

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA
45

2º Quadrimestre 2020

Current Issues of Tax Law Review
N. 45 – 2020 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO – SUPERAÇÃO DO PRECEDENTE (STJ) OU DESVIRTUAMENTO DE SUA APLICAÇÃO?

*TAX OFFSET AS DEFENSE ARGUMENT IN ENFORCEMENT
EMBARGOES – OVERRULING OR THESIS DISTORTION?*

Roberta Vieira Gemente de Carvalho

Advogada formada em Direito pela PUCAMP. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Itu. MBA em Gestão Tributária pela Trevisan Escola Superior de Negócios. Especializando em Compliance Fiscal pela Faculdade Brasileira de Tributação e Graduada em Ciências Contábeis pela Trevisan Escola Superior de Negócios. E-mail: robertagementetrib@aaasp.org.br

Recebido em: 10-03-2020
Aprovado em: 30-07-2020

RESUMO

O Superior Tribunal de Justiça firmou tese para o Tema 294 no sentido da possibilidade de alegação de compensação prévia ao ajuizamento da execução fiscal como matéria de defesa em Embargos à Execução. Entretanto, são observadas decisões judiciais conflitantes e limitadoras da arguição ante a exigência da prova da homologação da compensação. O presente estudo discute os limites efetivamente constantes do precedente e as possíveis causas do equívoco das decisões divergentes, apontando ao final sugestões para a unificação de sua aplicação.

PALAVRAS-CHAVE: PRECEDENTE, COMPENSAÇÃO, EMBARGOS À EXECUÇÃO, HOMOLOGAÇÃO

ABSTRACT

The Superior Court of Justice has signed a thesis for Theme 294 admitting claim prior tax offset for the filing of the tax execution as defence argument in Enforcement Embargoes. However, conflicting and limiting judicial decisions has been utteranced because they mistakenly requires the offset approval. The present study discusses the limits effectively contained in the precedent and the possible causes of the misunderstanding of divergent decisions, pointing at the end suggestions for the unification of their application.

KEYWORDS: PRECEDENTS, OFFSET, ENFORCEMENT EMBARGOES, OFFSET APPROVAL

1. INTRODUÇÃO – DA APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

Quando da leitura da Lei de Execuções Fiscais, especificamente de seu art. 16, § 3º, observa-se a permanência no ordenamento jurídico de norma vedando a alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal¹.

Não obstante a mencionada vedação, fato que em 1º de fevereiro de 2010 houve a publicação do acórdão no Recurso Especial n. 1.008.343/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual firmou a seguinte tese:

“A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.”²

Tanto no Código de Processo Civil revogado quanto na atual legislação processual, o julgamento nos termos da mencionada sistemática acarreta sua obrigatória aplicação aos demais processos de mesma temática e que pendam de julgamento, resguardada a aplicação do *distinguishing*.

Sob este entendimento, a partir da fixação da tese no Tema Repetitivo n. 294 sua aplicação passou a ser impositiva para todos os processos nos quais havia a arguição de compensação pela via dos Embargos à Execução.

Neste momento é importante ressaltar que muito embora o precedente ora analisado tenha sido construído a partir da análise de legislação federal, bem como tenha o Superior

1 “§ 3º Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.”

2 Tema Repetitivo 294.

Tribunal de Justiça comunicado a decisão apenas aos Tribunais Regionais Federais, o ponto central de toda análise jurídica residiu em artigo da Lei de Execuções Fiscais, a qual também embasa a cobrança executiva de tributos estaduais e municipais.

Sob esta premissa, muito embora possam surgir questionamentos quanto à sua aplicabilidade para as esferas executivas estaduais e municipais, todo o conjunto de argumentos analisados pelo Poder Judiciário e pela especial circunstância de encontrar-se a vedação da alegação de compensação na Lei de Execuções Fiscais, parece bastante viável em termos lógicos e jurídicos a extensão da tese a todas as esferas tributárias.

Tendo-se em vista a fixação da tese acima transcrita, seria possível a inicial sensação de total resolução do embate jurídico, passando-se a crer pela tranquila admissão da alegação de compensação como matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal.

Contudo, a realidade enfrentada pelos contribuintes é diversa.

Isto porque uma gama de decisões judiciais tem desvirtuado os reais limites da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça pela sistemática repetitiva, ignorado a natureza jurídica da compensação tributária e impondo requisitos para conhecimento deste argumento via Embargos à Execução para os quais não se identifica fundamento legal ou jurisprudencial.

Exemplificando o equívoco na interpretação e aplicação do conteúdo do Tema 294, apresenta-se a ementa de julgamento realizado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no mês de junho de 2019, na Apelação n. 0030757-16.2009.4.03.9999.

“Processual civil. Embargos à execução fiscal. Juízo de retratação. REsp 1.008.343/SP. Reexame da causa para análise da alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal. Manutenção resultado acórdão.

1. A Vice-Presidência desta Corte encaminhou para avaliação da pertinência de eventual retratação o julgamento do REsp nº 1.008.343/SP do Superior Tribunal de Justiça.

2. Em acórdão proferido anteriormente, esta Turma reconheceu que a compensação não é matéria de defesa admissível em sede de embargos à execução fiscal (art. 16, § 3º, da LEF), devendo ser pleiteada em ação própria ou via administrativa, refletiu a interpretação vigente à época do respectivo julgamento que, porém, na atualidade, encontra-se superada diante da consolidação, em sentido contrário, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmada no sentido de que se admite, a princípio, a alegação de compensação como matéria de defesa em sede de embargos à execução fiscal nas hipóteses em que se trata de compensação pretérita, decorrente de crédito líquido e certo do contribuinte, é possível que o tema seja trazido como fundamento de defesa na ação judicial em apreço.

3. Em razão do julgamento do E. Superior Tribunal de Justiça cabe a esta Turma a análise da alegação da embargante de que os débitos consubstanciados na CDA encontram-se extintos em razão da homologação tácita dos pedidos de compensação no mês de junho de 2004, por ter transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos assinalado pelo artigo 49 da Lei nº 10.637/02 e Instruções Normativas nº 210/02, 460/04 e 600/05 para análise do fisco.
4. O prazo de cinco anos para homologação tácita da compensação foi previsto somente com a edição da Lei nº 10.833/03, sendo que não estava previsto na redação original do art. 74 da Lei nº 9430/96.
5. No presente caso a embargante protocolou os pedidos administrativos de compensação no período entre janeiro e junho de 1999, e, portanto estava em vigor a Lei nº 9.430/96, na sua redação original. Portanto conclui-se que não houve a homologação tácita da compensação.
6. Não houve o reconhecimento administrativo da compensação anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, não podendo constituir matéria de defesa.
7. Cabe, nos termos do artigo 543-C, § 7º, II do Código de Processo Civil de 1973 e artigo 1.040, II, do Código de Processo Civil de 2015, o reexame da causa somente para análise da alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal, porém com a manutenção do resultado do v. acórdão recorrido de improvido da apelação da embargante.
8. Mantido o entendimento do julgamento do acórdão anteriormente realizado no tocante às demais alegações da embargante, pois já foram analisadas e não são objeto do juízo de retratação.
9. Na análise do juízo de retratação, mantenho o resultado do v. acórdão recorrido.”

Nesta decisão há o franco equívoco quanto à aplicação da posição firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no ano de 2010 na medida em que se recusa a alegação de compensação em sede de embargos à execução sob o argumento de ausência de prévio reconhecimento administrativo (homologação) da compensação em termo anterior ao ajuizamento da execução fiscal³.

Nos termos da decisão proferida sob a sistemática repetitiva aponta-se o entendimento de que a compensação realizada pelo contribuinte pode ser arguida via Embargos à Execução, sendo o termo “realizado” tomado somente como compensação formalizada perante o órgão administrativo nos termos da legislação, não havendo margem para exigência da homologação pela autoridade administrativa para sua viabilização.

3 No mesmo sentido há a decisão proferida pelo TRF3, ano de 2019, na Apelação n. 00015305720044036118/SP na qual também se adota a postura de que compensação prévia é apenas a homologada e não a que se encontra em tramitação. Ainda a decisão proferida pelo TRF1, ano de 2013, na Apelação n. 00020581620034014200, a qual a despeito de mencionar o posicionamento firmado pelo STJ inova em seus requisitos exigindo que os créditos a serem compensados sejam líquidos e certos.

Não obstante a clareza, de forma equivocada as posteriores decisões somente têm admitido a alegação da compensação como matéria de defesa nos Embargos quando demonstrada sua homologação⁴.

Entre o definido na decisão do Superior Tribunal de Justiça e o entendimento adotado por juízes e Tribunais existe manifesta diferença, a qual somente pode ser justificada pela adoção de vias inadequadas de mecanismos de interpretação, conforme detalhado nos parágrafos a seguir.

2. DA ANÁLISE DO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL N. 1.008.343/SP – LIMITES OBJETIVOS À SUA APLICAÇÃO

Muito além da fixação de tese no Tema n. 294, o conteúdo do julgamento ora referenciado fornece importantes subsídios para a compreensão de sua extensão e aplicabilidade.

Já nas primeiras linhas do acórdão identifica-se a superação lógico-temporal da previsão contida na Lei de Execuções Fiscais pelas legislações posteriores, as quais reformularam a sistemática da compensação de tributos, especialmente a Lei n. 8.383/1991⁵, marco inicial da autorização para que o contribuinte efetuasse a compensação de forma direta, condicionada a posterior verificação da autoridade fazendária⁶.

Ademais, o julgamento expôs de maneira bastante clara os elementos essenciais da compensação, quais sejam:

1. a existência de crédito tributário, como produto do ato administrativo do lançamento ou do ato-norma do contribuinte que constitui o crédito tributário;
2. 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
3. a existência de lei específica, editada pelo ente competente.

Ao prescrever estes aspectos o Superior Tribunal de Justiça também emitiu a mensagem de que a alegação de compensação em sede de embargos deve ser acolhida quando

4 O próprio STJ em decisões monocráticas vem aplicando o precedente de modo dissonante e exigindo homologações de compensações – AREsp n. 543.729/SP, REsp n. 1.469.585/RS.

5 A Lei n. 8.383/1991 trouxe o instituto da compensação no âmbito tributário, porém limitada a tributos federais da mesma natureza.

6 “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. (redação atualizada do artigo)”

observadas as normas ordinárias de sua regulamentação, não se acatando exigências adicionais.

Há clareza na decisão e no encampamento do entendimento de que ulterior fiscalização e homologação ou não por parte da Fazenda não destroem a validade da compensação realizada pelo contribuinte, tampouco têm força para conceder a liquidez e certeza necessárias para inscrição em Dívida Ativa.

As regulações ordinárias do instituto da compensação constam do Código Tributário Nacional, arts. 156 e 170, segundo os quais há reconhecimento de ser esta causa extintiva do crédito tributário a depender de regulamentação por lei específica a qual definirá termos e condições.

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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.”

Tal regulamentação hoje exsurge do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, sendo de expressiva importância a menção às seguintes disposições:

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

§ 1º A compensação de que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”⁷

No contexto da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça são as premissas contidas nas legislações ora referenciadas as únicas fontes a nortear a aplicação da tese adotada para

7 Transcrição da redação atual da Lei n. 9.430/1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm.

o Tema 294, as quais também delimitam as possíveis variações de interpretação para a efetiva aplicação a processos executivos subsequentes.

Para além da compensação ser tratada causa extintiva da exigibilidade do crédito tributário, é necessário recordar que esta não se materializa como um ato isolado.

Pelo contrário, a compensação representa um procedimento complexo, composto por múltiplas relações jurídicas e etapas, tal qual expressado pelo Professor Paulo César Conrado.

“Usando outro falar, quando lidamos com compensação, não colhemos um fenômeno simples, mas sim complexo, que pressupõe, e sempre pressuporá, a inevitável existência de uma outra relação, de uma outra obrigação, em cujo bojo a posição dos sujeitos que já figuravam na primeira se inverte (daí falar-se, a todo instante, em reciprocidade), e que fulminada restará, paralelamente à obrigação tributária, por força do mesmo instituto.”⁸

A redação do § 1º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996 é cristalina ao normatizar o momento em que a compensação se tem por efetuada, qual seja, mediante entrega da declaração à Receita Federal.

Também inequívoco o efeito principal da entrega da Declaração de Compensação, a extinção do crédito tributário, nos termos objetivamente preceituados pelo § 2º.

Partindo desta premissa e voltando o olhar para as disposições da Lei n. 9.430/1996, compensação efetuada é aquela transmitida pelo contribuinte à Receita Federal, extinguindo o crédito tributário desde logo, situação apenas alterada caso a verificação ulterior pelo órgão competente entenda pela fundada não homologação.

3. DA EQUIVOCADA APLICAÇÃO DA TESE FIRMADA A PARTIR DO RECURSO ESPECIAL N. 1.008.343/SP – AUSÊNCIA DE RIGOR NA DELIMITAÇÃO DO SIGNIFICADO DAS EXPRESSÕES ESSENCIAIS: EFETIVAÇÃO COMPENSAÇÃO, CONDIÇÃO RESOLUTIVA

Conforme antecipado no início no artigo, a pesquisa jurisprudencial sobre o tema tem permitido a evidenciação de aplicação do precedente ora estudado sob ótica diversa da acima apresentada e defendida⁹.

⁸ CONRADO, Paulo César. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, p. 107.

⁹ AgInt no AREsp n. 1.327.944/SP; REsp n. 1.724.042/RJ; AgInt no REsp n. 1.694.942/RJ; AgRg no AgRg no REsp n. 1.487.447/RS; AgRg no AREsp n. 483.254/ES; AgRg no Ag n. 1.364.424/PR.

Evidenciando as aplicações dissonantes do precedente, apresenta-se a ementa do AgInt no AREsp n. 1.327.944/SP.

“Processual civil e tributário. Agravo interno. Enunciado administrativo nº 3 do STJ. Embargos à execução fiscal. Compensação. Ausência de comprovação. Incidência da Súmula nº 7 DO STJ.

1. Tendo o acórdão recorrido afastado a alegação de compensação em razão da ausência de comprovação, não é possível a esta Corte infirmar o acórdão recorrido no ponto, nem mesmo sob pretexto de divergência interpretativa, tendo em vista que tal procedimento demandaria revolvimento de matéria fático probatória inviável em sede de recurso especial a teor da Súmula nº 7 do STJ.
2. É preciso registrar que a alegação de compensação no âmbito dos embargos restringe-se àquela já reconhecida administrativa ou judicialmente antes do ajuizamento da execução fiscal, conforme entendimento adotado na sede de recurso especial repetitivo (REsp nº 1.008.343/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º.2.2010), não sendo esse o caso dos autos.
3. Agravo interno não provido.”

Em comum todos os julgamentos introduzem o argumento de que a compensação alegada em sede de embargos além de anterior ao momento da arguição deve ter sido deferida, reconhecida ou homologada.

Em que pese a fundamentação encontrada nos julgamentos, fato é que a inovação quantos aos requisitos para viabilidade da alegação de compensação em sede Embargos à Execução não se justifica sob qualquer aspecto.

O estudo destas decisões indica o desvirtuamento da tese contida no precedente vinculante fundamentalmente por se afastarem da correta amarração dos termos e expressões afetos à compensação no âmbito tributário, e por olvidarem de estipular o conteúdo semântico de cada um destes, a fim de serem evitadas ambiguidades e com isto garantir a segurança jurídica, a justiça e a legalidade das decisões.

Partindo deste raciocínio mister elucidar a significação de compensação efetuada e de condição resolutive por meio da resposta aos seguintes questionamentos: Quando a compensação é compreendida como efetuada? Qual o impacto da condição resolutive para sua produção de efeitos?

Neste ponto os procedimentos práticos para a realização da compensação auxiliarão na obtenção das respostas necessárias.

Na proceduralização de uma Declaração de Compensação, utilizando-se dos sistemas disponibilizados pela Receita Federal, o contribuinte preencherá a “Pasta Cadastro” em que

indicará os dados da pessoa jurídica e o tipo de crédito (pagamento indevido ou a maior, ressarcimento, reembolso, restituição etc.).

Em sequência preencherá as informações da “Pasta Crédito” mediante detalhamento do crédito previamente informado na ficha cadastro. Adiante há o preenchimento da “Pasta Débito” na qual devem ser inseridos os detalhamentos dos débitos a serem compensados com o montante atualizado do crédito.

Validadas todas as informações o contribuinte promove a transmissão da Declaração de Compensação, havendo consequente geração de recibo de entrega.

Na realidade fiscal das empresas, e práticas contábeis-fiscais, após a transmissão da Declaração de Compensação, no prazo médio de cinco dias, os débitos em aberto são excluídos do relatório de situação fiscal do contribuinte.

Ou seja, os débitos são considerados quitados em decorrência da Declaração de Compensação a qual produz efeitos imediatos, ainda que condicionada a ulterior verificação.

Tal cenário fático demonstra que a compensação é entendida como efetuada no momento de sua transmissão, inexistindo para tal reconhecimento a necessidade da homologação, reconhecimento ou deferimento pela autoridade fazendária. Os efeitos são imediatos ao processamento eletrônico da Declaração de Compensação.

Neste momento é importante recordar que as alterações das legislações de regência da compensação introduziram importante alteração neste instituto.

Isto porque com a evolução legislativa houve a passagem do Pedido de Compensação para a Declaração de Compensação, trazendo em seu bojo a inerente ideia de que pela legislação o contribuinte entrega ao órgão fazendário um cenário pronto de compensação, apto a produzir efeitos plenos e automáticos, os quais apenas retrocederão na hipótese de não homologação.

Com isto se pretende dizer que na Declaração de Compensação o contribuinte comprova, ao menos inicialmente, o débito e seu crédito líquido e certo.

Na mesma oportunidade (através do sistema PER-Dcomp), promove o encontro entre débito e crédito, figurando a transmissão do procedimento, pautada em declarações unilaterais do contribuinte, como via de imediata extinção do débito, a qual poderá ser revista no prazo de cinco anos.

É justamente toda esta realidade prática, decorrente do atual perfil legislativo que autoriza a compensação no âmbito tributário, a qual deve ser aplicada e considerada para a interpretação e aplicação da tese fixada no Tema 294.

Para mais, a análise dos efeitos jurídicos da aplicação de posterior condição resolutória se apresenta elementar e para tanto contribuem os arts. 116, II e 117, II, do Código Tributário Nacional, assim redigidos:

“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.”

Mediante processo interpretativo¹⁰ das normas acima são extraídas as seguintes conclusões:

- Fato gerador tem-se por ocorrido quando da constituição definitiva da situação jurídica;
- Incidindo sobre a situação jurídica condição resolutória, esta é tida por completamente formata desde a prática do ato.

Transportando estas conclusões para o instituto da compensação (situação jurídica), tem-se que a partir do momento de sua prática regular (transmissão da declaração) seus efeitos são produzidos em plenitude. Ou seja, a compensação extingue o crédito tributário tão logo transmitida a Declaração de Compensação.

Dito isto e agregados os já transcritos §§ 1º e 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, a compensação tem-se por efetuada quando da transmissão da Declaração pelos sistemas disponibilizados pela Receita Federal, momento a partir do qual o crédito encontra-se extinto, independentemente de homologação, a despeito de deferimento de prazo futuro para manifestação da Fazenda.

¹⁰ Contudo, não há de se olvidar que existem significados que não podem ser afastados pelo intérprete, pois dizem respeito a uma espécie de núcleo duro do texto jurídico objeto da interpretação. Nesses casos, pode-se dizer que interpretar também inclui a descoberta de significados, sem prejuízo de situações em que a atividade interpretativa envolve a decisão acerca dos muitos significados possíveis, decidindo-se a respeito de qual deles é o mais adequado para incidir no caso concreto (HARTMANN, Stefan Espírito Santo. Novos contornos interpretativos no direito tributário. Da necessidade de revisão das normas que dispõem sobre interpretação e integração da legislação tributária. Revista de Doutrina da 4ª Região n. 62. Porto Alegre, out. 2014. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Stefan_Hartmann.html. Acesso em: 04 mar. 2020.

Rigorosamente é este o entendimento consignado na Decisão Monocrática do Recurso Especial n. 1.672.312 da lavra do Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 15 de fevereiro de 2018.

“[...] 8. A decisão não homologatória produz o efeito de desfazer a extinção do crédito tributário decorrente da declaração de compensação. O crédito tributário recupera a sua inteireza, restando definitivamente constituído e tornando-se exigível, quando deixa de existir a possibilidade de o sujeito passivo contestar a decisão administrativa.”¹¹

Diante de todas as assertivas torna-se incontestável a conclusão de que a tese fixada no Tema 294 e a decisão proferida no Recurso Especial n. 1.008.343/SP a qual admite a alegação de compensação em sede de Embargos à Execução usa o termo “efetuada” unicamente na significação de transmitida pelo contribuinte, não exigindo para a viabilidade da alegação da homologação ou aceitação expressa do encontro de contas por parte do órgão fazendário.

Paralelamente, pode e deve ser considerada a circunstância de que a existência de Declaração de Compensação, nos sistemas da Receita Federal é condição suficiente para elidir a presunção de certeza e liquidez da dívida ativa a embasar o processo executivo, nos termos do parágrafo único do art. 204 do Código Tributário Nacional e parágrafo único do art. 3º da Lei de Execuções Fiscais.

Havendo alegação instruída com prova documental por parte do contribuinte de quitação do débito via compensação desaparece a convicção quanto à existência do crédito e, acessoriamente quanto a seu montante, aqui considerando-se a possibilidade de homologação parcial da Declaração de Compensação.

Comprovados via Embargos à Execução da observância dos procedimentos para constituição e transmissão da Declaração de Compensação, bem como extrato de consulta de andamento da mesma no sentido de inexistência de análise pela Receita Federal minimamente passa a existir dúvida quanto ao crédito pretendido, circunstância hábil a retirar fundamento de validade para a execução judicial.

Nos termos lecionados pelos Professores Didier e Lipiani, “O indébito tributário é líquido e certo quando se verifica a sua existência atual, ou seja, quando não se trate de crédito que dependa de evento futuro. A liquidez e a certeza do crédito tributário não se relacionam

¹¹ REsp n. 1.672.312, Rel. Min. Benedito Gonçalves, data de publicação 15.02.2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp>. Acesso em: 04 mar. 2020.

com o reconhecimento pela autoridade fiscal ou judiciária ou com a existência de provas nesse sentido.”¹²

Outro aspecto capaz de demover a possibilidade de exigência de homologação da compensação para sua legítima arguição em sede de Embargos à Execução é o fato de que ainda que do indeferimento inicial do procedimento, concede-se ao contribuinte a oportunidade de Manifestação de Inconformidade, cujo efeito reconhecido em lei é a suspensão da exigibilidade do crédito.

Ora, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito entendido como devido pela Fazenda, por lógica o mesmo não pode ser cobrado por qualquer via, tornando-se tal cenário de arguição plausível e necessário para evitar abuso por parte do Estado (que pretende cobrar o que ainda não se encontra certo) e proteger garantias essenciais do contribuinte (proteção da legalidade e devido processo legal, o qual deve ser aplicado ao âmbito administrativo por ordem constitucional).

Por meio destes argumentos não pretende o contribuinte realizar a compensação diretamente nos Embargos à Execução, mas comprovar a ausência dos requisitos de liquidez e certeza do débito cobrado, fator de total inviabilização do prosseguimento do curso executivo.

Com efeito, exigir-se a homologação para legitimar a alegação de ocorrência de compensação via Embargos à Execução implica restringir sem qualquer respaldo legal ou doutrinário a amplitude dos efeitos da compensação e de todo o procedimento administrativo que dela pode decorrer, arriscando-se tal entendimento a violar o próprio Estado Democrático de Direito na medida em que o Estado poderia ainda que obliquamente deixar de cumprir o regramento jurídico.

Ante o exposto, qualquer que seja a premissa de análise a mesma não tem o condão de justificar a inserção em recentes julgamentos pelo Poder Judiciário da necessidade de homologação da compensação como requisito necessário para viabilizar a arguição e o conhecimento da matéria em Embargos à Execução.

4. INOCORRÊNCIA DE SUPERAÇÃO DO PRECEDENTE (*OVERRULING*)

O atual sistema processual brasileiro inaugurado pela Lei n. 13.105/2015 traz em seu bojo conjunto de normas cuja expressa função é a instituição de um sistema de precedentes vinculantes, destinado, nos termos de seu art. 926, a “uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”¹³.

12 DIDIER JR., Fredie; e LIPIANI, Julia. Alegação de compensação tributária como defesa em execução fiscal. Revista de Processo vol. 295, 2019, p. 237-277.

13 “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Para a real ocorrência da estabilidade das jurisprudências fato incontestável é a necessidade de os Tribunais respeitarem seus precedentes. O art. 927, inciso II¹⁴, qualifica como precedente vinculante acórdãos de resolução de Recurso Especial repetitivo, predicado do Recurso Especial n. 1.008.343/SP.

Contudo, a despeito da necessidade de estabilidade das decisões judiciais para a manutenção da segurança jurídica, este mesmo primado também deve ser protegido pela necessidade de atualização da aplicação do sistema jurídico conforme a evolução social e cultural (não podendo ser admitido o engessamento do sistema); o que deve ocorrer por meio da possibilidade de revisão dos entendimentos.

Neste contexto a identificação de uma via para tal revisão apresenta-se relevante. Dito isto, técnica denominada *overruling* é reconhecida na práxis nacional como forma de superação dos precedentes.

Ainda que se reconheça a ocorrência no Brasil de superação de precedentes obrigatórios em função de alteração da composição de Cortes ou mudanças individuais de posicionamento, os entendimentos avalizados, tal qual os firmados por Marinoni, Arenhart e Mitidiero assim definem o *overruling*.

“Constitui a resposta judicial ao desgaste de sua congruência social e coerência sistêmica. Quando o precedente carece desses atributos, os princípios básicos que sustentam a regra do *stare decisis* – segurança jurídica e igualdade – deixam de autorizar a replicabilidade (*replicability*), com o que o precedente deve ser superado. Essa conjugação constitui a regra básica para superação de precedente.”¹⁵

Os §§ 2º a 4º¹⁶ do art. 927 do Código de Processo Civil contemplam hipóteses de superação de precedentes:

– 1ª hipótese: quando aplicada a reanálise da matéria fixada em enunciados, súmulas e julgamentos repetitivos poderá ocorrer a realização de audiência pública com a

14 “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

15 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; e MITIDIERO, Daniel. O novo processo civil. 3. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 597.

16 “§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.”

presença de pessoas, entidades e órgãos que possam contribuir para fixação de nova tese;

– 2ª hipótese: havendo a alteração do precedente, buscando a manutenção da confiança na ordem jurídica, tal ocorrência deve ser apontada de modo expreso, podendo haver modulação para efeitos ao futuro;

– 3ª hipótese: ocorrendo a superação do precedente, impositivamente deve ser apresentada fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da isonomia, da confiança, da proteção e da segurança jurídica.

Estudo aprofundado das vias de superação de precedentes, o que não se afigura como objetivo do presente artigo, ainda permitiria considerações acerca das motivações passíveis da válida ocorrência do *overruling*, tal como a incongruência com o ideal do Tribunal que proferiu a decisão.

Contudo, para a intenção do presente artigo, a exposição da positivação dos contornos da sistemática de superação de precedentes acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro se caracteriza como suficiente para sustentar a alegação de que a tese vinculante firmada a partir do julgamento do Recurso Especial n. 1.008.343/SP não foi superada.

Para além do acima delineado, a análise dos julgamentos mencionados como exemplo de equivocada aplicação da tese fixada no Tema 294 ainda permite a constatação da inexistência de esforço de argumentação específico para superação do precedente mencionado ou a fixação de novos limites para sua aplicação.

Nenhum dos julgamentos mencionados ou apontados nas referências enfrentou as nuances e implicações do instituto da compensação em sede tributária, sequer analisando todas as possíveis finalidades da alegação, as quais, em última análise salvaguardam a segurança jurídica e estrita tipicidade do sistema tributário nacional.

Em função de todos os argumentos acima e mormente relevada a inoportunidade de superação do precedente quer pela inoportunidade de quaisquer das hipóteses anunciadas no Código de Processo Civil quer pela inexistência de questionamento específico quando ao teor do mesmo, ultima-se o juízo de que as decisões judiciais as quais impõem a homologação como requisito para alegação da ocorrência de compensação como matéria de defesa em Embargos à Execução decorrem unicamente da equivocada aplicação da tese fixada no Tema 294, acarretando com isto injustificáveis danos ao contribuinte e ao próprio sistema tributário.

6. CONCLUSÕES

O acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial n. 1.008.343/SP na sistemática dos recursos repetitivos, registrado sob o Tema Repetitivo 294, apresenta de modo cristalino

qual a real extensão de seu conteúdo, também fornecendo a tese quais seus legítimos parâmetros de aplicação.

Tanto pelo acórdão quando pela redação da tese repetitiva torna-se patente a identificação apenas dos requisitos a seguir:

- i) ter sido a compensação efetuada antes do ajuizamento da execução fiscal;
- ii) existência de lei autorizando a compensação na época da ocorrência;
- iii) configuração mínima de existência do crédito; e
- iv) configuração do indébito tributário.

A identificação exclusiva destes requisitos guarda absoluta lógica com a sistemática e contornos da compensação no âmbito tributário, a qual é descrita como forma imediata de extinção do crédito tributário, condicionado a ulterior verificação do órgão fazendário competente.

Com efeito, partindo da metodização trazida pelos sistemas da Receita Federal para a efetivação da compensação, o preenchimento dos programas e a inicial recepção das informações pelo sistema público é condição suficiente para que as pendências em nome do contribuinte sejam entendidas como “quitadas por compensação”.

Salvo verificação expressa e desfavorável por parte da autoridade fazendária, desde a data da transmissão da declaração de compensação os tributos apurados e declarados não mais representarão débitos exigíveis.

Não apenas por este argumento, mas por representar a compensação pendente de análise causa bastante para o afastamento da certeza do crédito pretendido via execução fiscal é que o posicionamento de se exigir prova da homologação decorre da equivocada interpretação do acórdão produzido no julgamento no Recurso Especial n. 1.008.343 e do incorreto estudo do instituto da compensação.

Ademais, toda a argumentação até agora exposta leva a crer que a falta de precisão na interpretação dos termos de acórdão, especialmente quanto à expressão “compensação realizada/efetivada”, situa-se na origem das aplicações dissidentes do julgamento e a imposição de requisitos contrários à sua real intenção.

Tal qual já defendido, a compensação tem-se por efetivada quando da transmissão da Dcomp, momento em que para a Receita Federal o encontro entre crédito e débito é assimilado e traduzido na linguagem competente.

Muito embora robustos os fundamentos para evidenciar que outra não pode ser a interpretação adotada no julgamento do Recurso Especial n. 1.008.343/SP, certo existirem óbices de difícil superação para a unificação do entendimento adequado e afastamento do

condicionamento de existência de prévia homologação para válida arguição da compensação como matéria de defesa em Embargos à Execução.

Isto porque no começo do ano de 2020 o mesmo Superior Tribunal de Justiça¹⁷, para além das restrições trazidas pela Lei n. 13.256/2016, decidiu não constituir a reclamação via adequada para controle de aplicação de tese de recurso repetitivo.

Com isto, o detalhamento da tese desde o primeiro momento processual e o agravo interno passam a configurar relevantes ferramentas para viabilizar a correta aplicação do precedente vinculante, afastando-se condicionantes derivados exclusivamente do desvirtuado entendimento do instituto da compensação, sua procedimentalização, momento de produção e intensidade de efeitos jurídicos.

Finalmente, conclui-se pela necessidade de que os Tribunais Nacionais, em cuja competência reside a análise e proteção da legislação federal, prioritariamente o Superior Tribunal de Justiça, rediscutam em detalhe a possibilidade de arguição de compensação como matéria de defesa em Embargos à Execução, ratificando a tese já firmada e especificando a ausência de necessidade da homologação da operação.

Conforme largamente explanado ao longo do artigo, a homologação é ato desnecessário à imediata produção de efeitos pela causa extintiva contida no art. 156, II, do Código Tributário Nacional, afetando-se, assim, diretamente o requisito da certeza do débito inscrito em dívida ativa e exigido pela via da execução fiscal.

Por fim, a correta adoção do julgamento ora tratado também requer a consideração da realidade operacional da compensação perante a Receita Federal, a qual comprova em termos práticos todo o acima alegado.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir; CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; e ÁLVARES, Manoel. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. 3. ed. São Paulo: RT, 2000.

BRAGHINI, Ricardo. Amplitude da compensação tributária na Receita Federal do Brasil: uma visão constitucional sobre a legislação em vigor. *Revista de Estudos Tributários* ano 13, n. 76, nov.-dez. 2010.

17 Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Reclamacao-nao-e-via-adequada-para-controle-de-aplicacao-de-tese-de-recurso-repetitivo-decide-Corte-Especial.aspx>.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário* – delineamentos de uma teoria. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHUCRI, Augusto Newton. *Execução fiscal aplicada*. Salvador. Juspodivm, 2012.

CONRADO, Paulo César. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie. *Processos nos tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais. Coleção Novo CPC*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

_____; e LIPIANI, Julia. Alegação de compensação tributária como defesa em execução fiscal. *Revista de Processo* vol. 295, 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FISCHER, Octávio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

HARTMANN, Stefan Espírito Santo. Novos contornos interpretativos no direito tributário. Da necessidade de revisão das normas que dispõem sobre interpretação e integração da legislação tributária. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 62. Porto Alegre, out. 2014.

LESSA, Donavan Mazza. *Manual de compensação tributária*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito tributário e compensação*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, jun. 1999.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; e MITIDIERO, Daniel. *O novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: RT, 2017.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo*. 9. ed. São Paulo: RT, 2009.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PORCHAT, Décio. *Suspensão do crédito tributário*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.