

## OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E A COMPENSAÇÃO

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira

### Introdução

Com a concretização da hipótese de incidência tributária, ou seja, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária. Em outras palavras, a obrigação tributária decorre de uma situação fática, ao passo que bastam a ocorrência desta e sua adequação à hipótese normativa para que nasça a obrigação. Ela se constitui justamente nesse vínculo entre sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), por meio do qual este deverá pagar àquele determinada quantia em pecúnia por haver realizado o fato gerador que se subsumiu à hipótese normativa.

Se fosse possível uma análise comparativa da obrigação tributária com a obrigação no âmbito civil, poder-se-ia aduzir ser aquela abstrata e ilíquida, e o lançamento, o ato pelo qual a administração tributária, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, a individualizaria (tomando-a líquida), calculando o montante do tributo, definindo o sujeito passivo, entre outros fatores disciplinados no art. 142 do CTN, que conceitua o lançamento tributário. E dessa forma que a obrigação converte-se em crédito tributário apto a cobrança administrativa, em um primeiro momento, e judicial, posteriormente, se for o caso.

Não havendo o adimplemento voluntário por parte do devedor, pode a Administração Pública cobrar os valores devidos judicialmente ao desapropriar bens do executado, visando à satisfação do crédito figurado no título executivo. Esgotado o prazo fixado em lei, ou mesmo em decisão final proferida em processo administrativo regular para o pagamento, poderá a Fazenda Pública inscrever o crédito em dívida ativa.

É cediço que essa dívida, uma vez regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez, presunção relativa, uma vez

que pode ser elidida por prova irretorquível a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite. A execução fiscal, que objetiva a cobrança da dívida ativa, fundamenta-se justamente neste título executivo.

Os embargos à execução, por outro lado, são o meio utilizado pelo devedor para insurgir-se contra a pretensão do credor, desconstituindo a execução ou o título executivo. É uma ação de caráter dúplice, pois, ao mesmo tempo em que é utilizada como defesa do devedor, possui todas as características de ação, já que, no âmbito do processo de execução, não se discute a existência ou inexistência do direito material consubstanciado no título (tendo em vista a presunção de certeza e liquidez do mesmo).

Por meio dos embargos do devedor, o executado opõe resistência à pretensão do exequente, mas eles não são uma simples resistência passiva, como é a contestação no processo de conhecimento.

O embargante assume a posição de autor, e o embargado, a posição de réu. [...]

Para que a ação executiva se extinga, é necessário mover uma verdadeira *ação de cognição*, que são os embargos do devedor. (...) por meio dos embargos, o executado não apenas se opõe ao pedido do exequente, mas levanta uma controvérsia em torno da existência do direito material, deduzindo em juízo uma pretensão própria, reclamando uma decisão dos órgãos judiciais. (PEREIRA, 2001, p. 140)

Assim, enquanto a execução objetiva o adimplemento do crédito tributário e se alicerça no título executivo, os embargos à execução buscam elidir a eficácia deste, desonerando o sujeito passivo.

De início, faz-se um breve apanhado acerca dos embargos à execução fiscal, abordando a natureza jurídica, os requisitos de admissibilidade e o seu procedimento e, em seguida, o estudo da compensação *lato sensu* especificamente no âmbito tributário. Posteriormente, analisam-se a compatibilidade entre ambos os institutos e sua (não) harmonização com a Constituição Federal.

## 1. Os embargos à execução fiscal

Os embargos podem ser de mérito, quando se dirigem ao título executivo propriamente dito, ou de forma, quando argüem vícios existentes no processo executivo e buscam impedir a execução. No entanto, não restam dúvidas que a sentença proferida em sede de embargos é de mérito, ao contrário do que afirmam alguns autores que definem os embargos como mera defesa do executado. É cediço que o executado formula pedido expresso de determinada tutela jurisdicional e, por conseguinte, deverá o órgão judicial posicionar-se pela procedência ou não do pedido.

### 1.1. Natureza jurídica dos embargos à execução

Existe controvérsia no que se refere à natureza jurídica da sentença que julga os embargos à execução fiscal. Parte da doutrina afirma ter ela natureza declaratória, uma vez que se pede por meio dos embargos a declaração da existência ou inexistência do crédito, e, por outro lado, outros doutrinadores aduzem ter a sentença natureza constitutiva negativa, tendo em vista o fato de que a simples declaração de insubsistência do direito afirmado pelo exeqüente não é suficiente para satisfação do interesse do devedor.

A declaração negativa é, sem dúvida, a base necessária para a oposição de mérito ou para uma ação tendente à restituição do que se apreendeu com a execução ou o ressarcimento correspondente; mas não pode bastar para arrebatar ao título a eficácia formal que lhe é própria (LIEBMAN, 1968, p. 161).

Há quem entenda que a sentença proferida em sede de embargos tem natureza mandamental e também quem afirme que ela tem natureza declaratória ou constitutiva, dependendo da matéria alegada. Se for declarada a inexistência da relação jurídica de direito material ou se ausente qualquer condição da ação, terá a sentença natureza declaratória. Havendo quaisquer vícios relacionados

à matéria processual ou mesmo se os embargos argüirem falta de citação no processo cognitivo, quando correu à revelia, terá a sentença natureza constitutiva negativa. No mesmo sentido:

O escopo do processo de embargos à execução será diverso, dependendo da matéria alegada pelo embargante. Assim, a sentença de mérito, que os extingue, terá natureza constitutiva negativa, se o provimento jurisdicional postulado desfizer o título executivo, tal como na hipótese de falta ou nulidade de citação no processo de conhecimento, e se o processo correu à revelia do réu, ou natureza declaratória, se o provimento jurisdicional declarar a inexistência ou os exatos limites da relação jurídica de direito material que o título aparenta documentar. Poderá ser também declaratória de uma situação de ausência de uma das condições da ação no processo de execução, ou desconstitutiva, no caso da presença de algum vício relacionado à matéria processual. (LUCON, 1996, p. 143-4)

O entendimento majoritário, no entanto, afirma ter a sentença que julga os embargos natureza constitutiva negativa, já que ela, além de declarar a inexistência do crédito, anula a eficácia do título executivo, aniquilando todos os atos preteritamente realizados em virtude dele.

## 1.2. Requisitos de admissibilidade

Os embargos podem ser caracterizados como ação ou recurso. Embora os embargos constituam-se como meio de defesa do devedor no âmbito do processo executivo, assemelhando-se à figura da contestação no processo de conhecimento, eles também se revestem na qualidade de ação. Assim, têm caráter dúplice, conforme anteriormente asseverado. Trata-se de ação incidental ao processo de execução, em que o executado poderá discutir o que lhe é vedado no âmbito da execução. Em se tratando de ação de conhecimento, deverá obedecer às condições da ação - sob pena de extinção do processo sem julgamento de mérito -, ou seja, as partes devem ser legítimas, o pedido juridicamente possível e há de ser demonstrado o interesse de agir.

O sujeito ativo dos embargos à execução, via de regra, é o sujeito passivo da execução fiscal que há de ter sido devidamente citado para adimplir com a obrigação e, por conseguinte, tenha recaído a penhora sobre seus bens. Assim, pode ser sujeito passivo o devedor, ou contra quem a execução fiscal foi promovida em consonância com o art. 4º da LEF.<sup>1</sup>

Enfim, tem legitimidade ativa para propor embargos à execução fiscal o *devedor*, o sócio, o espólio, o fiador, a massa falida, os herdeiros e demais sucessores, o responsável tributário (arts. 134 e 135, CTN), o cônjuge, o réu condenado na pena de multa judicial, criminal, eleitoral, civil, o condenado por tribunal de contas, etc. (OLIVEIRA, 2000, p. 91)

Evidentemente, todas as pessoas elencadas no art. 4º da LEF têm interesse de agir, uma vez que os embargos são o meio útil, adequado e necessário para ilidir a prática dos atos que visam à satisfação do Poder Público por parte do Fisco. Encontra-se, por sua vez, no pólo passivo dos embargos à Fazenda Pública (seja ela federal, estadual ou municipal). Em outras palavras, podem figurar no pólo passivo a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias e fundações públicas.

Deverão os embargos ser tempestivos, ou seja, devem ser propostos em trinta dias, tendo a contagem termos iniciais diferenciados, de acordo com a modalidade da garantia, como se depreende do art. 16 da LEF.<sup>2</sup>

O prazo para opor os embargos à execução fiscal é fatal e peremptório, podendo gerar preclusão instituída pelo art. 183 do CPC e com as conseqüências previstas no art. 19 da LEF, ele não se renova com reforço ou substituição da garantia. Dessa forma, se levada a efeito a constrição e feita a intimação ao executado,

1. “Art. 4º. A execução fiscal poderá ser promovida contra: I - o devedor; II - o fiador; III - o espólio; IV - a massa; V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI - os sucessores a qualquer título.”
2. “Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; III - da intimação da penhora.”

tem início o decurso do prazo conforme a modalidade da garantia (MOTA, 2002, p. 139).

Cabe ressaltar que, no procedimento executório, a defesa do executado é condicionada, ou seja, o juízo deve ser garantido de acordo com o § 1º do art. 16 da LEF<sup>3</sup>, que pode ser feito mediante depósito em dinheiro, fiança bancária, nomeação de bens à penhora ou indicação à penhora de bens pertencentes a terceiro, em consonância com o disposto no art. 9º do mesmo instrumento legal.

Por fim, para alguns doutrinadores, a possibilidade jurídica do pedido está contida no interesse processual; para outros, está consumida pelo mérito, porquanto, se houver pretensão desprotegida pela norma, o pedido é rejeitado pelo juiz que adentra no mérito. No entanto, salienta-se que a possibilidade jurídica do pedido, entendida como a terceira condição da ação, é percebida como a possibilidade do pedido do autor ser tutelado pelo ordenamento jurídico.

### 1.3. Procedimento

Como exaustivamente discutido, é nitente a relação processual entre a execução e os embargos. As partes, via de regra, são as mesmas e ambas as ações giram em torno da mesma relação jurídica, diferindo-se apenas no que tange aos direitos pleiteados, que são antagônicos.

Os embargos à execução fiscal possuem características peculiares, diferenciando-se dos embargos no processo civil, como, por exemplo, no tocante aos prazos. No entanto, por força do disposto no art. 1º da LEF<sup>4</sup>, socorrer-se-ão do Código de Processo Civil subsidiariamente. O procedimento da ação em comento tem seu início com a petição inicial.

3. “Art. 16. [...] §1º Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. [...]”.

4. “Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

### 1.3.1. *Petição inicial*

A petição inicial dos embargos à execução deve obedecer ao disposto no art. 16, § 2º, da LEF<sup>5</sup>, e tendo em vista o fato de não haver o aludido instrumento legal esmiuçado todos os requisitos a serem observados na exordial, por força dos arts. 270 e 271 do CPC<sup>6</sup>, aplicar-se-á o processo de conhecimento ao processo de embargos. Assim, deverá o embargante formular a petição inicial observando os requisitos constantes nos arts. 282 e seguintes do CPC, e o juiz, por sua vez, deverá examinar se estão todos presentes, podendo conceder prazo para o embargante emendar a inicial ou mesmo rejeitar liminarmente os embargos na forma do art. 739 do CPC.<sup>7</sup>

Embora se trate de ação, como exaustivamente discutido, não se submetem os embargos à distribuição, uma vez que a competência já fora firmada com o ajuizamento do processo executivo principal.

A petição inicial deverá indicar o juiz a que é dirigida (que é o mesmo da ação executiva em função da competência funcional); os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu; o fato e os fundamentos jurídicos do pedido; o pedido, com as suas especificações; o valor da causa, que é o mesmo da ação de execução fiscal, salvo se os embargos forem parciais, caso em que poderão ter valor inferior ao da ação executória.

Ainda no que se refere ao valor da causa, a sua omissão, via de regra, não acarreta o indeferimento da inicial, visto que geralmente é o mesmo da execução fiscal - processo principal. No caso de embargos parciais, a fixação do valor da causa é indispensável e deverá ser dada em consonância com o valor constante do seu

5. “Art. 16. [...] § 2º No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.”
6. “Art. 270. Este Código regula o processo de conhecimento (Livro I), de execução (Livro II), cautelar (Livro III) e os procedimentos especiais (Livro IV). Art. 271. Aplica-se a todas as causas o procedimento comum, salvo disposição em contrário deste Código ou de lei especial.”
7. “Art. 739. O juiz rejeitará liminarmente os embargos: I - quando apresentados fora do prazo legal; II - quando não se fundarem em algum dos fatos mencionados no Art. 741; III - nos casos previstos no Art. 295.”

objeto, sobre o qual incidirá o pagamento das custas e honorários advocatícios.

Ainda são requisitos que devem constar na petição inicial as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados - há de se ressaltar que o embargante não deve só protestar pelas provas, como ocorre factualmente na *práxis* jurídica, mas especificá-las; caso contrário, poderá sofrer prejuízos.

Essa prática pode ensejar graves prejuízos ao embargante, na eventualidade de vir o juízo a entender configurada a preclusão do art. 183 do CPC, por não terem as provas sido indicadas, especificamente, quando da propositura dos embargos à execução, nos termos do art. 282, VI, do CPC.

Em se tratando de embargos do devedor, é de fundamental importância requerer de pronto, como prova a ser produzida, a requisição do procedimento administrativo que gerou o crédito tributário, para consulta e indicação de peças a serem trasladadas aos autos. (CAIS, 2004, p. 620).

Embora também conste como requisito no inciso VII do art. 282 do CPC o requerimento para a citação do réu, nos embargos à execução fiscal não existe citação, mas intimação do exequente-embargado para, querendo, defender a cobrança impugnando os embargos. Dessa forma, também deverá constar na petição inicial o pedido de intimação da Fazenda Pública, em consonância com o disposto no art. 17 da LEF.<sup>8</sup>

De acordo com o art. 283 do CPC<sup>9</sup>, as provas documentais imprescindíveis para as alegações do embargante devem acompanhar a exordial. Os documentos poderão ser dispensados na possibilidade de já constarem no processo de execução fiscal, e também poderão deixar de ser produzidos caso se demonstre pelo embargante que o título executivo sobre o qual se embasa a Fazenda Pública somente pode ser desconstituído mediante a produção de outra espécie

8. “Art. 17. Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.”

9. “Art. 283. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.”



de prova. Assim, a propositura da petição inicial desacompanhada da prova documental indispensável acarretará o indeferimento da mesma, salvo se já estiver nos autos da execução fiscal ou for necessária produção de outro tipo de prova, como supramencionado.

### 1.3.2. Impugnação

Uma vez garantido o juízo, na forma do já trasladado art. 16, § 1º, da LEF, e opostos os embargos, o juiz proferirá o despacho de admissibilidade dos embargos, que determinará a suspensão da execução fiscal, de acordo com o que dispõe o art. 739, § 1º, do CPC<sup>10</sup>, e também a intimação do Fisco para eventual impugnação. Cabe mencionar que tal intimação deverá ser pessoal para este ato, nos termos do art. 25 da LEF<sup>11</sup>, consentâneo com a Súmula 240 do antigo TFR<sup>12</sup>, e que o Fisco disporá do prazo de trinta dias para impugnar os embargos, onde defenderá a cobrança, de acordo com o art. 17 da LEF.

A impugnação do exequente embargado equivale à contestação no âmbito do procedimento ordinário do Código de Processo Civil. Evidentemente, se a Fazenda Pública não impugna os embargos, será revel em sentido amplo; no entanto, não sofrerá o principal efeito da revelia (a presunção da veracidade dos fatos alegados pelo argüente), pois é detentora de documento presumivelmente eficaz para satisfazer a sua pretensão. Há inclusive falar-se em presunção de legalidade dupla do título executivo.

Nesse assunto, é de se considerar, ainda, que a presunção de legalidade é dupla, uma vez que existe tanto o interesse público na atuação do ente público como o próprio título executivo e seus atributos de liquidez, certeza e exigibilidade. Além disso, não existirão os efeitos da revelia porque a falta de manifestação do representante da Fazenda Pública não

---

10. "Art. 739. [...] § 1º Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo."

11. "Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente."

12. "A intimação do representante judicial da Fazenda Pública, nos embargos à execução fiscal, será feita pessoalmente".

pode elidir os direitos indisponíveis de que são detentores o Estado e seus entes autárquicos. (OLIVEIRA, 2000, p. 157)

No entanto, cabe mencionar que, sendo a Fazenda Pública revel, embora lhe escapando o principal efeito da revelia, poderá a lide ter seu julgamento antecipado de acordo com o que dispõe o art. 330, II, CPC.<sup>13</sup> Todavia, o Fisco livrar-se-á de todos os efeitos dela quando a matéria versar sobre direitos indisponíveis, consoante a Súmula 256 do TFR<sup>14</sup> e por força do art. 320, n, CPC.<sup>15</sup> No mesmo sentido: “Sendo indisponíveis os direitos da Fazenda Pública, porque a ela não se aplica o princípio dispositivo, incide o art. 320, II, do CPC, que afasta os efeitos da revelia” (BOTTESINI, 2000, p. 194).

Uma vez impugnados os embargos, tem-se o início da fase instrutória. Havendo necessidade, o juiz designará audiência de instrução e julgamento. Ora, sabe-se que a obrigação tributária decorre de lei, e, assim, quase nada será objeto de prova testemunhal ou mesmo de exame pelo juiz em audiência de instrução. Por outro lado, caso a matéria dos embargos verse sobre direito, ou sendo ela de direito e de fato, mas com prova exclusivamente documental, não será necessária a audiência e o juiz deverá sentenciar no prazo de trinta dias.

### 1.3.3. *Sentença e recursos*

A sentença<sup>16</sup> é o ato final pelo qual o juiz encerra o processo analisando ou não o mérito da demanda e, no caso de analisar, deverá decidir pela procedência ou não do pedido. Ela deve ser exarada observando os requisitos constantes do art. 458 do CPC, que diz ser necessário constar na sentença o relatório que conterà os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do pro-

13. Código de Processo Civil. Art. 330, II: “O juiz conhecerá diretamente do pedido, proferindo sentença: (...) II - quando ocorrer a revelia.”

14. TFR. Súmula 256: “A falta de impugnação dos embargos do devedor não produz, em relação à Fazenda Pública, os efeitos da revelia”.

15. Código de Processo Civil. Art. 320, II: “A revelia não induz, contudo, o efeito mencionado no artigo antecedente: (...) II - se o litígio versar sobre direitos indisponíveis; [...]”.

16. Acerca da natureza jurídica da sentença vide item 1.1.

cesso; a fundamentação, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; e o dispositivo, que é a decisão propriamente dita, onde o juiz resolverá as questões que as partes lhe submeteram.

Em se tratando de embargos manifestamente protelatórios, o juiz poderá condenar o executado-embargante a pagar multa não excedente a um por cento sobre o valor da causa e a indenizar a parte contrária dos prejuízos que esta sofreu, mais honorários advocatícios e todas as despesas que efetuou, como pena por litigância de má-fé em consonância com os arts. 17 e 18 do CPC. Por fim, deverá a sentença condenar o vencido a arcar com os honorários advocatícios (sucumbência).

No tocante aos recursos, a apelação poderá ser interposta caso a sentença rejeite os embargos ou se os julgar improcedentes, caso em que será recebida com efeito meramente devolutivo. Do contrário, se os embargos forem julgados procedentes, terá a apelação efeito devolutivo e suspensivo.

Das decisões interlocutórias caberá agravo, retido ou de instrumento. No entanto, sabendo-se que do despacho de citação nos embargos à execução não cabe recurso e que o ato que rejeita liminarmente os embargos tem natureza de sentença, as impugnações via agravo são restritas às decisões interlocutórias, tais como as que indeferem o pedido de prova pericial ou testemunhal ou as não definitivas praticadas em audiência de instrução e julgamento. (OLIVEIRA, 2000, p. 165).

Por fim, os embargos infringentes ou de declaração poderão ser interpostos no prazo de dez dias em face das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 obrigações do Tesouro Nacional, bem como daquelas sentenças dadas em sede de embargos à execução fiscal.

## 2. A compensação

A palavra “compensação” deriva do latim *compensatio*, de *compensare* (contrapesar, contrabalançar), ou seja, induz à noção de duas obrigações devidas reciprocamente por dois indivíduos que,

depois de contrapostos os respectivos créditos e débitos, verificar-se-á pela dedução o credor e devedor. Assim, por meio da compensação, fazem-se o encontro e a liquidação de encargos recíprocos de dois devedores.

O antigo Código Comercial já dispunha sobre a compensação em seu art. 439, que dizia que, se um comerciante fosse obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos e o credor fosse obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, caso as dívidas fossem igualmente líquidas e certas ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor demandado pelo outro tinha o direito de exigir que se fizesse a compensação. O referido dispositivo foi revogado pelo Código Civil de 2002.

Consoante o Novo Código Civil, em seu artigo 368, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Dessa forma, percebe-se que, no âmbito privado, a compensação visa extinguir débitos e créditos recíprocos referentes a obrigações equivalentes entre os respectivos titulares, até a importância que eles se equivalham.

## 2.1. A compensação no direito tributário

No direito tributário, a compensação já não tem o mesmo alcance, vez que o crédito tributário tem natureza pública e é alcançado por normas disciplinadoras do interesse público que, por sua vez, ocupam posição de supremacia em face do interesse particular. O instituto da compensação nasce como corolário da busca pela praticabilidade, ao passo que a lei permite a realização de um só pagamento pelo saldo da dedução dos créditos e débitos contrapostos, ao contrário de dois pagamentos. Neste sentido:

Funda-se na justiça e na equidade, revelando significativa utilidade, pois objetiva (implicitamente) evitar a multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos

diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas etc. (MELO, 2004, p. 283).

Tal instituto foi acolhido pelo Código Tributário Nacional com algumas peculiaridades. São requisitos essenciais da compensação tributária: autorização legal (que decorre do princípio da reserva legal), obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o contribuinte e dívidas líquidas e certas.

Embora a compensação esteja locada no capítulo das modalidades extintivas do crédito tributário<sup>17</sup> - porque de fato se trata de instrumento eficaz para tanto - a efetiva extinção do crédito nem sempre vai ocorrer. Basta vislumbrar a hipótese em que o crédito tributário seja superior ao débito do Fisco. Nesse caso, o crédito subsistirá pela parte sobejante do tributo correspondente, embora tenha-se operado a compensação.

De acordo com o art. 170 do CTN, 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. Dispõe também no parágrafo único que, sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Pode-se subentender que deve haver lei específica (ordinária) regulamentando a compensação. A lei complementar é para elencar as hipóteses e a compensação, embora esteja arrolada como hipótese extintiva do crédito tributário (que deve ser vista com desvelo, em virtude da possibilidade da não-extinção), precisa ser regulamentada por lei específica.

17. Código Tributário Nacional. Art. 156: “Extinguem o crédito tributário: (...) III - a compensação; [...]”.

### 2.1.1. Tipos de compensação

A compensação pode ser legal, quando feita nos termos da lei (é o caso da compensação fiscal, vez que o tributo é *ex-lege*, indisponível pelo Estado-Administração); voluntária, quando presente o elemento volitivo, ou seja, quando decorrer da vontade das partes; e judicial, quando a dívida se faz líquida e certa por decisão judicial. (COELHO, 2005, p. 846).

O instituto em comento tem como pressupostos a existência de duas dívidas recíprocas (objeto da amortização), que devem ser fungíveis (esse requisito nasce como corolário do princípio legal de que ninguém poderá ser obrigado a receber coisa diversa da que lhe é devida) e exigíveis (pode-se pleitear o seu pagamento em juízo).

Como modalidade extintiva da obrigação tributária, a compensação guarda como pressuposto a existência de duas relações jurídicas distintas, por inversas: o credor, na primeira relação, apresenta-se como devedor na segunda e vice-versa. Conquanto atinente à teoria geral das obrigações, é bom que se ressalte que a compensação, no específico campo tributário, só se opera mediante lei que a autorize, ali residindo (na seara tributária) outras tantas peculiaridades [...] (CONRAD0, 2003, p. 97).

Melo (2004, p. 284) excetua hipóteses em que a compensação não necessitará da lei autorizando e disciplinando seu procedimento, por já haver expressamente previsto na Carta Magna, quais sejam elas: a apuração do IPI<sup>18</sup> e do ICMS<sup>19</sup>, no entanto, *data maxima venia*, ousa-se discordar deste entendimento, tendo em vista o fato de que o que se compensa ou se diminui do *quantum* devido a título de tais tributos é tão-somente o que já fora recolhido em operações anteriores. Ou seja, faltarão os pressupostos necessários à configura-

---

18. Constituição Federal. Art. 153, §3º, II: “o imposto previsto no inciso IV (IPI) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

19. Constituição Federal. Art. 155, §2º, I: “o imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

ração da compensação, uma vez que não existem obrigações correlatas, tampouco débitos correspondentes (pois os débitos anteriores já foram extintos), faltando a essência da compensação, que supõe a existência de obrigações recíprocas, uma neutralizando a outra.

Essa minoração do *quantum* do débito do ICMS ou IPI constitui-se de operação imprescindível para o cálculo normal do *quantum debeat* do imposto, tendo em vista as leis que os disciplinam - que pregam pela não-cumulatividade. Dessa forma, não se trata de pagamento via compensação, mas de compensação de débitos e créditos em razão da não-cumulatividade, objetivando apurar o valor devido para o conseqüente pagamento.

O art. 170-A do CTN veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de acordo com a LC n° 104, de 10.1.2001. Isso porque, antigamente, o contribuinte que entendesse ter crédito tributário contra a Fazenda Pública e, em decorrência disso, ingressasse em juízo para o reconhecimento do crédito, no mais das vezes lhe era concedida liminar e, conforme os débitos iam surgindo, iam sendo compensados. No entanto, se ao término o pedido fosse julgado improcedente, o contribuinte teria compensado crédito inexistente, fazendo surgir para o Fisco um grande risco. Daí o porquê de hodiernamente ser proibida a compensação antes do trânsito em julgado.

### 3. Os embargos à execução fiscal e a compensação

Numa retrospectiva histórica, percebe-se a vedação à compensação em vários instrumentos legais, como por exemplo, no livro IV, título LXXVIII, das Ordenações Filipinas<sup>20</sup> que, conquanto a admitisse, não o fazia quando em se tratando de dívidas fiscais, e é curioso perceber que àquela época já se invocava, nesses casos, em

20. Disponível em: <<http://www.uc.pt/ihti/proj/filipinas/14p895.htm>>. Acesso em: 23 fev. 2006.

termos, a supremacia do interesse público, pois, sob o argumento de que a arrecadação fiscal destinava-se a custear os serviços públicos, não podia o particular, pleiteando a compensação, lesar o interesse público. O Decreto-lei n° 960/38<sup>21</sup>, em seu art. 17, também vedava a compensação.

A Lei de Execução Fiscal foi elaborada durante os “anos de chumbo”, época em que a compensação não era amplamente autorizada por lei, o que talvez explique a positivação da malsinada vedação (SEGUNDO, 2004, p. 301).

### 3.1.0 art. 16, § 3<sup>o</sup>, da LEF e os princípios do ordenamento jurídico pátrio

O § 3<sup>o</sup> do art. 16 da LEF<sup>22</sup> veda a possibilidade da compensação em sede de embargos à execução. Tal proibição pode ser verificada nos julgados colacionados a seguir.

A 2<sup>a</sup> Turma do STJ decidiu, em 19.3.1988, que “o aproveitamento tardio dos créditos do ICMS, realizado com o propósito de diminuir o valor do débito declarado, implica em compensação inoponível em execução fiscal por força do art. 16, § 3<sup>o</sup>, da Lei 6.830, de 1980”. (RESP 84.433-SP, rei. Min. Ari Pargendler, DJ 19.3.1998). Igualmente, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, a 1<sup>a</sup> Turma do STJ, em acórdão que foi relator o Min. Milton Luiz Pereira assentou: “O bem oferecido à penhora deve adequar-se à ordem legalmente estabelecida, só admitindo-se a compensação de créditos quando expressamente autorizada em lei. No caso, inclusive

---

21. Decreto-Lei n° 960 de 1938: Art. 16. “O réu deduzirá a sua defesa por meio de embargos, dentro de dez dias contados da data da penhora, ou no caso do artigo 10, parágrafo único, da entrada da precatória no cartório do Juízo deprecante. Nesse prazo deverá alegar, de uma só vez articuladamente, toda a matéria útil à defesa, indicar ou requerer as provas em que se funda, juntar aos autos que constarem de documentos e, quando houver, o rol de testemunhas, até cinco. Parágrafo único. Quaisquer exceções, dilatórias ou peremptórias, serão argüidas como preliminares dos embargos, e juntamente com estes processadas e julgadas. Art. 17. Nos processos desta natureza não se admite reconvenção ou compensação”.

22. Lei de Execução Fiscal. Art. 16, §3<sup>o</sup>: “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”.



está vedado (art. 16, §3º da lei 6.830/80)". (Processo nº 198-SP, 20.6.1994, *DJ* 22.8.1994, p. 21204).

De fato, numa análise perfunctória, perceber-se-ia, no mínimo, incoerência entre ambos os institutos, pois, se por um lado os embargos à execução visam desconstituir o crédito tributário, a compensação, ao contrário, afirma a sua existência. Mas, e se a Fazenda Pública reconhece administrativamente as deduções do contribuinte e, por algum motivo, executa esses créditos? Não poderia o embargante alegar ter havido pretérito encontro de dívidas em sede de embargos, tendo em vista a vedação expressa do art. 16, § 3º, da LEF?

Tal proibição não é acertada, e o referido dispositivo da Lei de Execução Fiscal deveria ser abolido do ordenamento jurídico. Machado Segundo (2004, p. 301) aquiesce à inadequação desta regra proibitiva:

Não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve. Coexistindo débitos e créditos compensáveis, o encontro de contas é medida que se impõe, não apenas por conta do disposto no art. 74 da Lei 9.430/96, mas também como decorrência lógica da própria razoabilidade. Nem se alegue que o crédito que o executado afirma possuir pode não existir, ou não ser suficiente para extinguir por compensação toda a quantia executada: essas questões são "de mérito", e devem ser discutidas no âmbito dos embargos à execução. O que não é possível afastar - sem exame - toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, §3º, da LEF o determina. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 301).

O direito à compensação encontra-se alicerçado na Constituição Federal, que garante aos cidadãos o direito à propriedade em seu art. 5º, *caput*.<sup>23</sup> O crédito, não restam dúvidas, integra o

23. Constituição Federal. Art. 5º: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]"

patrimônio do cidadão e, em não se admitindo a compensação do direito subjetivo do sujeito passivo (débito da Fazenda Pública) com o direito objetivo do Fisco (crédito tributário), percebe-se claramente configurado o confisco. Assim, não poderia uma lei infraconstitucional (LEF - 6.830/80) dispor diferentemente da Carta Magna. Ocorre que esta última foi promulgada em 1988, ou seja, após a Lei de Execução Fiscal, o que leva a crer que o dispositivo em comento (art. 16, § 3º, LEF) não fora recepcionado por confrontar nitidamente com a garantia ao direito ao crédito concedida pela Constituição Federal.

Além de ofender o direito à propriedade, o preceito em discussão ataca flagrantemente o direito à tutela jurisdicional efetiva por parte do embargante, que não disporá de instrumento hábil para fazer valer seu direito subjetivo à compensação. Ao contrário, prevalecerá o direito objetivo da Fazenda Pública de receber seu crédito tributário e, por contar com a vedação à compensação - que não deixa de ser uma “prerrogativa”-, obrigará o sujeito passivo a pagar o débito e discutir o seu crédito em ação de conhecimento, para só então voltar à via executiva e se submeter ao precatório.

É conhecida por todos a dolorosa fila dos precatórios; o contribuinte, neste ensejo, fica à espera do adimplemento por parte do Fisco por anos a fio. Em se admitindo a compensação em sede de embargos, tal via seria abreviada, sem falar em inúmeros outros benefícios que tal permissão concederia, como, por exemplo, a economia de esforços por parte do Poder Judiciário - que se encontra abarrotado de processos - bem como das partes envolvidas, ou seja, a compensação nos embargos apresenta-se inclusive como medida de economia processual, desafogando a máquina judiciária.

Dentro do princípio do devido processo legal, estão vários outros, inclusive o princípio da efetividade. Processo devido é processo efetivo, isto é, deve propiciar o resultado que dele se espera e, assim, as leis devem ser feitas e as decisões magistras tomadas no sentido de não obstaculizar a efetividade do processo. No caso em questão, já se comprovou que tal proibição torna a tutela jurisdicional ineficaz, pois deixa o executado-embargante sem meios eficientes para fazer prevalecer o seu direito.

Nesta linha de raciocínio, acaba tocando inclusive o princípio da inafastabilidade, consagrado no art. 5º, XXXV, da CF.<sup>24</sup> Embora ele garanta expressamente pura e simplesmente o direito de acesso aos Tribunais, em outras palavras, conquanto ele preveja o direito de ação, não pode ser encarado como simples direito de ir a Juízo, mas também de ter um processo adequado, célere e eficaz. Não basta poder ingressar nos Tribunais, é necessário que o processo seja capaz, efetivamente, de atingir os seus resultados. Assim, o referido dispositivo constitucional visa o acesso fácil aos que reclamam proteção de seus direitos e, implicitamente, preceitua que deve ser assegurado, pelo procedimento, que cada parte possa influir concretamente no convencimento do juiz para obtenção de um resultado justo. Há falar-se inclusive em acesso à ordem jurídica justa quando se refere ao acesso à Justiça<sup>25</sup>.

Não é difícil constatar os inúmeros princípios e dispositivos constitucionais afrontados pelo disposto no art. 16, § 3º, da LEF. Além dos já elencados, pode-se perceber a ofensa ao princípio da isonomia, que prega o dever de se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam; no entanto, verifica-se o patente tratamento diferenciado concedido à Fazenda Pública, que pode cobrar o que lhe é devido sem pagar o que deve.

No tocante à isonomia, em defesa da Fazenda Pública, poder-se-ia alegar a supremacia do interesse público sobre o particular, mas a obediência aos princípios constitucionais, visando à manutenção da ordem jurídica, também faz parte do interesse público e, portanto, supremo.

O interesse público é alegado freqüentemente ao se defender a vedação à compensação, aduzindo serem os créditos tributários

---

24. CF, art. 5º: “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

25. Com o acesso aos Tribunais garantido constitucionalmente e o conseqüente aumento na busca pela justiça, houve uma crise dentro do Poder Judiciário, no sentido de que o processo passou a demorar mais do que deveria. Logicamente, quando mais se pugnou pelo maior acesso à Justiça, mais a resposta se tornou tardia. Às vezes, por ser tardia, a resposta é inútil. Daí a preocupação dos processualistas hodiernos, que buscam modificar a legislação no sentido de tomar o processo efetivo (processo de resultado).

pertencentes à coletividade, não podendo ser compensados com créditos individuais de contribuintes. Ocorre que, corroborando o explanado por Machado (2005, p. 216), tal argumento, além de ser próprio das teses autoritárias, é inconsistente pelo fato de que, se os créditos da Fazenda Pública são créditos de todos, também os seus débitos são, não havendo qualquer óbice à compensação.

Observa-se claramente a concessão de tratamento diferenciado à Fazenda Pública em detrimento dos cidadãos. É absurda essa prerrogativa concedida com a vedação imposta no art. 16, § 3º, LEF, pois autoriza o Fisco a cobrar tributos quando ele próprio é manifestamente devedor, sem que seja permitido ao sujeito passivo sequer pleitear a compensação. O Estado acaba cobrando tributos e não pagando seus débitos. Além de ser vergonhoso, traz inúmeros malefícios aos contribuintes, que, muitas vezes, vêm-se de mãos atadas e sem recursos suficientes para manter a atividade profissional por não receberem seus créditos contra o Estado - que, por sua vez, é inexorável em suas cobranças, inclusive apoderando-se de bens do sujeito passivo em sede de execução fiscal.

É inteligível que se outorgue tratamento diferenciado à Fazenda Pública, concedendo-lhe prerrogativas, levando-se em consideração que faz parte do Estado - que avocou para si a obrigação de propiciar o bem comum, devendo, portanto, prevalecer o interesse público sobre o interesse do particular -, contudo, há de se avaliar se tais prerrogativas concedidas não obstruem a efetividade do processo ou mesmo se não lesam o princípio da isonomia.

Outro princípio ardentemente atingido é o da moralidade, pois a vedação, na prática, finda por autorizar a Fazenda a não solver seus débitos; em contrapartida, autoriza-lhe exigir o pagamento de seus créditos, o que contraria a própria razoabilidade que norteia a compensação na seara cível (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 302).

Já existem precedentes na jurisprudência autorizadores da compensação em sede de embargos, desde que atendidos os requisitos legais que a autorizam.<sup>26</sup>

---

26. STJ, RESP 120.152/RS, 18.6.1998, DJ 24.8.1998, p. 12, 1ª Turma, rei. Humberto Gomes de Barros.

### 3.1.1. A normatização da compensação

De acordo com o Código Civil de 1916, os casos em que se discutem créditos de natureza tributária devem observar o disposto na legislação fiscal própria. Dessa forma, o art. 1.017 afasta expressamente a aplicação da legislação civil. Assim, a compensação no âmbito tributário deve ser meticulosamente regida por lei própria, exprimindo o caráter estritamente vinculado da atividade administrativa do agente fazendário que não encontra espaço para discricionariedade.

Cumpre salientar, contudo, que a compensação em sede de embargos nada tem a ver com concessão de discricionariedade ao agente (vedada em razão do princípio da estrita legalidade<sup>27</sup>, da supremacia e da indisponibilidade do interesse público<sup>28</sup> que a Administração Pública está acometida).

Por sua vez, o Código Civil de 2002 previu, em seu art. 374, que a matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, seria regida por ele, ou seja, à compensação de dívidas fiscais e parafiscais dever-se-iam aplicar os arts. 368 a 376 do instrumento legal em comento, e não mais o art. 170 do CTN, que só a permitia em hipótese especial (DINIZ, 2003, p. 294).

Essa disposição foi revogada pela Medida Provisória n° 75, de 24.10.2002, que foi rejeitada pelo Congresso Nacional, mas novamente revogada pela MP n° 104, de 09.1.2003, que fora convertida na Lei n° 10.677, em 22.5.2003. A revogação em comento não encontra razão de ser, pois se trata a compensação de direito inerente às relações obrigacionais; dessa forma, sua normatização deveria decorrer do direito civil, pois não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas das relações obrigacionais em geral (MACHADO, 2005, p. 213).

Segundo Troianelli (2002, p. 32-3), na medida em que o CTN delegou aos diversos legisladores ordinários - federal, estadual e

27. O administrador não pode agir consoante sua vontade, mas sua atuação deve ser precedida de uma lei.

28. O administrador não tem o poder de disponibilizar o interesse público, consistindo sua obrigação na sua preservação.

municipal - a função de dispor sobre a compensação em matéria tributária, cada ente teria ampla liberdade para tanto, desde que não contrariasse as regras gerais contidas no art. 170. Sendo a instituição do Novo Código Civil competência privativa da União, deveria o art. 374 exercer para os tributos federais o papel previsto no art. 170.

#### 4. Considerações finais

É cediço que a obrigação tributária não goza de auto-executoriedade. Assim, se o sujeito passivo da referida obrigação é devidamente notificado, mediante lançamento, da existência do crédito tributário e, por alguma razão, este não a adimple, o simples não-pagamento do tributo no prazo estipulado dá azo à Fazenda Pública para exigir seu crédito judicialmente. O Fisco formaliza, então, o título executivo extrajudicial (inscrevendo o crédito em dívida ativa, tornando-o líquido e certo para a conseqüente obtenção da CDA que possibilitará o ingresso do Fisco em juízo), o qual instruirá a execução fiscal. A execução fiscal é, portanto, o meio pelo qual a Administração Pública busca a satisfação do crédito inadimplido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Proposta a execução fiscal, tem o sujeito passivo direito de defender-se por meio dos embargos, que se constituem em ação de conhecimento autônoma incidental à execução, em que o executado-embargante tentará desconstituir a execução ou elidir a eficácia do título executivo que alicerça a execução fiscal, não se restringindo a contestar pontos nela contidos, mas com a possibilidade de levantar controvérsias em tomo do direito material.

A Lei nº 6.830/80 (LEF) expõe diretrizes que a execução fiscal deverá perfilhar. Mais precisamente em seu art. 16, § 3º, veda a possibilidade da compensação em sede de embargos. Ou seja, o contribuinte que possui crédito com a Fazenda Pública não poderá pleitear nos embargos à execução que seu débito com o Fisco se compense com o seu crédito.

Por todo o exposto, acredita-se não haver sido o art. 16, § 3º, da LEF recepcionado pela Constituição Federal de 1988 por atentar flagrantemente contra alguns princípios nela insertos, como isonomia e moralidade do devido processo legal e da economia processual, garantia ao direito à propriedade.

Finalmente, crê-se que a compensação, por se tratar de direito inerente às relações obrigacionais, deveria ter sua normatização disciplinada pelo direito civil. E, assim, ter-se-ia dado o primeiro passo rumo à consagração do fim dos privilégios injustificadamente concedidos à Fazenda Pública, estabelecendo-se a isonomia.

### Referências bibliográficas

- BOTTESINI, Maury Ângelo et al. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado: oposições de mérito no processo de execução*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.
- LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Embargos à execução*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MOTA, Roberta Ferreira de Andrade. Embargos à Execução Fiscal. In: (Coord.). *Direito Processual Tributário*. Manaus: Editor Fiscal, 2002.

- OLIVEIRA, Vallisney de Souza. *Embargos à execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- PEREIRA, Rosalina P. C. Rodrigues. *Ações prejudiciais à execução*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- TROLANELLI, Gabriel Lacerda. A compensação do indébito tributário e o Novo Código Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002.
- UNIVERSIDADE DE COIMBRA. INSTITUTO DE HISTÓRIA E TEORIA DAS IDÉIAS. *Ordenações Filipinas on-line*. Disponível em: <http://www.uc.pt/ihiti/proj/filipinas/l4p895.htm>. Acesso em: 23 fev. 2006.