



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO - PROPPG
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO

JULIANA KELLY DA SILVA FREITAS

A COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À
EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 16, § 3º, DA LEF À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STJ

MOSSORÓ

2022

JULIANA KELLY DA SILVA FREITAS

A COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À
EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 16, § 3º, DA LEF À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Monografia apresentada a Pró-Reitoria de
Pesquisa e Pós-Graduação - PROPPG da
Universidade Federal Rural do Semi-Árido
como requisito para obtenção do título de
Especialista em Direito Constitucional e
Tributário.

Orientadora: Profa. Ma. Fernanda Lucena
de Albuquerque

MOSSORÓ

2022

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

F866c Freitas, Juliana Kelly da Silva.
A COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO ARTIGO
16, § 3º, DA LEF À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ /
Juliana Kelly da Silva Freitas. - 2022.
38 f. : il.

Orientadora: Fernanda Lucena de Albuquerque.
Monografia (graduação) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Curso de Especialização em
Direito Constitucional e Tributário, 2022.

1. Compensação Tributária. 2. Defesa. 3.
Embargos à Execução Fiscal. I. Albuquerque,
Fernanda Lucena de, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade
com AACR2 e os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

JULIANA KELLY DA SILVA FREITAS

A COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À
EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 16, § 3º, DA LEF À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Monografia apresentada a Pró-Reitoria de
Pesquisa e Pós-Graduação - PROPPG da
Universidade Federal Rural do Semi-Árido
como requisito para obtenção do título de
Especialista em Direito Constitucional e
Tributário.

Defendida em: 15 de Dezembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Fernanda Lucena de Albuquerque, Profa. Ma. (UFERSA)
Presidente

Danillo Lima da Silva, Prof. Me. (UERN)
Membro Examinador

Lizziane Souza Queiroz Franco de Oliveira, Profa. Dra. (UFERSA)
Membro Examinador

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a vedação contida no artigo 16, § 3º, da LEF, a fim de responder quais seriam os limites processuais para alegar em sede dos Embargos à Execução Fiscal a compensação tributária indeferida na esfera administrativa. A principal problemática consiste em encontrar soluções aptas a fazer valer o direito de defesa do contribuinte no processo, diante da restrição imposta pela primeira seção de superior tribunal de justiça (STJ) no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ. Desse modo, a metodologia de pesquisa empregada é a bibliográfica e a documental, com uma abordagem qualitativa.

Palavras-chave: COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA; DEFESA; EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

ABSTRACT

The present work proposes to analyze the prohibition contained in article 16, paragraph 3, of the LEF, in order to answer what would be the procedural limits to claim, in the context of the embargoes to the tax execution, the tax compensation rejected in the administrative sphere. The main object is to find solutions capable of asserting the taxpayer's right of defense in the process, in view of the restriction imposed by the first section of the superior court of justice (STJ) when the EREsp 1.795.347/RJ was judged. Therefore, the methodology used was bibliographical and documental, with a qualitative approach.

Keywords: TAX COMPENSATION; DEFENSE; EMBARGOS TO TAX EXECUTION.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 HISTÓRICO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL.....	8
2.1 Decreto-lei nº 960, de 17 de Dezembro de 1938.....	10
2.2 Lei nº 5.869, de 11 de Janeiro de 1973 (CPC/73)	11
2.3 Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980 (LEF)	12
3 DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 16, § 3º, DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEF)	16
3.1 O instituto da Compensação Tributária.....	18
3.2 Da análise do art. 16, § 3º, da LEF.....	20
4 DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ ACERCA D..... A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	25
4.1 Do Tema Repetitivo 294	25
4.2 Da atual interpretação jurisprudencial do STJ acerca do art. 16, § 3º, da LEF	27
4.2.1 Dos desdobramentos da decisão	30
4.2.3 Dos meios processuais alternativos	32
4 CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS.....	37

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a arrecadação de tributos teve início antes mesmo da Constituição de 1824, de forma que a figura de poder a frente do Estado utilizava de arbitrariedade para coagir os súditos a pagar tributos. Hoje, a arrecadação de tributos é disciplinada pela Constituição Federal que limita o poder de tributar do Estado, de forma que a tributação deve buscar a satisfação do bem comum.

Assim, a máquina estatal é utilizada para desempenhar os preceitos trazidos pela Constituição Federal (CF/88), de modo que o Estado institui e cobra tributos a partir da ocorrência do fato gerador. Ao instituir esses tributos conforme os parâmetros legais, o Estado pode efetuar a sua cobrança judicialmente ou extrajudicialmente, caso o contribuinte não cumpra sua obrigação.

Dessa forma, a administração fiscal verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e prossegue com o lançamento da obrigação tributária, dando origem ao crédito tributário. No caso de verificada a inadimplência do contribuinte, é concebida a possibilidade ao contribuinte de realizar o pagamento, se não o fizer, será ajuizada a Execução Fiscal.

A Execução Fiscal é a forma através da qual o fisco cobra dos contribuintes inadimplentes, depois que forem esgotados os meios administrativos de cobrança. Esse processo é regulamentado pela Lei nº 6.830 de 1980, Lei de Execução Fiscal (LEF). As lacunas deixadas pela LEF serão regulamentadas pelo Código de Processo Civil (CPC/15).

Os créditos regularmente inscritos em dívida ativa gozam de presunção de certeza e liquidez, conforme disciplina o artigo 3º, da LEF. No entanto, trata-se de uma presunção relativa, de forma que poderá ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro a quem aproveite. O contribuinte dispõe do prazo de 15 dias para oferecer defesa, na modalidade de Embargos à Execução.

Toda obrigação busca o adimplemento, dessa forma, o pagamento é o modo usual de extinção da relação obrigacional. O conceito de pagamento, entretanto, não se limita à entrega de dinheiro. Nessa linha, o art. 156 do Código Tributário Nacional traz as modalidades de extinção do crédito tributário, dentre eles, destaca-se no presente trabalho o instituto da compensação Tributária. Assim, a compensação tributária é também uma modalidade de pagamento, contudo, o pagamento foi

efetuado em momento anterior a dívida, dando origem ao indébito tributário.

No Brasil, a compensação tributária é um tema de notória importância prática, sobretudo para as empresas, uma vez que empresas dos mais variados ramos apuram créditos líquidos e certos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior e efetuam a sua compensação com débitos fiscais de forma corriqueira.

Embora a legislação tenha evoluído muito nesse sentido, tal matéria continua sendo objeto de litígios no Direito brasileiro. Um dos principais problemas enfrentados consiste em saber em que medida é permitida a alegação de Compensação Tributária na Execução Fiscal.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, firmou tese no sentido de proibir a alegação de compensação tributária não homologada como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, porém, há precedentes do próprio STJ, bem como de tribunais inferiores mencionado em sentido contrário.

É relevante investigar, portanto, como se deve compreender a vedação contida no art. 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal, bem como apontar saídas para o contribuinte, é o que pretende o seguinte trabalho. Para isso, o primeiro capítulo trará o histórico da Execução Fiscal no Brasil, passando pelos principais diplomas que regularam essa prática, até chegar à lei de execução fiscal vigente.

No segundo capítulo serão abordadas as generalidades do instituto da compensação, além da análise do dispositivo legal conforme o sistema tributário vigente. Por fim, no terceiro capítulo será abordada a jurisprudência do STJ sobre o tema, bem como as consequências jurídicas e as alternativas que o contribuinte tem experimentado com sucesso diante desse problema.

A metodologia da pesquisa é predominantemente Bibliográfica e documental, com uma abordagem qualitativa, sendo destacada a revisão das disposições da Lei de Execução Fiscal e do código de processo civil, bem como os julgados registrados pelo Superior Tribunal de Justiça, além de artigos e revistas científicas.

2 HISTÓRICO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

De acordo com Ataliba (2006) o Direito Tributário pode ser conceituado como um conjunto de normas que ordenam comportamentos dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, levando dinheiro aos cofres públicos conforme critérios

previamente estabelecidos.

Nesse contexto, o Estado possui o importante papel de promover o bem comum, garantindo ao cidadão os direitos sociais assegurados pela Constituição Federal de 1988 (CF/88). Para atender a esses desígnios, é necessário abastecer os cofres públicos com recursos financeiros, o que é realizado, principalmente, através da cobrança de tributos.

De acordo com Pereira (2019), quando o contribuinte não efetuar o pagamento voluntário do tributo devido, o Fisco poderá cobrar na esfera judicial através do processo de Execução Fiscal, o qual é regulamentado pela lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, nomeada Lei de Execução Fiscal (LEF). Desse modo, a Execução Fiscal ocorre depois que forem esgotadas as tentativas de satisfação do crédito tributário na via administrativa.

O processo de execução fiscal é fundado em um título executivo extrajudicial que goza de presunção de certeza e liquidez, denominado Certidão de Dívida Ativa (CDA), conforme menciona Santos (2020). Por força do art. 1º da Lei nº 6.830 de 1980, a execução da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida pela referida Lei de execução fiscal e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Nas palavras de Santos (2020), a Execução Fiscal pode ser conceituada como um conjunto de regras que estabelecem uma padronização dos prazos e ações que a Fazenda Pública deve seguir para buscar, na via judicial, a satisfação do crédito tributário. No entanto, o autor também afirma que essa execução sofre grandes entraves, com baixos níveis de êxito em todos os entes federativos, apontando a citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido e a ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis como uns dos principais motivos para a paralisação dos processos executivos.

De acordo com os dados do relatório Justiça em Números 2022 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), os processos de execução fiscal representam cerca de 35% de todos os processos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Correspondendo, assim, a 90% da taxa de congestionamento do poder Judiciário no ano de 2021, de forma que essa taxa cairia 6,3 pontos percentuais, passando de 74,2% para 67,9%, se esses processos fossem desconsiderados.

O maior impacto é sofrido na Justiça Estadual, representando 86% dos processos, a Justiça Federal representa 14%; a Justiça do Trabalho 0,2%; e a

Justiça Eleitoral 0,01%. (CNJ, p. 170 e 171, 2022).

A cobrança de tributos, contudo, não é uma atividade recente no Brasil, de forma que haviam contribuintes antes mesmo do Direito Tributário e tributação antes mesmo da Constituição de 1824, que surgiu com a propagação do discurso iluminista trazendo a noção de direitos do homem e do cidadão, segundo Martuscelli (2010).

Segundo Martuscelli (2010), é possível observar na história nacional uma evolução gradativa dos direitos dos contribuintes após cada constituição, de forma que a Constituição de 1891 introduziu o federalismo no país, gerando significativa modificação na tributação nacional, enfatizando a separação das competências e rendas da União e dos Estados-membros. De acordo com o Martuscelli, o período que vai de 1930 a 1934 encerra o vácuo constitucional sobre o tema, sendo a república governada por meio de uma série de decretos.

No Brasil República, as principais legislações que disciplinam a Execução Fiscal são, cronologicamente, o decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938; a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC/73) e a lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (LEF). O decreto-lei já se encontra revogado tacitamente, ao passo que o Código de Processo Civil (CPC) vigente é o CPC/2015, aplicado subsidiariamente à Lei de Execução Fiscal (LEF) por força do art. 1º da referida lei. (PEREIRA, 2019)

2.1 Decreto-lei nº 960, de 17 de Dezembro de 1938

O presidente Getúlio Vargas sancionou em 1938 o Decreto-lei nº 960, o qual era composto por 77 artigos que disciplinavam a cobrança judicial da dívida ativa em todo o território nacional.

Sobre o procedimento de execução fiscal, o artigo 6º previa que a citação do devedor deveria ser realizada por mandado, havendo a possibilidade de penhora pelo mesmo ato se a dívida não fosse paga imediatamente. Por sua vez, o art. 10 previa que a citação deveria ser realizada por edital se o executado estivesse em local incerto ou não sabido, havendo ainda a possibilidade de citação por carta precatória.

Por força do artigo 16, o executado poderia defender-se da Execução Fiscal por meio dos embargos no prazo de 10 dias, a contar da penhora ou, se for o caso, a partir do retorno da carta precatória ao juízo deprecante. Ao devedor era legítimo

alegar de uma só vez toda a matéria útil à defesa, juntando documento, rol de testemunhas e requerendo os meios de provas cabíveis, salvo a reconvenção ou compensação (art. 17, do decreto-lei nº 960/38). Por conseguinte, a Fazenda Pública detinha de igual prazo para impugnar os embargos, conforme disciplina o artigo 18.

Ademais, o juiz detinha ampla liberdade na direção da prova, ficando ao seu alcance instruir *Ex officio* a sua produção, conforme disposto no artigo 21. Uma vez apresentada a defesa, o juiz designava audiência de instrução e julgamento, onde era ofertado ao representante da Fazenda Pública e à pessoa do devedor o prazo de 15 minutos para cada um deles proceder com sustentação oral de suas razões, nos termos do artigo 23. Havendo penhora subsistente, após o fim da audiência procedia-se à avaliação dos bens penhorados (art 25, do Decreto-lei nº 960/38).

Depois de concluída a avaliação, o juiz, no prazo de 48 horas, deveria designar dia, hora e local para a arrematação dos bens penhorados. Desse modo, o interessado deveria garantir o lance com um sinal correspondente a 20% do valor. No caso do arrematante, ou seu fiador, não pagar o preço da arrematação no prazo de 48 horas, o bem retornava para novo arremate (arts. 32 e ss, do Decreto- lei nº 960/38).

Por fim, eram cabíveis os recursos de agravo de petição, a carta testemunhável e o recurso extraordinário nos processos para cobrança da dívida ativa (art. 45, do Decreto-lei nº 960/38).

2.2 Lei nº 5.869, de 11 de Janeiro de 1973 (CPC/73)

Antes da lei 6.830/80 ser sancionada, a Execução Fiscal era disciplinada pelo código de processo civil de 1973 (CPC/73), seguindo o processo de execução por quantia certa, disposto no livro II, Título I, capítulo IV do referido código, tendo como objeto título executivo judicial ou extrajudicial. A Certidão de Dívida Ativa aparece no inciso VI, do artigo 585 que descreve os títulos executivos extrajudiciais.

Apresentada a petição inicial, o juiz determinava a citação do executado para pagar a dívida em 24 (vinte e quatro) horas ou nomear bens à penhora (art. 652, do CPC/73). Não encontrando o executado, o oficial de justiça procedia com o arresto dos bens necessários para garantir a execução (art. 653, do CPC/73).

O devedor poderia opor Embargos para defender-se da execução, conforme

preconiza o art. 736. O artigo 738, por sua vez, disciplinava o termo de contagem do prazo que era de 10 (dez) dias. No caso de julgados improcedentes os embargos, procedia-se à avaliação dos bens penhorados para ir a hasta pública, por outro lado, se julgado procedente, a execução fiscal era extinta. Em regra, os embargos da execução por título extrajudicial eram dotados de efeito suspensivo, pois se não houvesse a suspensão, o executado suportaria a possível hasta pública de seus bens e posterior arrematação.

Uma vez que na execução fundada em título extrajudicial não há julgamento quanto a relação jurídica entre as partes, os embargos se tornam de extrema importância, pois é a oportunidade do executado suscitar sua defesa. Nessa linha, Pereira (2019) afirma que a sentença oriunda dos embargos tem função de suprir a sentença oriunda de execução fundada em título judicial.

Todavia, a regulamentação do processo de execução fiscal pelo CPC/73 não durou muito tempo, em consequência da edição da Lei específica nº 6.830/80, denominada Lei de Execução Fiscal, que regula o procedimento até os dias atuais.

2.3 Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980 (LEF)

O artigo 1º da Lei de Execução Fiscal atribui a si a missão de reger a Execução Judicial para a cobrança de dívida ativa da Fazenda Pública em todas as suas instâncias, atribuindo subsidiariamente ao Código de Processo Civil (CPC/2015) no que esta for omissa.

Findo o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento da dívida, esta será lançada e convertida em certidão de dívida ativa (CDA). Previsto pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento privativo da autoridade administrativa pelo qual o tributário é constituído. Assim, logo que é verificada a ocorrência do fato gerador, a administração calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e prossegue com o lançamento da obrigação tributária, dando origem ao crédito tributário.

A autoridade administrativa, portanto, verifica a certeza e liquidez do crédito e expede a CDA (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º). Inscrita a Dívida Ativa, a Fazenda Pública, na pessoa do seu procurador, irá propor a Ação de Execução Fiscal. A CDA é título executivo que deve constar na Petição Inicial, além do endereçamento, o pedido e o requerimento de citação (Art. 6º, da LEF). Por força do art. 3º da LEF, a

CDA goza de presunção de certeza e liquidez, o que implica na dispensa do processo de conhecimento.

A certidão de dívida ativa deve conter todos os requisitos a fim de que o executado possa ilidir, seja por via dos Embargos à Execução, seja por via de exceção de pré-executividade, a depender da matéria a ser alegada. Nessa linha, Leandro Junior Pereira discorre sobre os requisitos da CDA:

“É necessário que na certidão de dívida ativa conste o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.” (PEREIRA, 2019)

No tocante aos sujeitos ativos da Execução Fiscal, o artigo 1º da lei 6.830/80 aponta a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas.

Os sujeitos passivos, por sua vez, estão elencados no art. 4º da LEF, quais sejam, o devedor, o fiador, o espólio, a massa, o responsável pelas dívidas e os sucessores a qualquer título. O parágrafo 1º do mesmo artigo aponta ainda os sujeitos passivos nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, quais sejam, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador,

Não obstante, segundo GALVÃO, JUNIOR e MELO (2020), a petição inicial pode ainda ser indeferida, sendo esse indeferimento possível quando o autor não demonstrar os requisitos que enseje no deferimento, devendo ser oportunizado o devido saneamento.

Uma vez apresentada a Petição Inicial, o juiz proferirá despacho ordenando, conforme art. 7 da lei 6.830/80:

- I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;
- II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;
- III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;
- IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14;

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Se a Fazenda Pública não requerer de forma distinta, a citação será feita por carta com aviso de recebimento, a ser considerada válida da entrega no endereço do executado ou do aviso de recepção. Se houver omissão desse dado, serão contabilizados 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal. Se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital. (artigo 8º, da Lei 6.830/80).

Ademais, conforme PEREIRA (2019), a citação por carta precatória também está prevista na Execução Fiscal, devendo constar todos os requisitos necessários para a citação, inclusive a cópia da CDA. Após citado, o executado terá o prazo de 5 (cinco) dias para efetuar o pagamento ou indicar bens à penhora.

Decorrido o prazo para o pagamento da dívida ou indicação de bens a penhora, a Fazenda Pública poderá requerer a penhora de qualquer dos bens do executado, exceto aqueles considerados impenhoráveis pela lei, conforme preceitua o artigo 10 da lei nº 6.830/80. O executado também poderá indicar à penhora bens de terceiros, devendo haver autorização expressa do proprietário (art. 9º, IV e §1º, da Lei nº 6.830/80).

Partindo dessa premissa, o artigo 11 da nº lei 6.830/80 elenca o rol de preferência de bens a serem penhorados, quais sejam, na devida ordem:

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

Excepcionalmente, a penhora poderá recair ainda sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, e também sobre plantações e edifícios em construção (Art. 11, § 1º, da Lei nº 6.830/80).

Não obstante, é facultada tanto ao executado quanto ao exequente a substituição dos bens penhorados, conforme artigo 15 da lei nº 6.830/80. Quanto à substituição de bens pelo executado, essa sofre limitações, sendo permitida apenas a substituição de um bem por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro

garantia, em obediência à ordem legal conferida pela redação do artigo 11.

Penhorados bens suficientes para a garantia da execução, o executado deverá ser intimado nos termos do artigo 12 da lei nº 6.830/80:

Art. 12 - Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora.

§ 1º - Nas Comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, incisos I e II, para a citação.

§ 2º - Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação.

§ 3º - Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.

Uma vez intimado, o executado poderá defender-se da Execução Fiscal por viados Embargos à Execução.

Segundo ZAPPELINI (2017), embora a CDA goze de presunção de veracidade, há determinados casos em que ocorre equívoco por parte da fazenda pública propondo execução fundada em título que não goza de certeza e liquidez. Nesses termos, o executado poderá ilidir a CDA por meio dos Embargos à Execução Fiscal.

Os Embargos à Execução é uma ação autônoma, apresentada por dependência aos autos da execução fiscal originária, e está previsto no processo civil e na Lei de Execução Fiscal, a fim de proporcionar a defesa do executado. Logo, o executado (embargante) deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas, juntar documentos e apresentar rol de testemunhas.

Na Lei de Execução Fiscal, os Embargos à Execução está previsto em seu art. 16:

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

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora.

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

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, acritério do juiz, até o dobro desse limite.

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

Diferente do que ocorre no processo civil, onde o embargante precisa demonstrar o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris* para ser atribuído efeito suspensivo aos embargos, na Execução Fiscal esse efeito é automático. Uma vez julgado procedente o pedido do embargante, a Execução Fiscal será extinta.

O juízo competente para julgar os Embargos à Execução é o mesmo do processo de execução, nos termos do art. 914, § 1º do CPC. Contudo, o § 2º traz uma exceção quanto à execução por carta, nesse caso os embargos poderão ser oferecidos tanto no juízo deprecante quanto no juízo deprecado, sendo o juízo deprecante responsável para julgá-los. No caso de haver vícios ou irregularidades no próprio juízo deprecado, caberá a este o julgamento.

Quanto à admissibilidade dos embargos, a garantia do juízo exigida pela Lei de Execução Fiscal (LEF) deve ser afastada no caso de comprovada a hipossuficiência do embargante, conforme entendimento da 1ª turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, tendo como base os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Outro meio de defesa do executado que poderá ser apresentada nos próprios autos da Execução Fiscal é denominada Exceção de Pré-executividade. Essa forma excepcional de apresentação de defesa não precisa garantir o juízo bem como de dilação probatória, haja vista tratar-se de um instrumento de defesa incidental, que tem o objetivo de apontar vícios em matéria de ordem pública que deveriam ser discutidas de ofício. (Súmula 393 do STJ)

Outras hipóteses de extinção da Execução Fiscal são o indeferimento da petição inicial, quando essa for inepta, a satisfação do crédito tributário ou a extinção da dívida por qualquer outro meio, a renúncia da exequente ao crédito e a ocorrência de prescrição intercorrente, conforme art. 924, do CPC/15. A extinção só produz efeito quando declarada por sentença, nos termos do art. 925 do CPC/2015.

3 DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 16, § 3º, DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEF)

Para compreender a abordagem do art. 16, § 3º da Lei de Execução Fiscal, é necessário estudar o processo desde o nascimento da obrigação tributária até o instituto da compensação quanto forma de extinção do crédito tributário, bem como

delimitar o contexto histórico de criação da Lei.

Segundo Peres (2003), a obrigação tributária era exercida no passado com base em uma relação de poder, onde a cobrança de tributos era realizada de forma coercitiva, hoje, essa relação tributária é regida pela Constituição Federal, de forma que o Estado não pode impor ao cidadão tributo que não seja previsto por lei. Ademais, o autor afirma que essa cobrança sofre limitações que possuem o status de direitos e garantias individuais.

A obrigação surge da lei, de um contrato ou de ato ilícito, porém, no âmbito do direito tributário ela só pode nascer da lei, por força do princípio da legalidade. Assim, a lei tributária cria para o Estado o direito de buscar junto aos particulares, pessoas físicas ou jurídicas, o adimplemento da dívida tributária, devendo aplicar os recursos recebidos nas áreas da saúde, educação, segurança e demais áreas que contemplem o bem da coletividade (PERES, 2003).

Entende-se por obrigação tributária a relação existente entre o Fisco e o contribuinte, conforme o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), essa obrigação pode ser dividida em principal e acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º, do CTN), a obrigação acessória, por sua vez, decorre de legislação tributária e tem como objeto a prestação de fazer ou não fazer (art. 113, §2º, do CTN).

Conforme previsto pelo art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação hipotética definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, logo que é verificada a ocorrência do fato gerador, a Administração calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e prossegue com o lançamento da obrigação tributária, dando origem ao crédito tributário. Uma vez constituído, o art. 156 do Código Tributário Nacional traz as modalidades de extinção do crédito tributário:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação; III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
 X – a decisão judicial passada em julgado.
 XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.
 Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.”

Logo, além do pagamento, o art. 156 do CTN prevê outras 10 hipóteses de extinção do crédito tributário. Será feita uma análise mais aprofundada sobre a compensação, modalidade de extinção constante no inciso II do artigo supracitado.

3.1 O instituto da Compensação Tributária

A compensação tem larga utilização no campo do direito civil, disciplinada pelo Código Civil brasileiro através dos arts. 368 a 380, de modo que o artigo 368 delimita o instituto ao dispor que “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. Diferente do que ocorre no direito civil, a compensação tributária não é automática, devendo ser provocada pelo contribuinte. Nessa perspectiva, o CTN dispõe em seu artigo 170 que:

“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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)”.

A partir da leitura do artigo 170, é possível extrair que a compensação de créditos tributários deve ocorrer com créditos líquidos e certos, e que a Fazenda Pública pode regular a compensação conforme conveniente for, por meio de leis ordinárias. Nesta senda, ARNALDO JUNIOR (2022) afirma que o referido artigo do CTN deve ser interpretado como uma norma de eficácia limitada, uma vez que não confere diretamente o direito de compensar, e sim garante ao legislador a faculdade de disciplinar a compensação.

Seguindo esse raciocínio, Peres (2003) afirma que a compensação é disciplinada pelo Código Civil, no entanto, as dívidas contra a Fazenda Pública são expressamente excluídas dessa disciplina jurídica. Assim, a compensação tributária

depende do que esteja previsto nas leis e regulamentos da Fazenda. Segundo o autor, o Código Tributário Nacional previu a compensação, mas deixou esta a depender do legislador ordinário, de forma que o dispositivo autorizando a compensação foi introduzida no Direito Tributário pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

De acordo com Pereira (2020), na esfera tributária a compensação se torna possível quando Fisco e contribuintes são credores e devedores entre si, de modo que o crédito em favor do fisco é denominado crédito tributário, e os pagamentos indevidos ou a maior efetuados pelo contribuinte são denominados indébito tributário.

Logo, a compensação tributária é também uma modalidade de pagamento, nos termos do art. 156, II do CTN, onde o pagamento foi efetuado em momento anterior a dívida, dando origem ao indébito tributário (PEREIRA, 2020).

Nesse contexto, Castro (2006) destaca a principal diferença entre a compensação civil e a compensação tributária. O autor afirma que a compensação civil independe de convenção das partes, e a compensação tributária, por sua vez, precisa ser requerida pelo interessado.

O contribuinte pode protocolar o pedido de compensação de forma simples na autoridade administrativa competente, assim, a lei que autoriza a compensação tributária pode estabelecer condições e garantias ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Em ambos os casos, a atividade é vinculada, o que implica dizer que, quando forem cumpridos os requisitos, a compensação deve ser homologada (DIDIER; LIPIANI, 2019).

No caso em que o fisco nega o pedido, o débito é inscrito em Dívida Ativa e cobrado em execução fiscal. Partindo dessa premissa, DIDIER e LIPIANI (2019) afirmam que, uma vez que a autoridade fiscal rejeita a compensação administrativa executada pelo contribuinte, essa terá que editar um ato administrativo devidamente fundamentado. Por ser ato vinculado em que não é admitido discricionariedade da autoridade fiscal, é passível de apreciação judicial quando verificado vícios na aplicação do direito, seja por meio de ação de iniciativa do contribuinte, seja por meio de embargos à execução fiscal.

Desse modo, o crédito tributário oriundo da negativa da autoridade administrativa para homologar a compensação realizada pelo contribuinte pode ser revisto também por meio da avaliação de validade do procedimento que o produziu.

Para que seja possível o mencionado exame da validade do ato administrativo, basta somente que tenha havido o protocolo do pedido de compensação (DIDIER; LIPIANI, 2019).

De acordo com Peres (2003), a Fazenda Nacional tem colocado cada vez mais restrições ao exercício do direito de compensar, ademais, a tese no Judiciário em prol do fisco vem ganhando força, acabando por criar novas restrições. Desse modo, o judiciário vem enfrentando muitas ações sobre o tema, onde muitas já foram julgadas e outras ainda estão em tramitação.

Para Didier e Lipiani (2019), muitas das restrições impostas ao direito de compensar são justificadas com base em uma controvérsia histórica entre o instituto da Compensação e a Reconvenção, de forma que se discutia se a compensação seria matéria de defesa ou de reconvenção. De acordo com os autores, a discussão migrou para o Brasil, contudo, a doutrina brasileira seguia os ensinamentos de Pontes de Miranda, ressaltando divergências entre os institutos, no sentido de que a compensação e a reconvenção não se confundem e não são espécies uma da outra.

Seguindo esse raciocínio, Didier e Lipiani (2019) afirmam que, na compensação, o réu reconhece sua obrigação e aponta obrigação do autor em seu favor para extinguir a demanda no limite que se compensarem, desse modo, cabe ao magistrado decidir nos limites propostos pelo autor. De forma distinta, os autores afirmam que na reconvenção há pedido do réu que estende o objeto litigioso, logo, o magistrado deve processar e julgar as duas ações simultaneamente. Portanto, embora a reconvenção possa ser apresentada em contestação, esta não é meio de defesa como a compensação, e sim uma ação autônoma (DIDIER; LIPIANI, 2019).

O art. 16, §3º, da Lei n. 6.830 foi elaborado no momento histórico dessa controvérsia. Segundo Castro (2006), o referido dispositivo foi introduzido pela Lei nº 6.830 no dia 24 de setembro de 1980, no momento em que vigorava a Constituição de 1967. De acordo com o autor, a edição da atual Constituição Federal modificou significativamente a disciplina das definições constitucionais relacionadas a extinção do crédito tributário, sendo importante levar em consideração esse fato para interpretar a norma.

3.2 Da análise do art. 16, § 3º, da LEF

Para a correta interpretação do art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal (LEF),

é necessário compreender o contexto histórico em que se deu a ação do legislador ao editar a Lei, diga-se de passagem, anterior à Constituição Federal de 1988 e ao Código de Processo Civil de 2015. Nesse contexto, o art. 16, § 3º, da LEF, dispõe:

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

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III – da intimação da penhora.

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

§ 2º – No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

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

A controvérsia sobre o §3º, do art. 16, da LEF, diz respeito, portanto, à utilização da compensação que não foi homologada na via administrativa como matéria de defesa em embargos à execução fiscal. Nessa linha, cabe discutir se o objetivo do legislador foi proibir a alegação de compensação pretérita ou proibir o pedido de compensação nos próprios embargos. Nota-se que são situações distintas, na primeira hipótese o contribuinte já havia solicitado a compensação administrativamente e teve sua pretensão negada, na última hipótese o executado busca compensar nos próprios embargos.

De acordo com DIDIER e LIPIANI (2019), o art. 192, IV, do Código de Processo Civil de 1939 proibia expressamente a reconvenção no que corresponde hoje as execuções fundadas em título extrajudicial. Segundo os autores, o Código de Processo de 1973 revogou o código de 1939 e repaginou o processo executivo, de modo que a defesa do executado passou a ser feita nos embargos à execução, os quais deveriam ser opostos em autos apartados, o que contribuiu para que o instrumento fosse entendido como uma ação proposta pelo executado.

À época da criação de Lei de Execução Fiscal, a compensação tributária era autorizada pelo Código Tributário Nacional em seu art. 170, porém, não regulamentada. Assim, sendo norma de eficácia limitada, o referido dispositivo necessita de lei que o regule, ou não seria possível realizar a arguição de compensação em embargos à execução fiscal. A lei regulamentadora foi então editada em 1991, autorizando a compensação entre tributos da mesma espécie no

âmbito federal.

Com a edição da lei, a compensação tributária passou a ser exercida independentemente de autorização da Secretaria da Receita Federal. Nesse sentido, DIDIER E LIPIANI (2019) afirmam que diante da nova perspectiva os contribuintes passaram a fazer uso da compensação como forma de extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 66 da Lei nº 8.383/1991 e 74 da Lei nº 9.430/1996. Ademais, as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 alteraram a redação da legislação que regula a compensação no âmbito federal para melhorar sua utilização pelos contribuintes e também pelo Fisco.

Assim, Didier e Lipiani (2019) afirmam que a interpretação da lei no sentido de proibir a alegação da realização desse procedimento deixou de fazer sentido com a regulamentação da compensação tributária no âmbito federal, pois a compensação foi transformada em um procedimento administrativo. Os autores afirmam ainda que, quando a compensação tributária é afirmada no processo como modalidade de pagamento, ela se configura como objeção substancial ao pedido da Fazenda Pública, diferente de como ocorre nas hipóteses em que o contribuinte pretende extinguir a dívida pela compensação nos autos da execução fiscal.

Para a correta interpretação do art. 16, §3º da LEF, portanto, deve-se levar em consideração os pontos mencionados acima, quais sejam, a ausência de lei regulamentadora à época de edição da LEF impossibilitando a efetivação da compensação, bem como a intensa discussão sobre a natureza da compensação, se seria defesa ou ação.

Partindo dessa premissa, a Constituição Federal de 1988 prevê o princípio da inafastabilidade da jurisdição, acesso à justiça ou direito de ação, a ser provocado por aquele que tiver sua pretensão negada, conforme previsto no seu artigo 5º, inciso XXXV:

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”

A partir da leitura desse dispositivo, é possível extrair que a imposição de homologação como requisito de validade para a alegação de compensação

administrativa viola o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição, inserido nos rol dos direitos e garantias fundamentais, uma vez que houve lesão ao direito do contribuinte por ato da autoridade administrativa que recusou o pedido de compensação, devendo a decisão ser passível de apreciação judicial. Assim, para que a decisão administrativa seja objeto de apreciação judicial basta que tenha havido compensação declarada.

Na hipótese em que foi protocolado o pedido administrativo de compensação e, por inobservância da autoridade fiscal, não tenha sido homologada, o contribuinte poderá alegar a existência de compensação no mérito dos embargos como forma de defesa, pois trata-se de uma modalidade de extinção do crédito tributário em que se discute a liquidez e certeza de título extrajudicial. Tendo em vista que a compensação já foi realizada previamente, o executado busca por meio dos embargos uma decisão que, caso declare válida a compensação administrativa, extinguirá o crédito tributário.

Dessa forma, a interpretação no sentido de proibir a alegação via de embargos representa uma verdadeira restrição ao acesso à justiça. Ademais, permitir que apenas a compensação já reconhecida administrativamente seja passível de defesa via de embargos à execução fiscal não faz sentido, uma vez que o ajuizamento da execução fiscal se dá pela inscrição em dívida ativa, o que não ocorre no caso de homologação da compensação tributária.

A proibição contida no parágrafo 3º do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal diz respeito somente na hipótese em que o contribuinte não tenha realizado a compensação no âmbito administrativo, não sendo possível buscar a compensação do indébito por meio dos embargos à execução fiscal, pois nesse caso não se trata de alegação de defesa, e sim de uma nova pretensão.

Seguindo essa linha de raciocínio, vale mencionar que, ao alegar compensação administrativa nos embargos, o contribuinte não busca realizar a compensação diretamente por esse meio, e sim demonstrar a ausência dos requisitos de liquidez e certeza do débito. É, portanto, a defesa do contribuinte quanto ao crédito tributário em questão, uma vez que o pagamento foi efetuado de forma indireta por via de compensação. Nesses termos, a compensação realizada administrativamente não é objeto de vedação do § 3º do art. 16 da Lei de Execução Fiscal, sendo cabível sua alegação por meio de embargos à execução.

Dessa forma, a proibição de compensação na execução fiscal diz respeito aos

casos em que se busca compensar diretamente na execução, sem que tenha havido compensação administrativa prévia. Havendo, portanto, pedido prévio, o executado poderá alegar a compensação na execução fiscal. Logo, não há impedimento para que o contribuinte possa buscar em juízo a inexigibilidade do débito decorrente da não homologação de compensação, uma vez que o ato administrativo que recusou a compensação esteja equivocado.

Nas palavras de DIDIER E LIPIANI (2019), é possível concluir que o art. 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal tem por objetivo vedar a extinção de crédito tributário por meio de compensação a ser realizada nos embargos à execução, e não de proibir a apreciação pelo judiciário de ato administrativo que não homologou compensação requerida pelo contribuinte.

Apesar de ser possível interpretar o dispositivo em questão no sentido de proibir a alegação como meio de defesa de compensação anterior à Execução Fiscal, essa interpretação não faz sentido se for levado em conta o fato que a regulamentação da compensação tributária administrativa nem mesmo existia na época em que foi editada a LEF, assim sendo, não se pode mencionar que o objetivo do legislador era proibir também a alegação de compensação pretérita na Execução Fiscal, uma vez que essa forma administrativa de compensação tampouco existia.

Partindo da premissa de que a não homologação da Compensação Tributária pela administração fiscal é o que dá causa ao ajuizamento da execução fiscal, a interpretação do art. 16, § 3º, da LEF no sentido de que apenas a compensação homologada administrativamente possa ser alegada como defesa nos embargos à execução fiscal pé contraditória, pois, uma vez homologada, o crédito se extinguirá sem a necessidade de execução fiscal.

Portanto, a vedação prevista no parágrafo 3º, do art. 16 da LEF refere-se apenas as hipóteses em que o contribuinte venha a opor embargos requerendo em juízo o encontro do crédito tributário e do indébito a fim de compensá-los, situação que difere da hipótese em que o contribuinte realizou compensação anterior à Execução Fiscal, mas que, por alguma arbitrariedade, teve o seu débito inscrito em dívida ativa a ser cobrada em Execução Fiscal.

Por fim, com base no sistema tributário vigente, não existe impedimento legal para que o contribuinte busque em juízo a declaração de inexistência do débito quando cobrado por crédito oriundo da não homologação de compensação. Desse

modo, não há dúvidas de que o contribuinte possui direito subjetivo para alegar compensação administrativa que não foi homologada por inobservância dos critérios jurídicos pela administração tributária.

4 DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ ACERCA DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Quando for verificado pagamento de tributo indevido ou a maior, o contribuinte poderá utilizar o indébito para realizar o ajuste de contas com o Fisco por meio da Compensação Tributária. Contudo, apesar da evolução legislativa ao longo do tempo, essa prática continua sendo objeto de litígios no poder judiciário brasileiro.

Um dos principais problemas enfrentados pelo Judiciário refere-se a responder em que medida é permitida a alegação de Compensação Tributária na Execução Fiscal. Nesse contexto, é importante analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema, que está previsto no art. 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal.

4.1 Do Tema Repetitivo 294

No ano de 2009, a Primeira Seção do STJ reconheceu a possibilidade dos contribuintes alegarem compensação tributária pretérita como matéria de defesa nos embargos à Execução Fiscal. Na ocasião, o art. 16, § 3º, da LEF (Lei nº 6.830/1980), julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, foi objeto de análise no Recurso Especial 1.008.343/SP (Tema 294/STJ), sendo firmada a seguinte tese:

“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.”

Com a fixação da tese, sua aplicação passou a ser impositiva, estendendo-se também à cobrança de tributos estaduais e municipais. Embora o esperado fosse a total resolução do embate jurídico, não foi exatamente essa a realidade enfrentada

pelos contribuintes. A tese pró-contribuinte ganhou nuances pró-fisco, de forma que surgiram muitas decisões judiciais, restringindo o direito do contribuinte de alegar compensação prévia à necessidade de homologação pelo fisco.

Em 2019, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento da Apelação nº 0030757-16.2009.4.03.9999, decidiu conforme a ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. REsp 1.008.343/SP. REEXAME DA CAUSA PARA ANÁLISE DA ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MANUTENÇÃO RESULTADO ACÓRDÃO.

1. A Vice-Presidência desta Corte encaminhou para avaliação da pertinência de eventual retratação o julgamento do REsp nº 1.008.343/SP do Superior Tribunal de Justiça.
2. Em acórdão proferido anteriormente, esta Turma reconheceu que a compensação não é matéria de defesa admissível em sede de embargos à execução fiscal (art. 16, § 3º, da LEF), devendo ser pleiteada em ação própria ou via administrativa, refletiu a interpretação vigente à época do respectivo julgamento que, porém, na atualidade, encontra-se superada diante da consolidação, em sentido contrário, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmada no sentido de que se admite, a princípio, a alegação de compensação como matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal nas hipóteses em que se trata de compensação pretérita, decorrente de crédito líquido e certo do contribuinte, é possível que o tema seja trazido como fundamento de defesa na ação judicial em apreço.
3. Em razão do julgamento do E. Superior Tribunal de Justiça cabe a esta Turma a análise da alegação da embargante de que os débitos consubstanciados na CDA encontram-se extintos em razão da homologação tácita dos pedidos de compensação no mês de junho de 2004, por ter transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos assinalado pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02 e Instruções Normativas nº 210/02, 460/04 e 600/05 para análise do fisco.
4. O prazo de cinco anos para homologação tácita da compensação foi previsto somente com a edição da Lei nº 10.833/03, sendo que não estava previsto na redação original do art. 74 da Lei nº 9430/96.
5. No presente caso a embargante protocolou os pedidos administrativos de compensação no período entre janeiro e junho de 1999, e, portanto estava em vigor a Lei nº 9.430/96, na sua redação original. Portanto conclui-se que não houve a homologação tácita da compensação.
6. Não houve o reconhecimento administrativo da compensação anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, não podendo constituir matéria de defesa.
7. Cabe, nos termos do artigo 543-C, § 7º, II do Código de Processo Civil de 1973 e artigo 1.040, II, do Código de Processo Civil de 2015, o reexame da causa somente para análise da alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal, porém com a manutenção do resultado do v. acórdão recorrido de improvidamento da apelação da embargante.
8. Mantido o entendimento do julgamento do acórdão anteriormente realizado no tocante às demais alegações da embargante, pois já foram analisadas e não são objeto do juízo de retratação.
9. Na análise do juízo de retratação, mantenho o resultado do v. acórdão recorrido.”

No julgamento, o Tribunal decidiu pela não admissibilidade da compensação prévia como matéria de defesa nos embargos sob a justificativa de que “não houve o

reconhecimento administrativo da compensação anteriormente ao ajuizamento da Execução Fiscal, não podendo constituir matéria de defesa”.

Contudo, o texto do acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial n. 1.008.343/SP, que culminou no tema repetitivo 294, deixa claro quais seriam os requisitos necessários para a alegação de compensação em sede de Embargos à Execução, são eles, a existência de lei que autorize a compensação à época, que a compensação tenha sido efetuada antes do ajuizamento da Execução Fiscal, a configuração mínima de existência do crédito e configuração do indébito tributário.

Assim, a interpretação correta deveria ser pela admissibilidade de alegação de qualquer compensação prévia, homologada ou não homologada, como matéria de defesa nos embargos à Execução Fiscal, tendo em vista que o art. 16, § 3º, da LEF buscou proibir a tentativa de compensação nos próprios embargos e não a alegação de compensação prévia como defesa, tanto é que o legislador proibiu também a reconvenção.

Nesse sentido, é importante que o próprio contexto histórico de criação da lei de Execuções Fiscais sugere tais conclusões, uma vez que não havia nem mesmo previsão legal autorizando a compensação administrativa à época. Apesar dos fatos mencionados, a atual interpretação jurisprudencial do STJ acerca do tema é no sentido de restringir o direito do contribuinte.

4.2 Da atual interpretação jurisprudencial do STJ acerca do art. 16, § 3º, da LEF

Recentemente, o STJ passou a fazer uma nova interpretação do art. 16, § 3º, da LEF, destoando do acórdão proferido em sede do julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.008.343/SP, que culminou no Tema repetitivo 294.

A discussão foi retomada ao ponto que a tese pró-contribuinte foi ganhando nuances pró-Fisco, de modo que se instaurou a divergência nas duas Turmas do STJ. Assim, as duas turmas seguiam aplicando o mesmo tema repetitivo de maneira oposta, por um lado, no sentido de admitir a alegação de compensação prévia em sede de Embargos à Execução, sem restrição; por outro lado, no sentido de admitir que somente a compensação prévia homologada pela administração fiscal pudesse ser passível de alegação em embargos à Execução Fiscal.

Essa divergência de interpretação, porém, não ficou apenas no STJ, havendo notória divergência entre outros tribunais. Nesse sentido, em sede do julgamento da

Apelação nº 0102434-10.2014.4.02.5101, a Segunda Seção Especializada do Tribunal Regional da 2ª Região pacificou o entendimento pela não admissibilidade da alegação em embargos de compensação prévia não homologada.

Nos Embargos à Execução Fiscal opostos por REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A, com o objetivo de desconstituir o título da Execução Fiscal, a questão de ordem foi acolhida para afetar o julgamento do tema à 2ª Seção Especializada.

A questão julgada pela Seção Especializada buscava responder se é possível o contribuinte alegar, em sede de Embargos à Execução, a validade das decisões administrativas que não homologaram as compensações realizadas administrativamente. Dessa forma, a seção entendeu que é vedada pelo art. 16, § 3º da LEF a alegação de compensação não homologada.

O Tribunal Regional da 4ª Região seguiu entendimento oposto, em sede do julgamento dos Embargos de Declaração em Apelação cível nº 5003343-85.2011.404.7209/SC, opostos pela Fazenda Nacional. Foi decidido que a alegação de compensação pré-existente em sede de Embargos à Execução Fiscal não viola o disposto no art. 16, § 3º da LEF, sendo necessária a realização de prova pericial para verificar a apuração do crédito utilizado na compensação.

Com base nas decisões mencionadas, percebe-se que o conflito de interpretações não ficou restrito ao STJ, de modo que outros tribunais proferiram decisões apresentando diversas linhas interpretativas acerca do alcance do julgamento do Tema repetitivo 294.

Nesse sentido, a sociedade Raízen Combustíveis S/A interpôs o recurso especial nº 1.795.347 contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO PRETÉRITA AOS EMBARGOS. POSSIBILIDADE NÃO COMPROVADA. SELIC. LEGITIMIDADE. CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA NÃO ELIDIDAS. RECURSODESPROVIDO.

1. A compensação pode ser discutida em sede de Embargos à Execução, principalmente após o advento da Lei nº 8.383/91, desde que a contraposição à exigência fiscal tenha por fundamento compensação já realizada.
2. A compensação intentada na esfera administrativa foi devidamente processada e restou indeferida. Extrai-se da respectiva análise que todas as decisões estão devidamente fundamentadas, não evidenciando qualquer vício que suscite sua nulidade, única hipótese, na espécie, capaz de ensejar eventual revisão do procedimento.
3. Perscrutar a validade de supostos créditos que foram legitimamente

rejeitados na esfera administrativa, com o objetivo de aferir se são suficientes à quitação da dívida exequenda, equivale a proceder à compensação em sede de embargos, o que é vedado, consoante o artigo 16, § 3º da Lei nº 6.830/804.

4. Embora o artigo 332 do CPC permita a produção de todos os meios de prova legais, bem como os moralmente legítimos, de forma a demonstrar a verdade dos fatos, é certo que a referida norma não autoriza a realização da prova que se mostre desnecessária ou impertinente ao julgamento do mérito da demanda, não constituindo a negativa hipótese de cerceamento de defesa.

5. Verificada a impossibilidade de validação de créditos compensáveis em embargos à execução fiscal, desnecessária a produção de prova pericial para os fins pretendidos pela embargante, não havendo qualquer irregularidade quanto ao seu indeferimento.

6. Recurso desprovido".

O caso iniciou-se no TRF2, com a pretensão do contribuinte de rever a decisão administrativa que indeferiu seu pedido de compensação de créditos. Na ocasião, o argumento do tribunal foi no sentido de que tal análise estaria vedada pelo § 3º, art.16 da LEF (Lei nº 6.830/1984). A empresa então interpôs recurso especial, do qual o ministro relator OG Fernandes negou provimento.

Assim, foi interposto agravo regimental contra essa decisão, ao qual foi negado provimento sob a justificativa de que inexistia contrariedade ao art. 535, II, do CPC/1973 quando a Corte local decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame.

Entendeu-se, assim, que o entendimento adotado pelo Tribunal de origem não destoava da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de forma que é possível a alegação de compensação em Embargos à Execução, desde que essa tenha sido reconhecida. Na oportunidade, o Ministro relator proferiu ainda que não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional.

Em razão desse acórdão, a empresa opôs embargos de divergência, os quais foram inicialmente admitidos pelo ministro relator Gurgel de Faria. Posteriormente, os referidos embargos deixaram de ser conhecidos, de forma que a empresa contribuinte opôs embargos de declaração, os quais foram acolhidos pelo relator que reconheceu a existência de julgados em sentido diverso, sendo motivo suficiente para atribuir efeitos infringentes e tornar sem efeito a decisão embargada.

Os embargos de divergência (EREsp 1.795.347/RJ) foram analisados em seguida. A 1ª Seção do STJ, ao julgar o EREsp 1.795.347, decidiu que:

“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 6.830/80, a compensação indeferida na esfera administrativa, não havendo mais que se falar em divergência atual a ser solucionada.” (EREsp 1795347/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 25/11/2021)

O contribuinte não pode alegar a compensação tributária que não foi homologada pela administração fiscal como matéria de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal, por vedação do artigo 16, parágrafo 3º da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980). Esse foi o entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça quando decidiu, por unanimidade, não conhecer dos embargos de divergência opostos pela empresa contribuinte.

Nessa ocasião, o ministro relator Gurgel de Faria aplicou a Súmula 168 do STJ, que afirma que não cabem embargos de divergência quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado. Desse modo, o relator justifica que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendem que a compensação indeferida na esfera administrativa não pode ser alegada via de embargos à Execução Fiscal, à luz do art. 16, § 3º, da LEF, não havendo de se falar, portanto, em divergência.

Assim, tornou-se inviável alegar compensação indeferida administrativamente por via dos Embargos à Execução, conforme vedação do art. 16, §3º da LEF, de modo que a questão agora será levada à análise do Supremo Tribunal Federal.

4.2.1 Dos desdobramentos da decisão

O recente posicionamento do STJ acabou com qualquer possibilidade de alegar compensação prévia, como matéria de defesa, em sede de Embargos à Execução para aqueles contribuintes que tiveram as compensações indeferidas pela administração fiscal. Nesse contexto, é importante mencionar que o procedimento adotado pelos contribuintes, desde 2009, era pautado no posicionamento firmado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.008.343/SP, que culminou no Tema Repetitivo 294.

Por esse motivo, a possibilidade de se alegar a compensação como matéria de defesa em Embargos à Execução Fiscal é de suma importância para a vida prática do contribuinte, sobretudo das empresas, por tratar-se de uma ação de

conhecimento incidental, que estará vinculada à ação principal e tramitará no mesmo juízo. Em situação oposta, o contribuinte terá de ajuizar uma ação anulatória de débito fiscal, a qual, caso não seja dotada de efeito suspensivo, não poderá obstar o ajuizamento de Execução Fiscal.

Para o STJ, a interpretação atual não afasta da análise do Poder Judiciário o ato administrativo de compensação indeferida, pois há meio judicial próprio à disposição do contribuinte para essa discussão. O meio processual em questão seria a ação anulatória do art. 169 do CTN, que, como se sabe, não obsta o ajuizamento da Execução Fiscal.

O impacto, pois, vai além, tendo em vista a tramitação de duas ações principais autônomas, quais sejam, a Execução Fiscal e a Ação Anulatória. Nesse ponto, surgem algumas questões a serem enfrentadas pelo contribuinte, a primeira delas é para qual juízo a garantia deverá ser ofertada.

Caso apresentada ao juízo em que tramita a Execução Fiscal, o contribuinte deverá opor embargos no prazo de 30 dias, sob pena de decurso de prazo e execução da garantia ofertada (*solve et repete*).

Por outro lado, uma vez apresentada ao juízo em que tramita a ação anulatória, será necessário buscar a concessão da tutela provisória para suspender a exigibilidade do crédito tributário, a fim de impedir o prosseguimento da Execução Fiscal e, conseqüentemente, o bloqueio de bens do executado. Outra questão diz respeito a eventual duplicidade de condenação em honorários de sucumbência, tornando a ocasião ainda mais onerosa.

A definição do termo inicial da contagem prazo prescricional para ajuizamento da anulatória é outra questão de impacto, sobretudo no que diz respeito aos processos em andamento daqueles contribuintes que opuseram embargos à época em que imperava o entendimento pela possibilidade de se alegar a compensação prévia como matéria de defesa. Por fim, há ainda o risco de decisões conflitantes.

Nessa linha, o advogado Eduardo Maneira, que representou a empresa de combustíveis recorrente, sustentou em sede do EREsp 1.795.347 que a possibilidade do contribuinte poder usar meio processual alternativo para contestar a decisão administrativa não justifica a restrição aos embargos, afirmando que a defesa da cobrança da dívida ativa deve ser feita preferencialmente por meio dos embargos.

Nesses termos, muito tem se discutido sobre a incongruência do

entendimento recentemente firmado pelo STJ sobre vedação do art. 16, § 3º, o qual busca impedir a compensação nos próprios embargos, e não a alegação de compensação administrativa prévia via de embargos, tendo em vista que há precedente do próprio tribunal nesse sentido.

Prevalecendo, pois, a interpretação pró-Fisco, o contribuinte fica limitado à discussão de extinção de seu débito na ação anulatória ou na repetição de indébito, os quais demandam mais onerosidade para garantia do juízo, visto que impõem prévio depósito judicial de valores, por vezes exorbitantes.

Fica o contribuinte, então, coagido a depositar judicialmente os valores para não ser executado, pois não pode alegar a compensação indeferida por via dos embargos, ou buscar em juízo a suspensão da ação executiva até o julgamento da ação anulatória, a fim de evitar a penhora.

Nesse sentido, é difícil mensurar a dimensão do dano que o entendimento fixado no EREsp 1.795.347 pelo STJ acarreta ao contribuinte, tendo em vista o alto número de Embargos à Execução em curso pelo país que discutem compensações indeferidas na esfera administrativa. Tratam-se, muitas vezes, de processos com perícias já finalizadas envolvendo questões bastante complexas, de modo que fazer com que os contribuintes percam essas discussões representa uma verdadeira afronta ao direito de defesa do contribuinte.

4.2.3 Dos meios processuais alternativos

Frente a um obstáculo processual, é necessário que se identifique, no próprio sistema, meios processuais alternativos que proporcionem o devido acesso à justiça. No tocante ao julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.795.347/RJ, o relator, ministro Gurgel de Faria, votou por não conhecer do recurso em razão do alinhamento de entendimento das Primeira e Segunda Turmas, passando a prevalecer o entendimento de que os Embargos à Execução não são a via adequada para a alegação de compensação pretérita não homologada pela administração fiscal, sendo necessário o manejo em meio judicial próprio.

Nas palavras do ministro Gurgel de Faria:

"Não se está a afastar do Judiciário a análise do ato administrativo que indeferiu a compensação pleiteada pelo contribuinte. Contudo, os embargos à execução não são a via adequada para perquirição de tais questões, que

devem ser ventiladas em meio judicial próprio".

Desta forma, só restará ao contribuinte atacar a decisão administrativa que não homologou a compensação tributária pelos meios processuais à sua disposição, uma vez que a discussão é de cunho processual e não impede que o contribuinte que tem contra si débito oriundo de compensação indeferida ajuíze ação anulatória a fim de pleitear a correção da decisão administrativa.

Diante desse contexto, os contribuintes que possuem Embargos à Execução em curso precisam buscar meios processuais alternativos para que seu direito material seja analisado pelo judiciário. Isso porque os Tribunais afirmam defendem a existência de vias processuais alternativas para justificar que a atual interpretação jurisprudencial do art. 16, § 3º da LEF não resulta em violação ao princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Assim, o contribuinte poderá valer-se da ação ordinária contra a cobrança do débito fiscal, a qual não possui efeito suspensivo. O cabimento da ação ordinária, nesse caso, encontra respaldo no direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, bem como nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, além de assegurar o acesso ao judiciário.

A referida ação visa demonstrar a legitimidade do crédito compensado e o equívoco quanto ao ato da administração que indeferiu a compensação. Nesse caso, é necessário o pedido de tutela de urgência, a fim de suspender a Execução Fiscal.

Assim sendo, além da ação ordinária ser meio processual cabível a proporcional a apreciação do direito do contribuinte pelo judiciário, também poderá ensejar a suspensão da Execução Fiscal até o desfecho da ação de conhecimento. Isso porque, especialmente estando o processo executivo devidamente garantido, não deve ser o contribuinte obrigado a proceder ao pagamento da dívida, diante do trânsito em julgado desfavorável dos Embargos à Execução.

Em muitos casos, a vedação da discussão da compensação não homologada em Embargos à Execução fiscal é imposta apenas em sede recursal, depois de proferida a sentença acolhendo a procedência do pedido do contribuinte ou, eventualmente, após a realização de perícia favorável ao direito do contribuinte. Nesses casos se faz ainda mais necessário o pleito pela suspensão da Execução Fiscal, tendo em vista que o contribuinte tem a probabilidade de alcançar êxito na

ação ordinária.

Nesses termos é que o juiz da 4ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória (ES) concedeu liminar para manter a Execução Fiscal suspensa até o julgamento da Ação Ordinária proposta para discutir o mérito da compensação pleiteada pela empresa contribuinte, que corre sob o nº 5020110-03.2022.4.02.5001.

No caso, a empresa buscava a compensação pelo encontro de contas de ressarcimento de crédito presumido de IPI com débitos de PIS e Cofins incidentes sobre insumos. A receita federal indeferiu a compensação e a Execução Fiscal foi levada ao Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região. Sem entrar na questão de mérito, os desembargadores acolheram o pedido da União, alegando não ser possível discutir nos embargos a compensação indeferida administrativamente.

O juiz da 4ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória, contudo, concedeu a tutela de urgência com base na probabilidade do direito do contribuinte ao reconhecimento da validade da compensação realizada e no risco de dano representado pela iminente liquidação da garantia.

Em outra decisão, em sede dos Embargos à Execução nº 5003298 - 07.2019.4.03.6182, um contribuinte conseguiu que o juiz da 6ª Vara de Execuções Fiscais Federal de São Paulo concedesse a conversão dos Embargos à Execução em ação anulatória, com respaldo no princípio da fungibilidade dos recursos. Para o juiz, a partir da mudança interpretativa do STJ, “a solução seria adaptar o procedimento”.

O juiz afirmou ainda, em sede de decisão, que “a forma deve ceder às necessidades da justiça”, tendo em vista que os embargos foram opostos com base em entendimento fixado em precedente que agora está sendo reinterpretado pelo STJ a ponto de que não seja possível chegar ao julgamento de mérito, logo, parece razoável que se consertem as formas a fim de fazer prevalecer o resultado prático da prestação jurisdicional.

Assim, tanto a ação ordinária com pedido liminar, quanto a conversão dos Embargos à Execução em Anulatória, se mostram como meios processuais alternativos para que os contribuintes prejudicados pela nova linha interpretativa defendida pelo STJ acerca da aplicação do art. 16, § 3º, da LEF possam ter seus direitos assegurados.

4 CONCLUSÃO

A tributação ocorre no Brasil mesmo antes de ser promulgada a primeira constituição, de modo que se pode perceber a evolução da proteção aos direitos do contribuinte de forma gradativa. Inicialmente, a cobrança de tributos era imposta ao cidadão de forma coercitiva, onde os colonizadores buscavam apenas por riquezas, sem aplicar os recursos recolhidos em prol da cidadania.

Com a introdução de um Estado Democrático de Direito, a figura política à frente do Estado passou a ter o dever de promover o bem comum, garantindo ao cidadão os direitos sociais assegurados pela Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A obrigação tributária que era exercida no passado com base em uma relação de poder, onde a cobrança de tributos era realizada de forma coercitiva, passou a ser regida pela Constituição Federal, de forma que, atualmente, o Estado não pode impor ao cidadão tributo que não seja previsto por lei, por força do princípio da Legalidade. Ademais, o poder de tributar do Estado sofre limitações que possuem o status de direitos e garantias individuais.

A obrigação tributária nasce, então, com a ocorrência do fato gerador e, conforme o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), essa obrigação pode ser dividida em principal e acessória. Desse modo, ao verificar a ocorrência do fato gerador, a Administração Fiscal procede com o lançamento da obrigação tributária, dando origem ao crédito tributário.

Nesse contexto, a compensação Tributária é apontada como uma das causas de extinção do crédito tributário trazidas pelo Código Tributário Nacional. Diferente do que ocorre no direito civil, a compensação tributária não é automática, devendo ser provocada pelo contribuinte.

Contudo, é observado que a autoridade fazendária vem impondo cada vez mais restrições ao exercício do direito de compensar, desse modo, o judiciário vem enfrentando muitas ações sobre o tema. Recentemente a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, decidiu que o art. 16, § 3º da Lei de Execução Fiscal proíbe a alegação de compensação tributária pretérita por via dos Embargos à Execução Fiscal.

Conclui-se, assim, que a proibição de compensação nos Embargos à Execução Fiscal diz respeito aos casos em que se busca compensar diretamente na execução, sem que tenha havido compensação administrativa prévia. Havendo,

portanto, pedido prévio, o executado poderá alegar a compensação na execução fiscal.

Logo, a recente tese firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, no sentido de proibir a alegação de compensação tributária não homologada como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, representa uma verdadeira restrição ao direito de defesa do contribuinte, restando buscar meios processuais alternativos para garantir o contraditório.

Assim, a conversão dos Embargos à Execução em Ação Anulatória de Débito Fiscal, e a Ação Ordinária com pedido de tutela de urgência para obstar o prosseguimento da Execução Fiscal, são experimentadas pelo contribuinte como saídas processuais para fazer valer o seu direito de defesa no processo.

REFERÊNCIAS

ARNALDO JUNIOR, Jadir Fontes. **Compensação tributária: um estudo da multa isolada de 50% pela não homologação da declaração de compensação de tributos federais**. 2022. Trabalho de conclusão de curso. Universidade Federal de Sergipe.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: MALHEIROS EDITORES LTDA, 2006.

BRASIL. **Ação Ordinária nº 5020110-03.2022.4.02.5001**. 4ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória (ES). Disponível em >https://eproc.jfes.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&acao_origem=processo_consulta_nome_parte_publica&acao_retorno=processo_consulta_nome_parte_publica&num_processo=50201100320224025001&num_chave=&hash=ef7baf1d0e16fb8e136f09ff60b3560f&num_chave_documento=< acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, Central Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei 960/1938**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em >[BRASIL. **Embargos à execução 5003298-07.2019.4.03.6182**. 6ª Vara de Execuções Fiscais Federal de São Paulo. Disponível em ><https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=368f54198816011b786edb9b2054a18571663b1f80533996>< acesso em 04 de dezembro de 2022.](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-960-17-dezembro-1938-347870-norma-pe.html#:~:text=EMENTA%3A%20Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20cobran%C3%A7a,em%20todo%20o%20territ%C3%B3rio%20nacional.&text=Vide%20Norma(s)%3A,%2D%20(Acr%C3%A9scimo%20de%20Par%C3%A1grafo).<, acesso em 04 de dezembro de 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

BRASIL. **Lei 5.172/1966.** Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. Disponível em > https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm<, acesso em 04 de dezembro de 2022.

BRASIL. **Lei 6.830/1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em > http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm<, acesso em 04 de dezembro de 2022.

BRASIL. **Lei 13.105/2015.** Código de Processo Civil. Disponível em > https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm<, acesso em 04 de dezembro de 2022.

BRASIL. **Lei 5.869/1973.** Revogada pela Lei nº 13.105, de 2015 (Vigência). Disponível em > https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm<, acesso em 04 de dezembro de 2022.

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 168.** Disponível em > <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/sumulas/sumula-n-168-do-stj/1289710733><, acesso em 04 de dezembro de 2022.

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 393.** Disponível em > https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2296/Sumulas_e_enunciados<, acesso em 04 de dezembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 294.** Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em > https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=294&cod_tema_final=294< acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Repetitivo 1.008.343/SP.** Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em >

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/8613843/inteiro-teor-13678175><
acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.795.347**. Relator Ministro OG Fernandes. Disponível em >
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/868204840/inteiro-teor-868204866><
acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região TRF-2. **Apelação Cível 0102434-10.2014.4.02.5101**. Disponível em > <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-2/846293928>< acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4. **Apelação Cível 5003343-85.2011.404.7209/SC**. Disponível em >
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/904792877/inteiro-teor-904793236><
acesso em 04 de Dezembro de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF-3. **Apelação Cível nº 0030757-16.2009.4.03.9999**. Disponível em >
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11285187/artigo-16-da-lei-n-8383-de-30-de-dezembro-de-1991>< acesso em 04 de Dezembro de 2022.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Compensação e Execução Fiscal**. 2006.

DIDIER Jr., Fredie; LIPIANI, Julia. **Alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 295/2019. p. 237 – 277. Set / 2019.

JUSTIÇA EM NÚMEROS 2022 / CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. –
BRASÍLIA: CNJ, 2022.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. 2010. Conpedi

PEREIRA, Leandro Junior. **Lei 6.830/80: o processo de execução fiscal e seus aspectos relevantes, sob a análise dos benefícios concedidos para a fazenda pública.** 2019. Trabalho de Conclusão de Curso. Centro Universitário UNIFACVEST.

PERES, Marcos César. **Instituto da compensação tributária: estudo sobre o regime de compensação do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços.** 2003. Monografia. Universidade Federal do Paraná.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica.** Revista Direito Tributário Atual, n.46. p.401-437. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

SANTOS, Victor Hugo Lopes. **Execução fiscal e seu processo de cobrança da dívida ativa.** 2020. Monografia. Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOÍÁS).

SILVA JUNIOR, Clóvis Bezerra da et al. **Formas de defesa na execução fiscal: a importância da objeção de pré-executividade para a legitimação dos direitos do contribuinte.** 2020.

ZAPPELINI, Thiago Mondo. **Acesso à Justiça, Exceção de Pré-Executividade nas Execuções Fiscais e Artigo 16 da Lei nº 6.830/1980.** 2017.