteriza como modalidade indireta de pagamento já consagrada como forma extintiva do crédito (art. 156, I, do CTN).

1.1.3.7 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

É cediço, que o lançamento por homologação ou autolançamento é aquele no qual o contribuinte calcula o valor do tributo devido, paga antecipadamente ao lançamento e aguarda a homologação por parte da Fazenda Pública, que pode operar-se expressa ou tacitamente, com a inércia da autoridade. Vale ressaltar, que o fato do pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo por si só não extingue definitivamente o crédito tributário, mas apenas após posterior homologação.

1.1.3.8 Consignação em pagamento

A consignação em pagamento se destaca como medida judicial manejada pelo contribuinte para ver garantido seu direito ao adimplemento de tributos sempre que o Fisco opor as situações dispostas no art. 164 do CTN: recusa no recebimento ou subordinação ao cumprimento de outras obrigações; subordinação ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal ou bitributação. A extinção do crédito só ocorre quando julgada procedente a demanda e o prévio depósito convertido em renda para o Fisco (art. 156,

VIII, do CTN).

1.1.3.9 Decisão administrativa irreformável

Modalidade de extinção referente às decisões administrativas favoráveis ao contribuinte, uma vez que, se contrárias, não terão o condão de extinguir o crédito tributário, restando ao contribuinte a possibilidade de sua reforma na via judicial.

1.1.3.10 Decisão judicial passada em julgado

A coisa julgada (decisão) extingue o crédito tributário, pois não há como a Fazenda pretender sua reforma ou modificação. Essa decisão só poderá ser modificada, através da ação rescisória, se presente um dos pressupostos contidos no art. 966 do CPC. Entretanto, não terá efeito suspensivo, logo, não altera a situação do sujeito passivo que teve o crédito tributário extinto

1.1.3.11 Dação em pagamento em bens imóveis

A dação em pagamento tem origem civilista, prevista nos arts. 356 a 359 do CC. Em direito tributário, o pagamento do tributo, em regra, acontece mediante o pagamento em dinheiro, já que se trata de prestação pecuniária. Porém, também seria possível a quitação mediante a entrega de algo que possa exprimir o valor monetário (art. 3º do CTN). Dessa forma, o bem imóvel com certo grau de precisão, poderá ser utilizado para quitação das obrigações tributárias.

No entanto, não existe no CTN, expressa previsão da possibilidade de quitação dos tributos através da dação em pagamento de bens móveis. Apesar dessa ausência, a doutrina e jurisprudência nacionais caminham no sentido de sua aceitação, pois, visando menores prejuízos à máquina pública ao receber patrimônio em detrimento de nada receber.

1.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário

A isenção e a anistia são espécies de exclusão do crédito tributário que evitam a sua constituição por meio do lançamento tributário, possuem previsão legal no art. 175 do CTN. É importante lembrar que a concessão desses benefícios não excluirá a manutenção das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN).

A isenção é a hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme o inciso I do art. 175 do CTN, não se confundindo com a imunidade, pois é prevista em lei e não na Constituição. Seus efeitos atingem a obrigação tributária principal, mantendo-se incólumes os deveres instrumentais do contribuinte, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias. O contribuinte beneficiado por esse instituto continuará obrigado às prestações positivas ou negativas que não correspondam ao pagamento de tributo (art. 113, § 2.º, do CTN).

A anistia consiste no perdão das penalidades pecuniárias, concedido por lei, antes da constituição do crédito tributário (art. 175, II, do CTN). Somente pode ser aplicada a infrações cometidas antes da vigência da lei que a tiver concedido, operando efeito retrospectivo. A anistia geral é aquela denominada ampla e irrestrita que se concretiza apenas pela publicação da lei. Anistia limitada atende algumas situações: às infrações relativas a determinado tributo; àquelas infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei concessiva do favor ou pela autoridade administrativa.

1.1.5 Garantias e privilégios do crédito tributário

O Código Tributário Nacional trata das garantias e dos privilégios do crédito tributário, considerando motivos de cunho material e processual. O mesmo Código ainda aponta as chamadas preferências do crédito tributário relativamente a outros créditos. Sendo assim, por razões de interesse público, com o propósito de preservar a arrecadação, o crédito tributário dispõe de proteção especial, visando proteger o pagamento e garantir preferência para o recebimento. Essa preferência é baseada no patrimônio do devedor, não raro, insuficiente para quitação do débito, surgindo assim o concurso de credores, conforme

exposto adiante.

As garantias do crédito tributário, expressas nos arts. 183 a 193 do CTN, não taxativas, são as vantagens utilizadas pelo do Poder Público para direcionar o contribuinte ao pagamento do tributo. Sua existência decorre do princípio da supremacia do interesse público. Ressalvados os bens e rendas declarados pela lei como impenhoráveis (art. 833 do CPC/2015), todos os outros respondem pelo crédito tributário do sujeito passivo (art. 184 do CTN). Vale ressaltar, que até mesmo os bens gravados por ônus real ou aqueles que possuem cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade podem ser executados pela Fazenda Pública.

Os privilégios do crédito tributário estabelecem prioridade de pagamento perante créditos de outras naturezas, notadamente na falência, recuperação judicial, liquidação de pessoas jurídicas, inventário e arrolamento de bens. O art. 186 do CTN dispõe que —o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

A exceção fica por conta de créditos trabalhistas, pois a natureza alimentar deles deve prevalecer à tributária, logo, teríamos o crédito tributário na segunda posição de preferência, apenas perdendo posição para legislação/acidente do trabalho.

No processo de falência, o crédito tributário novamente perderá posições importantes (art. 186, parágrafo único, CTN). De acordo com a preferência por ordem de pagamento: créditos extraconcursais (art. 84 da Lei 11.101/2005 e art. 188 do CTN); valores restituíveis (art. 85 da Lei 11.101/2005); legislação e acidente do trabalho (art. 83, I, da Lei 11.101/2005); garantia Real (art. 83, II, § 1º, da Lei 11.101/2005); créditos tributários, excetuando-se multas (art. 83, VII, da Lei 11.101/2005).

Os créditos tributários também serão pagos preferencialmente se surgirem durante o processo de inventário ou arrolamento (art. 189 do CTN), bem como no curso de liquidação, judicial ou voluntária, de pessoas jurídicas de direito privado (art. 190 do CTN).

Por fim, existindo concorrência entre as Fazendas Públicas, situação em que seriam devidos tributos a mais de um fisco, o pagamento deverá obedecer ao previsto no art. 187 do CTN. A citar:

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores

ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lei nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.

2.1. CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS

O art. 39, § 2º da Lei nº 4.320/1964 caracteriza os créditos entendidos como não tributários, vejamos:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. Os créditos não tributários não originam da cobrança de tributos, ou seja, não são provenientes de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições ou multas tributárias. Derivam de outras relações entre o cidadão e algum ente público, como multas de trânsito, indenizações, multas do PROCON, preços públicos, alugueis, dentre outros. Logo, qualquer crédito que não está contido no conceito de tributo, disposto no art. 3º, do CTN, deve ser entendido como crédito não tributário.

Independentemente do título, seja ele judicial ou extrajudicial, deve se apresentar líquido, certo e exigível, portanto, precisa ter valor estipulado, estar vencido e não ter sido pago.

2.2. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)

O crédito tributário definitivamente constituído, aberto, em face da ausência do pagamento pelo contribuinte, é inscrito em dívida ativa, tema abordado nos arts. 201 a 204 do CTN, art. 3º, § 2º, da LEF (Lei n. 6.830/80) e 39 da Lei n. 4.320/64.

O art. 201 do CTN dispõe que dívida ativa é constituída a partir de crédito tributário pago fora do prazo fixado pela lei ou por decisão judicial final em processo regular, quando regularmente inscrita na repartição administrativa competente. Apesar de o CTN tratar exclusivamente da dívida ativa tributária, a Lei n.º 6.830/1980 eliminou a distinção entre créditos tributários (fiscais) e não tributários. Em resumo, créditos tributários advêm de tributos acrescidos de juros e multas devidos por inadimplência, enquanto a dívida ativa não tributária restringe-se aos demais créditos da Fazenda Pública, como os provenientes de foros, laudêmios, aluguéis, entre outros.

O termo de inscrição na dívida ativa é o documento que libera o fisco para dar início à execução, por meio do ajuizamento da ação de cobrança. Atualmente, a inscrição propriamente é realizada por meio eletrônico, e não mais em livros, como evidencia o parágrafo único do art. 202. O termo de inscrição origina a CDA (Certidão de Dívida Ativa), que constitui título executivo extrajudicial, e servirá de escopo para o processo de execução fiscal.

O art. 202, I a V, do CTN dispõe alguns requisitos que devem constar no termo de inscrição e na CDA (SABBAG, 2020). Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

O art. 203 do CTN prevê que o erro ou a omissão de tais elementos provocam nulidade da inscrição e do processo de cobrança, lembrando que a nulidade poderá ser sanada até decisão de primeiro grau, podendo ser providenciada a substituição da certidão nula, reabrindo-se o prazo para defesa do sujeito passivo.

CAPÍTULO II - A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

De forma inicial, visto que será analisada a possibilidade de utilização da compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, é necessário analisar o instituto de compensação no direito tributário brasileiro, desde a sua origem, até a forma de utilização concretizada ao direito do contribuinte.

Desse modo, urge compreender que a compensação é um instituto jurídico presente em diversos ramos do direito e, no ordenamento pátrio, seu surgimento não deriva do direito tributário propriamente dito. Portanto, é imperioso compreender o contexto de surgimento do instituto da compensação e em que medida ele foi implementado no ordenamento tributário.

No Brasil, a compensação tributária é de extrema importância na prática processual para arguição de defesa à maior parte dos contribuintes, principalmente, às empresas. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional é responsável por abordar a compensação, bem como a forma que a União, Estado, Municípios e Distrito Federal regulamentam o procedimento da compensação.

Portanto, será analisada a evolução legislativa no que se refere à regulamentação instaurada no ordenamento tributário brasileiro, de modo que seja possível compreender as significativas mudanças surgidas e as limitações que foram impostas no âmbito da compensação tributária brasileira.

3.1. O instituto da compensação no Código Civil

Para compreender a origem do instituto da compensação no Brasil, é fundamental começar pela sua base no Direito Civil, especificamente nas áreas do direito de crédito e do direito das obrigações. A compensação no Direito Civil é abordada através da teoria do pagamento.

Conforme a definição de Gonçalves (2022), o direito das obrigações é um ramo jurídico dedicado ao estudo das relações obrigacionais. Nesse contexto, o termo "obrigação" refere-se a uma relação patrimonial entre duas ou mais partes, onde uma parte tem o direito de exigir uma prestação da outra, que deve cumpri-la. O cumprimento dessa obrigação é

denominado adimplemento, que é o foco principal da teoria do pagamento. Embora o termo "pagamento" seja frequentemente associado à quitação monetária de uma dívida, tecnicamente, pagamento e adimplemento são modos naturais de extinção da obrigação (GOMES, 2019).

No âmbito das relações obrigacionais, entende-se que a obrigação estabelece desde o início a forma natural de seu cumprimento. Uma vez que essa forma acordada é realizada — seja por meio de pagamento, entrega, execução ou omissão — a obrigação é considerada cumprida. Esse conceito é essencial para a compreensão da teoria do pagamento.

Adicionalmente, a obrigação pode ser vista como um processo, iniciado com o nascimento dos deveres e passando pelo desenvolvimento dos vínculos até alcançar o adimplemento. O adimplemento é, portanto, a maneira natural e preferencial de extinguir uma obrigação, embora não seja a única. Outras formas de extinção incluem confusão, novação, consignação, remissão, sub-rogação, dação, prescrição e compensação.

Entre essas formas, a compensação se destaca como um modo satisfatório de extinção das obrigações. Na compensação, o devedor cumpre sua obrigação de uma forma diferente da pactuada originalmente (Pontes de Miranda, 1971). Segundo Gomes (2019), a compensação é uma forma de extinção da obrigação civil que se distingue por sua peculiaridade. Ela quebra com o método tradicional de extinção, que é o pagamento, ao permitir que duas partes, que são ao mesmo tempo credores e devedores umas das outras, utilizem suas dívidas para compensar-se mutuamente. Assim, a compensação visa extinguir duas obrigações em que os credores são também devedores entre si (Gonçalves, 2022).

O instituto da compensação no Direito Civil, como qualquer outro conceito jurídico, não é uma característica universal de todos os sistemas legais. Suas origens podem ser rastreadas até o direito francês, e posteriormente foi adotado por diversos sistemas jurídicos ao redor do mundo, incluindo o Brasil. Atualmente, o instituto da compensação está formalmente estabelecido no Código Civil Brasileiro de 2002, conforme disposto, *in verbis*:

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Além disso, dada a regulamentação e a importância do instituto da compensação no Direito Civil, os estudiosos da área geralmente classificam a compensação em três categorias principais: i) compensação legal, que é prevista em lei e produz efeitos plenos e

retroativos; ii) compensação judicial, que resulta de uma decisão judicial e tem efeito a partir da sentença; e iii) compensação voluntária, que ocorre por acordo mútuo entre as partes envolvidas.

O objetivo da compensação é evitar o desperdício de recursos na liquidação de obrigações que poderiam ser resolvidas de forma mais eficiente. Em situações onde as partes são simultaneamente credoras e devedoras, a compensação permite que uma obrigação se extinga ao mesmo tempo que a outra, evitando um ciclo redundante de pagamentos e restituições. Assim, a implementação legal da compensação visa, de maneira clara, agilizar as relações jurídicas e simplificar as obrigações entre as partes.

É importante destacar que, no Direito Civil, a compensação legal resulta na extinção simultânea das duas obrigações, liberando ambos os devedores das suas responsabilidades. Dessa forma, a compensação, dentro da teoria do pagamento, é uma forma de extinção da obrigação civil que, embora considerada atípica, é eficaz.

Observa-se que a compensação tributária tem suas raízes na compensação do Direito Civil. Existem, por exemplo, três semelhanças notáveis entre esses dois institutos: a fungibilidade das obrigações, a liquidez e exigibilidade da dívida, e a simultaneidade das condições de devedor e credor. Muitas vezes, essa reciprocidade entre devedor e credor é evidente na relação tributária, levando à adaptação do instituto da compensação para resolver problemas semelhantes no Direito Tributário. Assim, os objetivos que o Direito Civil busca alcançar com a compensação são igualmente relevantes para o Direito Tributário.

No entanto, há diferenças substanciais na aplicação da compensação entre esses dois ramos do direito. A principal diferença é que, no Direito Civil, a compensação é dividida em legal, judicial e voluntária, dependendo do fundamento. Em contraste, no Direito Tributário, somente a compensação legal é reconhecida, já que o crédito tributário é indisponível e exclusivamente regulamentado pela lei.

Devido a essas especificidades do direito tributário, como a obrigatoriedade da constituição do crédito tributário por força de lei, não é apropriado aplicar todas as regras da compensação do Direito Civil diretamente ao Direito Tributário.

No entanto, com a promulgação do Novo Código Civil em 2002, houve uma tentativa de adaptação. O artigo 374 do Código Civil, que estabelecia a regulamentação da

compensação, dispõe o seguinte:

Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo (Revogado pela Lei nº 10.677, de 22 de maio de 2003).

Essa foi uma tentativa evidente do legislador de transferir a regulamentação da compensação do Direito Civil para o âmbito tributário. No entanto, o artigo 374 do Código Civil não permaneceu em vigor por muito tempo, sendo revogado pela Medida Provisória (MP) 104/03, que posteriormente foi convertida na Lei nº 10.677/03.

Apesar das discussões doutrinárias sobre a constitucionalidade do processo de edição dessa MP, o fato é que o artigo 374 do Código Civil foi efetivamente revogado. Atualmente, não se pode aplicar integralmente a regulamentação da compensação civil à compensação tributária, como previa o artigo 374. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também se posicionou contra a aplicação das regras civis à compensação de créditos tributários, mesmo que de forma subsidiária.

Por outro lado, Machado Segundo (2021) argumenta que, embora o artigo 374 do Código Civil tenha sido revogado, as disposições do Código Civil ainda poderiam ser aplicáveis à compensação de débitos e créditos da Fazenda Pública. Segundo ele, a ausência de uma norma que proíba explicitamente a aplicação das regras civis à compensação tributária não implica uma proibição automática. Para Machado Segundo, seria necessário uma disposição expressa para vedar essa aplicação.

Dessa forma, a discussão sobre a revogação do artigo 374 do Código Civil reflete a tentativa de unificar as normas de compensação civil e tributária. No entanto, o entendimento que prevaleceu foi o de que, devido às particularidades do direito tributário, a regulamentação da compensação pode ser ajustada para atender às especificidades do direito tributário.

Nesse sentido, Janini (2008) resume:

Assim, a compensação deve ser estudada com seus elementos básicos como categoria da teoria geral do direito. Todavia, o regime jurídico aplicado será o tributário quando penetrado nesse âmbito. A compensação tributária tem seu fundamento de validade no art. 170 do CTN, e dele decorre toda a legislação ordinária. O que se defende aqui não é uma completa dissociação da compensação tributária com as regras prescritas no Código Civil, até mesmo porque essas regras são pertencentes à teoria geral das compensações. Só que nada impede que o direito tributário eleja características peculiares à compensação tributária, como o fez no art. 170 do CTN, sem que isso cause vício na sua produção.

Dessa forma, em relação às particularidades tributárias do instituto da compensação, a legislação tributária se encarregou de estabelecer normas e regulamentações específicas que se sobrepõem às disposições gerais da compensação previstas no Código Civil. Essas regulamentações específicas estão formalmente consignadas no Código Tributário Nacional (CTN) e nas leis especiais pertinentes ao tema, que serão abordadas nos próximos tópicos.

3.2. A origem da compensação no Direito Tributário

De acordo com Diniz (2018), a compensação no direito tributário brasileiro tem uma conexão direta com a compensação no Direito Civil. A compensação no Direito Civil, como já discutido, tem suas raízes históricas no direito francês, o qual influenciou a introdução desse instituto no sistema jurídico brasileiro.

Atualmente, a compensação no Direito Civil brasileiro é regulamentada pelo Código Civil de 2002, especificamente nos artigos 368 a 380. No entanto, a compensação já estava prevista na legislação brasileira desde 1916, quando era regulamentada pela Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (o antigo Código Civil). Vale notar que a abordagem da compensação no atual Código Civil é bastante semelhante, e em muitos aspectos idêntica, àquela prevista no antigo código. Por exemplo, o artigo 1.009 do antigo Código Civil dispunha:

Art. 1.009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Observa-se que o texto do artigo 1.009 do Código Civil de 1916 é idêntico ao do artigo 368 do atual Código Civil. De fato, a regulamentação do instituto da compensação no direito privado brasileiro sofreu poucas modificações entre os códigos. Isso indica que as bases conceituais do instituto permaneceram relativamente estáveis ao longo do tempo.

Essa base conceitual sólida no direito privado serviu de inspiração para a introdução da compensação no direito tributário brasileiro. Essa inspiração é justificável, pois tanto o Direito Civil quanto o Direito Tributário regulam relações jurídico-obrigacionais. No Direito Civil, essas relações ocorrem entre sujeitos privados, enquanto no Direito Tributário, envolvem o fisco, um ente público, e o sujeito passivo, que normalmente é um contribuinte privado (Pereira, 2020).

Apesar de o Direito Tributário ser um ramo do Direito Público, muitos dos institutos utilizados nele são semelhantes aos do Direito das Obrigações, que é um ramo do Direito Civil (Machado Segundo, 2019). Entretanto, é importante destacar que a compensação tributária, embora inspirada na compensação do Direito das Obrigações, não é idêntica em forma e efeitos. A inspiração serve como um guia para a aplicação da compensação no direito tributário, e, como ocorre com outros institutos que têm origem no direito privado, existem tanto semelhanças quanto diferenças sutis na aplicação entre os dois ramos do direito.

No entanto, o conceito de compensação do Direito Civil se mantém essencialmente o mesmo quando aplicado ao Direito Tributário. A compensação tributária ocorre quando o Fisco (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) é simultaneamente devedor e credor do sujeito passivo (contribuinte ou responsável). Essa simultaneidade de credor e devedor é comum ao conceito de compensação no Direito Civil, com a diferença de que, no Direito Tributário, uma das partes será sempre um ente público.

A condição de simultaneidade de credor e devedor é essencial para a compensação tanto no Direito Civil quanto no Direito Tributário. A principal diferença no contexto tributário é que, invariavelmente, uma das partes envolvidas será um ente público.

Além disso, outras condições da compensação no Direito Privado também são aplicáveis no Direito Tributário, tais como:

- a) Fungibilidade das Obrigações: As obrigações a serem compensadas devem ser fungíveis, ou seja, devem ter a mesma natureza e serem intercambiáveis em termos de valor, tanto no Direito Civil quanto no Direito Tributário.
- b) Liquidez e Exigibilidade da Dívida: Não é permitido compensar uma dívida que não está líquida (ou seja, cuja quantia não está definida) com uma dívida líquida. Da mesma forma, uma dívida exigível deve ser compensada apenas com outra dívida que também seja exigível.
- c) Simultaneidade da Condição de Devedor e Credor: É necessário que ambas as partes na relação obrigacional sejam simultaneamente credores e devedores uma da outra para que a compensação possa ocorrer.

Pode-se concluir que a compensação tributária é claramente inspirada na compensação do direito privado, embora não sejam idênticas. Apesar das diferenças, elas compartilham características fundamentais semelhantes, baseadas nas mesmas condições

essenciais já mencionadas.

3.3. A compensação no Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) com status de lei complementar. Isso se deve ao fato de que a Constituição estabelece que apenas leis complementares podem estabelecer normas gerais em direito tributário, e o CTN, ao tratar dessas normas gerais, foi integrado ao ordenamento jurídico com essa natureza.

O CTN faz a primeira menção à compensação no Capítulo IV, que aborda a extinção do crédito tributário, especificamente na Seção I, que discorre sobre as modalidades de extinção, no artigo 156. Neste contexto, a compensação é tratada como uma forma de extinguir o crédito tributário.

Portanto, o CTN estabelece as diretrizes iniciais para o instituto da compensação em matéria tributária, aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As particularidades e nuances da extinção do crédito tributário por meio da compensação serão exploradas mais detalhadamente nos próximos tópicos deste trabalho.

No art. 170 do CTN é possível constatar o fundamento deste instituto, veja-se:

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. Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Nota-se a partir da leitura deste artigo que os requisitos essenciais da compensação tributária, como já explorado neste trabalho, são bem semelhantes à compensação civil presentes no artigo 369 do Código Civil.

A análise do artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN) revela que, apesar das semelhanças entre a compensação tributária e a compensação civil prevista no artigo 369 do Código Civil, existem distinções importantes. Grillo (2004) destaca uma diferença significativa: a possibilidade de compensar não apenas créditos vencidos, mas também

créditos vincendos. Neste contexto, é crucial entender o que o legislador quis dizer com créditos vincendos do sujeito passivo em relação à Fazenda Pública.

Janini (2008) argumenta que, embora "vincendo" se refira a créditos que estão por vencer nos dicionários, esta não é uma característica aplicável aos débitos fiscais. Isso porque, uma vez constituído o pagamento indevido, a dívida do fisco se torna imediatamente exigível pelo contribuinte.

Por outro lado, Conrado (2003) oferece uma interpretação diferente do termo "vincendo". Segundo ele, um crédito do contribuinte será considerado vencido se for constituído antes ou simultaneamente ao crédito tributário. Se o crédito do contribuinte for constituído depois do crédito tributário, ele será considerado vincendo.

Outro aspecto relevante do artigo 170 do CTN é a exigência de uma lei específica para autorizar a compensação tributária. O CTN estabelece diretrizes gerais para todo o território nacional, mas o artigo 170 é interpretado como uma disposição que permite aos entes tributantes criar leis próprias para regulamentar a compensação. Assim, a compensação tributária só é efetiva após a promulgação dessas leis específicas.

Em nível estadual e municipal, a competência tributária dos entes federativos exige que cada um crie sua própria legislação para regulamentar a compensação. Enquanto essas leis não forem promulgadas, a compensação não poderá ser realizada.

No entanto, Machado Segundo (2021) sugere que, na ausência de regulamentação pelos Estados e Municípios, seria possível aplicar, por analogia, as regras federais sobre compensação ou até mesmo as disposições do Código Civil, em respeito aos princípios constitucionais de propriedade e isonomia. Isso se deve ao fato de que, no âmbito federal, a compensação tributária já possui um regime regulamentado. A próxima seção do trabalho abordará com mais detalhes o histórico e os efeitos dessa regulamentação.

Ademais, o tema compensação é regulamentado no CTN no artigo 170-A, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001, a saber:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Machado Segundo (2021) analisa questões controversas relacionadas à aplicação

do artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN). Para o autor, um exemplo claro de aplicação deste artigo ocorre quando o sujeito passivo pretende utilizar um crédito que considera legítimo, mas cuja validade ainda está sendo discutida judicialmente. Nesse cenário, onde a Fazenda Pública contesta a existência do crédito e a questão ainda aguarda uma decisão definitiva, o contribuinte só poderia usar o crédito após uma decisão judicial final.

No entanto, Machado Segundo observa uma controvérsia significativa na jurisprudência quanto à aplicação do artigo 170-A em casos que envolvem concessão de tutelas de urgência para suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto de compensação. A interpretação doutrinária predominante tende a proibir a concessão dessas medidas liminares com base no artigo 170-A e na Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Essa posição é criticada por Machado Segundo, que argumenta que:

- a) O artigo 170-A e a Súmula 212 não deveriam prevalecer sobre o poder geral de cautela do juiz.
- b) O direito constitucional a uma prestação jurisdicional eficaz também deve ser respeitado e não pode ser prejudicado pelos dispositivos mencionados.

O autor defende que o poder cautelar dos juízes e o direito à tutela jurisdicional eficaz devem ser considerados, mesmo quando há normas que regulam a compensação tributária.

3.4. O mecanismo de compensação em âmbito administrativo

Diante do exposto anteriormente, ficou evidente que a regulamentação da compensação tributária no Brasil é conduzida pela Lei nº 9.430/96, com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.637/02. Contudo, é essencial compreender o procedimento administrativo necessário para efetuar uma compensação, bem como a forma como esse processo pode evoluir para um processo administrativo fiscal. Esta compreensão é crucial para entender como a compensação tributária se relaciona com a execução fiscal, que é o foco central deste trabalho.

Portanto, nesta subseção, será detalhado o procedimento de compensação de tributos federais.

Inicialmente, é importante destacar que o caput do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação tributária deve ser solicitada pelo sujeito passivo. Segundo o §1º do mesmo artigo, o contribuinte deve calcular por conta própria os créditos que deseja utilizar e indicar os débitos que pretende compensar.

No entanto, nem todos os créditos são elegíveis para compensação. O §3º do artigo 74 da referida lei especifica quais créditos não podem ser utilizados para a compensação. A seguir, será analisado o texto desse parágrafo e suas implicações:

Art. 74. (...)

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

VIII - os valores de quotas de salário-família e salário-maternidade; e

IX - os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei.

Esse detalhamento permite entender as limitações e condições para a compensação tributária, além de esclarecer como o processo administrativo se desenvolve e pode eventualmente se relacionar com a execução fiscal.

Atualmente, a apuração e declaração de compensação de créditos tributários são realizadas de forma informatizada, com o envio imediato das informações via internet. Após a transmissão da Declaração de Compensação (DCOMP), o sujeito passivo fica desobrigado do pagamento do crédito tributário, pois este é considerado provisoriamente extinto até que a autoridade administrativa homologue a declaração, conforme o §4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

A Receita Federal tem um prazo de cinco anos para realizar a homologação da DCOMP, conforme estabelece o §5º do mesmo artigo. Caso a Receita Federal não se pronuncie dentro desse prazo, a compensação é considerada tacitamente homologada e o crédito tributário é definitivamente extinto.

Se a Receita Federal decidir pela não homologação da DCOMP, poderá proceder com a execução fiscal, visto que o crédito tributário foi formalmente constituído pelo contribuinte ao apresentar a DCOMP. Além disso, o §6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a DCOMP serve como confissão de dívida e é suficiente para a cobrança de débitos que foram indevidamente compensados.

Se o contribuinte discordar do resultado da compensação, a autoridade administrativa deve notificar o sujeito passivo, concedendo-lhe um prazo de 30 dias para o pagamento dos débitos indevidamente compensados a partir da notificação, conforme o §7º da mesma lei.

Uma vez notificado da decisão de não homologação, o contribuinte tem duas opções: i) aceitar a não homologação e proceder com o pagamento do débito, ou ii) manifestar sua discordância, apresentando uma contestação formal à Receita Federal no prazo estipulado pelo §7º da Lei nº 9.430/96. A manifestação de inconformidade pode ser usada para contestar a decisão administrativa de não homologação, conforme indicado no §9º da mesma lei.

É relevante observar que a apresentação de manifestação de inconformidade é opcional para o contribuinte. Caso opte por esta via, será iniciado um processo contencioso administrativo fiscal, que segue as mesmas normas aplicáveis à impugnação de lançamentos. Alternativamente, o contribuinte pode optar por ajuizar uma ação judicial para contestar a decisão administrativa, preservando assim seu direito à jurisdição.

Enquanto a manifestação de inconformidade estiver pendente de análise pela autoridade administrativa, a exigibilidade do crédito tributário declarado na DCOMP fica suspensa. Isso ocorre porque a manifestação de inconformidade possui o mesmo efeito de uma impugnação de lançamento, que inclui a suspensão da exigibilidade conforme o inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, após esgotadas todas as possibilidades de recurso no processo administrativo, podem acontecer duas situações:

- a) o sujeito passivo ganhar o processo administrativo e reverter a decisão administrativa para ver sua compensação homologada e o crédito tributário definitivamente extinto; ou
- b) o sujeito passivo perder no processo administrativo e a compensação continuar não homologada, de modo que o crédito tributário continuará existindo e voltará a ser exigível, podendo ser cobrado por meio da Execução Fiscal caso o contribuinte não pague e/ou não ingresse com ação judicial.

Depois de entender o procedimento administrativo para a efetivação da compensação tributária, é importante explorar como este instituto se relaciona com a execução fiscal, que é de responsabilidade da Fazenda Pública.

A compensação tributária, conforme discutido, é um mecanismo que permite ao contribuinte utilizar créditos que possui para quitar débitos tributários. Uma vez que a compensação é declarada e enviada por meio da Declaração de Compensação (DCOMP), o crédito tributário em questão fica provisoriamente extinto, até que a Receita Federal realize a homologação final. Durante esse período, o contribuinte está desobrigado do pagamento do crédito tributário, desde que a compensação esteja devidamente declarada e não haja pendências.

No entanto, se a Receita Federal não homologar a compensação no prazo de cinco anos, a compensação é considerada tacitamente homologada, e o crédito tributário é definitivamente extinto. Caso a Receita Federal recuse a homologação, o contribuinte pode ser alvo de uma execução fiscal, uma vez que o crédito tributário é considerado como não quitado. A execução fiscal é o procedimento pelo qual a Fazenda Pública busca a cobrança judicial de créditos tributários que não foram pagos.

Além disso, a Lei nº 9.430/96 prevê que a DCOMP, ao ser rejeitada, constitui uma confissão de dívida, o que pode facilitar a atuação da Fazenda Pública em processos de execução fiscal. Caso o contribuinte não concorde com a decisão de não homologação, ele pode contestá-la por meio de uma manifestação de inconformidade, que suspende a exigibilidade do crédito até que a autoridade administrativa tome uma decisão final. No entanto, se o contribuinte não apresentar a manifestação de inconformidade e o crédito for considerado devido, a Fazenda Pública pode iniciar a execução fiscal para recuperar o montante.

Portanto, a compensação tributária e a execução fiscal estão intimamente ligadas. A compensação oferece um meio para que o contribuinte regularize sua situação tributária usando créditos disponíveis, enquanto a execução fiscal representa a forma como a Fazenda Pública busca assegurar o cumprimento das obrigações tributárias quando a compensação não é homologada ou é considerada inadequada.

CAPÍTULO III - A EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO

Este trabalho tem como foco principal a análise dos recentes julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a possibilidade de alegar compensação como defesa em processos de execução fiscal.

Para isso, inicialmente, foram discutidas as características da compensação tributária. Em seguida, foram abordados os princípios gerais da execução fiscal e sua relação com o instituto da compensação.

O propósito deste capítulo é sintetizar as principais características da execução fiscal e sua conexão com o processo de execução conforme previsto no Código de Processo Civil (CPC). O objetivo é contextualizar, tanto histórica quanto sistematicamente, a interrelação entre a compensação e a execução fiscal.

O capítulo abordará, primeiramente, a Execução Fiscal, começando pela definição do título executivo extrajudicial que a fundamenta e avançando até a propositura da ação executiva. Em seguida, será examinado o uso dos embargos do executado, uma ação autônoma de defesa que o contribuinte pode utilizar em resposta à execução fiscal. Finalmente, será realizada uma análise crítica do artigo 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal (LEF), incluindo as possíveis interpretações e implicações desse dispositivo.

4.1. Execução Fiscal

A Lei nº 6.830/80, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF), regula o processo de execução fiscal, que é um tipo de execução específico para a cobrança de créditos da Fazenda Pública. Embora o processo de execução fiscal compartilhe características com o processo civil, ele é especializado na satisfação de créditos tributários e não tributários da administração pública.

De acordo com Machado Segundo (2021), a execução fiscal é uma forma de execução por quantia certa baseada em um título extrajudicial, buscando uma tutela jurisdicional executiva. Diferentemente de um processo que visa resolver um conflito, a execução fiscal visa forçar o cumprimento de um direito que já foi estabelecido e não foi cumprido.

Apesar de frequentemente associado ao direito tributário, o processo de execução fiscal está intimamente vinculado às regras do direito processual brasileiro. A divisão do direito em categorias, como tributário e processual, visa simplificar a compreensão das normas, mas é importante reconhecer que essas áreas frequentemente se sobrepõem e interagem.

No âmbito do direito processual civil, a jurisdição pode ser classificada com base na modalidade de provimento jurisdicional. A classificação é determinada pelo resultado desejado pelas partes e pelo papel do juiz. A jurisdição pode ser de conhecimento, de execução ou cautelar (Greco, 2015).

A jurisdição de conhecimento busca, através de uma análise ampla dos fatos e direitos apresentados, uma sentença final que reconhece ou rejeita as alegações do autor. Em contraste, a jurisdição de execução não se ocupa de discutir a veracidade dos fatos, mas sim de forçar o cumprimento de uma obrigação preexistente com base em um título executivo que presume a veracidade dos fatos (Greco, 2015).

O título executivo é fundamental na jurisdição de execução. Pode ser judicial, derivado de um processo de conhecimento, ou extrajudicial, como é o caso dos títulos de crédito. A execução fiscal, embora baseada em um título executivo extrajudicial, é regulamentada pela LEF e foca especificamente nos créditos da Fazenda Pública.

A LEF, promulgada em 1980 e ainda vigente após a Constituição Federal de 1988 e a introdução do novo Código de Processo Civil (CPC/15), estabelece regras especiais para a execução fiscal. De acordo com o artigo 6º, §1º, da LEF, a propositura de uma execução fiscal deve ser acompanhada de uma Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é o título executivo extrajudicial que fundamenta a execução.

Embora o processo de execução se baseie em um título executivo com presunção de veracidade, essa presunção não é absoluta. Títulos, incluindo a CDA, podem conter erros ou nulidades que afetam sua validade, como observado por Machado Segundo (2021).

O autor destaca uma distinção crucial entre um título executivo extrajudicial estabelecido entre particulares e a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Enquanto um título executivo extrajudicial entre particulares é bilateral e consensual, refletindo um acordo mútuo, a CDA resulta de uma relação compulsória entre o contribuinte e a administração pública,

impactando diretamente sua validade e eficácia.

Devido a essa diferença fundamental, a CDA pode ser frequentemente sujeita a erros ou vícios que comprometem sua função de representar um crédito líquido e certo. Quando uma execução fiscal é baseada em uma CDA que contém tais defeitos, a necessidade de defesa do executado torna-se evidente, pois a presunção de liquidez e certeza do crédito é abalada.

Assim, se houver qualquer circunstância que afete a liquidez e certeza do crédito tributário, o devedor tem o direito de apresentar defesa para contestar os fatos descritos no título executivo extrajudicial. Esta questão será abordada em detalhe na próxima subseção.

4.2. Embargos à Execução Fiscal: análise do procedimento de defesa utilizado pelo embargado

Embora a execução fiscal se relacione com o direito tributário, sua estrutura processual está profundamente enraizada nas normas do direito processual brasileiro. A sistemática do direito busca simplificar a compreensão das diversas áreas, mas muitas vezes essas áreas se sobrepõem e interagem, como é o caso do direito processual e tributário.

A jurisdição pode ser classificada com base na atividade jurisdicional: conhecimento, execução ou cautelar. A jurisdição de conhecimento visa resolver litígios por meio da análise completa dos fatos e direitos envolvidos. Em contraste, a jurisdição de execução busca o cumprimento forçado de uma obrigação preexistente, sem a necessidade de revisar os fatos.

No contexto da execução fiscal, a presunção de veracidade dos fatos é conferida pelo título executivo, que pode ser judicial ou extrajudicial. A LEF exige a Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial para fundamentar a execução fiscal. A CDA é emitida unilateralmente pela Fazenda Pública e pode, ocasionalmente, conter erros ou vícios, o que pode levar à necessidade de defesa por parte do executado.

Os embargos do executado, regulados pelo artigo 16 da LEF, são a ferramenta processual disponível para o devedor contestar a execução fiscal. Diferentemente do processo de conhecimento, os embargos são uma ação autônoma que não ocorre nos próprios autos da

execução fiscal, mas sim em um processo separado. Os embargos do executado podem ser vistos como uma forma de ação incidental dentro do processo de execução.

A LEF estabelece que os embargos do executado devem ser apresentados dentro de trinta dias após o depósito, a juntada da prova de fiança bancária ou seguro garantia, ou a intimação da penhora. Além disso, a garantia da execução é um requisito essencial para a admissibilidade dos embargos. Isso pode ser feito por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária, seguro garantia, ou a penhora de bens.

Embora a necessidade de garantia para embargar a execução tenha sido removida no processo civil pelo CPC/15, a LEF mantém essa exigência para as execuções fiscais. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem sustentado que a LEF, sendo uma lei específica, prevalece sobre o CPC/15 neste aspecto.

Em geral, a garantia deve cobrir a integralidade da dívida executada, embora o STJ permita garantias parciais em casos de hipossuficiência das partes. Após a garantia, o prazo para apresentação dos embargos se inicia. A exigência de garantia visa proteger o exequente e assegurar o cumprimento das obrigações, prevenindo abusos no processo de embargos.

A necessidade de garantia pode ser vista como um ônus adicional para o executado na execução fiscal, em comparação com os processos civis. No entanto, esse requisito também assegura que os embargos sejam usados de forma mais responsável e menos oportunista. O fato de a CDA ser um título executivo extrajudicial, muitas vezes com mais imprecisões do que títulos firmados entre particulares, justifica a manutenção desse ônus adicional.

Além disso, a LEF limita a matéria que pode ser arguida em embargos do executado. Esta limitação foi inicialmente presente desde a criação da LEF, foi parcialmente revista em 2010, e agora, mesmo após mudanças significativas no CPC, o entendimento jurisprudencial voltou a restringir a matéria passível de discussão em embargos do executado. Esta questão será aprofundada na próxima subseção, onde será discutida a contradição existente entre as mudanças processuais recentes e as limitações impostas pela LEF.

4.3. Discussão da compensação administrativa não homologada em sede de embargos à execução fiscal

O tema em questão aborda a viabilidade de discutir, no contexto de embargos à execução fiscal, a compensação que não foi homologada na esfera administrativa.

De um lado, os contribuintes argumentam que a discussão sobre a compensação não homologada, nos embargos à execução, está alinhada com o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Essa abordagem é considerada uma forma legítima de garantir a legalidade do crédito tributário em questão.

Por outro lado, a Fazenda Pública Federal, respaldada pela decisão do STJ no EREsp n. 1.795.347/RJ, defende que o § 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais – “LEF”) impede essa discussão em embargos à execução fiscal.

Contudo, a interpretação mais recente do STJ não apenas contraria várias garantias constitucionais, mas também ignora outras proteções legais para o executado. A única leitura viável do dispositivo da LEF aponta para a possibilidade de discutir a compensação não homologada em embargos à execução, conforme estabelecido no julgamento do Tema 294.

Assim, conforme mencionado, o STJ, no âmbito do recurso representativo da controvérsia (REsp n. 1.008.343/SP), delineou diretrizes para que essa discussão seja permitida em embargos à execução:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 16, § 3º, DA LEF, C/C ARTIGOS 66, DA LEI 8.383/91, 73 E 74, DA LEI 9.430/96. 1. 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. (...)” (REsp 1008343/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)”.

Isso implica que a compensação pode ser levantada nos embargos à execução

fiscal quando atendidos os seguintes critérios: (i) a compensação solicitada ocorreu antes da inscrição do débito em dívida ativa; (ii) deve haver um direito creditório reconhecido em favor da parte, sendo frequentemente necessária a apresentação de prova pericial; e (iii) o procedimento seguido pela parte deve estar respaldado no artigo 74 da Lei n. 9.430/96, que trata da compensação de créditos reconhecidos pela Secretaria da Receita Federal com débitos próprios de quaisquer tributos e contribuições sob sua gestão.

Portanto, observa-se que o STJ garantiu claramente o direito de questionar a legalidade da compensação nos embargos à execução. No entanto, durante o julgamento do recurso de divergência (EResp n. 1.795.347/RJ), os Ministros adotaram uma posição oposta, como demonstrado na ementa a seguir:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE DEFESA. INVIABILIDADE. DISSENSO ATUAL. INEXISTÊNCIA. 1. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendem que não pode ser deduzida em embargos à execução fiscal, à luz do art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980, a compensação indeferida na esfera administrativa, não havendo mais que se falar em divergência atual a ser solucionada. 2. Incide, na hipótese, o óbice da Súmula 168 do STJ, in verbis: ‘Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.’ 3. Embargos de divergência não conhecidos.” (EResp n. 1.795.347/RJ, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 27/10/2021, DJe de 25/11/2021)”.

Como é possível observar em trechos do voto do Ministro Relator Gurgel de Faria nos autos do EResp n. 1.795.347/RJ, apenas a compensação reconhecida, seja por via administrativa ou judicial, poderia ser utilizada como argumento de defesa nos embargos à execução:

“Com efeito, passou a prevalecer no âmbito das Turmas que compõem a Primeira Seção a compreensão de que não ‘está a afastar da análise do Poder Judiciário o ato administrativo que indeferiu a compensação pleiteada pelo contribuinte (...). Contudo, é certo que os embargos à execução não são a via adequada para a perquirição de 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 n. 6.830/80, homologar compensação em embargos à execução quando tal pleito foi administrativamente negado pelo Fisco’ (AgRg no AgRg no REsp 1.487.447/RS, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/2/2015). O controle da legalidade do ato administrativo que indeferiu pedido de compensação tributária deve ser, portanto, realizado em via judicial própria. O contribuinte não tem o direito de demonstrar, em sua defesa, nos embargos à execução fiscal, a ausência de liquidez e certeza da CDA por esse motivo, segundo interpretação conferida por esta Corte Superior ao disposto no art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980. Outrossim, não há que se falar em ofensa ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, porquanto não se pode confundir negativa de acesso à Justiça com necessidade de observância dos meios processuais válidos. (...) Extrai-se da leitura da tese que, antes do feito executivo, a compensação efetuada pelo contribuinte pode figurar como fundamento de defesa se fora reconhecida administrativa ou

judicialmente, porquanto ‘atendidos os requisitos da existência de crédito tributável compensável’. Daí a impossibilidade de se discutir, conforme o entendimento adotado por ambas as Turmas da Primeira Seção, compensação indeferida, na medida em que se pressupõe inobservância e rediscussão dos requisitos legais.”

Considerando as diretrizes constitucionais e legais que regem a cobrança do crédito tributário, a interpretação apresentada no EREsp n. 1.795.347/RJ gera perplexidade, pois: (i) a compensação reconhecida na esfera administrativa (homologada) extingue o crédito tributário, o que significa que, nessa situação, não haverá inscrição em dívida ativa nem o ajuizamento de execução fiscal; (ii) assim, se o crédito tributário foi extinto, não haverá execução fiscal e a compensação não poderá ser discutida nos embargos.

Portanto, a discussão em embargos à execução não se baseia na compensação administrativa homologada, mas sim na compensação que não foi homologada e foi apresentada antes do início da execução fiscal. Esse entendimento foi reforçado no julgamento do Tema 294/STJ, onde o Ministro Relator Luiz Fux afirmou que “a compensação realizada pelo contribuinte antes do ajuizamento da ação executiva pode ser utilizada como fundamento de defesa nos embargos à execução fiscal, com o objetivo de contestar a presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa (CDA).” Vejamos:

“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 a 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) (...) Consequentemente, 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.”

O termo “compensação efetuada” refere-se à declaração de compensação que foi protocolada antes do ajuizamento da execução fiscal, e não à “compensação homologada”. Isso se deve à impossibilidade lógica de se discutir uma compensação já homologada nos embargos à execução fiscal. Se o crédito tributário foi extinto em razão da homologação, não há crédito a ser executado, e, portanto, não faz sentido apresentar embargos posteriormente.

4.4. Possíveis interpretações do art. 16, § 3º da Lei nº 6.830/198 (Lei de Execução Fiscal)

Neste capítulo, com o objetivo de entender e interpretar o §3º do artigo 16 da LEF, serão utilizados principalmente os métodos de interpretação histórica e sistêmica.

Contudo, é importante destacar que essa separação tem apenas um propósito didático. Na prática, a realidade é sempre mais complexa que a teoria, e os diferentes métodos de interpretação estão constantemente interligados.

O método de interpretação histórica é uma das formas pelas quais as normas jurídicas podem ser analisadas. Esse tipo de abordagem, no contexto jurídico, é descrito por Iamundo (2017, p. 374) como uma interpretação que leva em conta a condição ou o cenário histórico, ou seja, é uma compreensão hermenêutica baseada nos significados e intenções dos discursos no momento de sua criação. Dessa forma, considera-se o contexto histórico, social, cultural, econômico e político existente no período em que a norma ou lei foi elaborada. Mais do que apenas descrever esse contexto, é necessário entender como ele sustentava as interações sociais daquela época.

A partir dessa ideia, compreende-se que a interpretação histórica procura analisar a norma dentro do tempo em que ela foi criada. O objetivo é observar o dispositivo legal com a perspectiva de quem viveu na época de sua formulação. Ao interpretar uma norma considerando o contexto social, cultural, econômico e político, torna-se possível captar o verdadeiro sentido que se buscava transmitir no momento de sua criação.

A interpretação histórica é especialmente valiosa para captar o significado pretendido de um texto legal. Essa utilidade se intensifica à medida que o tempo separa o enunciado original de quem está realizando a interpretação. Em outras palavras, quanto mais antiga for a norma, maior será a importância da interpretação histórica para entender seu verdadeiro sentido.

Dessa forma, é importante destacar que a norma que proíbe a alegação de compensação como defesa nos embargos à execução, prevista no §3º do art. 16 da LEF, foi incorporada ao ordenamento jurídico em 1980, há aproximadamente 42 anos.

É a partir deste contexto que Machado Segundo (2021, p.379) afirma,

Em se tratando de compensação, porém, não é acertada a vedação legalmente estabelecida, que somente se explica em face de haver sido elaborada por

Procuradores da Fazenda Nacional durante os “anos de chumbo”. (grifo nosso)

Se esse período é considerado longo ou curto depende da perspectiva adotada, mas o fato é que o contexto histórico brasileiro, especialmente o político, em 1980, era bastante distinto do cenário atual. Naquele ano, o Brasil vivia sob um regime militar ditatorial, e a Constituição Federal, com caráter popular e democrático, ainda não havia sido promulgada, sendo criada somente em 1988, três anos após o fim do regime militar.

O termo "Anos de Chumbo" tornou-se amplamente conhecido como referência ao período da ditadura militar. Nesse contexto, em que o Estado detinha pleno controle, é curioso que uma lei criada por representantes desse mesmo Estado, responsáveis pela arrecadação de tributos, acabasse favorecendo o próprio sistema estatal de cobrança.

Além das diferenças políticas, o cenário legislativo também era bastante distinto. Como já mencionado, em 1980, a atual Constituição Federal, que hoje desempenha um papel crucial na interpretação de normas jurídicas, ainda não havia sido promulgada. Da mesma forma, não existia uma lei federal específica que regulamentasse a compensação tributária.

Na época, as normas aplicáveis à compensação eram as que constavam no Código Civil de 1916, referentes às obrigações privadas, e as normas do Código Tributário Nacional (CTN) de 1966. Vale lembrar que o Código Civil de 1916 não se aplicava à compensação tributária, conforme estabelecido pelo art. 1.017. O CTN, por sua vez, reconhecia a compensação como uma forma de extinguir o crédito tributário, mas sua regulamentação deveria ser feita por uma lei específica, que ainda não existia até 1980.

Nesse cenário legislativo, surgiu a proibição de alegar compensação como defesa na execução fiscal. Observando mais de perto, nota-se que, em 1980, não havia uma legislação específica que regulamentasse o procedimento de compensação tributária, uma vez que esse instituto ainda não havia sido devidamente disciplinado.

Dessa forma, a proibição estabelecida na LEF deve ser interpretada, considerando o contexto histórico de sua criação, como uma restrição à apresentação de créditos ainda não apurados ou não reconhecidos pelo fisco durante o curso de uma execução fiscal, com o intuito de compensá-los com o crédito tributário em cobrança.

A falta de uma lei que regulasse a compensação é crucial para compreender a extensão dessa proibição. Esse ponto é especialmente significativo, uma vez que, atualmente,

após uma série de avanços legislativos que regulamentaram a compensação tributária, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) interpreta o §3º do art. 16 da LEF como uma restrição à compensação que não tenha sido homologada administrativamente.

Segundo Pinheiro e Cirilo (2021), dado que não havia um procedimento administrativo para solicitar a compensação tributária regido por lei, a proibição contida no §3º do art. 16 da LEF não poderia se aplicar à compensação administrativa não homologada. Considerando o contexto da época, a interpretação mais apropriada desse dispositivo é que ele veda a compensação quando não regulamentada por lei e reivindicada apenas após a propositura da execução fiscal, especialmente quando o crédito solicitado pelo contribuinte não foi apurado e não era do conhecimento do fisco.

Isso se deve ao fato de que, com a introdução da regulamentação federal sobre a compensação tributária, foi estabelecido um procedimento necessário para a sua realização, que possui um caráter declaratório e efeitos imediatos de futura homologação. Uma vez cumpridos os requisitos legais, o crédito será considerado extinto, conforme as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). Na época da criação da LEF, não havia no ordenamento jurídico um ato administrativo que pudesse impedir a homologação da compensação.

Diante do que foi exposto, a interpretação histórica do §3º do art. 16 da LEF deve ser clara: a proibição refere-se exclusivamente à alegação de compensação após o início da execução fiscal. No contexto histórico, não há espaço para a interpretação de que o artigo visava impedir a alegação de compensação que não tivesse sido homologada administrativamente.

Entretanto, o método de interpretação sistêmica é mais uma das abordagens que podem ser aplicadas às normas jurídicas. Essa forma de interpretação, no contexto legal, pode ser definida, conforme Iamundo (2017, p. 373), como uma análise que considera o sistema jurídico como um todo, buscando compreender as inter-relações entre as normas e como elas se integram em um contexto mais amplo.

A sistêmica está intimamente vinculada com as interpretações do conjunto de outras leis que possuem o mesmo objeto de natureza legal. É nesse sentido que adquire relevância a concepção de ordenamento jurídico na sua mais ampla acepção. Apreensão e compreensão do todo em que a lei está inserida na codificação e, a partir dessa análise, a transposição para a particularidade ou singularidade que se pretende aplicar, isto é, nos casos concretos.

A interpretação sistêmica tem como propósito entender a extensão e o

significado de uma norma ao analisar sua relação com outras normas que integram o ordenamento jurídico ao qual pertence.

Conforme mencionado anteriormente, o processo de interpretação de um texto geralmente envolve a aplicação de múltiplos métodos, e essa categorização é feita apenas para fins didáticos, facilitando a compreensão. Nesse sentido, a interpretação sistêmica e a interpretação histórica estão intimamente conectadas.

Na interpretação histórica, a análise focou no contexto jurídico em que a LEF foi criada. Já na interpretação sistêmica, o objetivo é examinar o atual ordenamento jurídico em que a LEF se insere, sempre considerando as normas anteriores como referência.

Assim, é evidente que, hoje, a LEF está situada em um contexto jurídico totalmente distinto daquele de sua criação. A norma constitucional vigente mudou, assim como o Código Civil e o Código de Processo Civil. Além disso, atualmente existem leis que regulam a compensação tributária, especialmente no nível federal.

Portanto, as primeiras considerações que devem ser feitas referem-se às transformações na legislação não tributária que podem contribuir para a interpretação do §3º do art. 16 da LEF. Um ponto de partida importante é a Constituição Federal, que recepcionou a LEF a partir de 1988. Essa nova Constituição trouxe à tona diversos princípios que orientam o ordenamento jurídico, incluindo os princípios da tutela jurisdicional efetiva, da isonomia, da moralidade e da economia processual.

Esses princípios, conforme já discutido, tornam inviável a manutenção de tal proibição. Impedir a alegação de compensação na execução fiscal contraria frontalmente todos esses princípios.

Entretanto, para fins de debate, desconsideraremos esse desalinhamento e prosseguiremos com a análise sistêmica em relação às demais normas.

O Código Civil, que regula a compensação nas relações obrigacionais entre particulares, também passou por alterações durante a vigência da LEF. Uma mudança significativa foi a remoção do art. 1.117, que proibia expressamente a aplicação analógica das regras civis à compensação em matéria tributária. No lugar desse artigo, foi introduzido um novo dispositivo que afirmava exatamente o oposto: a possibilidade de aplicar subsidiariamente as normas de compensação civil no âmbito tributário.

Embora esse dispositivo tenha sido posteriormente revogado, atualmente não existe uma disposição legal que impeça a aplicação subsidiária do Código Civil sobre este assunto, ao contrário do que ocorria em 1980. Essa situação, por exemplo, poderia permitir a alegação de compensação em um contexto de execução fiscal a qualquer momento, semelhante ao que acontece na execução civil, a menos que o §3º do art. 16 da LEF seja considerado uma proibição explícita.

Além disso, há hoje uma legislação específica que regula a operacionalização da compensação no âmbito federal, estabelecendo diretrizes para a efetivação da compensação tributária de forma administrativa. Como mencionado anteriormente, a administração pode optar por não homologar a declaração enviada, o que deixa o débito declarado pendente e passível de execução.

Ao examinar todo o sistema jurídico relacionado ao §3º do art. 16 da LEF, incluindo o art. 156, II, do CTN e a Lei 9.430/96, com suas alterações, verifica-se que, quando a declaração de compensação é feita administrativamente de acordo com a legislação, ela extingue o crédito tributário.

Portanto, uma alegação de compensação nos embargos à execução fiscal, quando o crédito tributário se origina de uma compensação não homologada, pode ser vista como uma argumentação pela extinção do crédito. Isso ocorre porque, se o ato administrativo de não homologar a compensação for considerado sem efeitos, o crédito tributário seria extinto, e, consequentemente, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) seria anulada, resultando na extinção da execução fiscal.

A partir de uma análise sistêmica do contexto em que o §3º do art. 16 da LEF foi criado, seu objetivo parece ser o de evitar surpresas para o fisco na hora da cobrança de um crédito tributário, especialmente em um cenário em que não havia uma lei regulando a compensação.

Com a promulgação de uma lei específica que regula a compensação, o objetivo original do dispositivo se limita agora a contemplar apenas as alegações de compensação que não foram objeto de pedido administrativo. Isso ocorre porque uma compensação realizada de acordo com a lei regulamentadora, mesmo que não homologada, não tem o potencial de surpreender o fisco no momento da execução.

Quando se trata de uma compensação não homologada, a administração tributária está ciente de que a intenção do contribuinte era extinguir o crédito tributário por meio dessa compensação. O fato de a entidade fazendária não ter concordado com o crédito alegado, por qualquer razão, não muda a situação.

Se o juiz avaliar as condições fáticas e jurídicas do crédito apresentado e considerá-lo válido, não se estará realizando uma compensação judicial, mas sim reconhecendo a validade da compensação que o contribuinte buscou na esfera administrativa.

Diante de tudo isso, tanto por meio de uma interpretação histórica quanto de uma interpretação sistêmica, a compreensão mais adequada do §3º do art. 16 da LEF é a de que não há uma proibição à alegação de compensação como defesa nos embargos à execução fiscal.

CAPÍTULO IV - DESDOBRAMENTOS DO JULGAMENTO DO ERESP Nº

1.795.347/RJ

5.1. Histórico dos precedentes no STJ

Neste capítulo, será examinada a maneira como os tribunais, especialmente o STJ, interpretaram e aplicaram o §3º do art. 16 da LEF, além de avaliar se essa interpretação sofreu alterações ao longo do tempo. Desde o início dos anos 2000, o debate em torno desse dispositivo tem sido amplamente judicializado, resultando em uma variedade de decisões e diferentes enfoques interpretativos. Faremos uma análise da evolução da jurisprudência sobre o tema até a formação do Tema Repetitivo 294 do STJ, e também observaremos como a atual composição do STJ aplica esse precedente, principalmente se essa aplicação está alinhada com a Teoria dos Precedentes Judiciais.

Como já foi amplamente discutido, o §3º do art. 16 da LEF proíbe a alegação de compensação como defesa na execução fiscal desde 1980. Com a introdução da legislação federal que regulamenta o procedimento de compensação, os contribuintes passaram a utilizar esse recurso para quitar suas dívidas com a administração tributária.

Os contribuintes começaram a seguir o procedimento estabelecido pela Lei nº 9.430/96, declarando seus créditos e enviando a Declaração de Compensação (DCOMP) para extinguir o crédito tributário conforme previsto no CTN.

Entretanto, à medida que a compensação tributária se tornava mais comum, surgiram também um maior número de casos de não homologação das compensações. Isso resultou em um aumento das execuções fiscais baseadas em Certidões de Dívida Ativa (CDAs) que continham dívidas que os contribuintes alegavam ter compensado, mas que não haviam sido homologadas pela administração fiscal.

Essa situação levou os contribuintes a contestarem judicialmente a validade e o alcance do §3º do art. 16 da LEF. Para anular a CDA e encerrar a execução, os contribuintes argumentavam que o crédito tributário já estava extinto devido à compensação realizada, embora não homologada pelo Fisco. Assim, buscavam, por meio de embargos à execução, demonstrar a validade dos créditos que apuraram e, consequentemente, reverter a não homologação da compensação.

Como se trata de uma controvérsia em torno de um dispositivo de lei federal, e

não de um dispositivo constitucional, as partes envolvidas recorriam ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) por meio de Recursos Especiais (REsp). Em alguns casos, os recursos eram interpostos por contribuintes contra decisões dos Tribunais Regionais Federais (TRFs), enquanto em outros eram impetrados pelo Ente Público.

A razão para essa dinâmica é que tanto os juízes das varas de execução federal quanto os desembargadores dos tribunais federais apresentaram opiniões divergentes sobre a possibilidade de alegar compensação como defesa nos embargos à execução fiscal. Com a falta de consenso nas decisões dos tribunais inferiores, tanto os contribuintes quanto a Fazenda Pública buscavam esclarecimentos no STJ.

No âmbito do STJ, os julgamentos sobre a questão ao longo dos anos 2010 também mostraram oscilações significativas, com divergências entre as Turmas da Corte sobre a interpretação do §3º do art. 16 da LEF. Algumas decisões negavam a possibilidade de alegação de compensação em execução fiscal, devido à ausência de uma lei que regulamentasse a compensação em nível estadual. Outras permitiam a alegação, desde que a compensação fosse realizada antes do ajuizamento da execução. Também havia decisões que rejeitaram a alegação mesmo que a compensação tivesse ocorrido anteriormente, caso não tivesse sido homologada pela autoridade administrativa. Por fim, havia ainda decisões que admitiam a alegação de compensação se existisse uma lei pertinente e se o crédito fosse considerado líquido e certo.

Dessa forma, observa-se a diversidade de posicionamentos do STJ sobre o tema, o que gerou intensos debates na Corte e resultou em considerável incerteza jurídica, à medida que os ministros apresentavam entendimentos bastante distintos.

Era comum observar decisões que apresentavam posições diametralmente opostas no STJ. Enquanto uma Turma permitia a alegação de compensação não homologada pelo Fisco, outra afirmava a impossibilidade dessa alegação. Além disso, os fundamentos jurídicos utilizados nas decisões eram igualmente conflitantes. Exemplos dessa divergência podem ser encontrados nos julgados REsp 1.010.142 - PR e REsp 438.396 – RS.

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - COMPENSAÇÃO - MATÉRIA DE DEFESA - POSSIBILIDADE - CRÉDITO NÃO-HOMOLOGADO NA VIA ADMINISTRATIVA - INCERTEZA. 1. Ao Poder Judiciário compete declarar o direito à compensação quando sobre ele paira dúvida jurídica, mas o procedimento administrativo que conduz à extinção do crédito tributário é de competência da Administração tributária. 2. O art. 16, § 3º, da Lei de Execuções Fiscais deve ser entendido de forma a preservá-lo a constitucionalidade,

admitindo-se a utilização da compensação de créditos líquidos e certos pelo contribuinte como matéria de defesa na execução fiscal. Entendimento da Seção de Direito Público Pedido de compensação não homologado não extingue o crédito tributário. 3. Pedido de compensação não homologada, ainda em discussão na esfera administrativa, não se mostra certo para utilização na via da execução fiscal. 4. Recurso especial não provido. (STJ - REsp: 1010142 SP 2007/0277087-4, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 02/10/2008, T2 - Segunda Turma, DJe 29/10/2008) PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. ENCONTRO DE CONTAS. COMPENSAÇÃO. ART. 66, DA LEI 8.383/91. LEI 6.830/80, ART. 16, § 3º. 1 - O art. 16, § 3º, da Lei 6.830/80 trata da regulação dos embargos do devedor na execução fiscal, dispondo que "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." O fundamento dessa proibição é, unicamente, de natureza processual, a fim de não impor dificuldades para o curso da execução fiscal, haja vista que ela tem como base certidão de dívida líquida e certa. 2 - Aplicação do art. 66, Lei 8383/91, por a Certidão de Dívida conter parcelas da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ou creditada a sócios administradores, considerados inconstitucionais pelo STF. 3 - A disposição de natureza processual cede ao que permite o direito material. Compensação permitida, em sede de embargos à execução, nos limites da ação declaratória cuja sentença transitou em julgado, apurando-se o saldo devedor com a diminuição da garantia exigida dos créditos reconhecidos como compensáveis. 4 - Recurso parcialmente provido. (STJ - REsp: 438396 RS 2002/0068401-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 07/11/2002, T1 - Primeira Turma, DJ 09/12/2002, p. 300. LEXSTJ vol. 161 p. 168).

O primeiro julgado refere-se ao Recurso Especial interposto pela empresa Supermercado Comercial Estrela, que buscava uma decisão que permitisse a alegação de compensação em uma execução fiscal. A empresa argumentava ter apurado um crédito por conta própria e tentou efetuar a compensação administrativamente, mas a Receita Federal não acolheu seu pedido.

Durante a execução fiscal, o contribuinte tentou contestar a validade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) com base na compensação, mas tanto o juízo da execução quanto o Tribunal Regional negaram essa alegação. O STJ, por sua vez, também decidiu pela impossibilidade de alegar a compensação, argumentando que, embora já houvesse flexibilização na aplicação do §3º do art. 16 da LEF para permitir a arguição de compensação em execução fiscal, essa flexibilização não se aplicava a créditos não homologados administrativamente. Isso se deve ao fato de que esses créditos não possuíam a liquidez e a certeza necessárias para fundamentar a compensação.

O segundo caso diz respeito ao Recurso Especial interposto pela empresa Magazine Ultrassom, que visava invalidar a CDA com base em uma compensação realizada administrativamente, mas não homologada pela Receita Federal. Neste caso específico, o crédito do contribuinte originava-se de uma decisão do STF que declarou a

inconstitucionalidade da cobrança de tributos sobre pró-labore e honorários de autônomos.

A Receita Federal não homologou a compensação reivindicada pelo contribuinte e iniciou a execução fiscal referente ao débito associado a essa compensação. Tanto o juízo da execução quanto o tribunal regional rejeitaram a alegação. No entanto, o STJ considerou possível a argumentação, mesmo na ausência de homologação pelo Fisco. Essa decisão contrasta com a do primeiro julgado e apresenta uma razão de decidir conflitante.

Esse cenário gerava insegurança para os envolvidos, resultando em um aumento significativo na judicialização da questão. A quantidade de decisões sobre o tema crescia a cada ano. No entanto, gradualmente, a jurisprudência do STJ começou a se orientar no sentido de permitir que a compensação realizada antes do ajuizamento da execução e baseada em créditos líquidos e certos fosse apresentada em embargos do executado.

Esse movimento de consolidação da jurisprudência foi se intensificando ao longo dos anos, culminando com o STJ decidindo afetar a matéria e, conforme o art. 543-C do CPC/73, realizar o julgamento sob a técnica dos recursos repetitivos, como será abordado no próximo capítulo.

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

Ao julgar o Recurso Especial 1.008.343/SP (REsp 1.008.343/SP), a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) abordou a aplicação do artigo 16, §3º, da Lei 6.830/80, conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF). Neste julgamento, o STJ fixou uma interpretação crucial sobre a matéria, que é refletida na Súmula 294 do 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”.

A partir da tese fixada, surgiram duas interpretações:

- a) a restritiva (aplicada pela 2ª Turma do STJ), pela qual a compensação somente poderia ser arguida por embargos à execução fiscal se houvesse sido previamente homologada na esfera administrativa, antes do ajuizamento da execução fiscal; e

- b) a ampliada (aplicada pela 1ª Turma do STJ), pela qual mesmo que a compensação não tivesse sido homologada na esfera administrativa, poderia ser matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, cabendo ao Poder Judiciário analisar a legalidade do ato decisório administrativo.

Com a edição da Súmula 294, em 2010, surgiram divergências significativas nas decisões das Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a interpretação do artigo 16, §3º, da Lei 6.830/80, que regula a execução fiscal. Essas divergências foram finalmente resolvidas em 25 de novembro de 2021, com o julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.795.347/RJ (EREsp 1.795.347/RJ). Nesse julgamento, a 1ª Seção do STJ consolidou o entendimento de que a compensação tributária só pode ser arguida em embargos à execução fiscal se tiver sido previamente homologada.

Desde a decisão, embargos à execução fiscal que visam discutir compensações tributárias não homologadas são extintos sem análise do mérito, conforme o artigo 16, §3º, da Lei 6.830/80. Essa mudança gerou um novo debate sobre a legalidade e constitucionalidade da prática, questionando se é justo e adequado negar o direito dos contribuintes a uma prestação jurisdicional efetiva, especialmente quando as ações foram propostas antes da uniformização da jurisprudência pelo STJ.

A extinção dos embargos após anos de discussão pode ser vista como uma violação dos princípios fundamentais do direito processual, como segurança jurídica, economia processual e ampla defesa. Isso é particularmente problemático em casos onde há custos significativos com perícias, comuns em disputas sobre compensação tributária. A decisão de extinguir embargos pode desconsiderar os atos processuais realizados, os honorários e despesas incorridos, e o tempo investido por partes e magistrados, sobrecarregando ainda mais o já congestionado Poder Judiciário.

Além disso, em casos onde o prazo prescricional para uma nova ação ordinária já expirou, a extinção pode comprometer gravemente a capacidade do contribuinte de obter uma resposta judicial justa.

Recentemente, decisões de tribunais regionais, como o TRF-2 e o TRF-4, têm mostrado uma tendência mais favorável ao reconhecimento do mérito em embargos à execução fiscal que envolvem compensações não homologadas administrativamente, especialmente para ações propostas antes da decisão do STJ em 2021. A Justiça Federal de São Paulo, por exemplo, converteu embargos à execução em ação anulatória para garantir o direito à plena prestação jurisdicional, e a Fazenda Nacional não recorreu dessa decisão.

Diante desse cenário, os contribuintes esperam que o STJ analise a questão de forma abrangente e criteriosa, considerando princípios como segurança jurídica, economia processual, ampla defesa e efetiva prestação jurisdicional. A expectativa está voltada para os julgamentos dos recursos especiais REsp 2.152.304/RS, interposto pela Fazenda Nacional, e AREsp 2.682.184, interposto por um contribuinte.

A decisão nos EREsp 1.795.347/RJ indicou uma mudança clara na interpretação prevalente anteriormente. No entanto, é crucial que os tribunais superiores considerem as implicações de uma aplicação retroativa do novo entendimento para proteger os contribuintes que seguiram a jurisprudência vigente até então. Até que essa questão seja definitivamente resolvida, os contribuintes que apresentaram embargos antes de 25 de novembro de 2021 devem continuar litigando contra decisões que extinguem seus embargos, buscando assegurar seu direito a uma análise completa do mérito da demanda.

5.3. Alternativas à jurisprudência restritiva do STJ

Considerando a posição atual do STJ sobre o assunto abordado nesta pesquisa, que sustenta a impossibilidade de alegar compensação não homologada administrativamente em Embargos à Execução Fiscal, é fundamental explorar as alternativas e mecanismos processuais disponíveis para que o mérito dessa compensação indeferida possa ser discutido.

Para iniciar essa análise, é relevante dividi-la em dois momentos: o primeiro antes do ajuizamento da Execução Fiscal e o segundo após o início da execução. No primeiro momento, destacam-se a Ação Declaratória e a Ação Anulatória como instrumentos processuais para contestar o ato administrativo que negou a homologação da compensação solicitada.

A Ação Declaratória, como já mencionado, é o meio pelo qual o judiciário reconhece um direito do jurisdicionado que não está sendo respeitado de forma voluntária. Aplicando essa definição ao caso em questão, considera-se que a compensação depende exclusivamente da ação do contribuinte. Assim, entre a transmissão da DCOMP e a decisão administrativa final que homologa ou não a compensação, o contribuinte pode ajuizar uma Ação Declaratória para buscar o reconhecimento de seu direito creditório. Dessa maneira, o sujeito passivo se protege, garantindo que, em caso de não homologação e subsequente ajuizamento da Execução Fiscal, ele possa se defender nos Embargos à Execução com base em uma decisão judicial que validou a compensação.

Por outro lado, uma situação mais delicada é a Ação Anulatória. A partir da decisão administrativa que não homologar a compensação, o contribuinte pode ajuizar uma Ação Anulatória para contestar a validade desse ato administrativo desfavorável, 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.

Ademais, a Ação Anulatória também é pertinente no breve intervalo entre a inscrição em DAU e o ajuizamento da Execução Fiscal. Isso ocorre porque, em princípio, o crédito tributário resultante da compensação estaria extinto até que a decisão de não homologação fosse proferida. Com a inscrição em DAU e a constituição do crédito tributário, torna-se viável a propositura da Ação Anulatória para contestar esse lançamento tributário.

Um aspecto crucial para essa discussão é que, conforme a jurisprudência do STJ, a Ação Anulatória proposta antes da Execução Fiscal pode ser considerada como Embargos à Execução Fiscal. Assim, é razoável argumentar que a Ação Anulatória, que utiliza a compensação não homologada como fundamento de mérito, também poderia ser convertida em embargos. A partir das análises realizadas nesta pesquisa, acredita-se que essa interpretação é válida do ponto de vista doutrinário, alinhando-se à correta compreensão do Art. 16, §3º, da LEF, em oposição à interpretação atualmente adotada pelo STJ.

Quanto à suspensão da exigibilidade nos casos que antecedem a Execução Fiscal, é importante observar o pedido de tutela previsto no Art. 151, V, do CTN, que deve ser feito ao iniciar as ações ou ao efetuar o depósito do valor total. Isso impediria, portanto, o ajuizamento da ação executiva em ambos os cenários.

Passando para a fase posterior ao ajuizamento da Execução Fiscal, onde não é possível discutir o mérito nos embargos, o contribuinte deve ajuizar a Ação Anulatória com o objetivo de anular o crédito tributário resultante da decisão administrativa que não homologou a compensação solicitada anteriormente à execução. Neste caso, as considerações sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, já abordadas, continuam válidas.

É fundamental ressaltar que, apesar da distinção entre o objeto da Execução Fiscal e a Ação Anulatória—sendo a primeira voltada para a cobrança do título executivo materializado na CDA e a segunda enfocando a validade do lançamento tributário e a existência da dívida—os Embargos à Execução Fiscal estão diretamente relacionados à causa de pedir da Ação Anulatória, permitindo a possibilidade de acumulação, o que, a princípio, não se aplica ao contexto aqui discutido.

Dessa forma, fica evidente a incerteza enfrentada pelo contribuinte diante de uma compensação não homologada, que se vê em risco de inscrição em DAU e ajuizamento da ação executiva, ao tentar identificar o meio processual mais adequado, célere e econômico para sua defesa.

5.4. O Projeto de Lei nº 2488/2022

Simultaneamente à amplamente debatida Reforma Tributária, está em andamento a Reforma do Processo Tributário, composta por oito projetos de lei no Congresso Nacional. Essa reforma busca transformar profundamente a interação entre o fisco e os contribuintes, promovendo uma relação mais colaborativa, segura e ágil, além de reduzir a litigiosidade, que atualmente atinge níveis alarmantes no país. Entre os projetos que compõem essa reforma processual, destaca-se o Projeto de Lei nº 2488/2022, que propõe uma nova Lei de Execução Fiscal (LEF), substituindo a atual Lei 6.830/1980.

As razões principais para a proposta de uma nova LEF são duas. A primeira diz respeito aos dados apresentados em vários relatórios, como o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em 2022. Esse diagnóstico revelou sérios problemas na cobrança da Dívida Ativa, como baixa arrecadação, longos prazos de tramitação e um aumento da litigiosidade, decorrente de fatores diversos, incluindo a falta de uma relação cooperativa entre fisco e contribuintes. Essa

situação se tornou insustentável, resultando em 27,3 milhões de processos de execução fiscal, que representam 34% de todas as ações judiciais em andamento no país e constituem o principal fator de congestionamento do Judiciário.

A segunda razão para a reformulação da LEF é a necessidade de estabelecer um rito que se adeque aos novos paradigmas processuais, como a promoção da cooperação entre as partes, igualdade, instrumentalidade das formas e eficiência. A execução fiscal exige um rito específico, distinto das normas processuais gerais do Código de Processo Civil (CPC), devido às características únicas do crédito inscrito na Dívida Ativa, que o diferenciam da cobrança de títulos privados. Embora o título na Dívida Ativa possua presunção de certeza e liquidez pela sua inscrição, a aplicação efetiva do princípio da legalidade é crucial para equilibrar a relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

O PL 2488/2022, resultado dos trabalhos da Comissão de Juristas do Senado Federal, presidida pela ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e coordenada pelo professor Marcus Lívio Gomes, possui eixos centrais em sua estrutura: i) o fortalecimento da inscrição em Dívida Ativa como o momento para o controle da legalidade do crédito fazendário, permitindo o uso de precedentes e a possibilidade de o devedor solicitar a revisão da dívida antes do ajuizamento da execução fiscal, suspendendo atos de cobrança até que o credor avalie a questão; ii) a promoção de uma relação cooperativa entre as partes, visando à satisfação do crédito de diversas formas, incluindo o pagamento direto e a utilização de modalidades de transação previstas na legislação, bem como a oferta de garantias, até mesmo de forma antecipada; iii) a implementação de procedimentos prévios ao ajuizamento da execução fiscal como meios apropriados para a cobrança da dívida ativa; e iv) a simplificação e aprimoramento do rito processual para execuções que sejam propostas no Judiciário, tornando-o mais ágil e equitativo.

Em consonância com o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), o projeto prevê a utilização de execução extrajudicial para dívidas consideradas de pequeno valor (sessenta salários-mínimos para créditos federais e quarenta salários-mínimos para os demais entes). Na redação original, essa execução se efetiva por meio do bloqueio extrajudicial de bens, permitindo ao devedor contestar administrativamente o ato de constrição, além de poder oferecer embargos à execução no âmbito do Poder Judiciário, assegurando a reserva de jurisdição e o exercício do contraditório.

O aperfeiçoamento da cobrança judicial foi buscado por meio de várias alterações no rito. Uma das mudanças mais significativas é a dispensa do ajuizamento das execuções fiscais quando o valor total do débito estiver abaixo do limite estabelecido pela autoridade administrativa ou na ausência de bens ou direitos do devedor que possam ser utilizados para a quitação total ou parcial do crédito. Essa dispensa da propositura de execuções fiscais quando não forem localizados bens do devedor é inspirada em uma iniciativa bem-sucedida da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) desde 2018, visando promover critérios de racionalidade, economicidade e eficiência. Apenas créditos com real potencial arrecadatário devem ser levados ao Judiciário, de forma que a execução fiscal se configure como um recurso final, útil e necessário para sua cobrança, e não como uma consequência inevitável da sua inscrição.

5.5. Discussão da compensação de créditos em embargos no STF (ADPF nº 1.023)

Ao analisar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 1.023, apresentada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou que a proibição de alegar compensação nos Embargos à Execução Fiscal é uma questão infraconstitucional. O CFOAB buscava que o STF reconhecesse a possibilidade de se invocar a compensação tributária, mesmo que não homologada administrativamente, como defesa em Embargos à Execução Fiscal.

Na sua decisão, o Ministro Dias Toffoli, relator da ADPF nº 1.023, destacou que não cabe utilizar a ADPF como um meio para revogar o entendimento já firmado pelo STJ no EREsp 1.795.347/RJ. Este precedente, respeitando sua função constitucional, consolidou a interpretação da legislação infraconstitucional.

Dessa forma, a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em relação ao artigo 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) permanece prevalente. A Primeira Seção do STJ, ao decidir sobre o EREsp nº 1.795.347/RJ, definiu que "a alegação de compensação, no contexto dos embargos à execução fiscal, se limita àquela que já foi reconhecida, seja administrativa ou judicialmente, antes do ajuizamento da execução. Assim, é inaplicável utilizar a compensação indeferida na esfera administrativa como fundamento de defesa nos referidos embargos."

Com base nessa posição consolidada do STJ, apenas a compensação que tenha sido aprovada previamente, seja por decisão administrativa ou judicial, pode ser apresentada como defesa nos Embargos à Execução Fiscal.

Em virtude da decisão do STF na ADPF nº 1.023, mantém-se o entendimento pacífico do STJ, segundo o qual a compensação não homologada na esfera administrativa não pode ser invocada como defesa em Embargos à Execução Fiscal, conforme disposto no artigo 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste estudo, inicialmente foram examinados os limites e a abrangência da proibição de alegar compensação como defesa nos embargos à execução fiscal, conforme estabelecido no §3º do art. 16 da Lei de Execução Fiscal (LEF).

Para isso, foi realizada uma análise das origens do conceito de compensação no contexto tributário, com um enfoque histórico sobre suas raízes no Direito Civil, especialmente no ramo do Direito das Obrigações. Também foram comparadas as semelhanças e diferenças entre a compensação no Direito Civil e no Direito Tributário, observando que, apesar das semelhanças, as diferenças são significativas devido à natureza obrigatória do crédito tributário.

Em seguida, a compensação tributária foi estudada sob a ótica do Código Tributário Nacional (CTN), que define a compensação como uma forma de extinção do crédito tributário, delegando às leis ordinárias de cada ente federativo a autorização e regulamentação do processo compensatório.

O estudo prosseguiu com uma análise das leis federais que regulamentam a compensação a nível federal, em particular as Leis nº 8.383/91 e nº 9.430/96 e suas alterações. Essas leis permitiram uma aplicação mais ampla da compensação tributária, permitindo que créditos tributários apurados fossem compensados com qualquer crédito tributário da União. Além disso, foi confirmado que os efeitos da transmissão da Declaração de Compensação (DCOMP) são imediatos, extinguindo o crédito tributário desde a transmissão, sob a condição de posterior homologação.

O procedimento administrativo necessário para transmitir uma compensação também foi examinado, assim como as consequências da não homologação e a possibilidade de contestação administrativa, que pode levar ao início de um processo administrativo tributário.

Foi analisada a relação entre a compensação tributária e a execução fiscal, especialmente à luz do §3º do art. 16 da LEF, que proíbe a alegação de compensação em

embargos à execução. Verificou-se que a execução fiscal é baseada em título executivo extrajudicial, cuja presunção de liquidez e certeza é relativa, especialmente no caso da Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é elaborada de forma unilateral e obrigatória.

Nos embargos do executado, que são o meio processual de defesa na execução fiscal, a questão central deste estudo foi a possibilidade de alegar compensação como defesa.

Após a análise das interpretações possíveis do §3º do art. 16 da LEF, concluiu-se que essa proibição não está respaldada pela Constituição, pois viola princípios como a tutela jurisdicional efetiva, isonomia, moralidade e economia processual. Além disso, mesmo que não houvesse violação dos princípios constitucionais, uma interpretação histórica e sistemática sugere que a proibição não se aplica à compensação não homologada.

Finalmente, foi confrontado o posicionamento jurisprudencial sobre o §3º do art. 16 da LEF. A discussão sobre este artigo gerou controvérsias desde a promulgação das Leis nº 8.383/91 e nº 9.430/96. A tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema Repetitivo 294 permitiu a alegação de compensação anterior à propositura da execução fiscal, desde que atendidos os requisitos de crédito tributário compensável, indébito tributário e lei específica autorizativa.

No entanto, a jurisprudência passou a restringir a alegação de compensação em execução fiscal em casos onde a compensação não foi homologada administrativamente, como demonstrado no EREsp 1.795.347/RJ. Este entendimento, embora alegue aplicar a tese do Tema Repetitivo 294, ignora a interpretação histórica e sistemática do §3º do art. 16 da LEF e não está alinhado com o acórdão originário da tese.

Portanto, a aplicação incorreta do precedente ao desviar-se da interpretação original e dos princípios que o fundamentam representa uma subversão do precedente, distorcendo a aplicação do direito.

REFERÊNCIAS

AMARAL, D. **Ainda sobre a alegação de compensação em embargos de devedor.** <<https://www.migalhas.com.br/depeso/392233/ainda-sobre-a-alegacao-de-compensacao-em-embargos-de-devedor>> Acesso em: 23 de março de 2024.

ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios.** 21ª Edição. São Paulo: Juspodivm, 2022. Acesso em: 23 de março de 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência 1.795.347/RJ.** Relator: Gurgel de Faria – Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 22 mar. 2022. <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=eresp+1795347&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>> Acesso em: 05 de julho de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.008.343/SP.** Relator: Luiz Fux – Primeira Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 01 set. 2010. <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200702750399&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em: 04 de agosto de 2023.

BRASIL. **Lei nº. 5.172,** de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Acesso em: 04 de agosto de 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1988.

CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação tributária e processo.** São Paulo: Max Limonad, 2003. Acesso em: 25 de junho de 2023.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 18ª Edição. São Paulo: Forense, 2022. Acesso em: 25 de junho de 2023.

DIDIER JR, F. ; LIPIANI, J. **Alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal.** In Revista de Processo. vol. 295, p. 237-277, 2019. Acesso em: 25 de junho de 2023.

DINIZ, M. H. **Curso de direito civil brasileiro**. 33. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 2. Acesso em: 25 de junho de 2023.

GOMES, O. **Obrigações**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Acesso em: 02 de julho de 2023.

GONÇALVES, C. R. **Teoria Geral das Obrigações**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book. Acesso em: 02 de julho de 2023.

GUSMÃO, L. ;SARDINHA P. **A compensação como defesa em embargos à execução fiscal**. <<https://www.migalhas.com.br/depeso/341820/a-compensacao-como-defesa-em-embargos-a-execucao-fiscal>> Acesso em: 30 de junho de 2023.

GRECO, L. **Instituições de processo civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v. 1. Acesso em: 02 de julho de 2023.

JANINI, T. C. **Compensação tributária: análise do processo de casualidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária**. 2008. 280 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Acesso em: 02 de julho de 2023.

JÚNIOR, N. S. D. **Compensação Tributária**. <<https://silveiradias.adv.br/compensacao-tributaria/#:~:text=Atualmente%20a%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20constitui,%3A%20cumulativo%20e%20n%C3%A3o%2Dcumulativo.>> Acesso em: 02 de julho de 2023.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Acesso em: 23 de março de 2024.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Processo Tributário**. 13. ed. Barueri: Atlas, 2021. Acesso em: 23 de março de 2024.

MENDES, F. E. **Compensação Tributária e Execução Fiscal**. <<https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/66-220-1-pb.pdf>> Acesso em: 23 de março de 2024.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva. Educação, 2020. Acesso em: 05 de julho de 2023.

PEREIRA, R. C. L. **Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica**. <<https://ibdt.org.br/RDTA/compensacao-no-direito-tributario-proporcionalidade-e-seguranca-juridica/>> Acesso em: 25 de junho de 2023.

PINHEIRO, B. D.; CIRILO, S. B. M. **O STJ e a divergência sobre a compensação em embargos à execução fiscal**. Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/opinioao-stj-divergencia-embargos-execucao-fiscal?imprimir=1>. Acesso em: 23 de março de 2024.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. v. XXV. p. 46. Acesso em: 23 de março de 2024.

ROSA, I. V. S. **Embargos à execução fiscal e compensação tributária: alternativas à jurisprudência restritiva do STJ**. <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2024/04/Iris-Vania-Santos-Rosa.pdf>> Acesso em: 25 de março de 2024.

SABBAG, E. **Direito Tributário Essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2020. Acesso em: 05 de julho de 2023.

SANTOS, C. C. **A possibilidade de discussão da compensação não homologada em sede de embargos à execução fiscal como forma de controle da legalidade do crédito tributário**. <<https://hglaw.com.br/wp-content/uploads/2023/07/Claudio-Carfaro-Artigo-A-Discussao-da-Compensacao-Nao-Homologada-em-Sede-de-Embargos-a-Execucao-Fiscal.pdf>> Acesso em: 23 de março de 2024.

VILLAR, M. **STF veda discutir compensação de créditos em embargos**. <<https://bonettiassociados.com.br/index.php/2024/04/29/stf-veda-discutir-compensacao-de-creditos-em-embargos/>> Acesso em: 27 de março de 2024.