FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede de Execução Fiscal

Carolina Pereira Rezende

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 31.10.2023

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A compensação tributária é um meio de extinção do crédito tributário, conforme o inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional[1].

Trata-se de um instituto já muito conhecido e utilizado pelos Contribuintes para compensar créditos tributários com valores de tributos devidos (impostos, taxas e contribuições).

Na esfera administrativa federal, a declaração de compensação deve ser feita, regra geral, por meio do sistema web, no programa de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Neste sentido, a Receita Federal possui o prazo de cinco anos para homologar o pedido de compensação. Caso não ocorra durante o período, a homologação será declarada como tácita.

Todavia, o que ocorre, quando o pedido não é homologado? Nesta situação, o Contribuinte poderá iniciar sua defesa na esfera administrativa com a apresentação da peça de defesa conhecida como Manifestação de Inconformidade e dar início ao processo administrativo federal.

---

[1] "*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
I - o pagamento;
II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
V - a prescrição e a decadência;
VI - a conversão de depósito em renda;
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X - a decisão judicial passada em julgado.
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.
Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149."
(grifamos)

Sucede que, o processo administrativo federal pode se encerrar com decisão final definitiva e irrecorrível a desfavor do Contribuinte na esfera administrativa, tendo a Receita Federal, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, a função de inscrição do débito na Dívida Ativa, para posterior ajuizamento de ação de Execução Fiscal, de modo a perseguir a quitação do crédito tributário que entende ser devido na esfera judicial.

Assim sendo, o Contribuinte, garantindo o débito a ser discutido, poderia utilizar de Embargos à Execução Fiscal como meio de defesa, certo?

Contudo, existe previsão expressa na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) impossibilitando a utilização de Embargos à Execução Fiscal como método de defesa do Contribuinte no âmbito da Execução Fiscal[2].

Nesta sequência, iniciou-se intensa discussão nos Tribunais para discutir se correta a inviabilidade dos Embargos à Execução Fiscal como meio de defesa da compensação em âmbito de Execução Fiscal, isto é, qual o instrumento jurídico cabível a tutelar os interesses dos Contribuintes.

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial nº 1.008.343/SP, decidiu a favor dos contribuintes pela possibilidade de a compensação tributária pretérita indeferida administrativamente ser admitida como argumento de direito a demonstrar a extinção do crédito tributário em sede de Embargos à Execução Fiscal.

Ocorre que, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em uma interpretação tacanha e restritiva, sustenta que a compensação tributária pretérita indeferida administrativamente somente pode ser admitida como matéria de defesa em Embargos à Execução Fiscal caso tivesse sido chancelada/reconhecida administrativamente ou, até, na via judicial, em momento anterior ao da oposição dos Embargos à Execução Fiscal.

Assim, a Procuradoria da Fazenda Nacional cria novo requisito muito distante daquele sedimentado pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial nº 1.008.343/SP.

Assim, abriu uma nova brecha para rediscussão de assunto que já havia sido sedimentando pelo respectivo Tribunal Superior.

O assunto foi novamente trazido à tona, quando em outubro de 2021, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela impossibilidade do Contribuinte em utilizar os Embargos à Execução Fiscal para alegar compensação tributária indeferida na esfera administrativa como matéria de defesa, em atenção ao §3º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais.

Na ocasião, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu não conhecer dos Embargos de Divergência e aplicar a súmula 168 do Superior Tribunal de Justiça[3] por entender que tanto a 1ª como a 2ª Turmas consolidaram o entendimento de não ser possível usar a compensação não homologada como argumento de defesa em Embargos à Execução Fiscal.

---

[2] *"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."

[3] *"Não cabem embargos de divergência, quando a orientação dos órgãos postos em confronto harmonizou-se no sentido da decisão embargada."*

Desta forma, o Contribuinte deverá atacar a decisão administrativa que não homologou a compensação por outros meios processuais adequados, ou seja, através de ajuizamento de ação ordinária contra a cobrança do débito fiscal.

Veja-se que o recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça além de prejudicar os meios de defesa do Contribuinte em matéria de Embargos de Execução Fiscal foi além e violou princípios constitucionais preciosos como o contraditório e ampla defesa, bem como o devido processo legal e a celeridade processual.

É que não sendo a matéria cabível como argumento de defesa em Embargos à Execução Fiscal, qual será o melhor meio judicial cabível de defesa? Seria por meio de Ação Anulatória?

Como bem se sabe, a Ação Anulatória deve ser ajuizada antes ou depois da inscrição em Dívida Ativa? Pode o Contribuinte renunciar a defesa em processo administrativo fiscal e partir para a discussão na esfera judicial? É possível a impetração de Mandado de Segurança? E o que falar sobre os meios de suspensão da exigibilidade do crédito tributário? Como e em qual momento processual poderão ser perquiridas?

Ademais, não se pode olvidar da necessidade de sobrestamento da Execução Fiscal quando pendente a solução de processo de matéria correlata. Alguns tribunais entendem pela impossibilidade de conexão dos processos, em razão de existência de varas especializadas, fato que impulsiona a existência de decisões contraditórias.

O presente trabalho busca responder todas essas questões com a indicação dos melhores métodos de defesa para justificar a compensação como meio de argumento para a extinção do crédito tributário em âmbito judicial.

Conforme já relatado, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça impossibilitou a utilização de Embargos à Execução Fiscal como meio de defesa judicial para a utilização do argumento da compensação tributária.

Contudo, os Contribuintes não podem ficar à mercê do recente entendimento do Tribunal Superior e se verem sem os meios de defesa para justificar a compensação realizada na esfera administrativa como meio de extinção do crédito tributário, em sede de Execução Fiscal.

O modelo de pesquisa predominante será exploratório, com a análise de jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, bem como dos Tribunais Superiores.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Contextualização fática

Como era realizada a defesa judicial do Contribuinte que utilizava o argumento de compensação tributária em sede de Embargos à Execução Fiscal, enquanto perdurava o entendimento do Recurso Especial nº 1.008.343/SP (possibilidade da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal).

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Estudo da decisão do julgamento do Recurso Especial nº 1.008.343/SP

- Fonte 4: Processos judiciais públicos

As alterações do julgamento do EREsp nº 1.795.347 (alteração de entendimento: impossibilidade da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede de Embargos à Execução Fiscal) e a violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Estudo da decisão do julgamento do EREsp nº 1.795.347
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Sugestões de medidas judiciais para a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede de Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Análise de possibilidade de ajuizamento de Ação Anulatória como meio de medida judicial para a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Análise de possibilidade de convolação de Embargos à Execução Fiscal em Ação Anulatória como meio de medida judicial para a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Análise de possibilidade de impetração de Mandado de Segurança como meio de medida judicial para a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Análise das garantias apresentadas em sede Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Aconselhamento de medidas judiciais que objetivam a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa para executivos propostos após o julgamento do EREsp nº 1.795.347.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Referencial teórico-normativo

Código Tributário Nacional, Lei das Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), Lei nº 9.430/96 e IN RFB nº 2.055/2021.

- Fonte 1: Legislação
- Fonte 2: Doutrina

Abordagem analítica

O julgamento do Recurso Especial nº 1.008.343/SP (possibilidade da compensação tributária como argumento jurídico em sede de Embargos à Execução Fiscal).

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Estudo da decisão do julgamento do Recurso Especial nº 1.008.343/SP
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional pela impossibilidade da compensação tributária como argumento jurídico em sede de Embargos à Execução Fiscal.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Busca em sítios eletrônicos
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

O julgamento do EREsp nº 1.795.347 (alteração de entendimento: impossibilidade da compensação tributária como argumento jurídico em sede de Embargos à Execução Fiscal).

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Estudo da decisão do julgamento do EREsp nº 1.795.347
- Fonte 4: Processos judiciais públicos

Recomendações finais

Possíveis medidas judiciais para a utilização da compensação tributária como argumento jurídico de defesa em sede Execuções Fiscais ajuizadas antes do julgamento do EREsp nº 1.795.347, bem como aconselhamento para executivos propostos após o referido julgamento.

- Fonte 1: Doutrina
- Fonte 2: Legislação
- Fonte 3: Busca em sítios eletrônicos
- Fonte 4: Processos judiciais públicos
- Fonte 5: A própria pesquisa para a elaboração do TCC

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O Superior Tribunal de Justiça, nos autos do EREsp nº 1.795.347, ao confirmar pela impossibilidade da utilização da compensação tributária como argumento jurídico em sede de Embargos à Execução Fiscal, limitou e muito as possibilidades de defesa judicial do Contribuinte em sede de Execução Fiscal.

Ora, antes o Contribuinte poderia respeitar e seguir a marcha processual da Execução Fiscal, conforme previsto na Lei de Execuções Fiscais, para garantir a dívida e apresentar seus Embargos à Execução Fiscal, ocasião em que poderia suscitar a compensação como argumento de defesa.

Sucede que, sem esse remédio processual, os Contribuintes devem estudar outras possibilidades de defesa, tais como o ajuizamento de Ação Anulatória ou até mesmo a impetração de Mandado de Segurança, respeitado o prazo decadencial e desnecessidade de produção de provas.

E não é só. Além de escolher pela Ação Anulatória ou Mandado de Segurança, outras nuances processuais devem ser analisadas, como o momento mais favorável para a apresentação de defesa processual (antes ou depois do ajuizamento da Execução Fiscal, por exemplo) e métodos de suspensão do débito de modo a obter a Certidão de Regularidade Fiscal.

Outras análises serão trazidas, como por exemplo, a possibilidade dos Embargos à Execução Fiscal distribuídos (antes da alteração do entendimento pelo o Superior Tribunal de Justiça) serem convalidados em Ações Anulatórias, sobretudo em respeito ao princípio da celeridade processual.

O presente trabalho se direciona para os advogados que atuam no contencioso tributário e promete trazer novos olhares e possibilidades de defesa para o assunto em questão.

É que sem a possibilidade da oposição de Embargos à Execução Fiscal, os advogados que atuam no contencioso tributário não podem ficar desamparados, sob pena de violação à princípios constitucionais caros como contraditório e ampla defesa e confisco, de modo a favorecer o enriquecimento ilícito a favor da Fazenda Pública Nacional.

O trabalho de conclusão, apesar de trabalhar com resolução de problema, também pretende analisar caso a caso, uma vez que o contencioso tributário não é uma matéria exata com fórmulas precisas.

Por fim, cada situação deve ser analisada de forma pormenorizada, de forma a atribuir a melhor solução de defesa, em situações em que a compensação tributária deve ser enfrentada como argumento de defesa do Contribuinte em sede de extinção de crédito tributário na esfera judicial, principalmente em âmbito de Execução Fiscal.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Sou advogada tributarista e atuo há mais de dez anos no contencioso. Estou acostumada com os mais diversos temas e possuo experiência no contencioso administrativo e judicial, nas esferas municipal, estadual e federal.

Desde 2018, atuo diretamente na recuperação de créditos tributários, operacionalizando e auxiliando contadores na efetivação da compensação tributária, principalmente na esfera federal, através de PER/DCOMP.

Em muitos dos processos de recuperação de crédito, a compensação tributária não é homologada, de forma que o processo administrativo federal é iniciado com a apresentação de Manifestação de Inconformidade.

Ocorre que, a maioria dos processos administrativos federais se encerram de forma desfavorável ao Contribuinte com a decisão administrativa definitiva.

Antes mesmo da alteração do assunto pelo Superior Tribunal de Justiça, o assunto já era relevante e polêmico, uma vez que os Juízes ora entendiam pela possibilidade de apresentação de Embargos à Execução Fiscal utilizando a compensação tributária como argumento para extinção de crédito tributário, ora pela necessidade de ajuizamento de Ação Anulatória.

Em 2021, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela impossibilidade da utilização de Embargos à Execução Fiscal como meio de arguição de compensação tributária, fato que ensejou mais dúvidas em relação aos meios de defesa dos Contribuintes, os quais ficaram desassistidos com a subtração de mais um meio de defesa judicial.

Assim, o presente trabalho, além de servir como um apanhado dos estudos realizados por esta estudiosa ao longo dos anos, também promete trazer novas reflexões sobre o assunto para os colegas que militam na área.

5. **Bibliografia preliminar**

MAZZA LESSA, Donovan. *Manual de Compensação Tributária*. 1ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação Tributária e Processo*. 2ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CORREA DA SILVA, Eduardo. *Compensação e o artigo 170 – A do Código Tributário Nacional*. 1ª Edição. São Paulo: Lumen Juris, 2019.

MACEDO TAVARES, Alexandre. *Compensação do Indébito Tributário*. 1ª Edição. São Paulo: Dialética, 2006.

PITTA SALUM, José Carlos. *Bases da Compensação Tributária no Âmbito Federal*. 1ª Edição. São Paulo: Clube de Autores, 2011.

LACERDA TROIANELLI, Gabriel. *Compensação do Indébito Tributário*. 1ª Edição. São Paulo: Dialética, 1998.

DE ANDRADE TAQUES AKSELRAD, Sibele. *Compensação de Créditos Tributários*. 1ª Edição. São Paulo: Ed. J de Oliveira, 1999.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

6. **Cronograma de execução**

	2023							2024												
Atividade	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Elaboração do Anteprojeto																				30
Definição do sumário preliminar																				30
Confecção do projeto de pesquisa																				30
Revisão Bibliográfica																				30
Fichamento																				30
Catalogação dos casos práticos																				30
Introdução																				40

Capítulo 1																				40
Capítulo 2																				40
Capítulo 3																				40
Capítulo 4																				40
Conclusão																				40
Versão Preliminar do TCC																				30
Versão Intermediária do TCC																				30
Versão Provisória do TCC																				30
Versão Final do TCC																				30
TOTAL																				540