



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

FRANCISCO IRAN SANTOS DA SILVA

**A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA
EM EXECUÇÃO FISCAL: A SUPERAÇÃO DISFARÇADA DE APLICAÇÃO DO
PRECEDENTE FIRMADO PELO STJ NO TEMA REPETITIVO 294**

FORTALEZA

2022

FRANCISCO IRAN SANTOS DA SILVA

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM
EXECUÇÃO FISCAL: A SUPERAÇÃO DISFARÇADA DE APLICAÇÃO DO
PRECEDENTE FIRMADO PELO STJ NO TEMA REPETITIVO 294

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito da
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- S58a Silva, Francisco Iran Santos da.
A alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal : a superação disfarçada de aplicação do precedente firmado pelo STJ no tema repetitivo 294 / Francisco Iran Santos da Silva. – 2022.
69 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Compensação tributária. 2. Execução fiscal. 3. Embargos. 4. Precedentes judiciais. I. Título.
CDD 340
-

FRANCISCO IRAN SANTOS DA SILVA

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM
EXECUÇÃO FISCAL: A SUPERAÇÃO DISFARÇADA DE APLICAÇÃO DO
PRECEDENTE FIRMADO PELO STJ NO TEMA REPETITIVO 294

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para a obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Aprovado em 25/11/2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Ma. Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Isaac Rodrigues Cunha
Membro Externo

A Deus.

À minha mãe, Arasilda.

À minha família, sempre.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à Deus.

Especialmente gostaria de agradecer à Companhia de Jesus que além de fortificar minha fé ao me apresentar a figura de um Cristo amigo, ampliou meus horizontes existenciais e me incentivou a sonhar, a ir sem medo, a andar e andar.

O maior dos agradecimentos, sem dúvidas, é para minha querida mãe, Arasilda, que sempre acreditou em mim e sempre fez o seu melhor por mim. Hoje sou o que sou graças a você.

Aos meus irmãos e irmãs, Iranilda, Ivanilda, Irineu, Inácio e Isabel. Todos vocês moldaram minha personalidade, eu tenho um pouquinho de cada em mim. Invariavelmente, vocês sempre me ofereceram suporte nos estudos, vocês compraram a ideia da nossa mãe. Essa conquista não é minha, é nossa.

Aos meus sobrinhos e sobrinhas, Joyce, Larissa, Gabriel, Ana Elis e Miguel. Sonhem! Acreditem que é possível e vamos juntos tornar qualquer sonho em realidade.

Àquela que sempre foi uma referência para mim, que sempre vivenciava a educação para além das salas de aula, que fazia da política, educação e da educação, política. Victória, obrigado por todo o apoio, todo suporte e pela imensa inspiração.

Finalmente, agradeço aqueles que influenciaram diretamente nessa minha caminhada: meus ilustres professores. A docência é difícil, desafiadora e, com certa frequência, pouco valorizada, mas vocês foram e são extremamente especiais para mim.

Especialmente, gostaria de agradecer o professor Hugo Segundo. A minha admiração por você transcende a sala de aula, sua notável didática e seu notável conhecimento o fazem ser um professor fenomenal, mas é a sua integridade, sua paciência, seu bom humor e sua ponderação que me fazem te admirar ainda mais.

De igual modo, gostaria de agradecer a Professora Ana Paula e o Professor Isaac Rodrigues que compõem minha banca, mas que já dividiram sala de aula comigo.

Por fim, agradeço ao sistema educacional público brasileiro. Estudei toda minha vida em escola pública e agora, com muito orgulho, estou a me formar na Centenária Faculdade de Direito da UFC. Se não fosse o ensino público e as políticas públicas que possibilitam que alguém como eu, pobre e periférico, ingresse numa universidade tão concorrida, provavelmente eu não teria uma graduação.

“O poder da educação em geral é pouco eficaz,
exceto nas felizes ocasiões em que ele é quase
supérfluo”

Richard Feynman

RESUMO

A despeito de o art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal vedar a possibilidade de arguição de compensação em sede de embargos à execução fiscal, o tema já foi muito questionado pelos contribuintes, sob o argumento de que o referido artigo veda somente a compensação arguida após iniciada a execução fiscal. Nesse contexto, em 2010, o STJ, por meio do Tema Repetitivo 294, firmou a tese de que a compensação efetuada pelo contribuinte antes do ajuizamento do feito executivo pode figurar como fundamento de defesa nos embargos à execução fiscal desde que, à época da compensação, existisse o crédito tributário compensável e lei específica autorizando a compensação. No entanto, recentemente este debate ressurgiu nos tribunais, e o entendimento que parecia pacífico foi inteiramente alterado, de modo que agora somente a compensação homologada antes do ajuizamento da execução pode ser alegada pelo contribuinte. Nesse sentido, este estudo objetiva analisar a possibilidade de alegar compensação como matéria de defesa em embargos à execução fiscal, bem como analisar, sob a luz da teoria dos precedentes, se as recentes decisões do STJ sobre o tema, sobretudo as decisões proferidas nos autos do REsp nº 1.795.347/RJ, estão de acordo com o Tema Repetitivo 294. Para isso, a partir da metodologia bibliográfica, analisou-se livros, artigos científicos e decisões judiciais sobre o tema. Os resultados encontrados indicam que, a princípio, tal vedação não encontra amparo em princípios constitucionais e, ainda que encontrasse, haveria a possibilidade de arguir a compensação anterior, homologada ou não, como matéria de defesa em execução fiscal, bem como indicam que as recentes decisões do STJ sobre o tema deixaram de observar a teoria dos precedentes judiciais e revertem o sentido firmado no tema repetitivo 294 sem, no entanto, afirmar expressamente que o está superando. Pelo contrário, afirma-se que o está aplicando. Desse modo, conclui-se pela possibilidade material de usar a compensação como defesa em execução fiscal, e que a forma com que a jurisprudência superou o antigo entendimento foi inadequada.

Palavras-chave: compensação tributária; execução fiscal; embargos; precedentes judiciais

ABSTRACT

Despite the fact article 16, paragraph 3 of the Tax Enforcement Law prohibits the possibility of claiming compensation in the context of embargoes on tax enforcement, the issue has already been questioned by taxpayers, on the grounds that the aforementioned article prohibits only the compensation claimed after the initiation of tax enforcement. In this context, in 2010, the STJ, through the Repetitive Theme 294, established the thesis that the compensation made by the taxpayer before the filing of the executive action can appear as defense matters in the embargoes on tax enforcement as long as, at the time of the compensation, there was a compensable tax credit and a specific law authorizing compensation. However, recently this debate has resurfaced in the judicial courts and the understanding that seemed peaceful has been entirely changed, so that now only the compensation approved before the filing of the execution can be claimed by the taxpayer. In this sense, the work's purpose to analyze the possibility of claiming compensation as a matter of defense in embargoes on tax enforcement, as well as to analyze, in the light of the theory of precedents, if the recent decisions of the STJ on the subject, especially the decisions rendered in the case of REsp nº 1.795.347/RJ, are in accordance with Repetitive Theme 294. For this, from the bibliographic methodology, books, scientific articles and judicial decisions on the subject were analyzed. The results found indicate that, in principle, such prohibition does not find support in constitutional principles and, even if it did, there would be the possibility of claiming the previous compensation, approved or not, as a matter of defense in tax enforcement, as well as indicate that the recent STJ decisions on the subject failed to observe the theory of judicial precedents and reverse the meaning established in the Repetitive Theme 294 without, however, expressly stating that it is overruling it. On the contrary, it is affirmed that it is applying it. Thus, it is concluded that there is a material possibility of using the offset as a defense in tax enforcement, and that the way in which the jurisprudence overruled the old understanding was inadequate.

Keywords: tax compensation; tax enforcement; embargoes; court precedents.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC/02	Código Civil de 2002
CC/76	Código Civil dos Estados Unidos do Brasil (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1976)
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CPC/15	Código de Processo Civil, de 16 de março de 2015
CPC/73	Código de Processo Civil, de 11 de janeiro de 1973
CTN	Código Tributário Nacional
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DCOMP	Declaração de Compensação
REsp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais
MP	Medida Provisória
REsp	Recurso Especial
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF's	Tribunais Regionais Federais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	15
2.1	O instituto da compensação sob a luz da teoria do pagamento	16
2.2	A origem da compensação no direito tributário	18
2.3	As semelhanças e diferenças entre o instituto da compensação no direito tributário e nos demais ramos do direito	20
2.4	A compensação no Código Tributário Nacional	22
2.5	A regulamentação no plano federal da compensação tributária	24
2.6	O procedimento administrativo necessário para realizar a compensação	27
3	A EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO	31
3.1	Aspectos do título executivo extrajudicial em matéria tributária	31
3.2	Embargos do Executado: o meio processual de defesa daquele que integra o polo passivo da execução fiscal	34
3.3	Das matérias vedadas em sede de embargos à execução fiscal	37
3.4	A interpretação do art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal)	41
3.4.1	<i>Da interpretação histórica do §3º, do art. 16, da LEF</i>	41
3.4.2	<i>Da interpretação sistêmica do §3º, do art. 16, da LEF</i>	44
4	O POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL	47
4.1	O início do debate nos tribunais	47
4.2	A (aparente) pacificação da controvérsia com a construção do Tema Repetitivo 294 do STJ	50
4.3	A atual aplicação do Tema Repetitivo 294 pelo STJ	53
4.3.1	<i>Uma breve introdução à Teoria dos precedentes</i>	55
4.3.2	<i>A superação do precedente disfarçada de aplicação do precedente</i>	57
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
	REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

Promulgado em 1966, antes mesmo da atual Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), o Código Tributário Nacional (CTN) já previa o instituto da compensação tributária como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. No entanto, embora houvesse a previsão desse instituto, o CTN não tratou de definir como seria operacionalizada, na prática, essa compensação tributária¹.

Somente em 1991, com a promulgação da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o instituto da compensação tributária passou a ter as primeiras diretrizes no âmbito federal acerca dos requisitos e procedimentos necessários para utilizá-la. Na verdade, o Art. 66 da referida Lei possibilitou que, nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, o contribuinte pudesse efetuar compensação deste montante com os débitos subsequentes de valor correspondente.

Cinco anos depois, com a promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação tributária passou a ter maior abrangência e diretrizes administrativas mais claras no que tange ao seu aspecto procedimental, de modo que a partir de então adquiriu maior relevância na quitação de débitos tributários, notadamente de tributos federais.

Nesse sentido, a partir da regulamentação legal acerca da compensação tributária e do crescente aumento de declarações de compensações efetuadas pelos contribuintes, novas problemáticas foram surgindo. Destacam-se especialmente os conflitos envolvendo a compensação tributária e a Execução Fiscal.

Isto porque a Lei de Execução Fiscal (LEF), promulgada em 1980 – anteriormente à CRFB/88, mas por ela recepcionada –, vedou expressamente, em seu artigo 16, §3º, dentre outros institutos, a possibilidade de arguir a compensação tributária como matéria de defesa na execução fiscal.

Assim, embora conste no CTN que a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário, por muitos anos os contribuintes se viam impossibilitados de alegar a realização de compensação tributária como matéria de defesa nas execuções fiscais, em face da vedação supramencionada contida na LEF.

¹ Segundo Janini (2008, pág. 152), a compensação é um termo que pode trazer vários significados, essa variação possibilita a interpretação em que a compensação seria uma forma de extinção da obrigação tributária em três situações: (i) no pagamento antecipado de tributos (retenção na fonte); (ii) nos tributos não-cumulativos; e (iii) no pagamento indevido. Este estudo se aterá as relações de compensação relacionadas aos pagamentos indevidos.

Nesse contexto, em 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), utilizando-se da técnica de julgamentos repetitivos, firmou tese, por meio do Tema Repetitivo 294, no seguinte sentido:

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.

Após anos de controvérsias em torno do §3º, do art. 16, da LEF, e de muita instabilidade na jurisprudência pátria, a tese firmada no Tema Repetitivo 294 parecia vir para pacificar o entendimento jurisprudencial no sentido que é possível suscitar a compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, desde que esteja presente alguns requisitos.

Ou seja, desde que à época da compensação efetuada (i) o crédito tributário utilizado existisse e (ii) existisse também lei específica autorizando a compensação, o contribuinte executado poderia arguir a compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal.

Todavia, não obstante a tese firmada no tema repetitivo 294 do STJ, o judiciário brasileiro continuou a divergir sobre a possibilidade de o contribuinte utilizar a compensação como matéria de defesa na execução fiscal, sobretudo nos casos em que o contribuinte efetuava a compensação administrativamente antes da propositura da execução fiscal, mas, por algum motivo, a autoridade administrativa não homologava a compensação e, portanto, o débito atrelado à compensação se mantinha aberto. É o que se nota das vastas sentenças e acórdãos que ora vedam esta possibilidade ao contribuinte ora a acatam.

A pacificação sobre o tema que se esperava ao anunciar a tese firmada no Tema Repetitivo 294 não ocorreu, havendo, inclusive, divergência entre as Turmas do STJ sobre a aplicação da referida tese.

Diante disso, o STJ foi acionado por meio de Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.795.347/RJ para pacificar seu entendimento. Contudo, a decisão proferida nos autos deste processo decidiu pela inexistência de divergência entre as turmas do STJ, pontuando que não é possível arguir compensação como matéria de defesa em execução fiscal quando a compensação não tiver sido homologada pela autoridade administrativa antes do ajuizamento da execução fiscal.

Desse modo, embora a tese firmada no Tema Repetitivo 294 não tenha estabelecido expressamente a homologação da compensação administrativa como condicionante para que se possa arguir a compensação como matéria de defesa, este ficou sendo o entendimento no EREsp nº 1.795.347/RJ, a partir da interpretação do Tema Repetitivo retromencionado.

Assim, este estudo se justifica neste contexto de crescente utilização da compensação como forma de extinção do crédito tributário, sobretudo no âmbito administrativo, nos termos da legislação aplicável. Esta crescente utilização gera efeitos na quantidade de execuções fiscais oriundas de débitos fiscais em aberto em virtude da não homologação das compensações fiscais realizadas pelos contribuintes.

Desse modo, a recente decisão do STJ no EREsp nº 1.795.347/RJ afeta diretamente todos os contribuintes que se utilizam do instituto da compensação tributária para quitar seus débitos fiscais, motivo pelo qual uma análise jurídica crítica sobre o tema se torna substancialmente relevante.

Todo o exposto até aqui faz suscitar a seguinte questão problema que norteará este trabalho: em que medida a decisão proferida pelo STJ nos autos dos EREsp nº 1.795.347/RJ converge com a *ratio decidendi*² empregada na elaboração da tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ?

Nesse contexto, este estudo objetiva analisar a possibilidade de se alegar compensação como matéria de defesa em embargos à execução fiscal, bem como analisar, sob a luz da Teoria dos Precedentes, se as recentes decisões do STJ sobre o tema, sobretudo as decisões proferidas nos autos do EREsp nº 1.795.347/RJ, estão de acordo com o Tema Repetitivo 294.

Especificamente, objetiva-se investigar quais os fundamentos jurídico-tributários, processuais e hermenêuticos corroboram ou não com a possibilidade de alegar a compensação como matéria de defesa em embargos à execução fiscal. Na mesma direção, busca-se analisar se a decisão proferida pelo STJ nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.795.347/RJ, sob o fundamento de que se estaria aplicando o precedente do STJ, está alinhada com a tese firmada no Tema repetitivo 294 do STJ ou se, em que pese a ausência de fundamentação argumentativa, acabou-se por desvirtuar o próprio precedente do tribunal.

Em relação à metodologia empregada neste trabalho, pode-se caracterizá-la, quanto ao tipo, como bibliográfica, por meio da utilização de livros, revistas, artigos científicos; documental, vez que se buscou utilizar a legislação e a jurisprudência como fonte de estudos;

² Expressão em latim cuja tradução é “razão de decidir”. Trata-se de aferir os fundamentos centrais da decisão.

e, quanto à abordagem, é qualitativa, visto que tem foco no caráter subjetivo do objeto analisado.

No primeiro capítulo, analisaram-se as nuances da origem, da implementação e da atual aplicação do instituto da compensação no direito tributário brasileiro. Para tanto, buscou-se investigar desde a concepção do instituto da compensação como espécie do gênero pagamento, tangenciando as semelhanças e diferenças entre a compensação civil e a compensação tributária.

Do mesmo modo, analisou-se o contexto em que o instituto da compensação foi posto no CTN, bem como as razões e fundamentos que levaram a União a, somente posteriormente, regulamentar o procedimento de compensação tributária e como este procedimento de fato ocorre.

No segundo capítulo, investigou-se como funciona e em que medida a compensação tributária tangencia a execução fiscal, de modo a entender todo o caminho entre o pedido administrativo de compensação e a execução fiscal fundada em Certidão de Dívida de débito compensado, mas não homologado.

Portanto, investigou-se o ato de não-homologação e seus possíveis desencadeamentos, como a instalação de processo administrativo tributário a partir da declaração de compensação. Outrossim, analisou-se também os meios de defesa possíveis após a propositura de execução fiscal, e investigou-se detalhadamente o contexto hermenêutico no qual se deve interpretar a vedação exposta no art. 16, §3º, da Lei nº. 6.830/1980.

Por fim, no último capítulo, passou-se a analisar as decisões judiciais acerca da discussão em debate, sobretudo as decisões que fizeram surgir o Tema Repetitivo 294, bem como o acórdão dos EResp nº 1.795.347/RJ, sob a luz da Teoria dos Precedentes.

Estas análises objetivaram entender se, a luz da teoria dos precedentes, as decisões proferidas após a fixação da tese do tema repetitivo 294 do STJ respeitaram o precedente firmado, ou o desrespeitaram sem, no entanto, fundamentadamente discorrer sobre os motivos que as levaram a reverter o precedente.

2 A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, uma vez que se pretende analisar a possibilidade de arguir a compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, é preciso analisar o instituto da compensação no direito tributário brasileiro, desde a sua concepção, até a forma procedimental com que hoje se concretiza este direito do contribuinte.

Desse modo, é imperioso compreender que a compensação é um instituto jurídico presente em outros ramos do direito e que, no ordenamento pátrio, seu surgimento não remete ao direito tributário propriamente dito. Portanto, é preciso entender o contexto em que a compensação surgiu, enquanto instituto do direito brasileiro, e em que medida ela foi implementada no direito tributário.

Não se pretende com este trabalho abordar todas as nuances do instituto da compensação nos demais ramos do direito brasileiro, sobretudo no ramo obrigacional, mas tão somente abordar as nuances necessárias para compreender as semelhanças e as diferenças existentes entre a aplicação deste instituto num ramo e noutro.

Por vezes, as diferenças pontuadas neste trabalho podem parecer sutis, mas como será demonstrado, são relevantes para entendermos as divergências jurisprudenciais que se formaram em torno da possibilidade de se arguir a compensação como matéria de defesa na execução fiscal.

Ademais, será analisado também a forma com que o Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar que estabelece normas gerais de matéria tributária, aborda a compensação, bem como a forma com que os entes nacionais (União, Estado, Municípios e Distrito Federal) regulamentam ou não a operacionalização da compensação.

Nesse sentido se examinará a evolução legislativa no tocante à regulamentação no plano federal da compensação tributária, de modo a entender as significativas mudanças surgidas inicialmente e as limitações que se fizeram impor à compensação no âmbito tributário.

Por fim, após a regulamentação legal da operacionalização da compensação no âmbito federal na década de 1990 e início dos anos 2000, se examinará, em capítulo próprio, o atual procedimento administrativo necessário para realizar a compensação, com vistas a entender o que seria uma compensação realizada antes de proposta a execução fiscal.

2.1 O instituto da compensação sob a luz da teoria do pagamento

Antes de se abordar a compensação no direito tributário, faz-se mister entender as origens deste instituto, notadamente advinda do Direito Civil, especificamente o direito das obrigações e o direito de crédito³. Por sua vez, a compreensão da compensação no Direito Civil ocorre a partir da teoria do pagamento.

Segundo Gonçalves (2022), o direito das obrigações é o ramo do direito que se propõe a analisar as características jurídicas da relação obrigacional. Nessa conjuntura, para o autor, o termo obrigação, embora comporte vários sentidos, para o direito das obrigações se refere especificamente a uma relação patrimonial entre duas ou mais pessoas, de modo que uma tenha o direito de exigir uma prestação da outra, que deve cumpri-la.

O cumprimento desta obrigação pode ser chamado também de adimplemento. É o adimplemento o objeto central da teoria do pagamento. Conquanto o termo pagamento possa ser vulgarmente remetido a satisfação pecuniária da dívida, a rigor técnico, o pagamento é, assim como o adimplemento, o modo natural de extinção da obrigação (GOMES, 2019).

Com modo natural, entende-se que a relação obrigacional já inicia naturalmente estabelecendo a forma com que será satisfeita. Cumprida essa forma pactuada, seja pagando, dando, fazendo ou não fazendo, estará adimplida a obrigação. Este é o cerne da teoria do pagamento.

Cumpra observar também que, conforme ressalta Silva (2006), a obrigação pode ser entendida como um processo, ou seja, um desencadeado de atos, desde o nascimento dos deveres, passando pelos desenvolvimentos dos vínculos, objetivando alcançar o adimplemento.

Nesse contexto, podemos entender o adimplemento como sendo não só a forma natural de extinção da obrigação, mas como também a forma desejada e invariavelmente a mais praticada. No entanto, é importante frisar que o adimplemento não é a única forma de extinção da obrigação, havendo outras, tais como a confusão, a novação, a consignação, a remissão, a sub-rogação, a dação, a prescrição e a compensação.

Há vasta doutrina sobre estas demais formas de resolução da obrigação, mas este estudo não objetiva examinar minuciosamente todas elas, mas tão-somente entender o contexto conceitual doutrinário em que o instituto da compensação está inserido.

³ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. O autor ressalta em sua obra que atualmente popularizou-se abordar a relação jurídica obrigacional do ponto de vista do devedor, de modo a impactar na forma com esse recorte do direito fosse chamado notoriamente de direito das obrigações, no entanto, uma vez sendo a obrigação uma relação bilateral, é possível abordar o tema do ponto de vista do credor, de sorte que este recorte do direito poderia ser igualmente chamado de Diretos de crédito.

Nesse sentido, é importante pontuar que dentre as várias classificações possíveis, a compensação está enquadrada como um modo satisfativo de extinção das obrigações, visto que, na compensação, o devedor cumpre a obrigação, muito embora de forma diversa da originalmente pactuada (PONTES DE MIRANDA, 1971, pág. 46).

Para Gomes (2019), a compensação é uma forma de extinção da obrigação civil de caráter tão peculiar que chega a ser anormal. Isto porque a compensação rompe com a forma natural de extinção da obrigação que é o pagamento. A essência da compensação consiste no fato de dois agentes serem, ao mesmo tempo, credor e devedor um do outro.

Nesta situação, tem-se duas obrigações entre os agentes, uma para com o outro. A compensação, portanto, objetiva extinguir as duas obrigações cujos credores são concomitantemente devedores entre si (GONÇALVES, 2022).

O instituto da compensação no Direito Civil, assim como qualquer outro instituto jurídico, enquanto uma ficção jurídica, não é universal e presente em todos os ordenamentos jurídicos existentes. Na verdade, suas origens remetem ao direito francês e foram acompanhadas por outros ordenamentos jurídicos no resto do mundo, assim como no Brasil. Atualmente, o instituto da compensação está consagrado no Código Civil (CC/2002) brasileiro da seguinte forma, *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.

Ademais, em face da normatização e relevância deste instituto para o Direito Civil, pesquisadores desta seara dividiram a compensação em 3 classes: i) compensação legal, que é a delimitada em lei e com efeitos plenos e retroativos, ii) compensação judicial, que decorre de decisão judicial, surtindo efeitos a partir da decisão e iii) compensação voluntária, constatada quando de acordo voluntário entre as partes⁴.

Vê-se, portanto, que o intuito da compensação é evitar o dispêndio de energias na resolução de obrigações que podem se mostrar inúteis. Isto porque, na condição de devedores e credores recíprocos, o ato de adimplemento de um resultaria no ato de restituição do outro. Seria um movimento em círculos. Determinar legalmente a imposição da compensação nestas condições visa, inequivocamente, dar celeridade às relações jurídicas, simplificar as relações obrigacionais.

⁴ Conforme se observa nos seguintes trabalhos: DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**, p. 299; e GOMES, Orlando. **Obrigações**, p. 130.

Por fim, cumpre frisar os efeitos da compensação legal realizada no âmbito do Direito Civil. Uma vez realizada a compensação, extingue-se simultaneamente as duas obrigações, de modo a liberar os dois devedores da relação obrigacional. Portanto, a luz da teoria do pagamento, a compensação é uma forma satisfativa da extinção da obrigação civil, conquanto seja uma forma anormal.

2.2 A origem da compensação no direito tributário

Segundo Diniz (2018), a origem da compensação no direito tributário brasileiro possui relação direta com a compensação no Direito Civil brasileiro. Como já abordado, a compensação no Direito Civil tem suas origens históricas remetidas ao direito francês, que, por inspiração àquele ordenamento jurídico, restou introduzida no sistema jurídico nacional.

Atualmente, a compensação no Direito Civil brasileiro é regulada no Código Civil de 2002, especificamente dentre os artigos 368 ao 380. No entanto, já estava prevista no direito privado brasileiro desde 1916, época em que vigorava a Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (antigo Código Civil). Inclusive, a forma com que o atual Código Civil aborda a compensação é muito semelhante, quando não idêntica ao antigo código. Repare-se o art. 1.009, do antigo Código Civil, verbis:

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.

Pode-se notar que o texto do artigo 1.009 do CC/16 é idêntico ao texto do artigo 368 do atual código civil. Na verdade, a regulamentação do instituto da compensação no direito privado brasileiro sofreu poucas alterações de um código para o outro.

Isso demonstra que as bases conceituais deste instituto se mantêm relativamente estáveis no direito privado brasileiro há muitos anos. É sobre essa sólida base conceitual no direito privado que os legisladores se inspiraram para introduzir a compensação no direito tributário brasileiro.

Essa inspiração no direito privado é perfeitamente justificável, visto que nos dois ramos do direito, tanto no direito civil quanto no direito tributário, regula-se uma relação jurídico-obrigacional. Enquanto no direito privado ocorre uma relação entre sujeitos privados, no direito tributário ocorre uma relação entre o fisco, ente público por natureza, e o sujeito passivo, contribuinte ou responsável, normalmente um sujeito privado (PEREIRA, 2020).

Devido a essa mesma natureza jurídico-obrigacional, embora o Direito Tributário seja um ramo do Direito Público, muitos institutos nele presentes são semelhantes aos presentes no Direito das Obrigações, ramo do Direito Civil (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Entretanto, cumpre pontuar que o fato de a compensação tributária ter sido inspirada na compensação do Direito das Obrigações não faz com que sua forma e seus efeitos sejam idênticos. Na verdade, a inspiração é um norte que guia a aplicação da compensação no direito tributário. Assim como todos os outros institutos utilizados no Direito Tributário, mas com origem no direito privado, há semelhanças e diferenças, mesmo que sutis entre a aplicação num ramo e noutro. Nesse sentido, podemos frisar as relevantes semelhanças entre a compensação no Direito Tributário e no Direito Civil.

A bem da verdade, o próprio conceito de compensação formulado no Direito Civil não se altera quando transportado para o Direito Tributário. Desse modo, a compensação no direito tributário ocorre quando caracteriza a situação em que o Fisco (União, os Estados, Distrito Federal ou Municípios) for devedor e credor ao mesmo tempo do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) da relação tributária.

Essa condição de credor e devedor simultâneos é a mesma que define a compensação no Direito Civil, a diferença no Direito Tributário é que invariavelmente uma das partes será um ente público.

Além disso, há outras condições existentes na compensação do direito privado que se aplicam no Direito Tributário:

- a) a primeira diz respeito à fungibilidade das obrigações: estas precisam ser fungíveis tanto no Direito Civil quanto no Direito Tributário para que se concretize a compensação;
- b) a segunda é a liquidez e exigibilidade da dívida: não é possível compensar uma dívida líquida com uma ilíquida em nenhum dos ramos do direito, nem mesmo dívidas exigíveis com dívidas ainda não exigíveis;
- c) por fim, é preciso constatar a já mencionada simultaneidade da condição de devedor e credor na relação obrigacional.

Pode-se aferir que a compensação tributária possui notória inspiração na compensação advinda do direito privado, mas elas não são idênticas, conforme se verá mais adiante. Contudo, são essencialmente semelhantes, vez que se amparam nas mesmas características basilares supramencionadas.

2.3 As semelhanças e diferenças entre o instituto da compensação no direito tributário e nos demais ramos do direito

Conforme exposto, a compensação presente no Direito Tributário é inspirada na compensação do Direito Civil. Já foram abordadas, por exemplo, três relevantes semelhanças entre os institutos: a fungibilidade das obrigações, liquidez e exigibilidade da dívida e simultaneidade da condição de devedor e credor da relação jurídico-obrigacional.

As semelhanças são muitas e dizem respeito à essência deste instituto. Com muita frequência a reciprocidade da condição de devedor e credor é constatada na relação tributária, de modo que isto levou à busca pelo instituto da compensação no direito privado para solucionar este problema constatado também no direito tributário. Portanto, os mesmos objetivos visados pelo Direito Civil com a compensação são visados pelo Direito tributário.

No entanto, há significativas diferenças entre a aplicação deste instituto nos dois ramos do direito, conforme será evidenciado a seguir.

A primeira grande diferença que pode ser apontada é que na seara civil, conforme exposto, a compensação pode ser dividida em legal, judicial e voluntária, diferenciando-as a partir do fundamento. Na seara tributária só há a compensação legal, vez que diferentemente do crédito das relações privadas, o crédito tributário é indisponível, decorrendo única e exclusivamente da lei.

É justamente em função dessas nuances próprias do direito tributário, como a obrigatoriedade da constituição do crédito tributário *ex lege*, que não se pode importar todas as diretrizes da compensação do Direito Civil para o Direito Tributário.

Contudo, em 2002, com a edição do Novo Código Civil, foi o que se tentou fazer. Isto porque assim versava o artigo 374, do Código Civil, *verbis*:

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).

Esta foi uma clara tentativa do legislador de importar toda a regulação da compensação civil para a tributária. Todavia, esse dispositivo não se manteve por muito tempo no ordenamento jurídico brasileiro, pois a União tratou de revogá-lo por meio da Medida Provisória (MP) 104/03, posteriormente convertida na Lei nº 10.677/03.

Em que pese toda a discussão doutrinária em torno da constitucionalidade da forma com que sucedeu a edição desta MP⁵, o fato é que permaneceu revogado o artigo 374 do Código Civil, de modo que, atualmente, não se pode aplicar toda a regulamentação da compensação civil à compensação tributária como queria o artigo 374. Inclusive, o STJ se posicionou no sentido da inaplicabilidade das regras civis à compensação do crédito tributário, ainda que subsidiariamente⁶.

Por outro lado, Machado Segundo (2021) aduz que, conquanto revogado o artigo 374, do Código Civil, os dispositivos do atual código civil continuam aplicáveis à compensação dos débitos e créditos da Fazenda Pública, com o argumento de que a ausência de norma permissiva de aplicação da regulamentação da compensação civil à compensação tributária não implica vedação automática. Para tal autor, seria necessário expressa disposição no sentido de tornar vedada a aplicação das normas cíveis à compensação tributária.

O que se extrai desta discussão em torno da revogação do artigo 374, do Código Civil, é a tentativa de unificar as aplicações da compensação civil à compensação tributária. Contudo, não foi esse o entendimento que prevaleceu, restando o entendimento de que, em face das peculiaridades do direito tributário, a regulamentação da compensação pode sofrer alterações de cunho especificamente tributário.

Nesse sentido, Janini (2008, p. 174-175) 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.

Assim, no tocante às peculiaridades tributárias do instituto da compensação, a lei tributária tratou de regulá-las e discipliná-las sempre que contrárias às normas de caráter geral

⁵ A MP 104/03 surge reeditada após a MP 75/02 ter sido rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados. Autores como Nelson Nery Junior criticaram esse procedimento, vez que o art. 62, §10, da Constituição Federal veda a reedição de medida provisória rejeitada pelo Congresso Nacional na mesma sessão legislativa, sendo assim, a MP 104/03 seria inconstitucional por vício de origem.

⁶ A compensação tributária se rege por normas próprias, e não pelo Código Civil. Não havendo, na legislação tributária, disposição a respeito de imputação e quitação, em caso de compensação parcial, devem elas ser promovidas levando em conta a integralidade da dívida, sem o regime de preferência dos juros sobre o capital, específico para pagamentos parciais disciplinados no Código Civil. As normas tributárias têm, por natureza, caráter cogente, não permitindo, por isso mesmo, disposições de ato de vontade em sentido contrário mediante, nem portanto, a aplicação subsidiária de regra de natureza dispositiva, como é a do art. 374 do Código Civil” (STJ, REsp 970.678/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, j. 02.12.2008, DJe 11.12.2008).

da compensação previstas no código civil. Essas regulamentações próprias estão positivadas no CTN e nas leis especiais sobre o tema, que serão tratadas nos tópicos a seguir.

2.4 A compensação no Código Tributário Nacional

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), foi recepcionada pela Constituição Federal com status de lei complementar. Isto porque a CRFB/88 definiu que somente leis complementares podem versar sobre normas gerais em direito tributário⁷, ao mesmo tempo a Lei nº 5.172/66, que versa sobre normas gerais em Direito Tributário foi recepcionada pela Constituição. Diante disso, diz-se que esta assumiu status de lei complementar.

A primeira menção à compensação no CTN está posta no Capítulo IV, que trata sobre a extinção do crédito tributário, na Seção I, que trata sobre as modalidades de extinção, no artigo 156⁸.

Portanto, o CTN trata a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário. As nuances em torno da extinção do crédito tributário por meio da compensação serão abordadas posteriormente neste trabalho.

É no CTN, enquanto norma geral de direito tributário aplicável à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que se encontram as primeiras diretrizes do instituto da compensação em matéria tributária.

Especificamente 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.

⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...)

⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) II - a compensação;

No entanto, para Grillo (2004) o referido artigo apresenta uma clara distinção: a possibilidade de compensar além dos créditos vencidos, os vincendos. Nesse cenário, é importantíssimo entendermos o que o legislador quis dizer com créditos vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Para Janini (2008), conquanto vincendo signifique nos dicionários crédito que está por vencer, esta não é uma característica dos débitos do fisco. Isto porque os créditos vincendos decorrem do fato jurídico de pagamento indevido e, uma vez constituído esse pagamento indevido, a dívida do fisco já se torna exigível pelo contribuinte.

Já para Conrado (2003), há uma explicação diferente para o termo vincendo: quando o crédito do contribuinte é constituído antes ou simultaneamente com o crédito tributário, será vencido; quando o crédito do contribuinte for constituído depois do crédito tributário, será vincendo.

Outro ponto a ser destacado do artigo 170 do CTN é a exigência de lei que autorize expressamente a compensação tributária. O CTN, enquanto norma geral de Direito Tributário, prevê diretrizes tributárias para todo o território nacional. Nesse sentido, o art. 170 do CTN passa a ser entendido como um dispositivo que permite que os entes tributantes editem leis para regular, de fato, a operacionalização da compensação, e que somente após a edição destas leis específicas é que a compensação tributária estaria estabelecida.

No âmbito estadual e municipal, a partir da competência para tributar de cada ente, cabe a lei própria dispor sobre a regulamentação. Enquanto não houver lei regulamentando, não poderá ocorrer compensação⁹.

No entanto, para Machado Segundo (2021), em caso de omissão dos Estados e Municípios, poder-se-ia, em respeito aos princípios constitucionais de propriedade e de isonomia, aplicar por analogia o disciplinamento federal sobre a compensação, ou mesmo em analogia ao próprio código civil. Isto porque, no que tange a União, a compensação possui disciplinamento em leis próprias, de modo que hoje, no plano federal, a compensação tributária está regulamentada. Na próxima subseção serão mais bem abordados o histórico e os efeitos desta regulamentação.

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

⁹ Esse foi o entendimento do STJ em julgamento. (STJ, AgRg no REsp 331.323/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Rel. p/ ac. Min. José Delgado, j. em 26.11.2002, m.v., DJ de 10.3.2003, p. 92)

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) ressalta as questões controvertidas em torno da abrangência do referido artigo. Para o autor, o caso claro de aplicação deste artigo é quando o sujeito passivo deseja utilizar um crédito que entende possuir, mas que a validade deste crédito ainda se encontra em discussão judicial, porquanto a Fazenda não concorda com a existência desse crédito e segue litigando judicialmente, ou seja, a discussão carece de uma decisão em definitivo do judiciário. Assim, somente após uma decisão definitiva o contribuinte poderia utilizar o crédito.

Entretanto, em seguida o supracitado autor aponta a existência de relevante controvérsia jurisprudencial acerca da aplicação do artigo 170-A para os casos de concessão de tutelas de urgências com intuito unicamente de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto da compensação.

O posicionamento doutrinário majoritário é no sentido de proibir a concessão destas medidas liminares em consonância com o artigo 170-A e com a Súmula 212 do STJ¹⁰, posicionamento duramente criticado pelo autor, sob os fundamentos de que o (i) referido artigo e súmula não podem se sobrepor ao poder geral de cautela do juiz, bem como pelo (ii) direito constitucional a uma prestação jurisdicional útil, que também não pode ser sobreposta pelos referidos dispositivos.

2.5 A regulamentação no plano federal da compensação tributária

Conforme exposto no capítulo anterior, o CTN apresenta dispositivos que traçam normas gerais em matéria de direito tributário e, especificamente no artigo 170, estabelece os fundamentos do instituto da compensação. Um destes fundamentos é a necessidade de lei ordinária que regulamente todo o trâmite da compensação.

A partir do artigo 170 do CTN, foram editadas diversas leis, no âmbito federal, com o intuito de regular a compensação dos tributos de competência federal. Este capítulo se aterá a analisar o histórico destes dispositivos legais que se propuseram a regular a compensação federal, a fim de entendermos o atual regramento que disciplina a compensação a luz da evolução histórica da legislação sobre o tema.

¹⁰ Súmula nº 212 do STJ: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.”

O primeiro dispositivo a ser destacado trata-se do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986. O art. 7º desta norma¹¹ previa a possibilidade de a Receita Federal efetuar compensação de ofício a partir da verificação de um pedido de ressarcimento e uma de dívida tributária em nome do contribuinte simultaneamente.

Em seguida foi publicada a Lei nº 8.383/91. Esta Lei é um marco na compensação tributária, visto que a partir dela se consagrou o entendimento de que a compensação tributária estaria introduzida oficialmente no ordenamento jurídico como uma modalidade excepcional de extinção do crédito tributário. O artigo 66 desta lei inicialmente assim dispunha:

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

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

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Posteriormente, o referido dispositivo chegou a ser alterado pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente para acrescentar as receitas patrimoniais no caput do artigo¹². Assim, o teor deste artigo girava em torno do §1º, que estabelecia que as compensações somente poderiam ser efetuadas entre tributos e contribuições da mesma espécie, o que restringia severamente o instituto da compensação.

A compensação disposta no art. 66, da Lei 8.383/91, ficou conhecida pela doutrina como autocompensação ou compensação sponte própria, vez que a compensação disciplinada neste dispositivo era operada pelo contribuinte, que apurava o crédito tributário, o indébito tributário e, por sua conta e risco, efetuava a compensação sem precisar comunicar ao fisco (JARDIM, 2008, p. 430 e LIMA, 2012, p 4).

¹¹ Art 7º A Secretaria da Receita Federal, antes de proceder a restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é devedor à Fazenda Nacional.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 2º O Ministério da Fazenda disciplinará a compensação prevista no parágrafo anterior.

¹² Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, **e receitas patrimoniais**, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (grifo nosso)

Já em 1995, adveio a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelecendo que, além de tributos ou receitas operacionais da mesma espécie, seria necessário também ter a mesma destinação constitucional¹³. Além disso, consagrou a taxa de juros incidente sobre as compensações como sendo a SELIC^{14,15}.

A grande mudança legislativa no que tange à regulamentação da compensação federal ocorreu com a Lei 9.430/96. Isto porque os artigos 73 e 74 da referida Lei¹⁶ alteraram o artigo 7º do Decreto-lei 2.287/86 para permitir que o valor que o contribuinte tem a receber a título de ressarcimento ou restituição pudesse ser compensado, a requerimento do contribuinte, (não mais de ofício), com quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Ou seja, não mais restrito a tributos da mesma espécie.

Esse dispositivo possibilitou que a compensação se tornasse muito mais atrativa para o contribuinte, uma vez o crédito do contribuinte junto à Receita Federal não possuía mais entraves que dificultavam seu aproveitamento. Desse modo, a compensação passou a ser um meio de extinção do crédito tributário muito mais atraente para o contribuinte.

No entanto, os mencionados dispositivos estabeleciam que a compensação, embora pudesse ser realizada a requerimento do contribuinte, dependiam de autorização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em última análise, dependiam de expressa concordância da Receita Federal.

Essa situação se modificou apenas com a edição da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que alterou o artigo 74 da Lei 9.430/96. A partir de então, a compensação de iniciativa do contribuinte referente aos créditos apurados por ele próprio junto aos débitos

¹³ Art. 39. **A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de **mesma espécie e destinação constitucional**, apurado em períodos subsequentes. (grifos nossos)

¹⁴ Taxa básica de juros da economia.

¹⁵ § 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, **a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa** referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - **SELIC** para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (grifo nosso)

¹⁶ Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

de tributos administrados pela Receita Federal passou a extinguir de plano o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa.

Assim, o crédito tributário passou a ser extinto quando o contribuinte procede com o envio da declaração de compensação, ou seja, não é mais necessário a autorização da Receita Federal para que se concretize a extinção, mas tão somente a ulterior homologação.

Machado Segundo (2021) adverte que o efeito da compensação declarada, até que a autoridade administrativa a homologue, é o de liberar o contribuinte do pagamento do débito. Nesta condição, o sujeito passivo teria direito, inclusive, de receber certidões negativas de débito.

Nesse sentido, Carvalho (2020) faz um paralelo com os arts. 116 e 117 do CTN¹⁷, que versam sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em casos de situações jurídicas com condição resolutória. Nestes casos, desde a prática da situação jurídica, o fato gerador já é tido como praticado. Assim, paralelamente na compensação, desde a transmissão da declaração estaria realizado o crédito extinto.

2.6 O procedimento administrativo necessário para realizar a compensação

Diante do exposto na subseção anterior, ficou claro que, atualmente, a lei nº 9.430/96, com as alterações dadas pela Lei nº 10.637/02, regulamenta a compensação em matéria tributária.

No entanto, é preciso entender melhor o procedimento administrativo necessário para declarar uma compensação e como esse procedimento pode se converter em um processo administrativo fiscal, visto que é a partir disso que se verá como a compensação tributária se conecta com a execução fiscal, tema focal deste trabalho.

Portanto, nesta subseção será analisado como ocorre o procedimento de compensação dos tributos federais.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/96¹⁸ estabelece que a compensação tributária se dará a partir de provocação do sujeito passivo. Este

¹⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: (...) II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

¹⁸ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento,

precisará, de acordo com o §1º, do artigo 74 da supracitada lei¹⁹, apurar por conta própria os créditos que deseja utilizar, bem como indicar os débitos que deseja compensar.

Entretanto, não são todos os créditos que podem ser utilizados pelo contribuinte na compensação. É que o §3º do artigo 74 da lei retrocitada estabelece quais tipos de créditos não podem ser objetos de compensação. Observe-se:

Art. 74. (...)

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pela 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.

Atualmente, tanto a apuração do crédito como a declaração de cruzamento de contas para efetivar a compensação é realizada de forma computadorizada, por meio da qual acontece o envio imediato das informações através da rede mundial de computadores.

Após o envio da Declaração de Compensação – DCOMP, como já exposto, o sujeito passivo está desobrigado do pagamento do crédito tributário, vez que este estaria provisoriamente extinto, até que ocorra ulterior homologação da declaração feita por parte da autoridade administrativa, conforme §4º do artigo 74, da Lei nº 9.430/96²⁰.

poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

¹⁹ Art. 74. (...) §1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pela sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

²⁰ Art. 74. (...) §4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

Nesse sentido, após o envio da DCOMP pelo sujeito passivo, a Receita Federal possui o prazo de 05 (cinco) anos para realizar a homologação, conforme art. 74, §5º, da mesma lei²¹. Se dentro deste prazo a Receita Federal não realizar a homologação, entende-se que a compensação estará tacitamente homologada e o crédito tributário definitivamente extinto.

Por outro lado, se a Receita Federal entender pela não homologação da DCOMP, poderá executar o sujeito passivo, vez que o crédito tributário já foi constituído pelo contribuinte no momento da elaboração da DCOMP.

Além disso, o próprio §6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 determina expressamente que a DCOMP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados²².

Em caso de discordância do encontro de contas realizado pelo contribuinte, a autoridade administrativa deve cientificar e intimar o sujeito passivo para que este efetue, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados, conforme §7º da Lei 9.430/96²³.

Uma vez cientificado, o sujeito passivo pode i) concordar com a não homologação e proceder com o pagamento do débito ou ii) discordar da não homologação e, no mesmo prazo do §7º, apresentar manifestação de inconformidade junto a Receita Federal para contestar a decisão administrativa de não homologação, conforme §9º da Lei 9.430/96²⁴.

É importante pontuar que apresentar manifestação de inconformidade com vistas a reverter a decisão administrativa que não homologou a DCOMP é uma faculdade do sujeito passivo. Se o fizer, estará instaurado um processo contencioso administrativo fiscal que será regido pelas mesmas regras de impugnação de lançamento. Se não o fizer, poderá o sujeito passivo ingressar com ação judicial para anular a decisão administrativa, já que a possibilidade de discussão administrativa não afasta o direito de jurisdição do sujeito passivo.

Enquanto a manifestação de inconformidade não for devidamente apreciada pela autoridade administrativa, o crédito tributário declarado na DCOMP não pode ser exigido, em virtude de, como dito, a apresentação de manifestação possui os mesmos efeitos de uma

²¹ Art. 74. (...) §5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

²² Art. 74. (...) §6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados

²³ Art. 74 (...) §7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

²⁴ Art. 74. (...) §9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

impugnação de lançamento, inclusive a suspensão da exigibilidade, nos termos do inciso III, do artigo 151, do CTN²⁵.

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.

Explicado o procedimento administrativo para efetuação da compensação, passa-se a correlacionar esse instituto com a execução fiscal, de titularidade da Fazenda Pública.

²⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

3 A EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO

Em tempo, relembra-se que este trabalho tem por finalidade a análise dos recentes julgados do STJ acerca da possibilidade de arguir compensação como matéria de defesa em sede de execução fiscal.

Nesse sentido, primeiramente foram delineadas as características da compensação no direito tributário para, a partir de então, exporem-se os preceitos gerais da execução fiscal, bem como a sua relação com o instituto da compensação.

O objetivo deste capítulo é condensar as principais características da execução fiscal, bem como sua estreita relação com o processo de execução disciplinado pelo CPC a fim de que se possa contextualizar, histórica e sistematicamente, a relação entre a compensação e a execução fiscal.

Desse modo, este capítulo tratará de analisar a Execução Fiscal desde a concepção do título executivo extrajudicial, que a fundamenta, até a efetiva propositura da ação executória. Em seguida, examinará a ação autônoma de defesa que o contribuinte pode se utilizar em contraponto à execução fiscal, denominada de embargos do executado. Por fim, se analisará criticamente o art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal (LEF), bem como as possíveis interpretações deste dispositivo.

3.1 Aspectos do título executivo extrajudicial em matéria tributária

O processo de execução fiscal é regulado pela Lei nº 6.830/80, chamada de Lei de Execução Fiscal ou “LEF”. A execução fiscal é um processo de execução tal qual a civil, com a peculiaridade de ser voltado unicamente para a satisfação de créditos da Fazenda Pública.

Nos dizeres de Machado Segundo (2021), a execução fiscal é uma execução por quantia certa, que se fundamenta em título extrajudicial, com o objetivo de se alcançar uma tutela jurisdicional executiva. Ou seja, este é um tipo de processo que não almeja solucionar um conflito: em vez disso, busca-se o cumprimento do direito já acertado e não cumprido.

Conquanto a execução fiscal seja costumeiramente tratada como uma matéria que diz respeito ao direito tributário, sua forma está diretamente relacionada aos disciplinamentos próprios do direito processual brasileiro.

Na verdade, a divisão sistemática do direito é uma tentativa de simplificá-lo para facilitar sua compreensão, de modo que o direito tributário, civil ou processual, embora

subdivididos, fazem parte de um só direito que muitas vezes se entrelaçam e dialogam constantemente.

Assim, sob a luz do direito processual civil, podemos entender que a jurisdição pode ser classificada quanto a sua modalidade de provimento jurisdicional aduzida. O fator determinante desta classificação é identificar o resultado almejado pelas partes e a conduta esperada do juiz, sendo mais preciso analisar-se qual tipo de atividade será desempenhada pelo juiz: uma jurisdição de conhecimento, uma jurisdição de execução ou uma jurisdição cautelar (GRECO, 2015).

A jurisdição de conhecimento se diferencia das demais por se tratar de um processo que busca, por meio da cognição ampla e exauriente, conhecer os fatos e os direitos invocados, com o objetivo de se obter uma sentença terminativa do litígio proferida pelo Juiz. Esta sentença será a última parte do processo, após extensa discussão sobre a existência ou não do direito pretendido pelo autor. A sentença consistirá justamente em um reconhecimento, total ou parcial, ou um não reconhecimento dos pedidos do autor.

Por sua vez, a jurisdição de execução se diferencia da jurisdição de conhecimento pela forma e pelo objetivo almejado. Isto porque, enquanto a jurisdição de conhecimento se utiliza da cognição para entender os fatos e o direito, na execução, entretanto, os fatos são presumidos e o que se busca é o adimplemento forçado de uma relação jurídica preexistente não adimplida. Veja-se os dizeres de Greco (2015, p. 86):

Na jurisdição de execução, a atividade jurisdicional não é preponderantemente intelectual, cognitiva, mas sim uma atividade coativa, satisfativa. É a modalidade de tutela jurisdicional na qual o juiz desencadeia uma série de atos coativos contra o devedor ou sobre o seu patrimônio, para satisfazer um crédito consubstanciado num título executivo. É uma atividade eminentemente prática. O juiz penetra no mundo da vida, podendo agir por meio de pressões, coações, ou então praticar atos de força para entregar ao credor a prestação a que ele faz jus, presente no título executivo.

A presunção dos fatos supracitada se consubstancia no título executivo, que é um documento necessário para a propositura de um processo de execução. O título executivo pode ser judicial, quando decorrer de um processo de conhecimento que determinou a existência de determinada demanda pretendida, ou extrajudicial, quando se tratar de um documento com força executiva legal, como no caso dos títulos de crédito.

Nos casos da jurisdição executiva fundada em título executivo extrajudicial, a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, mais conhecida por Código de Processo Civil (CPC/15), disciplina toda a matéria processual que se aplicará à ação própria com vistas a obter adimplemento forçado da obrigação.

Antes mesmo do atual CPC/15 disciplinar o processo de execução de títulos extrajudiciais, a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC/73) também regulamentava este tipo processual.

Ocorre que a execução fiscal é um processo de execução fundada em título executivo extrajudicial, conforme as nuances supramencionadas, com a diferença de contemplar somente os créditos da Fazenda Pública.

Por isso, a execução fiscal recebe especial atenção em matéria tributária pelo fato de que os créditos tributários são créditos da Fazenda Pública, de modo que existe lei especial regulamentando o processo de execução quando fundado em título executivo próprio da fazenda pública: a LEF.

A LEF foi promulgada em 1980, enquanto vigorava o antigo CPC, e antes da promulgação da atual Constituição Federal. Em razão disso, foi recepcionada pela CRFB/88 e se mantém aplicável até hoje, mesmo após a edição do novo CPC.

Nos termos do artigo 6º, §1º, da LEF²⁶, a propositura da execução fiscal deverá ser acompanhada da Certidão de Dívida Ativa (CDA). A CDA é o título executivo extrajudicial que fundamenta a execução fiscal.

Como já mencionado, o processo executivo se diferencia do processo de conhecimento, dentre outros motivos, pela inexistência de inicial discussão sobre a veracidade dos fatos, partindo para a busca de um adimplemento forçado de uma obrigação previamente pactuada. Isto porque o processo de execução se fundamenta em título executivo que possui presunção legal de veracidade.

No entanto, é importante mencionar que a veracidade que acompanha os títulos executivos não é absoluta. É possível que estes títulos estejam eivados de nulidade ou erros que maculem essa veracidade dos fatos ali postas, sobretudo quando se tratar de uma CDA, conforme ensinamentos de Machado Segundo (2021, p. 240):

De fato, os títulos executivos extrajudiciais, à exceção da certidão de dívida ativa, são de constituição necessariamente bilateral e, o que é mais importante consensual. Já a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral. É certo que, em princípio, ao administrado deve ter sido oferecido direito de defesa, com a possibilidade de se provocar a instauração de um processo administrativo nem sempre transcorre com a lisura e a imparcialidade que seriam necessárias. Pode ocorrer de a Administração, não obstante a pujança das defesas e recursos apresentados, e das provas produzidas, simplesmente manter o ato impugnado, por maiores que sejam as ilegalidades nele presentes. E isso se dá com alguma frequência.

²⁶ Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: (...) § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

O autor salienta a importante diferença entre um título executivo extrajudicial firmado entre particulares e a CDA: enquanto a relação entre particulares forma um título executivo extrajudicial bilateral e consensual, a relação do contribuinte com o fisco é compulsória²⁷ e impacta diretamente na constituição da CDA.

Por causa disso, não raras vezes a CDA é constituída eivada de vícios e ou erros que impedem que ela cumpra seu objetivo de representar um crédito líquido e certo, de forma que, ao ser iniciada uma execução fiscal alicerçada em uma CDA viciada e errônea, urge a necessidade de defesa do executado, visto que a característica que garante a liquidez e certeza do crédito se rompe.

Nestes casos, constatada a existência de qualquer circunstância que rompa a liquidez e certeza do crédito tributário, é facultado ao devedor executado apresentar defesa para rediscutir os fatos postos no título executivo extrajudicial, conforme se analisará na subseção que segue.

3.2 Embargos do executado: o meio processual de defesa daquele que integra o polo passivo da execução fiscal

Assim como no processo de execução disciplinado pelo CPC, o processo de execução fiscal disciplinado pela LEF prevê em seu artigo 16²⁸ a possibilidade de o executado prover meio processual de defesa contra a execução, denominado somente de embargos pela LEF, mas que, neste trabalho acadêmico, será denominado de embargos do executado.

Os embargos do executado, embora disciplinados pela LEF, constituem-se de ação autônoma de conhecimento, ou seja, não é proposta nos próprios autos da execução fiscal, até para que não se confundam as jurisdições. Conforme já esposado, o processo de execução possui objetivo próprio que não se confunde com o objetivo dos processos de conhecimento.

É possível compreender os embargos do executado como uma ação incidental no processo de execução. Com isso se quer dizer que, ocasionalmente, pode-se propor uma ação de conhecimento em sede de execução na qual o executado pode alegar como defesa as matérias que lhe são permitidas (SANCHES, 2011, p. 1187)

Não obstante, os embargos do executado estão extremamente conectados com a execução fiscal. Isto porque o que se buscará cognitivamente conhecer nesta ação é a validade

²⁷A compulsoriedade é característica essencial da relação tributária, nos termos do artigo 3º do CTN e está relacionada diretamente com o nascimento das obrigações que independe da vontade das partes.

²⁸ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: (...)

da CDA. Assim, uma vez decretada a invalidade da CDA, se alcançará, por via reflexa, a extinção da execução fiscal.

Por ser uma ação de conhecimento própria, os embargos do executado podem conter todos os meios de provas necessários para se atestar as pretensões do executado e seguirá os mesmos ritos de um processo de conhecimento comum naquilo que lhe é geral, mas conterà peculiaridades próprias da sua característica oriunda de uma execução fiscal.

Inicialmente, a primeira nuance a ser ressaltada diz respeito ao prazo para interposição do processo. Conforme consta no artigo 16 da LEF, os embargos do executado devem ser apresentados no prazo de trinta dias a serem contados i) do depósito, ii) da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia e iii) da intimação da penhora.

Além de prazo para apresentação dos embargos, a LEF ainda estabelece no §1º do artigo 16²⁹ outro requisito para a admissão dos embargos do executado. Trata-se da necessidade de garantia da execução.

Desse modo, se o executado desejar se defender da execução fiscal por meio dos embargos, deverá garantir a execução por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária, seguro garantia ou nomeação dos bens à penhora.

É importante observar que o processo de execução previsto no CPC não atrela mais o processamento dos embargos à garantia da execução. Essa mudança legislativa provocou debates jurisprudenciais sobre a manutenção desta exigência para as execuções fiscais. Entretanto, o STJ se posicionou mantendo tal exigência sob o fundamento de que a LEF é lei mais específica, e, por isso, se sobrepõe ao CPC/15³⁰.

Cumprir pontuar que geralmente a garantia mencionada diz respeito a integralidade da dívida executada. No entanto, há situações em que o é possível garantir apenas parcialmente a dívida. Segundo o STJ, isso aplica nos casos em que as partes forem hipossuficientes para que se garanta a ampla defesa e à garantia de acesso à justiça³¹.

Assim, uma vez citado em execução fiscal, iniciará o prazo para que o executado efetue o pagamento ou apresente as garantias legais previstas na LEF. Somente após a apresentação das garantias que iniciará o prazo para que o executado apresente os embargos.

De certo modo, o condicionamento da apresentação dos embargos à apresentação da garantia é uma forma de se proteger o exequente e garantir a prestação eficiente da tutela

²⁹ Art. 16. (...) § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

³⁰ Conferir julgamento REsp 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 31/05/2013. Tema Repetitivo 526.

³¹ Recurso Especial nº 1.681.111/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, DJe 24/05/2019.

jurisdicional, visto que, como já dito, o objetivo do processo de execução é garantir o adimplemento, a partir da força jurisdicional estatal, das obrigações pactuadas.

Nesse sentido, tal requisito é uma forma clara de reafirmar a confiança do título executivo extrajudicial. Até se permitem os questionamentos acerca da validade, liquidez e certeza deles, contudo será preciso garantir seu adimplemento para só então iniciar um amplo processo de conhecimento.

O curioso é que, como já dito, os títulos executivos extrajudiciais confeccionados entre particulares tendem a possuir ainda mais credibilidade do que a CDA porque são formados de forma bilateral e consentida, enquanto a CDA é unilateral e compulsória.

Ao passo que o título executivo extrajudicial tende a possuir menos erros em sua confecção e o próprio CPC eliminou a obrigatoriedade da apresentação de garantia para o processamento dos embargos, vê-se que a CDA, que tende a possuir mais imprecisões devido aos motivos supracitados, continua gozando de um privilégio processual que, em sua essência, está atrelado à confiabilidade dos títulos.

Em que pese a referida crítica, o que atualmente vigora é a necessidade de apresentação de garantia para que se processe os embargos do executado. Assim, se o executado quiser atacar a CDA e, conseqüentemente, atacar a execução fiscal proposta, deve garantir a integralidade da execução.

Da mesma forma que essa necessidade de garantir a execução deve ser compreendida e interpretada como um modo de assegurar maior credibilidade à CDA, deve-se compreendê-la e interpretá-la como um modo de garantir aos próprios embargos maior independência e amplitude. Isto porque se o valor integral do crédito tributário já está garantido, a Fazenda Pública tem muito pouco a perder com os embargos.

Utilizar os embargos como uma forma de evitar o adimplemento do crédito tributário por meio da execução se esvazia de sentido à medida que o crédito já está garantido. Assim, estimula-se o contribuinte a arguir como defesa somente matérias que indicam o mínimo de credibilidade. Isso deveria fazer com que os embargos do executado fossem os mais abrangentes possíveis em questão de matéria.

Sob a luz do atual CPC de 2015, que extirpou da matéria referente ao processo de execução a necessidade de garantir a execução para poder embargar, o atual requisito da execução fiscal é verdadeiramente mais oneroso para o executado.

Sob esse prisma, o dever do contribuinte de garantir a execução, que no seu primórdio, interpretado sistematicamente, era condizente com o ordenamento vigente à época, hoje deve ser interpretado sistematicamente como um ônus excessivo.

Com isso, não se quer argumentar que a atual necessidade de garantir a execução deve ser revista, mas sim que a inserção desse dever a mais para o executado de um crédito fiscal, em detrimento de um executado de um crédito particular, deve compor o horizonte dos intérpretes das normas jurídicas, acerca de eventuais limitações às matérias de defesa nos embargos.

Se por um lado o executado tem um dever a mais se quiser embargar na execução fiscal, pelo outro deveria ter o direito à uma ação de embargos mais ampla possível, mas, infelizmente, não é isso que acontece. Conforme se verá adiante, os embargos possuem uma questionável limitação dentre as suas matérias de defesa: a compensação.

Esta limitação está na LEF desde seu surgimento, foi aparentemente superada em meados de 2010 e, atualmente, mesmo após as expressivas mudanças no processo de execução do CPC, que garantiu mais voz ao executado, mudou-se o entendimento jurisprudencial para voltar a limitar a matéria passível de arguição em embargos do executado.

Há, em virtude disso, uma contradição com o atual sistema jurídico, que será pormenorizada na subseção seguinte.

3.3 Das matérias vedadas em sede de embargos à execução fiscal

Conforme exposto, a LEF é a lei que regulamenta a execução fiscal. É na LEF que se encontram as diretrizes que a execução fiscal deve seguir, bem como é lá que está a previsão dos embargos do executado e seu regramento.

Uma das regras mais controversas da LEF no que tange aos embargos do executado está disposta no artigo 16, §3º, assim transcrito:

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

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

Vale ressaltar que a LEF é uma lei de 1980, ou seja, foi promulgada antes da atual Constituição Federal e das leis que disciplinaram o instituto da compensação em matéria tributária no âmbito federal. Inclusive, antes também do atual CPC, que é de 2015.

Nesse contexto, a LEF traz desde a sua redação original a vedação à arguição de reconvenção e de compensação como matéria de defesa em execução fiscal. Notadamente entre estas proibições, a proibição à compensação é a mais discutida no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

Para Machado Segundo (2021), o instituto da reconvenção não gera muitos debates porque a sua proibição em execução fiscal é lógica e não causa quaisquer danos para o executado.

A reconvenção é um instituto do direito processual civil, que atualmente possui amparo no artigo 343 do CPC³², e consiste, basicamente, na possibilidade de o réu responder a ação que lhe fora proposta de modo a não só se defender, como formular uma pretensão contra o autor da demanda.

Assim, de pronto se entende a lógica comentada que justifica a não existência de maiores questionamentos acerca da vedação à reconvenção em sede de execução fiscal. A reconvenção se constata na resposta do réu à demanda do autor, chamada de contestação, e, se os embargos do executado não funcionam como uma contestação, pois constituem-se, na verdade, como uma ação autônoma cuja parte autora é o executado, não há que se falar, portanto, em possibilidade de reconvenção na execução fiscal.

Além disso, Machado Segundo (2021) também aduz que a proibição de alegação não causa quaisquer danos para o executado, visto que as questões outras que não sejam relacionadas à execução fiscal podem ser objeto de ação própria a qualquer tempo, não gerando prejuízo algum para o executado.

Situação bem diferente é a constatada com a vedação à compensação. Como já exposto, a compensação consiste no encontro de contas de duas relações obrigacionais em que dois agentes são credores e devedores simultaneamente³³. Desse modo, a alegação de compensação tem relação direta com a existência e a validade do título executivo, neste caso extrajudicial.

Ressalta-se que quando a LEF foi promulgada com este dispositivo ora em questão, a única norma tributária que mencionava o instituto de compensação era o CTN, e o artigo 170 do CTN ainda prescrevia claramente a necessidade de lei para regulamentar este instituto.

³² Art. 343. Na contestação, é lícito ao réu propor reconvenção para manifestar pretensão própria, conexa com a ação principal ou com o fundamento da defesa.

³³ Vide capítulo 2.1.

Inclusive, conforme ressaltado por Didier Jr. e Lipiani (2019), a ausência de lei específica que regulamentasse a compensação tributária à época está registrada na exposição de motivos da própria LEF. Confira-se a seguir:

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

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

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

Nesse contexto, a inserção deste dispositivo no sistema jurídico nacional em 1980 se justifica em face da não regulamentação por lei ordinária da compensação em matéria tributária. No entanto, atualmente há vasta legislação regulamentando a compensação tributária, sobretudo no âmbito federal, de maneira que tal vedação já não se encontra em consonância com o sistema jurídico brasileiro.

No mesmo sentido, com uma certa indignação e com a precisão que lhe é de costume, entende o doutrinador Machado Segundo (2021, p. 380.) que

Não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve. Coexistindo débitos e créditos compensáveis, o encontro de contas é medida que se impõe, não apenas – no caso dos tributos federais – por conta do disposto no art. 74 da Lei 9.430/96, mas também como decorrência lógica da própria razoabilidade. Nem se alegue que o crédito que executado afirma possuir pode não existir ou não ser suficiente para extinguir por compensação toda a quantia executada: essas questões são “de mérito”, e devem ser discutidas no âmbito dos embargos à execução. O que não é possível é afastar – sem exame – toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, §3º, da LEF o determina.

Nota-se que para o autor a vedação à compensação como matéria de defesa nos embargos do executado é completamente injustificável. A ideia de afastar previamente determinada matéria relacionada a um tema da discussão judicial é inconcebível, embora fundada em dispositivo legal.

De sorte, é importante pontuar que o crédito tributário é um crédito extremamente peculiar em face da sua compulsoriedade, da sua imposição por lei, além do fato de que esta lei é elaborada pelo próprio credor.

É uma situação em que a CDA possui uma forma própria de execução, com regras próprias e diferente dos créditos dos particulares, inclusive quando esse crédito é em face do poder público. Esses fatores corroboram para uma indignação da situação posta.

Além disso, a proibição de se arguir compensação em sede de embargos do executado malferir o direito a uma tutela jurisdicional efetiva ao embargante, o princípio da isonomia, o princípio da moralidade e o princípio da economia processual.

Ora, como já dito, a Fazenda Pública possui meio processual próprio para executar seus créditos, não permite a compensação nos embargos, de modo que o executado se vê compelido a efetuar o pagamento enquanto seu crédito será objeto de ação futura para posterior quitação. Nesses moldes, a tutela jurisdicional não será efetiva para o embargante, assim como não haverá paridade de armas entre as partes, confrontando frontalmente a isonomia.

No mesmo sentido, o autor – Machado Segundo – segue aduzindo ser imoral tal vedação que só resulta em uma situação: a Fazenda Pública posterga ao máximo suas dívidas e exige de pronto o adimplemento de seus créditos.

Subsidiariamente a todo o exposto, o referido doutrinador defende a economia processual que se teria ao unificar os dois processos (execução fiscal e processo de conhecimento independente do contribuinte), ainda que moral e isonômico, pois seria muito menos custoso para o Estado juntar os processos em um só e sanar, de uma só vez, ambas as demandas. (MACHADO SEGUNDO, 2021).

Destarte, há várias razões de direito, fundadas nos princípios jurídicos que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro que vão de encontro à proibição de alegar compensação como matéria de defesa na execução fiscal. Conforme vastamente exposto, a doutrina especializada já tratou de criticar tal vedação em sentido amplo, desde a sua confecção.

De certo, entendemos que não há razões jurídicas para que essa limitação imposta pelo §3º, do artigo 16, da LEF se mantenha no ordenamento jurídico, de modo que a alegação de compensação em embargos à execução deveria ser perfeitamente possível com base nos princípios jurídicos e na própria essência da compensação.

Não obstante a isso, o fato é que tal dispositivo se mantém hígido e válido para o nosso ordenamento jurídico. Nesse sentido, torna-se relevante analisar não só os fundamentos jurídicos para a validade ou não deste dispositivo, como também, e principalmente, os fundamentos hermenêuticos que o envolvem.

Assim, em que pese o posicionamento pessoal do ora expositor acerca desta vedação, o dispositivo é válido e está no ordenamento. No entanto, sua aplicação depende

invariavelmente da interpretação do operador do direito, afinal, trata-se um dispositivo de mais de 40 anos de existência, promulgado antes de várias leis relevantes, inclusive da nossa Carta Magna.

Justamente por isso, urge entender os principais elementos hermenêuticos que devem ser levados em consideração ao se aplicar o mencionado dispositivo nas situações em que o executado alegar compensação nos embargos.

3.4 A interpretação do art. 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal

Neste capítulo, para fins de compreensão e interpretação do §3º, do artigo 16, da LEF, valer-se-á especificamente do procedimento de interpretação histórico e do procedimento de interpretação sistêmico.

Entretanto, ressalta-se que essa subdivisão é apenas para fins didáticos e que, no plano fático, sempre mais complexo que no plano teórico, os demais procedimentos interpretativos estão sempre conectados um ao outro.

3.4.1 Da interpretação histórica do §3º, do art. 16, da LEF

O procedimento interpretativo histórico é uma das espécies de interpretação às quais podem ser submetidas as normas jurídicas. Este tipo de interpretação no âmbito jurídico pode ser descrito como sendo, nas palavras de Iamundo (2017, p. 374)

Interpretação pela condição ou situação histórica – concepção hermenêutica pelo sentido e significados dos discursos no momento em que foram enunciados. De outro modo, tem como parâmetro a situação histórica, sociocultural, econômica e política que configuravam naquele momento da elaboração da norma/lei. Pode-se dizer, ainda, mais do que configuravam, isto é, sustentavam as interações sociais daquele momento em que a norma ou lei foram elaboradas.

Assim, extrai-se do texto que o procedimento interpretativo histórico leva em consideração o contexto temporal em que a norma foi inserida. Mais precisamente, a interpretação histórica busca enxergar o dispositivo, na medida do possível, com os olhos de quem vivera à época da criação da norma. Entender o contexto nos mais diversos âmbitos (social, cultural, econômico, normativo, político) viabiliza a captura do que se tentou, de fato, enunciar à época.

A interpretação histórica é sempre muito útil para se alcançar o que se tentou enunciar, mas vai se tornando ainda mais útil à medida em que o enunciado original se distancia

temporalmente de quem está a tentar interpretar atualmente. Ou seja, quanto mais antiga a norma, mais relevância a interpretação histórica tende a ter.

A partir disso, cumpre frisar que o dispositivo que veda a possibilidade de arguir compensação como matéria de defesa em embargos do executado, o já mencionado §3º, do art. 16, da LEF, foi inserido no ordenamento jurídico ainda em 1980, cerca de 42 anos atrás.

Se é muito tempo ou pouco tempo, isso depende do parâmetro de comparação, mas o fato é que o contexto histórico brasileiro, sobretudo político, presente em 1980, era bem diferente do contexto atual.

Isto porque em 1980 o Brasil se encontrava diante de um regime militar ditatorial. A Constituição da República, popular e democrática, ainda não existia e só foi criada em 1988, 3 anos após o fim do regime militar.

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)

“Anos de chumbo” é um termo que ficou conhecido em referência à ditadura militar. Em um contexto em que o Estado era soberano, ter uma lei elaborada por representantes deste Estado encarregados justamente de cobrar os contribuintes e que beneficiaria necessariamente o próprio sistema arrecadatório do Estado é, no mínimo, intrigante.

Mas não só o contexto político era diferente do atual: o contexto legislativo também o era. Conforme mencionado, em 1980 ainda não existia a atual Constituição Federal, hoje tão importante e tão invocada ao interpretar qualquer dispositivo jurídico. Também não existia lei federal regulamentando a compensação tributária.

Existiam normas de compensação das obrigações privadas do Código Civil de 1916 e as normas de compensação tributária previstas no CTN de 1966. As normas do Código Civil de 1916 não se aplicavam à compensação por expressa previsão legal do art. 1.017³⁴.

O CTN, por sua vez, previa a compensação como uma hipótese de extinção do crédito tributário, mas afirmava que a sua regulamentação se daria em lei própria, que até 1980 ainda não existia.

Neste contexto legislativo, surgiu a vedação à alegação de compensação como matéria de defesa em execução fiscal. Com um pouco mais de atenção, percebe-se que em 1980

³⁴ Art. 1.017. As dívidas fiscais da União, dos Estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda.

ainda não existia lei disciplinando como se daria a compensação, pois esta ainda não estava regulada.

Portanto, a proibição disposta na LEF só pode ser entendida, à luz do contexto histórico da época, como uma vedação a que, no transcorrer de uma execução fiscal, se aduzisse um crédito ainda não apurado, desconhecido do fisco, para compensar com o crédito fazendário em execução.

A ausência de lei regulamentando a compensação é determinante para o entendimento da abrangência desta vedação. Isto é extremamente relevante na medida em que, atualmente, após toda a evolução legislativa que regulamentou o instituto da compensação tributária³⁵, o STJ interpreta o §3º, do art. 16, da LEF como uma vedação a compensação não homologada administrativamente³⁶.

Para Pinheiro e Cirilo (2021), uma vez que inexistia procedimento administrativo para solicitar compensação tributária regulado por lei, não seria possível que a vedação contida no artigo 16, §3º, da LEF fosse direcionada a compensação administrativa não homologada.

À luz do contexto da época, a interpretação mais acertada sobre o referido dispositivo deve ser no sentido de vedar a compensação quando não disciplinada por lei e arguida somente após a propositura da execução fiscal, cujo crédito pleiteado pelo contribuinte ainda não tivesse sido apurado e não fosse de conhecimento do fisco.

Isto porque, com o advento da regulamentação federal da compensação tributária, foi estabelecido o procedimento necessário para se realizar uma compensação. Este procedimento tem caráter declaratório com efeitos imediatos de ulterior homologação. Cumprido os requisitos legais, estará o crédito extinto nos termos do CTN. O ato administrativo de não homologar a compensação não existia no ordenamento jurídico à época da criação da LEF.

Diante de todo o exposto, a interpretação histórica acerca do §3º, art. 16, da LEF não pode ser outra, senão a de que a vedação diz respeito unicamente à alegação de compensação após iniciada a execução fiscal. Não há margem no contexto histórico para que o referido artigo objetivasse vedar a alegação de compensação não homologada administrativamente.

³⁵ Ver capítulo 2.5 sobre a evolução legislativa em torno da compensação tributária.

³⁶ Ver capítulo 2.6 sobre o procedimento administrativo para compensar tributos.

3.4.2 Da interpretação sistêmica do §3º, do art. 16, da LEF

O procedimento interpretativo sistêmico é outra das espécies de interpretação às quais podem ser submetidas as normas jurídicas. Este tipo de interpretação no âmbito jurídico pode ser descrito como sendo, nas palavras de Iamundo (2017, p. 373)

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.

Nota-se que o objetivo da interpretação sistêmica é compreender a abrangência e amplitude de determinada norma a partir de análise com as demais normas que compõem o ordenamento jurídico no qual a norma interpretada está inserida.

Como já dito, o processo de captação de sentido de um texto invariavelmente se utiliza de mais de um procedimento interpretativo, e a subdivisão é para fins didáticos, para facilitar a compreensão. Assim, a interpretação sistêmica e a interpretação histórica, neste caso em análise, estão estreitamente relacionadas.

Isto porque, na interpretação histórica, buscou-se analisar o sistema jurídico em que a LEF estava inserida à época de sua criação. Na interpretação sistêmica se analisará o atual ordenamento jurídico em que a LEF está inserida, sempre com o parâmetro dos antigos ordenamentos.

Desse modo, é inegável que, atualmente, a LEF está inserida num ordenamento jurídico completamente diferente daquele no qual fora criada.

Hoje, a norma constitucional é outra, o código civil também é outro, assim como o código processual. Além disso, hoje já há leis que regulamentam a compensação tributária, sobretudo no âmbito federal.

Com isso, as primeiras observações que devem ser feitas dizem respeito às mudanças na legislação não tributária que podem auxiliar no entendimento do §3º, do art. 16, da LEF. A começar pela Constituição Federal que recepcionou a LEF a partir de 1988.

A Constituição introduziu uma série de princípios norteadores do ordenamento jurídico, dentre eles os já citados princípios da tutela jurisdicional efetiva, o princípio da isonomia, o princípio da moralidade e o princípio da economia processual.

Estes princípios, como já expostos, impossibilitam sobremaneira a existência de tal vedação. Vedar a alegação de compensação na execução fiscal malferre todos estes princípios.

Contudo, por amor ao debate, relevar-se-á este desalinhamento e seguir-se-á com a análise sistêmica com as demais normas.

O Código Civil, que regulamenta a compensação na relação obrigacional entre particulares, também mudou durante a vigência da LEF e, no que tange à compensação, uma significativa mudança ocorreu: a retirada do art. 1.117, que vedava expressamente a utilização por analogia da regulamentação civil à compensação em matéria tributária.

No lugar dele, todavia, foi inserido um dispositivo que afirmava justamente o contrário: a possibilidade de se utilizar subsidiariamente a regulamentação da compensação civil em matéria tributária³⁷.

Posteriormente, este dispositivo foi revogado, mas o fato é que atualmente não há expressa disposição legal vedando a utilização subsidiária do Código Civil para este tema como havia em 1980.

Este fato, por exemplo, poderia impactar numa possível arguição de compensação em sede de execução fiscal a qualquer momento, como ocorre na execução civil. Não impacta se o §3º, do art. 16, da LEF for tido como uma vedação expressa a isto.

Por outro lado, atualmente há uma lei específica para regulamentar a operacionalização da compensação no âmbito federal. Esta regulamentação traça todas as diretrizes para se efetivar uma compensação tributária que ocorre de forma administrativa. Como já dito, é possível que a administração decida por não homologar a declaração enviada, de modo que o débito declarado fique em aberto e venha a ser executado.

Nesta situação, ao se analisar todo o sistema jurídico em torno do §3º, do art. 16, da LEF, qual seja, o art. 156, II, do CTN e a Lei 9.430/96 com todas as suas alterações, verifica-se que, quando a declaração de compensação transmitida administrativamente é realizada nos termos da lei, extingue o crédito tributário.

Assim, uma eventual alegação de compensação nos embargos à execução fiscal, quando o crédito tributário for oriundo de uma compensação não homologada, é, na verdade, uma alegação de extinção do crédito, pois se o ato administrativo de não homologar a compensação for declarado sem efeitos, o crédito tributário estaria extinto e, em efeito cascata, a CDA seria nula e a execução fiscal seria extinta.

A partir de uma análise sistêmica da época em que foi criado o §3º, do art. 16, da LEF, seu sentido parece ser o de evitar uma surpresa por parte do Fisco na hora de cobrar um crédito tributário, vez que sequer existia lei regulamentando a compensação.

³⁷ Ver capítulo 2.3

Com a existência de lei específica trazendo esta regulamentação, o objetivo original do dispositivo passa a contemplar somente a alegação de compensação que não foi objeto de pedido administrativo, visto que uma compensação preexistente nos termos da lei regulamentadora, embora não homologada, não é capaz de surpreender o Fisco no momento da execução.

No caso de uma compensação não homologada, o Fisco sabe exatamente que a intenção do contribuinte era extinguir o crédito tributário por meio da compensação, e simplesmente a entidade fazendária não concordou, por qualquer motivo que seja, com o crédito levantado.

Se o magistrado analisar as condições fáticas e jurídicas do crédito levantado e o entender válido, não se realizará uma compensação por via judicial, mas sim reconhecerá que a compensação efetuada pelo contribuinte na esfera administrativa foi válida.

É por todo o exposto que, seja por uma interpretação histórica, seja por uma interpretação sistêmica, a melhor compreensão do §3º, do art. 16, da LEF não veda a possibilidade de arguição de compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal.

4 O POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DA ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL

Neste capítulo se analisará como os tribunais, sobretudo o STJ, estava interpretando e aplicando o §3º, do art. 16, da LEF, bem como se analisará se esta interpretação sofreu alterações ao longo do tempo. Desde o início dos anos 2000 a discussão em torno deste dispositivo é bastante judicializada, há inúmeras decisões sobre o tema e diferentes interpretações. Tangenciaremos a evolução da jurisprudência ao longo tempo sobre o tema, até a construção do Tema Repetitivo 294 do STJ, bem como analisaremos como a atual composição do STJ aplica este precedente e, principalmente, se esta aplicação está em consonância com a Teoria dos Precedentes Judiciais.

4.1 O início do debate nos tribunais

Conforme já extensamente exposto, o §3º, do art. 16, da LEF veda a alegação de compensação como matéria de defesa na execução fiscal desde 1980. Com o advento da legislação federal regulamentando o procedimento de compensação, os contribuintes começaram a se utilizar deste meio para extinguir seus débitos com o Fisco.

Assim, os contribuintes se utilizam do procedimento disciplinado na Lei nº 9.430/96, declaram seus créditos e transmitem sua DCOMP para extinguir o crédito tributário nos termos do CTN.

Ocorre que, à medida em que a compensação tributária se tornava mais frequente entre os contribuintes, mais casos de não homologação da compensação surgiam, e, conseqüentemente, mais casos de execuções fiscais fundadas em CDA's cujas dívidas consistiam em débito pretensamente compensado pelo contribuinte, mas não homologado pela entidade fazendária.

Isso levou os contribuintes a questionarem no Poder Judiciário a validade e abrangência do §3º, do art. 16, da LEF, vez que para desconstituir a CDA e encerrar a execução, os contribuintes alegavam que o crédito tributário estava extinto pela compensação realizada, porém não homologada pelo Fisco.

Os contribuintes pretendiam, por meio de embargos do executado, provar a validade do crédito por eles apurado e que, assim, a não homologação da compensação fosse revertida.

Por se tratar de uma discussão acerca de um dispositivo de lei federal e não de um dispositivo constitucional, os sujeitos processuais recorriam por meio de Recurso Especial

(REsp) perante o STJ. Por vezes os recursos eram dos contribuintes contra as decisões dos Tribunais Regionais Federais (TRF's), por vezes eram do Ente Público.

Isto porque, tanto os juízes singulares das varas de execução federal quanto os desembargadores dos tribunais federais divergiam quanto a possibilidade de arguir compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal. Como não havia consenso entre as decisões dos tribunais inferiores, tanto os contribuintes quanto a Fazenda Pública recorriam ao STJ.

No âmbito do STJ, os julgamentos sobre o tema durante os anos de 2010 também eram bem oscilantes, havendo divergência entre as Turmas da Corte Cidadã sobre a interpretação a ser conferida ao §3º, do art. 16, da LEF.

Há decisões que não permitiam a alegação de compensação em execução fiscal, em virtude da inexistência de lei regulamentando a compensação (no âmbito estadual)³⁸; há decisões que permitiam, desde que a compensação fosse anterior ao ajuizamento da execução³⁹; há também decisões que não permitiam a alegação, ainda que a compensação fosse anterior, se ela não tivesse sido homologada pela autoridade administrativa⁴⁰. Por fim, há as decisões que permitiam a alegação se existisse lei e se o crédito fosse líquido e certo⁴¹.

Nota-se que há variados posicionamentos do STJ sobre o tema, que foram motivo de muita discussão naquela Corte e, enquanto isso, os ministros divergiam muito de entendimento, o que gerava ainda mais incertezas jurídica.

Era possível encontrar várias decisões que fossem diametralmente opostas. Enquanto determinada Turma permitia a alegação de compensação não homologada pelo Fisco, outra entendia que não era possível. Os fundamentos jurídicos também eram conflitantes. Pode-se constatar isto nos seguintes julgados: REsp 1.010.142 - PR e o 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 preservar-lhe 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

³⁸ Ver AgRg no REsp 1094449 / RS

³⁹ Ver REsp 991552 / SC e REsp 755065 / PR

⁴⁰ Ver REsp 1010142 / SP e AgRg no REsp 1080940 / PR

⁴¹ REsp 785081 / RS e REsp 624401 / RS

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 trata-se de Recurso Especial interposto pela empresa Supermercado Comercial Estrela com vistas a obter decisão que permitisse a arguição de compensação em sede de execução fiscal. No caso em questão a empresa alegava ter crédito apurado por conta própria e tentou efetuar a compensação administrativamente, de modo que não foi acolhido pela Receita Federal.

Em execução fiscal o contribuinte tentou alegar a invalidade da CDA em face da compensação que não foi acolhida pelo juízo da execução, nem pelo Tribunal Regional. O STJ também decidiu pela impossibilidade de se arguir a compensação com o argumento de que embora o STJ já houvesse flexibilizado a aplicação do §3º, do art. 16, da LEF para possibilitar a arguição de compensação em execução fiscal, esta flexibilização não abrangia os créditos não homologados administrativamente, visto que tais créditos não possuíam a liquidez e certeza exigida para se arguir a compensação.

O segundo caso trata-se de Recurso Especial interposto pela empresa Magazine Ultrassom com o objetivo de invalidar a CDA em face de compensação efetuada administrativamente, mas não homologada pela Receita Federal. No caso, o crédito do contribuinte decorria de decisão do STF de inconstitucionalidade da exação sobre pró-labore e honorários de autônomos.

A Receita Federal não homologou a compensação do contribuinte e iniciou a execução fiscal do débito atrelado à compensação. O juízo da execução e o tribunal regional não admitiram a arguição. No entanto, o STJ entendeu ser possível, em que pese a não homologação pelo Fisco. Decisão em sentido contrário ao do primeiro julgado e uma *ratio decidendi* conflitante.

Este cenário gerava pouca certeza para os agentes e, conseqüentemente, muita judicialização do tema. A quantidade de decisões sobre o tema só aumentava ano após ano. No entanto, aos poucos a jurisprudência do STJ parecia caminhar no sentido de permitir que a compensação realizada antes do ajuizamento da execução e fundada em crédito líquido e certo fosse aduzida em sede de embargos do executado⁴².

Esse movimento de consolidação da jurisprudência foi se intensificando ao longo de anos até que o STJ decidiu afetar a matéria e, nos termos do art. 543-C, do CPC/73⁴³, realizar o julgamento sob a técnica do julgamento repetitivo, conforme se analisará no próximo capítulo.

4.2 A (aparente) pacificação da controvérsia com a construção do tema repetitivo 294 do STJ

Diante de inúmeros Recursos Especiais pendentes de julgamento e de clara divergência de posicionamento entre os ministros do STJ, decidiu-se por utilizar a técnica de julgamento repetitivo para pacificar o entendimento da Corte sobre o tema e reduzir a divergência jurisprudencial.

O procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do STJ tinha recém sido inserido no ordenamento jurídico nacional por meio da Lei nº 11.672, de 08 de maio de 2008, que acrescentou no antigo CPC o artigo 543-C.

A lei foi publicada em maio de 2008 e entrou em vigor em agosto daquele mesmo ano. No dia 27 de outubro de 2009, a matéria foi afetada para que se submetesse ao novo procedimento de julgamento.

Desse modo, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, no dia 09 de dezembro de 2009 foi realizada o julgamento na forma do procedimento de recursos repetitivos. O resultado foi a

⁴² É o que se nota nos seguintes julgados: REsp 611463 / RS, REsp 720060 / SC, (REsp nº 426.663/RS, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 25.10.2004), (REsp. nº 435.717/SC, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01/02/2005, p. 474), (REsp. nº 505.535/RS, Rel.Min. LUIZ FUX, DJ 03/11/2003, p. 260).

⁴³ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

construção de uma tese, o Tema Repetitivo 294, no mesmo sentido que estava caminhando as últimas decisões do STJ. A tese foi firmada nos seguintes termos:

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 tese firmada pelo STJ enfrenta o disposto no §3º, do art. 16, da LEF, para admitir a sua validade, mas limitar sua abrangência.

A Fazenda Nacional desejava uma vedação ampla e irrestrita, defendendo que qualquer tipo de compensação não deveria ser aceita em sede de embargos à execução. Os contribuintes, por sua vez, desejavam que tal vedação fosse flexibilizada o máximo possível.

O resultado das discussões foi uma tese firmada no sentido de convergir a compreensão do dispositivo da LEF com as normas autorizadoras e reguladoras do instituto da compensação em matéria tributária. Assim, a vedação disposta na LEF manteve-se válida, embora flexibilizada.

A tese permitiu que a compensação fosse alegada como matéria de defesa nos embargos à execução desde que quatro requisitos fossem cumpridos: i) a existência de uma compensação anterior ao ajuizamento da execução fiscal, ii) à época da compensação, o crédito tributário compensável existisse, iii) o indébito tributário estivesse configurado e iv) existisse lei específica que autorizasse a compensação tributária realizada.

Dos requisitos postos no enunciado da tese firmada, pode-se extrair algumas importantes informações.

A primeira é que a decisão indica que levou em consideração a interpretação histórica e sistemática do §3º, do art. 16, da LEF, conforme se discutiu nos capítulos anteriores. Isto porque a tese afastou da aplicação do artigo os casos em que a compensação tenha sido realizada nos termos de uma lei própria.

Como vimos, a lei autorizativa da compensação é posterior à LEF. O contexto histórico e o sistema jurídico em que a LEF estava inserida quando da sua promulgação nos leva a compreender como uma vedação ao encontro de contas operado no decorrer de uma execução fiscal. É uma tentativa de não tumultuar e subverter o processo de execução que visa garantir o adimplemento de um crédito, a princípio, líquido e certo.

Foi justamente essa situação que ficou de fora da flexibilização da vedação posta no enunciado da tese. Basta revertermos os requisitos para entendermos em que situações não

se pode alegar a compensação como matéria de defesa na execução fiscal: sempre que uma compensação for posterior à execução fiscal, esta não será admitida. Do mesmo modo, se não existir lei autorizativa da compensação tributária, a compensação também não será admitida, mesmo que antes da propositura da execução.

Assim, existindo lei autorizativa e a compensação tendo sido operada antes da propositura da compensação, a princípio, é válido alegar a compensação nos embargos. Se diz “a princípio” porque é necessário examinar o cumprimento dos demais requisitos.

Os dois primeiros requisitos já analisados dizem respeito às condições extrínsecas de existência da compensação tributária, enquanto os outros dois requisitos dizem respeito as condições intrínsecas de validade. Extrínsecas porque referem-se a fatos que não relacionados a formação material da compensação, mas sim fatores externos como a forma e o tempo em que foram feitas. Intrínsecas porque referem-se as condições materiais de formação da compensação.

Constatar a existência do crédito tributário devido pelo sujeito passivo e o indébito tributário do qual o sujeito passivo tem direito é condição *sine qua non* para a própria realização da compensação. Recordar-se que a compensação é um encontro de contas que possuem os mesmos credores e devedores simultaneamente em polos invertido⁴⁴.

Desse modo, ao se exigir a existência do crédito tributário e do indébito tributário, na verdade se está reafirmando o próprio conceito do instituto da compensação. Com existir, quer-se dizer que tanto o crédito tributário quanto o indébito precisam ser líquidos e certos para que a compensação ocorra, até para que se possa aferir se a compensação extinguirá total ou parcialmente o crédito tributário. É preciso saber a dimensão do indébito e do crédito tributário.

O objetivo de submeter determinada questão controvertida à técnica do julgamento repetitivo foi de pacificar a jurisprudência e aquietar a divergência existente sobre o tema. Este procedimento objetiva ser o mais complexo possível de modo a tangenciar todos os nuances da controvérsia e, assim, solucioná-la do ponto de vista jurisprudencial. A tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ foi elaborada com este intuito.

Ficou estabelecida uma clara flexibilização do dispositivo restritivo, bem como parâmetros bem claros das situações em que se pretendia permitir e das situações em que não se pretendia permitir a alegação de compensação como matéria de defesa na execução fiscal.

⁴⁴ Ver capítulo 2.1

Com a construção do Tema Repetitivo 294 do STJ, a controvérsia deveria estar pacificada. Entretanto, na próxima subseção, será examinado o comportamento da jurisprudência do próprio STJ nos anos que sucederam a construção desta tese firmada.

4.3 A atual aplicação do Tema Repetitivo 294 pelo STJ

Após a construção e divulgação da tese firmada a partir do procedimento de julgamento repetitivo, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração numa tentativa de rever, ou, ao menos, delimitar ainda mais a referida tese.

Contudo, no dia 01 de setembro de 2010, o STJ proferiu acórdão rejeitando os embargos opostos pela Fazenda. No dia 13 de outubro de 2010, o processo transitou em julgado, quase um ano após a construção da tese.

A partir de então, esperava-se que a controvérsia em torno do §3º, do art. 16, da LEF fosse pacificada, nos termos do julgado repetitivo. Mas não foi isso que se constatou das decisões seguintes.

Após o Tema Repetitivo 294 ainda era possível identificar decisões judiciais que vedavam a alegação de compensação nos embargos à execução sob o fundamento de que a compensação alegada não havia sido homologada administrativamente e a compensação não homologada administrativamente estava fora da abrangência da tese firmada⁴⁵.

Os ministros entendiam que a compensação não homologada não estava abrangida pela tese firmada no Tema Repetitivo 294, pois ao se falar em “compensação efetuada”, se quis dizer somente a compensação homologada.

Assim, supostamente se fundamentando no Tema Repetitivo 294, que à época foi tida como uma decisão benéfica aos contribuintes por flexibilizar a vedação posta na LEF, formou-se jurisprudência contraditoriamente prejudicial aos contribuintes.

Nos termos da Lei 9.430/96⁴⁶, consagrou-se que a compensação seria efetuada pelo contribuinte e teria eficácia para extinguir o crédito tributário desde sua transmissão, sendo a homologação apenas uma condição resolutória ulterior.

⁴⁵Vide: AgRg no AREsp 217561/PR; AgRg no REsp 1482273/SC; AgRg no REsp1271064/RS; AgRg no REsp 1142293/RS; AgRg no REsp 1085914/RS, AgInt no AREsp 1327944 / SP; REsp 1724042 / RJ; AgInt no REsp 1694942 /RJ; AgRg no AgRg no REsp 1487447 / RS; AgRg no AREsp 483254 / ES; e AgRg no Ag1364424 / PR

⁴⁶ Ver Capítulo 2.5

Então, a princípio, com todo o respeito aos Ministros do STJ, se afigura completamente equivocada a compreensão de “compensação efetuada” como sendo a compensação homologada.

Primeiro porque não há expressa menção a impossibilidade de se arguir compensação não homologada na tese firmada, nem no inteiro teor do acórdão. Inclusive, há relevantes indicativos contrários, conforme se verá mais adiante, o que demonstra uma forte desarmonia desta interpretação com o Tema Repetitivo 294.

Segundo porque a interpretação de compensação efetuada como sendo a homologada é desarmoniosa com o atual ordenamento jurídico⁴⁷.

Inobstante ao exposto, a jurisprudência passou a aplicar cada vez mais tal entendimento, até que os contribuintes suscitaram divergência jurisprudencial e o STJ, em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, proferiu no dia 27 de outubro de 2021 a decisão de relatoria do Min. Gurgel de Faria, nos seguintes termos:

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.

(REsp n. 1.795.347/RJ, relator ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2021, DJe de 25/11/2021.)

Esta decisão unifica e consolida o posicionamento da Primeira Seção do STJ no sentido de vedar a possibilidade de arguir compensação não homologada como matéria de defesa na execução fiscal. O Ministro relator, ao proferir seu voto, se manifestou expressamente acerca do Tema Repetitivo 294, a seguir:

Ressalte-se que a Primeira Seção, nos autos do REsp repetitivo 1.008.343/SP, embora tenha julgado favoravelmente ao contribuinte, não tratou especificamente de hipótese em que teria ocorrido indeferimento da compensação na esfera administrativa. Veja como a questão remanesceu delimitada (Tema 294):

(...)

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

⁴⁷ Ver Capítulo 2.5

indeferida, na medida em que se pressupõe inobservância e rediscussão dos requisitos legais.

Assim, constata-se que a atual composição do STJ afastou a possibilidade de o executado arguir compensação como matéria de defesa na execução fiscal fundamentando sua decisão na aplicação da tese firmada no Tema Repetitivo 294.

Data maxima venia, se afigura inteiramente equivocado o entendimento exposto no EREsp nº 1.795.347/RJ, tanto substancialmente, no que tange à interpretação do termo “efetuada” na tese firmada, conforme todo o exposto até aqui; quanto formalmente, no que tange ao procedimento argumentativo adotado no referido processo, qual seja, a aplicação do Tema Repetitivo 294 do STJ.

4.3.1 Uma breve introdução à Teoria dos Precedentes

Nota-se que boa parte da discussão ora em comento diz respeito ao entendimento jurisprudencial sobre a aplicação de um dispositivo normativo do ordenamento jurídico-tributário brasileiro. A compreensão deste dispositivo foi sempre muito debatida, até que há alguns anos tentou-se uniformizar o entendimento jurisprudencial.

Aparentemente a tentativa falhou e, hoje, o mesmo tribunal que proferiu uma decisão em sede de procedimento de julgamento especial está subvertendo seu entendimento sob a prerrogativa de o estar aplicando.

É um problema complexo que envolve extensa base teórica, sobretudo, de direito material, notadamente tributário, já abordada neste trabalho, mas claramente está relacionada também com o respeito e com o correto manuseio dos precedentes judiciais.

Nesse sentido, essa subseção objetiva investigar se a forma com que o STJ prolatou o acórdão nos autos do EREsp 1.795.347/RJ está em harmonia com o que a doutrina entende por Teoria dos Precedentes Judiciais do ordenamento jurídico brasileiro.

Desse modo, inicialmente, é preciso definir-se o que se entende como precedente. Optou-se pela definição de precedente de Lopes Filho, que assim o fez (2014, p. 281):

Deve-se considerar que precedente é uma decisão jurisdicional, mas não qualquer decisão pois ela deve trazer um acréscimo de sentido e exercer a função mediadora entre texto e realidade. Portanto, nem todo julgado pode ser um precedente a ser utilizado no futuro para compreensão do Direito. É preciso que se atente: embora todo precedente seja uma decisão, nem toda decisão é um precedente, pois a definição deste está ligado a ideia de possível utilização no futuro por trazer uma contribuição hermenêutica e facilitar a mediação entre lei (Direito em um sentido amplo) ou constituição e a realidade social em que se insere, mediante o fornecimento de

experiência.

Precedente, portanto, é uma resposta institucional a um caso (justamente por ser uma decisão), dada por meio de uma application, que tenha causado um ganho de sentido para as prescrições jurídicas envolvidas (legais ou constitucionais), seja mediante obtenção de novos sentidos, seja ela escolha de um sentido específico em detrimento de outros ou ainda avançando sobre questões não aprioristicamente tratadas em textos legislativos ou constitucionais. Essa resposta é identificada em função não só dos elementos de fato (abstratos ou concretos) e de direito (em suas mútuas influências) considerados no julgamento e obtidos da análise da motivação apresentada, mas também dos elementos amplos que atuaram no jogo de-e-para do círculo hermenêutico e que integram as razões subjacentes do julgamento. [...] Sua utilidade na ordem jurídica é, adicionalmente, funcional, pois elide o desenvolvimento de outras decisões a partir de um grau zero, evitando subjetivismos, economizando tempo e garantindo uma igualdade de tratamento entre casos substancialmente iguais.

Portanto, nos termos da doutrina supracitada, a tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ se enquadra como precedente judicial, na medida em que é uma resposta institucional que causou um ganho jurídico ao avançar sobre questões apriorísticas em torno da dimensão do §3º, do art. 16, da LEF.

Em se tratando de um precedente judicial, o autor ainda aduz que o precedente, enquanto resposta, vincula-se às questões formuladas que o precederam no processo original, bem como vincula-se às questões formuladas no novo caso em que será aplicado.

Esta vinculação que o autor se refere dentro de um contexto de perguntas e respostas é determinante para que não ocorra a utilização de apenas uma parte desejada da resposta proposta no precedente, em detrimento da outra parte, por vezes, não desejada. A resposta tem que ser vista como um todo.

A partir da apreensão de que a tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ é um precedente, partindo-se do conceito doutrinário de precedente, pode-se compreender também quais as funções, primária e secundárias, de um precedente judicial.

Para Lopes Filho (2014), a função principal de um precedente dentro do ordenamento jurídico é proporcionar um enriquecimento hermenêutico de todo o sistema. E foi exatamente isto que a tese firmada ora em comento se propôs a fazer.

É inegável que, hermeneuticamente, a tese proporcionou um grande ganho para o entendimento do sistema jurídico tributário.

Como funções secundárias, o autor cita a segurança jurídica como coerência sistêmica, a igualdade como dever de impedir a desintegração e a hiperintegração do Direito e a economia argumentativa.

O entendimento da tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ como um precedente à luz da Teoria dos Precedentes é relevante na proporção em que, da mesma forma

que a doutrina cuida de compreender e conceituar compensação, também se atém a examinar as condições nas quais um precedente pode deixar de ser aplicado.

Se um magistrado deseja não aplicar um precedente, ele pode se valer de dois caminhos principais e mais amplamente difundidos na doutrina: a distinção ou *distinguish* e a superação do precedente ou *overruling*. Ambas são técnicas desenvolvidas na tradição anglo-saxã.

O *distinguish* é, para Lopes Filho (2014), uma técnica utilizada para não se aplicar um precedente firmado, a partir da constatação de uma diferença vital entre o caso a ser analisado e o caso que originou o precedente. Neste caso, assim como em qualquer outro que não se aplique um precedente firmado, é preciso que o magistrado exponha fundamentadamente, todos os motivos que o levaram a não aplicar o precedente antigo, bem como a razão específica que o levou a diferenciar o caso atual do caso que originou o precedente.

Já a técnica de *overruling* consiste numa mudança de entendimento generalizada sobre a matéria fática e jurídica objeto do precedente. Assim, se o magistrado entender que o precedente deve ser superado, ele precisa fundamentalmente demonstrar as razões pelas quais as condições históricas, jurídicas, culturais e normativas atuais conclamam uma superação do precedente. Isto porque, segundo Thamay, Renan, et al (2021), os precedentes foram concebidos para durar o tempo que for necessário.

Assim, em face de todo o exposto, compreende-se que eventual mudança na aplicação da tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ demanda uma necessidade de argumentação, sobretudo por meio das técnicas elencadas na Teoria dos Precedentes judiciais que se analisou.

A princípio, entende-se que o acórdão prolatado no EREsp 1.795.347/RJ não aplicou o Tema Repetitivo 294 do STJ, nem mesmo se usou das técnicas de *distinguish* ou *overruling*, conforme se verá adiante.

4.3.2 A superação do precedente disfarçada de aplicação do precedente

Conforme exposto, o julgamento do EREsp 1.795.347/RJ formalizou o posicionamento de impossibilidade de se arguir compensação não homologada administrativamente anterior à propositura da execução como matéria de defesa nos embargos

à execução, sob o fundamento de se estar aplicando a tese firmada no Tema Repetitivo 294 do STJ.

O cerne da questão gira em torno de saber se a expressão “compensação efetuada” prescrita na tese firma pelo julgamento repetitivo queria denotar uma compensação homologada pela autoridade administrativa ou se, bastava-se ter transmitido a DCOMP, vez que a partir disso o crédito tributário já estaria extinto nos termos do CTN e da lei que disciplina a compensação tributária.

Portanto, para se aferir tal ponto, se valerá não só do enunciado da tese, mas sim do inteiro teor do acórdão, inclusive dos acórdãos citados na ementa como embasamento da construção da tese, bem como dos processos que foram afetados à época pelo julgamento repetitivo.

A começar pela análise da ementa do referido acórdão, *in verbis*:

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. 2. Deveras, o § 3º, do artigo 16, da Lei 6.830/80, proscreve, de modo expresso, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado. 3. O advento da Lei 8.383/91 (que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal) superou o aludido óbice legal, momento a partir do qual passou a ser admissível, no âmbito de embargos à execução fiscal, a alegação de extinção (parcial ou integral) do crédito tributário em razão de compensação já efetuada (encartada em crédito líquido e certo apurado pelo próprio contribuinte, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação), sem prejuízo do exercício, pela Fazenda Pública, do seu poder-dever de apurar a regularidade da operação compensatória (...) 4. 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). (...) 6. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de 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. 7. In casu, o contribuinte, em sede de embargos à execução fiscal, alegou a inexigibilidade do crédito tributário, em virtude de compensação *sponte propria* efetuada ante o pagamento indevido de CSSL (artigo 8º, da Lei 7.689/88) declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido ajuizada ação ordinária para ver reconhecido seu direito à liquidação da obrigação tributária por meio da compensação efetuada. De acordo com o embargante, "compensou 87.021,95 UFIR's relativos aos créditos tributários oriundos da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do exercício de 1988, pagos indevidamente, com 87.021,95 UFIR's relativas a créditos tributários líquidos e certos, concernente à mesma CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO do exercício de 1992". (...)

Conforme se denota da referida ementa, não há menção expressa à compensação homologada ou não homologada. Na verdade, há menção ao termo “compensação já efetuada” e, em seguida, entre parênteses, uma tentativa de elucidar a expressão mencionada assim posta “encartada em crédito líquido e certo apurado pelo próprio contribuinte, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação”.

Notadamente, neste trecho, o acórdão reafirmou a necessidade de o crédito ser líquido e certo, mesmo que apurado pelo contribuinte. Além disso, a segunda parte do trecho destacado tenta conectar a discussão enquanto teórica e genérica aos contornos do caso em análise.

Cumprir lembrar como funciona o procedimento de julgamento de repetitivos. Primeiro seleciona-se um processo dentre os vários pendentes de julgamento que versam sobre a matéria em discussão, depois, a partir deste processo, tenta-se construir uma tese de abrangência suficiente para alcançar as peculiaridades dos demais casos não analisados.

Diante disso, por vezes o acórdão trata sobre conceitos e formas de modo genérico, não propriamente relacionados com o caso em julgamento. Noutras vezes, há uma clara tentativa de sintonizar a formulação genérica ao caso prático em julgamento.

Daí se explica o “sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade”. O caso em questão se tratava de execução fiscal cuja CDA se fundamentava em crédito tributário no qual o contribuinte alegava estar extinto em virtude de compensação *sponte propria* efetuada ante o pagamento indevido de CSSL declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido ajuizada ação ordinária para ver reconhecido seu direito à liquidação da obrigação tributária por meio da compensação efetuada.

Assim, a partir da peculiaridade do caso concreto objeto do acórdão em análise, não é possível compreender com clareza se a expressão “compensação já efetuada” quis se referir à compensação homologada, embora seja claro o intuito de categoricamente afirmar a necessidade de o crédito compensável ser líquido e certo.

Inclusive, pode-se argumentar que reafirmar a necessidade de o crédito ser líquido e certo era mais importante para os ministros que dizer se era uma compensação homologada ou não, até porque uma compensação fundada em crédito líquido e certo ainda pode não ser homologada pelo Fisco por mero erro ou interpretação equivocada dos fatos.

Inobstante o exposto, ainda se pode identificar a abrangência do acórdão a partir dos demais julgamentos que antecederam o referido acórdão representativo de controvérsia, sobretudo aqueles mencionados no próprio voto do ministro relator como fundamento da decisão que se estava tomando.

Na própria ementa do julgado, assim como no inteiro teor, há várias menções a julgados que corroboram o entendimento ali exposto. Em determinada parte do relatório, os julgados são introduzidos da seguinte forma “No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados deste sodalício:”, em seguida são colacionados os seguintes julgados:

EResp 438.396/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado 09.08.2006, DJ 28.08.2006; REsp 438.396/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 07.11.2002, DJ 09.12.2002; REsp 505.535/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 07.10.2003, DJ 03.11.2003; REsp 395.448/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 18.12.2003, DJ 16.02.2004; REsp 613.757/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.08.2004, DJ 20.09.2004; REsp 426.663/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 21.09.2004, DJ 25.10.2004; e REsp 970.342/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 01.12.2008).

Dentre os acórdãos citados que, reforça-se, embasaram expressamente o acórdão representativo da controvérsia, tem-se o REsp 438.296/RS, que trata justamente de um caso em que o contribuinte tentou alegar uma compensação não homologada administrativamente como matéria de defesa nos embargos, a fim de atacar a CDA. Repare-se no trecho do relatório que evidencia o caráter de compensação não homologada:

Entretanto, **a recorrida não homologou a compensação**, aduzindo não haver direito da recorrente reconhecido judicialmente, pelo que efetuou o **lançamento e posterior inscrição em dívida ativa dos valores confessados e compensados pela autora**.

Assim, diante da recusa das instâncias iniciais em aceitar a alegação de compensação como matéria de defesa nos embargos à execução, recorreu-se ao STJ, onde se obteve decisão favorável. Observe-se a ementa que, inclusive, está colacionada no voto do Ministro relator do Tema Repetitivo 294:

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.

Há de se ressaltar também que este acórdão foi objeto de embargos de divergência interposto pela Fazenda Nacional, mas que não obteve provimento pela reunião das turmas. O acórdão destes embargos de divergência também está colacionado no voto do ministro relator do Tema Repetitivo 294 do STJ.

Ora, o ministro relator ao julgar o recurso representativo da controvérsia não só se embasou em um acórdão que possibilitava a arguição de compensação não homologada na execução fiscal, como o colacionou nos presentes embargos de divergência, que reafirmou a possibilidade em julgamento ampliado.

Torna-se evidente, que à época, a discussão sobre a possibilidade de alegar compensação como matéria de defesa na execução fiscal não girava em torno da homologação ou não homologação da compensação efetuada pelo contribuinte. O que se discutia era a indiscriminada vedação contida no 3º, do art. 16, da LEF.

Nesse contexto o STJ, por meio do Tema Repetitivo 294, delimitou a abrangência do dispositivo da LEF fundamentando-se, dentre outras coisas, na extensa jurisprudência do tribunal, inclusive em casos de compensação não homologada administrativamente, no sentido de permitir a arguição de compensação desde que cumpridos determinados requisitos. Nesse contexto, viu-se que a homologação da compensação não é um requisito, somente o sendo a liquidez e certeza do indébito tributário levantado pelo contribuinte.

Se o Tema Repetitivo 294 está fundamentado em decisões do STJ que permitiram a alegação de compensação não homologada como matéria de defesa nos embargos à execução, não há como atualmente, em hipótese alguma, extrair da referida tese uma vedação a compensação não homologada. Ao se fazer isso, se desvirtuará o precedente.

Foi justamente isso que o STJ fez no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, com o gravame de o fazer alegando que se está aplicando o precedente firmado. Resumidamente, o entendimento exposto no EREsp 1.795.347/RJ está, na prática, superando o precedente firmado no Tema Repetitivo 294 do STJ, sem fundamentar rigorosamente o porquê o faz, como

prescreve a teoria dos precedentes em casos de *overruling*. Ao contrário: alega-se que está aplicando o precedente e, portanto, não fundamenta com o rigor que se espera.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, primeiramente foram analisados os limites e abrangência da vedação à alegação de compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, disposta no §3º, do art. 16, da LEF.

Para tanto, analisou-se as origens do instituto da compensação no âmbito tributário, por meio de uma análise histórica do instituto da compensação, inclusive em sua essência oriunda do ramo do Direito Civil chamado de Direito das Obrigações.

Analisou-se também as semelhanças e diferenças entre a compensação no Direito Civil e no Direito Tributário, constatando que, embora existam inúmeras semelhanças entre a aplicação deste instituto nesses dois ramos do direito, as diferenças são relevantes e decorrem principalmente da característica de compulsoriedade do crédito tributário.

Em seguida, analisou-se a compensação tributária sob a perspectiva do CTN, que apenas coloca a compensação como modalidade de extinção do crédito tributária e redireciona para a lei ordinária de cada ente autorizar e regulamentar o procedimento compensatório.

A partir de então, examinou-se as leis federais que autorizam e regulamentam a compensação no âmbito federal, sobretudo as Leis nº 8.383/91 e nº 9.430/96 e as suas alterações, para constatar e compreender o atual funcionamento da compensação tributária.

Nos termos da Lei nº 9.430/96, a compensação tributária passou a ter aplicação mais abrangente, uma vez que alterou a forma vigente à época para permitir que indébitos tributários apurados pudessem ser compensados com qualquer crédito tributário de competência da União.

Além disso, asseverou que os efeitos da transmissão da DCOMP eram imediatos, ou seja: extingue-se o crédito tributário desde a transmissão da compensação, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Ainda sobre a compensação tributária, examinou-se o procedimento administrativo necessário para transmitir uma compensação, bem como as consequências da não homologação da compensação transmitida e a contestação administrativa que pode ensejar no início de processo administrativo tributário.

Ademais, analisou-se a relação entre o instituto da compensação tributária e a execução fiscal, sobretudo a partir do §3º, do art. 16, da LEF que veda a arguição de compensação em sede de embargos à execução.

Assim, inicialmente se constatou que a execução fiscal é fundada em título executivo extrajudicial e que a presunção de liquidez e certeza de que gozam esses títulos é relativa, especialmente a CDA, visto que sua confecção é unilateral e compulsória.

Após proposta a Execução Fiscal fundada em CDA, um título executivo extrajudicial, o meio processual de defesa do executado são os embargos do executado, uma ação autônoma de conhecimento incidental, apartada dos autos da execução fiscal, mas guardando estreita relação.

É justamente a discussão sobre a possibilidade de alegar compensação como matéria de defesa nos embargos do executado o objeto de estudo deste trabalho.

Desse modo, após análises das possíveis interpretações do §3º, do art. 16, da LEF, concluiu-se que tal vedação não encontra amparo no texto constitucional, vez que viola os princípios do direito de uma tutela jurisdicional efetiva, o princípio da isonomia, o princípio da moralidade e o princípio da economia processual.

Além disso, ainda que não violasse os referidos princípios, à luz da interpretação histórica e sistemática, não seria possível compreender que tal vedação alcança a compensação não-homologada.

Por fim, confrontou-se o posicionamento jurisprudencial em torno da aplicação do §3º, do art. 16, da LEF. A discussão sobre a compreensão deste artigo gerou muita controvérsia desde o advento das Leis nº 8.383/91 e nº 9.430/96, que passaram a autorizar e regulamentar a compensação tributária federal. Com isso, os contribuintes passaram a entender que a vedação do dispositivo não alcançava mais a compensação operada na forma da lei.

Depois de muito debate, o STJ firmou tese no Tema Repetitivo 294, de modo a possibilitar a alegação de compensação anterior à propositura da execução fiscal desde que à época da compensação, restassem 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.

Inobstante a tese firmada, a jurisprudência passou a vedar a alegação de compensação em execução fiscal na específica situação de ela não ter sido homologada administrativamente pode ser alegada. Esse foi o entendimento exposto no EREsp 1.795.347/RJ sob a prerrogativa de estar aplicando a tese do Tema Repetitivo 294.

Data venia, a argumentação utilizada para embasar o entendimento exposto EREsp 1.795.347/RJ está substancialmente incorreta, vez que ignora a interpretação histórica e

sistemática do §3º, do art. 16, da LEF, e formalmente equivocada ao passo que se supera o precedente firmado, alegando que se está o aplicando.

Isto porque os atuais magistrados do STJ entenderam o termo “compensação efetuada” presente no enunciado da tese como referência somente a compensação homologada. Como já dito, tal compreensão não encontra amparo numa interpretação histórica e sistêmica do dispositivo da LEF, muito menos amparo no próprio acórdão que originou a tese.

No inteiro teor do acórdão e na ementa, é possível encontrar menções a julgados que foram utilizados como fontes de embasamento que expressamente possibilitam a alegação de compensação não homologada na execução fiscal. Assim, a interpretação de que a tese firmada não possibilita a alegação de compensação não homologada, não se sustenta.

Desse modo, à luz da teoria dos precedentes, a não aplicação de um precedente ocorre a partir, principalmente, da utilização de duas técnicas: o *distinguish* e o *overruling*. O *distinguish* é a técnica usada para diferenciar o caso em análise do caso que originou o precedente. O *overruling* é a técnica que consiste na superação do precedente firmado a partir de uma nova interpretação sobre os fatos e direitos envolvidos.

Portanto, aduzir que se está aplicando um precedente quando na verdade se está subvertendo o contexto jurisprudencial no qual a tese foi firmada, inclusive com ocasiões contrárias à nova interpretação presentes no próprio acórdão representativo da controvérsia é um verdadeiro desvirtuamento do precedente. É superá-lo afirmando que o está aplicando.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986.** Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 jul. 1986. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2287.htm#:~:text=Fica%20alterada%20para%2050%25%20\(cinq%C3%BCenta,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2287.htm#:~:text=Fica%20alterada%20para%2050%25%20(cinq%C3%BCenta,Par%C3%A1grafo%20C3%BAnico). Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.** Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 nov. 1916. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%203.071%2C%20DE%201%C2%BA%20DE%20JANEIRO%20DE%201916.&text=C%C3%B3digo%20Civil%20dos%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil.&text=Art.,os%20princ%C3%ADpios%20e%20conven%C3%A7%C3%B5es%20internacionais. Acesso em: 19 nov. 2022.

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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.** Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 jun. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9069.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Edição Extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%2Dcumulatividade,fiscais%2C%20a%20declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20inaptid%C3%A3o. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.672, de 08 de maio de 2008.** Acresce o art. 543-C à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, estabelecendo o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09 mai. 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111672.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 21 nov. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 19 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 438396 RS 2002/0068401-0. Relator: Ministro José Delgado, T1 – Primeira Turma, Brasília, DF, 07 nov. 2002. Diário da Justiça, p. 300, 09 dez. 2002. **LEXSTJ**. Vol. 161. p. 198. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7535574>. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1010142 SP 2007/0277087-4. Relator: Ministra Eliana Calmon, T2 – Segunda Turma, Brasília, DF, 02 out. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 29 out. 2008. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/2097896>. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.795.347/RJ. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, Brasília, DF, 27 out. 2021. **Diário da Justiça Eletrônico**, 25 nov. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1323959623>. Acesso em: 22 nov. 2022.

CARVALHO, Roberta Vieira Gemente de. A alegação de compensação como matéria de defesa nos embargos à execução: superação do precedente (STJ) ou desvirtuamento de sua aplicação? *In Revista Direito Tributário Atual*. n. 45. 2020. p. 437-454.

CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação tributária e processo**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

DIDIER JR, Fredie; LIPIANI, Júlia. Alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal. *In Revista de Processo*. vol. 295, p. 237-277, 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 33. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 2.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Teoria Geral das Obrigações**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. E-book.

GRECO, Leonardo. **Instituições de processo civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v. 1.

GRILLO, Fabio Artigas. Compensação tributária e o Direito Privado. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 463-538.

IAMUNDO, E. **Hermenêutica e Hermenêutica Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2017. Versão em e-book.

JANINI, Tiago Cappi. **Compensação tributária: análise do processo de causalidade 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.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Comentários ao código tributário nacional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2 (arts. 96 a 218).

LIMA, Marcylio de Alencar Ferreira. Compensação sponte propria, artigo 170-A do CTN e jurisprudência do STJ. *In Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3268, 12 jun. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21982>. Acesso em: 01 nov. 2022.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os Precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Juspodivm, 2014. 457 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 13. ed. Barueri: Atlas, 2021.

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. Quadrimestral.

PINHEIRO, Bianca Delgado; CIRILO, Simone Bento Martins. **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/opiniaao-stj-divergencia-embargos-execucao-fiscal?imprimir=1>. Acesso em: 25 de ago. de 2022.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. v. XXV. p. 46.

SANCHES, Sydney. Os embargos do devedor e o Supremo Tribunal Federal. *In: Doutrinas Essenciais de Processo Civil*. v. 8, p. 1187-1207, outubro de 2011.

SILVA, Clóvis V. do Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

THAMAY, Rennan, et al. **Precedentes Judiciais**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.