



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM
SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA
EFICÁCIA E DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS

Gabriel Carnáuba Alves dos Santos

Rio de Janeiro
2023

GABRIEL CARNAÚBA ALVES DOS SANTOS

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM
SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA
EFICÁCIA E DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS

Artigo científico apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da
Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da Fonseca Neto

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2023

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA EFICÁCIA E DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS

Gabriel Carnaúba Alves dos Santos

Graduado pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio). Advogado.

Resumo – o artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.810/1980 veda que o executado em execução fiscal alegue compensação tributária como matéria de defesa no âmbito dos embargos à execução. Todavia, a jurisprudência reconhece a existência de relação de fungibilidade entre a ação anulatória de crédito tributário e os embargos à execução fiscal, permitindo que aquela faça as vezes destes. Além disso, o STJ possui precedente admitindo a alegação da compensação, quando ela já foi reconhecida na via administrativa. Nesse sentido, questiona-se se persiste sentido na vedação contida no § 3º do artigo 16 da Lei n. 6.810/1980. No presente trabalho, visa-se a analisar o acerto da manutenção da vedação da Lei de Execução Fiscal, mormente à luz dos princípios da ampla defesa, da instrumentalidade das formas e da economia processual. Para tanto, defende-se que a norma vedadora perde sentido face à realidade processual vigente.

Palavras-chave – Execução Fiscal. Embargos à Execução. Compensação Tributária.

Sumário – Introdução. 1. Direito material à compensação tributária e a vedação do § 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980. 2. Ações do contribuinte e relação de fungibilidade entre os meios de defesa do executado. 3. Possibilidade de compensação tributária em embargos à execução fiscal à luz dos princípios da instrumentalidade das formas e da economia processual. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho discute a possibilidade de se arguir a compensação tributária como uma das matérias de defesa do executado no âmbito da execução fiscal.

A compensação é prevista no Código Tributário Nacional (art. 156, II) como uma das formas de extinção do crédito tributário. Apesar disso, a Lei n. 6.830/1980 veda, em seu artigo 16, § 3º, a sua alegação como matéria de defesa do executado, forçando-o a ajuizar outros tipos de demanda – como a ação anulatória –, para levar essa matéria à apreciação jurisdicional, sujeitando-o, ainda, a medidas executivas, uma vez que o ajuizamento de ação anulatória não implica a suspensão automática da execução fiscal.

Embora o STJ reconheça à ação anulatória fungibilidade com os embargos do devedor na execução fiscal, sua súmula flexibiliza a regra do § 3º do art. 16 da LEF apenas para admitir a sua alegação quando a compensação já houver sido objeto de reconhecimento administrativo. Desse modo, aqueles que possuem direito à compensação, mas ainda não o tiveram

formalmente reconhecido ou, ainda, quem o teve indevidamente negado, ainda deve discutir essa questão via ação anulatória, em vez de o fazer por meio dos próprios embargos à execução.

Diante disso, busca-se defender a inserção da compensação tributária entre as matérias de defesa do executado em execução fiscal, como medida de promoção dos princípios da ampla defesa, do contraditório e da eficiência.

Nesse sentido, o primeiro capítulo se propõe a analisar as razões para a vedação do § 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980 à alegação de compensação tributária nos embargos à execução fiscal, buscando compreender, ainda, se tal vedação representa alguma ofensa à ampla defesa.

Em seguida, o segundo capítulo avalia os meios de defesa do executado e até que ponto se sustenta a vedação do § 3º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980, mormente em razão da relação de fungibilidade entre a ação anulatória e os embargos à execução fiscal.

O terceiro capítulo, por sua vez, aborda a questão da inserção da compensação tributária entre as defesas do executado, defendendo-se a necessidade de um novo sistema normativo que permita a sua alegação em sede de embargos à execução fiscal, independentemente de reconhecimento administrativo prévio, analisando-se essa questão sob o prisma da eficiência, consideradas as características da instrumentalidade das formas e da economia processual.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. DIREITO MATERIAL À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A VEDAÇÃO DO ART. 16, § 3º, DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

A compensação é instituto tradicional do direito privado, sendo consagrada, já há muito, como um meio de extinção das obrigações. Conforme leciona Caio Mário da Silva

Pereira¹, o instituto era conhecido já no direito romano, e tinha seu fundamento no princípio da equidade.

Judith Martins-Costa² atribui, ao lado da equidade, um segundo fundamento ao instituto da compensação, o qual, aquele, segundo a autora, Miguel Reale denominava de diretriz da operabilidade, devendo o Direito, nas suas palavras, “resolver utilmente problemas práticos”³, de modo que, à luz da operabilidade das formas jurídicas, seria “inútil receber e pagar em ato contínuo, ou simultâneo”⁴. O intuito, de acordo com a autora⁵, é evitar dois adimplementos separados, cujos pagamentos poderiam ser reciprocamente exigidos, pelo credor de cada obrigação, do outro; dessa maneira, a compensação asseguraria, para além de uma conveniência prática, uma utilidade pública de prevenir litígios desnecessários.⁶

A compensação pode ser conceituada, portanto, como “o meio de extinção das obrigações recíprocas entre as mesmas partes”⁷, e pode ser dividida, segundo Anderson Schreiber⁸, em três espécies: compensação legal, compensação convencional e compensação judicial.

Na primeira, regulada entre os artigos 368 e 380 do Código Civil, compensam-se as obrigações recíprocas existentes entre credor e devedor, sendo irrelevante a vontade do sujeito ativo da obrigação, na medida em que a compensação decorre diretamente de norma legal.⁹ E conforme observa Regina Helena Costa¹⁰, da conjugação dos artigos 368 e 369 do Código Civil, extrai-se os requisitos da compensação de créditos em geral: “a) reciprocidade de obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das obrigações; e d) fungibilidade das coisas devidas.”

¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral das obrigações*. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 257.

² MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao novo Código civil, volume V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 626.

³ *Ibidem*.

⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959, tomo XXIV, § 2.968, p. 305, *apud ibidem*.

⁵ *Ibidem*, p. 627.

⁶ No mesmo sentido, Anderson Schreiber, em parecer publicado na Revista Brasileira de Direito Civil, identifica no instituto da compensação uma “dupla função: (i) a economia de atos de cobrança, que, sendo recíprocos, acabariam se revelando desnecessários; e (ii) a garantia de equidade, uma vez que a compensação evita que o credor que já tenha efetuado o pagamento de sua dívida, deixe de receber o crédito que detém por força de eventual insolvência do seu recíproco devedor.” SCHREIBER, Anderson. *Compensação de créditos em contrato de empreitada e instrumentos genéricos de quitação*. In: *Revista Brasileira de Direito Civil*, v. 9, Jul/Set 2016, p. 142.

⁷ *Idem*. *Manual de direito civil contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 350.

⁸ *Ibidem*.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 302.

A segunda modalidade se refere à possibilidade de as partes negociarem a compensação, de tal sorte que, sendo fruto direto da vontade das partes, não há necessidade de se observar os requisitos legais para a compensação.¹¹

Por fim, a terceira modalidade ocorre quando o credor se vale de decisão, judicial ou arbitral, mas derivada de um processo, para forçar o reconhecimento da compensação – e por ocorrer em juízo, admite compensação de dívidas ilíquidas.¹²

A compensação tributária, por sua vez, fortemente inspirada no instituto congênere do direito privado, é modalidade de extinção do crédito tributário prevista no rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional¹³ desde a sua redação original. Apesar disso, a primeira norma disciplinadora da matéria surgiu apenas em dezembro de 1991, com a publicação da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991.¹⁴

No artigo 66 do mencionado diploma, fica autorizada a compensação “nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais”¹⁵, ainda quando o crédito resulta de revisão de decisão condenatória. Assim, enquanto no âmbito do direito privado, não é prevista a compensação de créditos ilíquidos, a compensação tributária “revela-se mais ampla, visto que débitos vincendos também podem por ela ser alcançados.”¹⁶

Importa salientar que a compensação tributária se trata de uma faculdade do contribuinte, vez que a própria legislação lhe permite optar entre a compensação e a restituição de eventual indébito.¹⁷

A compensação tributária, assim, trata-se de verdadeiro direito subjetivo do contribuinte, que pode optar por dela fazer uso, quando se enquadrar nas hipóteses da lei – isto é, tratar-se de tributos de mesma espécie.¹⁸

Tratando-se, pois, de direito subjetivo do contribuinte, a compensação deveria poder, em tese, ser utilizada amplamente como matéria de defesa deste. Contudo, por disposição expressa da lei, a sua alegação é vedada em sede de embargos à execução fiscal.¹⁹

¹¹ SCHREIBER, *op. cit.*, 2019, p. 351.

¹² *Ibidem*, p. 352.

¹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023.

¹⁴ BRASIL. *Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm>. Acesso em: 20 fev. 2023.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ COSTA, *op. cit.*, p. 302.

¹⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 14. Artigo 66, § 2º.

¹⁸ *Ibidem*. Artigo 66, § 1º.

¹⁹ BRASIL. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023. Artigo 16, § 3º.

Uma primeira razão para tal impossibilidade repousa em uma circunstância de ordem lógica: ainda não havia à época, no Ordenamento jurídico, lei autorizadora da compensação. E conforme se extrai do artigo 170, *caput*, do Código Tributário Nacional, apenas a lei pode autorizar a compensação, de sorte que a previsão contida no artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional apenas elenca a compensação como modalidade extintiva do crédito tributário, a qual é inócua sem a devida regulamentação legal.

De fato, enquanto a Lei de Execução Fiscal data de 1980, a primeira autorização legal para a compensação tributária só viria a ocorrer em 1991, mais de uma década após o dispositivo que veda a alegação de compensação como matéria de defesa do contribuinte. E a preocupação com essa circunstância lacunosa pode ser percebida com a leitura dos pontos 66 e 67 da exposição de motivos n. 223, à Lei de Execução Fiscal²⁰.

Também na exposição de motivos à Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, contudo, nota-se clara preocupação do Legislador em assegurar ao crédito público um procedimento mais célere para a sua realização²¹, ideia esta assentada na premissa de superioridade do interesse público²², que o colocaria em importância “hierarquicamente superior a qualquer outro gênero de obrigação ou privilégio de natureza privada.”²³

À luz desses pilares, compreende-se a verdadeira razão por trás da vedação contida no artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/80 à arguição de compensação tributária como matéria de defesa do contribuinte no âmbito da execução fiscal, a qual subsiste em conferir a esta, execução fiscal, uma situação privilegiada²⁴ na cobrança de seus créditos.

Todavia, há de se reconhecer que, atualmente, a posição de superioridade do interesse público sobre o particular vem sendo relativizada. Nesse sentido, “com a relativização da dicotomia público x privado, a democratização da defesa do interesse público e a complexidade [...] da sociedade atual [...], vem ganhando força a ideia de ‘desconstrução’ do princípio da supremacia do interesse público em abstrato.”²⁵

²⁰ BRASIL. Exposição de motivos n. 223, de 20 de junho de 1980. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 729.

²¹ *Ibidem*, p. 721. Item 3.

²² *Ibidem*. Item 2.

²³ *Ibidem*. Item 4.

²⁴ Reforçando essa ideia, o item 68 da exposição de motivos n. 223, atrelado ao artigo 17 da Lei de Execução Fiscal, fala expressamente que “pretende-se, apenas, seja devolvido à execução fiscal antigo privilégio, tranquilamente aceito no decurso de longos anos”. BRASIL. Exposição de motivos n. 223, de 20 de junho de 1980. In: *Ibidem*, p. 729.

²⁵ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019. p. 48.

Observa Rafael Oliveira, ainda, que “parcela da doutrina sustenta a inexistência de supremacia abstrata do interesse público sobre o privado, exigindo a ponderação de interesses para resolver eventual conflito”²⁶.

Desta forma, abre-se caminho para questionar a subsistência da premissa de que a vedação do § 3º do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal visa a assegurar a supremacia do interesse público, especialmente diante de direitos fundamentais, como são as garantias da ampla defesa e do contraditório. Afinal, tratando-se a compensação tributária de direito subjetivo do contribuinte, ela deveria poder ser alegada como tese de defesa sem maiores obstáculos, não parecendo coerente com a sistemática processual em voga que se proíba a sua alegação, senão uma forma de cerceamento do direito de defesa do executado, o que violaria frontalmente os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Dessarte, põe-se em xeque os fundamentos de existência da própria norma, que tem seu sentido aparentemente esvaziado no cenário atual, em que já existe norma disciplinadora da compensação tributária, e a prevalência do interesse público sobre o particular vem sendo relativizado, sendo objeto de ponderação conforme as circunstâncias do caso concreto.

2. AÇÕES DO CONTRIBUINTE E RELAÇÃO DE FUNGIBILIDADE ENTRE OS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO

A defesa do interesse do contribuinte pode ocorrer tanto pela via judicial, como ainda na via administrativa. Nesta, o contribuinte age impugnando o lançamento tributário.

Com efeito, a par de discussões existentes na doutrina quanto à natureza jurídica do lançamento tributário²⁷, ou o momento do nascimento do crédito tributário²⁸, a exigibilidade deste somente ocorre com a sua constituição definitiva, a qual se dá com a ausência de impugnação dentro do prazo legalmente estabelecido, ou, havendo a impugnação, depois do trânsito em julgado administrativo, isto é, exaurido o processo administrativo fiscal, incluindo a fase recursal.

No âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, aplicando-se-lhe, subsidiariamente, as normas da Lei de Processo

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Acerca das controvérsias quanto à natureza jurídica do lançamento tributário: ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 249; CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 599.

²⁸ Sobre as controvérsias entorno do momento do nascimento do crédito tributário, a doutrina se divide em duas correntes: a monista e a dualista. Nesse sentido: *Ibidem*. p. 593.

Administrativo federal²⁹ e o Código de Processo Civil³⁰, sendo de 30 dias, o prazo para a impugnação do lançamento, conforme definido no artigo 15 do mencionado decreto³¹, a contar da notificação ao contribuinte do referido lançamento³².

Ultrapassado esse prazo, ou não logrando êxito no processo administrativo fiscal, estará encerrada para o contribuinte a possibilidade de modificação do débito tributário pela via administrativa, estando a Administração Pública tributária autorizada a exigir a satisfação do crédito fiscal em juízo, pela via da execução fiscal³³.

Contudo, o contribuinte ainda poderá se valer da via judicial para questionar eventual persistência de equívoco na cobrança pelo Fisco. Importa salientar, neste ponto, que a busca da tutela jurisdicional prescinde de prévia tentativa na via administrativa, na medida em que o artigo 5º, XXXV, da CRFB/88 não prevê qualquer exigência nesse sentido para o exercício do direito de ação³⁴.

A depender da causa de pedir, o contribuinte pode valer-se de diferentes demandas para tutelar seus direitos na via judicial, a saber: (i) o mandando de segurança (ii) a ação de consignação em pagamento; (iii) a ação de repetição de indébito; (iv) a ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária; (v) a ação anulatória; e (vi) os embargos à execução fiscal.

O mandado de segurança será cabível nas hipóteses de violação de direito líquido e certo do contribuinte pela autoridade fiscal³⁵ e tem seu rito definido na Lei n. 12.016/2009³⁶. Os embargos à execução fiscal, por sua vez, têm seu rito definido na Lei n. 6.830/1980³⁷, a partir do seu artigo 16. Já os demais procedimentos são disciplinados pelo Código de Processo

²⁹BRASIL. *Lei n. 9.784*, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

³⁰ BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

³¹BRASIL. Casa Civil. *Decreto n. 70.235*, de 6 de março de 1972. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

³² Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, seguindo a corrente de que o lançamento tributário possui natureza jurídica de procedimento, entende a notificação do contribuinte como um dos atos integrantes desse procedimento, de sorte que eventuais irregularidades na notificação importam nulidade do próprio lançamento tributário. BRASIL. Superior Tribunal De Justiça. *REsp n. 1.227.676/PR*. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21223354/inteiro-teor-21223408>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

³³ BRASIL, *op. cit.*, nota 19, Artigos 1º e 2º.

³⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023. Artigo 5º, inciso XXXV.

³⁵ *Ibidem*. Artigo 5º, inciso LXIX; BRASIL. *Lei n. 12.016*, de 7 de agosto de 2009. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/12016.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023. Artigo 1º.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ BRASIL, *op. cit.*, nota 19.

Civil, que prevê um procedimento especial para a ação de consignação em pagamento³⁸, enquanto os demais seguem o procedimento comum³⁹.

Especificamente em relação à situação de devedor, merecem destaque as demandas declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária, a anulatória e os embargos à execução, pois interferem em três diferentes momentos da relação jurídica tributária.

Tanto a ação declaratória como a ação anulatória carregam, em seus pedidos, questões prejudiciais à execução fiscal. Na primeira, o contribuinte visa à “manifestação do Poder Judiciário a respeito da existência, do modo de ser, ou da inexistência, de uma relação jurídica, ou acerca da autenticidade ou da falsidade de um documento”⁴⁰. Conforme observa Hugo de Brito Machado Segundo⁴¹, a finalidade do contribuinte com isso é “[...] superar um estado de incerteza, de insegurança. A sentença, nesse caso, simplesmente declara, sem condenar, nem constituir ou desconstituir.”

A ação anulatória, por sua vez, interfere no segundo degrau da escada ponteaniana dos negócios jurídicos: a validade. Nela, o objetivo do contribuinte é o desfazimento do ato administrativo de lançamento tributário, em decorrência de uma nulidade nele verificada⁴². Conforme observa Hugo de Brito Machado Segundo, “Essa nulidade pode dizer respeito a questões substanciais (inexistência da obrigação tributária), ou formais (incompetência da autoridade lançadora, vícios no procedimento ou no processo administrativos etc.)”⁴³.

No que concerne aos embargos à execução fiscal, em que pese seja reconhecido como o principal meio de defesa do executado, não se trata, propriamente, de uma peça de defesa; sua natureza jurídica é de ação. Tratam-se os embargos à execução, portanto, de um novo processo de conhecimento, no qual será exercida a defesa do então executado, agora embargante.

Para o seu oferecimento, é necessário observar os requisitos do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal⁴⁴, ou seja, deve a execução estar garantida⁴⁵, bem como ser respeitado o prazo de 30 dias⁴⁶ contados da efetivação da garantia⁴⁷ ou da intimação da penhora⁴⁸.

Preenchidos esses requisitos e regularmente oferecidos os embargos à execução fiscal, poderá o embargante requerer a suspensão da execução fiscal, a qual não é automática, desde

³⁸ BRASIL, *op. cit.*, nota 28, Artigos 539 a 549.

³⁹ *Ibidem*, Artigo 318.

⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023. p. 409.

⁴¹ *Ibidem*. p. 409

⁴² *Ibidem*. p. 395.

⁴³ *Ibidem*. p. 395.

⁴⁴ BRASIL, *op. cit.*, nota 19. Artigo 16.

⁴⁵ *Ibidem*. Artigo 16, § 1º.

⁴⁶ *Ibidem*. Artigo 16, *caput*.

⁴⁷ *Ibidem*. Artigo 16, incisos I e II.

⁴⁸ *Ibidem*. Artigo 16, inciso III.

que a execução esteja garantida e o juiz verifique a reunião dos requisitos da tutela de urgência, isto é, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*⁴⁹.

Assevera Humberto Theodoro Júnior que os embargos à execução fiscal devem ser processados e julgados segundo o mesmo procedimento dos embargos do devedor do código de processo civil⁵⁰.

Com relação ao conteúdo, os embargos à execução fiscal permitem alegação de ampla matéria de defesa⁵¹, ressalvadas, porém, as hipóteses do art. 16, § 3º, da LEF⁵², entre as quais se inclui a compensação tributária.

Hodiernamente, não deveria ser possível conexão entre a execução fiscal e ação anulatória, posto que esta versa sobre um processo de conhecimento, enquanto aquela, o processo de cunho executivo. Todavia, conforme explica Humberto Theodoro Júnior, como a defesa do executado se dá pelos embargos à execução fiscal, os quais têm natureza jurídica de processo de conhecimento, o Superior Tribunal de Justiça admite conexão entre execução fiscal e ação anulatória, com vistas a evitar decisões conflitantes⁵³.

A ação anulatória, assim, assume as vezes dos embargos à execução fiscal, reconhecendo-se a tais demandas uma relação de fungibilidade.⁵⁴

Na ação anulatória, não é necessário o depósito em garantia do valor cobrado pelo Fisco. Todavia, o contribuinte tem a faculdade de fazê-lo, e assim procedendo, desde que o depósito se refira ao montante integral cobrado, importará na suspensão de exigibilidade do crédito tributário⁵⁵ e, por conseguinte, poderá requerer a suspensão de eventual execução fiscal que a Fazenda Pública tenha ajuizado.

O ajuizamento de ação anulatória, nesse contexto, aparece comumente como uma solução mais interessante para o contribuinte, uma vez que, por seguir o procedimento comum, não tem o mesmo óbice de que seja discutido o direito à compensação tributária entre as suas teses defensivas.

Como o próprio STJ admite a conexão entre ação anulatória e execução fiscal, a Corte passou a admitir, com o tempo, também que se alegasse compensação tributária no bojo nos

⁴⁹ THEODORO JR. *Lei de execução fiscal*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 247. No mesmo sentido, PAULSEN, Leandro. *Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 644.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 242.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² BRASIL, *op. cit.*, nota 19. Artigo 16, § 3º.

⁵³ THEODORO JÚNIOR, *op. cit.*, 2016, p. 248.

⁵⁴ PAULSEN, *op. cit.*, nota 47, p. 645.

⁵⁵ BRASIL, *op. cit.*, nota 13. Artigo 151, inciso II.

embargos à execução fiscal⁵⁶. Contudo, a tese fixada foi a de que “A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, [...]”⁵⁷, de maneira a se exigir o reconhecimento administrativo prévio do direito do contribuinte àquela compensação. Portanto, permaneceu fora do escopo dos embargos à execução fiscal a compensação tributária não reconhecida pelo Fisco.

Em decorrência disso, uma solução encontrada por alguns magistrados tem sido a conversão automática dos embargos à execução fiscal em ação anulatória, conforme recentemente noticiado no portal de notícias do Valor Econômico⁵⁸, o que só corrobora o questionamento em torno do sentido de se manter no Ordenamento a norma proibitiva do art. 16, § 3º, da LEF.

3. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS E DA ECONOMIA PROCESSUAL

Conforme leciona Humberto Theodoro Júnior⁵⁹, há uma concepção que vem dominando na doutrina especializada de que a aplicação das “regras e técnicas do processo civil deve privilegiar, de maneira predominante, o papel da jurisdição no campo da realização do direito material, já que é por meio dele que, afinal, se compõem os litígios e se concretiza a paz social sob comando da ordem jurídica.”

Tal concepção vai ao encontro do propósito último do próprio processo, que tem por finalidade senão outra que a pacificação social e a estabilidade das relações jurídicas; e atende à máxima pela qual o processo não pode ser visto como um fim em si mesmo. Em outras palavras, o processo deve servir de instrumento à aplicação do direito material. Trata-se, pois, do chamado princípio da instrumentalidade das formas, paralelo no campo do direito processual do princípio administrativo da prevalência da substância à forma.

⁵⁶ Nesse sentido, BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1008343/SP*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ ROSA, Arthur. *Contribuinte vence discussão sobre compensação tributária*. Valor Econômico, São Paulo, 2023. Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/01/31/contribuinte-vence-discussao-sobre-compensacao-tributaria.ghml>> Acesso em: 25 abr. 2023.

⁵⁹ THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil*. V. 1. 63. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 45.

Esse princípio dialoga diretamente com o princípio da eficiência processual. A EC n. 19/1998⁶⁰ inseriu no *caput* do artigo 37 da CRFB a eficiência entre os princípios administrativos constitucionais e conforme lembra Eduardo Luiz Cavalcanti Campos, “ao inserir o termo “eficiência” no art. 37 da Carta Magna, o constituinte derivado fez questão de direcioná-lo à função administrativa dos três Poderes, inclusive ao Poder Judiciário.”⁶¹

Sobre a eficiência administrativa, explica Rafael Oliveira que tal princípio “relaciona-se com a concretização das finalidades estatais elencadas pelo texto constitucional e, por consequência, com a satisfação das necessidades da população.”⁶² Ensina ainda que, sob a ótica da análise econômica do direito, existem 2 critérios garantidores da eficiência, sendo eles, (i) a eficiência de Pareto (ou ótimo de Pareto); e (ii) a eficiência de Kaldor-Hicks⁶³.

Pelo primeiro critério, “a medida é eficiente quando melhorar a situação de determinada pessoa sem piorar a situação de outrem”⁶⁴. O autor critica este critério dada a sua difícil aplicação concreta, dado que desconsideraria as externalidades negativas em sociedades complexas, pois seria praticamente impossível conceber a maximização dos benefícios de um sem prejuízo de outros⁶⁵.

Pelo segundo critério, “as normas devem ser desenhadas para produzirem o máximo de bem-estar para o maior número de pessoas (os benefícios de “A” supera os prejuízos de “B”).”⁶⁶

Rafael Oliveira lembra, ainda, que a Administração não se deve pautar exclusivamente por critérios econômicos, na medida em que tem o dever de realizar determinadas finalidades impostas pelo ordenamento jurídico, de modo que a eficiência depende também da efetivação dos resultados econômicos, sociais, ambientais, entre outros.⁶⁷

Além da eficiência administrativa, o Poder Judiciário deve buscar também a eficiência jurisdicional. A EC n. 45/2004⁶⁸ positivou no texto constitucional o princípio da razoável

⁶⁰ BRASIL. EC n. 19, de 4 de junho de 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

⁶¹ CAMPOS, Eduardo Luiz Cavalcanti. *O princípio da eficiência no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 16.

⁶² OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Governança e análise de impacto regulatório. In: *Revista de direito da Procuradoria Geral*. Edição especial. Rio de Janeiro. 2014. p. 395-396

⁶³ *Ibidem*, p. 398.

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ *Ibidem*. p. 399.

⁶⁶ *Ibidem*. p. 398-399.

⁶⁷ *Ibidem*. p. 399.

⁶⁸ BRASIL. EC n. 45, de 30 de dezembro de 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

duração do processo, já presente no ordenamento jurídico pátrio à época, ante a sua previsão no Pacto São José da Costa Rica⁶⁹.

Da ideia de razoável duração do processo, extrai-se, ainda, o princípio da economia processual, o qual orienta a adoção de “comportamentos necessários para que os atos processuais sejam praticados com os menores custos possíveis. No conceito de custos, são abrangidos os custos financeiros e também o próprio tempo, que não deixa de ser um custo econômico do processo.”⁷⁰

Porém, ensina Eduardo Luiz Cavalcanti Campos que a eficiência processual não se confunde nem com economia processual, nem com a ideia de razoável duração do processo. Explica o autor que enquanto pelo primeiro se impõe que o processo termine, e pelo segundo, que se diminuam os custos dos atos processuais, a eficiência exigiria a produtividade e a qualidade do processo⁷¹.

Ainda segundo o autor, integra a ideia de eficiência processual “a gestão ou gerenciamento do processo e, portanto, técnicas como as adaptações procedimentais, o tratamento de causas repetitivas, a calendarização de processos, a cooperação nacional, o mecanismo adequado para solução do conflito, [...]”⁷².

Cássio Scarpinella Bueno, a seu turno, leciona que por eficiência processual não se deve ter em foco apenas um processo rápido; segundo ele, “a questão merece ser tratada muito mais em tons de otimização da prestação da tutela jurisdicional e, portanto, de eficiência, vale dizer, da obtenção do maior número de resultados com o menor número possível de atos processuais.”⁷³ E pontua o acerto do modelo de processo sincrético, bem como “a finalidade principal de verificar para quem a tutela jurisdicional deve ser prestada e também criar condições de sua efetiva prestação, isto é, a satisfação do direito tal qual reconhecido existente pelo Estado-juiz ou, em uma palavra, [...], sua concretização.”⁷⁴

Segundo análise do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)⁷⁵, as execuções fiscais são historicamente as principais responsáveis pela morosidade no Poder Judiciário, representando

⁶⁹ CAMPOS, Eduardo Luiz Cavalcanti. *O princípio da eficiência no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 82.

⁷⁰ *Ibidem*. p. 83.

⁷¹ *Ibidem*. p. 84.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2022. p. 202.

⁷⁴ *Ibidem*. p. 202.

⁷⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2022*. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2023. p. 170.

“aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%.”⁷⁶

De acordo com dados do mesmo CNJ, contudo, “As varas exclusivas de execução fiscal ou de fazenda pública foram responsáveis em 2021 pela baixa de 70% dos processos desse tipo”⁷⁷, o que indica, *prima facie*, a maior eficiência no julgamento dessas demandas quando concentradas em juízos especializados.

Analisando esses dados em conjunto com a notícia mencionada no capítulo anterior de que juízes estão recebendo embargos à execução fiscal como ação anulatória, justamente como forma de permitir aos contribuintes levar à discussão em juízo a matéria da compensação tributária, forçoso concluir que a vedação da Lei de Execuções Fiscais à alegação de compensação tributária é medida contraproducente, ou, em outras palavras, ineficiente.

Nesse sentido, infere-se que autorizar que se discuta compensação tributária em sede de embargos à execução fiscal seria, em última análise, uma medida de eficiência.

Sob a perspectiva do contribuinte, haveria uma simplificação procedimental, dispensando a necessidade de se recorrer a esforços argumentativos e hermenêuticos, como o reconhecimento de uma relação de fungibilidade entre os embargos e outros procedimentos.

Mister, neste ponto, registrar as lições da Ministra Nancy Andrigli, na voz de Humberto Theodoro Júnior, no sentido de que “Complicar o procedimento, quando é possível simplificá-lo, seria para a Ministra Nancy Andrigli, do STJ, ‘um desserviço à administração da justiça’.”⁷⁸

De outro lado, por uma análise mais detida sobre a situação, conclui-se que, em última instância, tal medida não causaria nenhum prejuízo adicional ao Fisco, que já acabaria por enfrentar essas matérias, apenas em procedimentos outros que não nos embargos à execução fiscal (nas ações anulatórias, por exemplo).

A partir dessa perspectiva, a medida melhoraria a situação do contribuinte sem piorar a situação da Administração Pública tributária, enquadrando-se, portanto, no parâmetro de eficiência do ótimo de Pareto.

Além disso, retomando os fundamentos da referida norma proibitiva, eram eles a inexistência de lei reguladora de compensação tributária e um procedimento mais vantajoso para a satisfação do crédito tributário. Todavia, tanto já existe norma regulando a compensação

⁷⁶ *Ibidem*. p. 171.

⁷⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Sumário executivo: justiça em números 2022*. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/sumario-executivo-jn-v3-2022-2022-09-15.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2023. p. 9.

⁷⁸ THEODORO JR., *op. cit.*, 2022, p. 45

tributária, como esta não deixa de ser usada como tese de defesa pelos contribuintes, apenas sendo redirecionada a sua alegação para outro procedimento.

Logo, há de se concluir, também, pela derrotabilidade da norma do art. 16, § 3º, da Lei de Execuções Fiscais, especificamente em relação à compensação tributária.

Por fim, deve-se destacar o acerto do Projeto de Lei n. 2.243/2021⁷⁹, elaborado a partir de sugestão dada pela Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/RJ, em conjunto com a Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS, que tem por finalidade justamente alterar a Lei de Execuções Fiscais para permitir compensação tributária em embargos à execução fiscal, desfazendo-se, assim, esse entrave burocrático.

CONCLUSÃO

Por tudo que se expôs, o presente trabalho objetivou demonstrar que a vedação contida no artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 não deve persistir, na medida em que se mostra anacrônica perante a realidade prática processual.

Constatou-se, num primeiro momento, que as razões que fundamentaram a vedação contida no artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 não se sustentam na atualidade, uma vez que, (i) diferentemente do contexto fático em que a norma foi criada, já existe lei disciplinando a compensação tributária; (ii) a premissa da superioridade do interesse público, como fundamento para posição de prestígio do crédito tributário, vem sendo relativizada e interpretada sob novos olhares pela doutrina moderna, não mais ostentado a mesma prevalência de interesse de outrora; e (iii) a posição de prestígio do crédito tributário não pode representar cerceamento à defesa do devedor, especialmente face aos princípios da ampla defesa e do contraditório, sob pena de violação a essas garantias fundamentais.

Verificou-se, em seguida, que a jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal e Justiça, reconhece a existência de uma relação de fungibilidade entre os embargos à execução fiscal e outros procedimentos de que o contribuinte pode fazer uso, o que corrobora o argumento de que a vedação do artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 tem seu propósito esvaziado, mormente diante da notícia de que juízes vem recentemente convertendo automaticamente os embargos à execução fiscal em ação anulatória.

⁷⁹ BITTAR, Cássia. *PL derivado de sugestão de comissões da OAB pode alterar artigo da LEF*. OAB/RJ. 21/06/2021. Disponível em: <https://www.oabRJ.org.br/noticias/pl-derivado-sugestao-comissoes-oab-pode-alterar-artigo-lef>. Acesso em: 10 jan. 2023.

Averiguou-se, após, que a vedação do artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 representa um entrave burocrático nas relações processuais que não se coaduna aos princípios da economia processual, da eficiência e da instrumentalidade das formas. Como visto, o processo moderno não pode ser visto como fim em si mesmo, mas como um instrumento na busca de um resultado socialmente útil. O estudo também examinou dados disponibilizados pelo Conselho Nacional de Justiça e concluiu que permitir a alegação de compensação tributária em sede de embargos à execução fiscal atenderia a um comando de eficiência.

Por fim, cuidou-se de trazer breve análise do Projeto de Lei n. 2.243/2021, que visa a retirar da redação do artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 a vedação à alegação de compensação tributária, reconhecendo-se tal projeto como importante esforço no caminho da simplificação da relação processual que envolve a execução fiscal e, por conseguinte, da eficiência processual.

Denota-se, com isso, a atualidade do tema, que já é pauta de proposta de mudança legislativa, bem como a sua relevância, diante da defesa de procedimento sistematicamente mais coerente e eficiente.

Conclui-se, assim, que a vedação à alegação de compensação tributária do artigo 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980 não se sustenta atualmente, devendo tal norma ser considerada derrotada, diante do esvaziamento das premissas que fundamentaram a sua criação, além de representar medida ineficiente e sem utilidade pragmática face à realidade da prática processual.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

BITTAR, Cássia. *PL derivado de sugestão de comissões da OAB pode alterar artigo da LEF*. OAB/RJ. 21/06/2021. Disponível em: <https://www.oabrj.org.br/noticias/pl-derivado-sugestao-comissoes-oab-pode-alterar-artigo-lef>. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. Casa Civil. *Decreto n. 70.235*, de 6 de março de 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 jan. 2023.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2022*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2023.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Sumário executivo: justiça em números 2022*. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/sumario-executivo-jn-v3-2022-2022-09-15.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2023.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *EC n. 19, de 4 de junho de 1998*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *EC n. 45, de 30 de dezembro de 2004*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 20 jan. 2023.

_____. *Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm>. Acesso em: 20 fev. 2023.

_____. *Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. *Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em: 18 fev. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1008343/SP*. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 10 abr. 2023.

_____. Superior Tribunal De Justiça. *REsp n. 1.227.676/PR*. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/21223354/inteiro-teor-21223408>>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2022. p. 202.

CAMPOS, Eduardo Luiz Cavalcanti. *O princípio da eficiência no processo civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao novo Código civil, volume V, tomo I: do direito das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

_____. Governança e análise de impacto regulatório. In: *Revista de direito da Procuradoria Geral*. Edição especial. Rio de Janeiro. 2014.

PAULSEN, Leandro. *Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil: teoria geral das obrigações*. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

ROSA, Arthur. *Contribuinte vence discussão sobre compensação tributária*. Valor Econômico, São Paulo, 2023. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/01/31/contribuinte-vence-discussao-sobre-compensacao-tributaria.ghml>> Acesso em: 25 abr. 2023.

SCHREIBER, Anderson. Compensação de créditos em contrato de empreitada e instrumentos genéricos de quitação. In: *Revista Brasileira de Direito Civil*, v. 9, Jul/Set 2016.

_____. *Manual de direito civil contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil*. V. 1. 63. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

_____. *Lei de execução fiscal*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.