



INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)

Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação n.º 055/2021

Indicante: Dr. Adilson Rodrigues Pires

Relator: Dr. **Janssen Murayama**

Análise do Projeto de Lei nº 2.243/2021, que altera o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais) para deixar explícita a possibilidade da apresentação de embargos à execução fiscal pelo contribuinte alegando a extinção do crédito tributário por meio de compensação administrativa.

Parecer opinando pela aprovação do PL nº 2.243/2021.

Palavras-chave: Lei de Execuções Fiscais. Embargos. Compensação. Execução Fiscal.

Relatório

Honra-me o Presidente desta seleta Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB), Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação nº 055/2017, que trata do Projeto de Lei nº 2.243/2021, que altera o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais – LEF),



para deixar explícita a possibilidade da apresentação de embargos à execução fiscal alegando a extinção do crédito tributário por meio de compensação administrativa, nos seguintes termos:

“Art. 1º A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art.16:

(...)

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

Art. 2º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando imediatamente aos processos de execução fiscal e aos seus respectivos embargos em trâmite.”

No dia 18 de junho de 2021, o Deputado Federal Jerônimo Goergen (Progressistas/RS) deu entrada na Câmara dos Deputados do Projeto de Lei nº 2.243/2021 acima referido, o qual se encontra tramitando em regime de prioridade, nos termos do artigo 151, inciso II, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD - Resolução nº 17/1989).

No encaminhamento para a elaboração do parecer o Dr. Adilson Rodrigues Pires, Presidente da Comissão de Direito Tributário, afirmou que *“este é um dos pontos da Lei de Execuções Fiscais que merecem maior atenção em face da aflitiva situação econômica por que passam as empresas, mormente neste momento de pandemia, razão pela qual se justifica a análise do PL em referência pela Comissão de Direito Financeiro e Tributário, após o entendimento desse plenário pela sua pertinência, o que se deseja e se espera.”*

Desta forma, este parecer objetiva realizar a análise criteriosa dos aspectos legais e constitucionais do referido Projeto de Lei.



É o relatório.

Parecer

1. Objeto da Controvérsia

Atualmente, o artigo 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais-LEF) possui a seguinte redação:

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

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 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.

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

Desta forma, a controvérsia acerca da interpretação de dispositivo legal se resume à possibilidade de o contribuinte alegar a compensação indeferida na esfera administrativa como matéria de defesa em embargos à execução fiscal.



O Projeto de Lei nº 2.243/2021, que altera o art. 16, § 3º, da LEF, para deixar explícita a possibilidade da apresentação de embargos à execução fiscal alegando a extinção do crédito tributário por meio de compensação administrativa, merece ser aprovado pelas seguintes razões: (i) é a interpretação correta do art. 16, § 3º, da LEF; (ii) também é a interpretação histórica; (iii) é a única interpretação possível à luz dos princípios da (iv) Inafastabilidade da Jurisdição, (v) Instrumentalidade das Formas, (vi) Devido Processo Legal (Ampla Defesa) e (vii) Eficiência, além de (viii) atingir o propósito de pacificar os conflitos entre contribuinte e Fazenda Pública nos tribunais.

Passemos à análise de cada uma destas razões.

2. Interpretação correta do art. 16, § 3º, da LEF

O art. 16, § 3º, da LEF estabelece que não será admitida reconvenção nem compensação em sede de embargos à execução fiscal.

Ocorre que a interpretação correta deste dispositivo legal nos leva à conclusão de que o que contribuinte não pode é usar créditos de sua titularidade para compensá-los com débitos cobrados no âmbito do processo da execução fiscal.

Todavia, este artigo não proíbe que o contribuinte alegue – como matéria de defesa – que o débito cobrado na execução fiscal foi objeto de compensação (indeferida) em processo administrativo anterior à propositura do feito executivo. Esta é a interpretação correta do art. 16, § 3º, da LEF.

3. Interpretação histórica do art. 16, § 3º, da LEF

Ademais, vale ressaltar que a Lei nº 6.830/80 é fruto do PLN nº 14/80, cuja Exposição de Motivos afirma que a compensação em sede de embargos à



execução fiscal era impossível em razão do ordenamento legal então vigente (no qual inexistia previsão legal para a realização de compensação tributária), sendo certo que tal vedação deveria ser superada ante a superveniência de lei especial autorizadora da compensação.

Assim dispôs a Exposição de Motivos:

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

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

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

O trecho acima rechaça qualquer dúvida acerca da interpretação a ser conferida ao art. 16, § 3º, da LEF, tendo em vista que em 1980 (ano da edição da lei) não havia legislação que autorizasse a compensação tributária, conforme exigido pelo art. 170 do CTN¹.

¹ 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.



Tal situação foi alterada em 1991, com a edição da Lei nº. 8.383, que introduziu, em âmbito federal, a possibilidade da compensação dos tributos administrados pela União. A redação original do art. 66 da Lei nº 8.383/91 foi a seguinte:

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

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

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

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

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

Nesse contexto, resta claro que a vedação à compensação em sede de embargos à execução não tinha qualquer intenção de restringir o exercício de defesa do contribuinte, e sim apenas reforçar a exigência de lei para a realização de compensação, o que, como se viu, não existia na época da edição da LEF.

Nada obstante, a própria Exposição de Motivos reconheceu a possibilidade de que a lei especial viesse a permitir a compensação, tal como ocorreu, o que implicaria

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.



a inevitável inaplicabilidade da vedação contida no artigo 16, § 3º da LEF e, consequentemente, a possibilidade de alegar a ocorrência da compensação apresentada como matéria de defesa.

4. Análise do art. 16, § 3º, da LEF, à luz do Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição

O Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição ou do Controle Jurisdicional ou Princípio do Direito de Ação é também denominado de Direito à Tutela Jurisdicional ou Direito à Jurisdição e Princípio da Justicialidade ou da Judiciariade.

Ele está previsto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 e estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Neste sentido, o art. 16, § 3º, da LEF deve ser interpretado à luz do Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição, o que deixa evidente o direito de o cidadão levar ao Poder Judiciário o controle de legalidade do ato administrativo de não homologação da compensação.

Caso contrário, a legislação estará impondo ao executado o pagamento de um crédito cuja certeza, liquidez e exigibilidade não são reconhecidas, sem que se permita, tal qual assegurado expressamente pela lei e pela Constituição, apresentar as razões suficientes para desconstituí-lo, em nítida ofensa ao Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.



5. Análise do art. 16, § 3º, da LEF, à luz do Princípio da Instrumentalidade das Formas

O Princípio da Instrumentalidade das Formas estabelece que o ato processual é um instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

Tal princípio está previsto no artigo 188 do Código de Processo Civil nos seguintes termos:

“Art. 188. Os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preencham a finalidade essencial.”

Em resumo, o Princípio da Instrumentalidade das Formas pressupõe que, mesmo que o ato seja realizado fora da forma prescrita em lei, se ele atingiu o objetivo, esse ato será válido.

Desta forma, ainda que se entenda que a regra prevista art. 16, § 3º, da LEF, impossibilita a alegação de compensação em sede de embargos à execução fiscal, mas somente no âmbito de ação anulatória, ela deve ser temperada em homenagem ao Princípio da Instrumentalidade das Formas, possibilitando o uso dos embargos à execução pelo contribuinte para contestar débito tributário sob o fundamento de que ele foi extinto por meio de compensação (indeferida administrativamente).



6. Análise do art. 16, § 3º, da LEF, à luz do Princípio do Devido Processo Legal (Ampla Defesa)

O direito à Ampla Defesa decorre do Princípio do Devido Processo Legal, o qual está previsto no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, da seguinte forma:

“Art. 5º (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (...)”

Com base neste princípio constitucional, o executado pode alegar toda e qualquer matéria de defesa a fim de demonstrar que o crédito tributário cobrado nos autos de determinada execução fiscal se encontra extinto por meio de uma das hipóteses prevista no Código Tributário Nacional, dentre as quais se encontra a compensação², sendo a eventual vedação contida no art. 16, § 3º, da LEF, incompatível com a Constituição Federal.

7. Análise do art. 16, § 3º, da LEF, à luz do Princípio da Eficiência

O Princípio da Eficiência está previsto no artigo 37 da Constituição nos seguintes termos:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte: (...)”

² “Art. 156 do CTN. Extinguem o crédito tributário: (...) II - a compensação; (...)”



A impossibilidade de alegação da compensação efetuada, mas indeferida, antes da execução fiscal em sede de embargos obriga a contribuinte a inaugurar um novo processo – ação anulatória – com as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido, sem que exista qualquer justificativa racional, com o mesmo objetivo dos embargos à execução fiscal, qual seja, o de desconstituir o crédito tributário.

Não nos parece lógico admitir em nosso ordenamento jurídico a interpretação do art. 16, § 3º, da LEF, de forma a impossibilitar a discussão sobre a validade do ato administrativo do indeferimento da compensação nos autos dos embargos à execução, obrigando o executado a propor nova ação judicial, em nítida afronta ao princípio da eficiência.

8. Pacificação dos conflitos entre contribuinte e Fazenda Pública nos tribunais

Por fim, o Projeto de Lei nº 2.243/2021 também merece ser aprovado para pacificar os conflitos atualmente existentes entre contribuinte e Fazenda Pública nos tribunais. Explica-se.

Tratando do tema, a sociedade RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A interpôs recurso especial (nº 1.795.347) contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO PRETÉRITA AOS EMBARGOS. POSSIBILIDADE NÃO COMPROVADA. SELIC. LEGITIMIDADE. CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA NÃO ELIDIDAS. RECURSO DESPROVIDO.

1. A compensação pode ser discutida em sede de Embargos à Execução, principalmente após o advento da Lei nº 8.383/91, desde que a



contraposição à exigência fiscal tenha por fundamento compensação já realizada.

2. A compensação intentada na esfera administrativa foi devidamente processada e restou indeferida. Extrai-se da respectiva análise que todas as decisões estão devidamente fundamentadas, não evidenciando qualquer vício que suscite sua nulidade, única hipótese, na espécie, capaz de ensejar eventual revisão do procedimento.

3. Perscrutar a validade de supostos créditos que foram legitimamente rejeitados na esfera administrativa, com o objetivo de aferir se são suficientes à quitação da dívida exequenda, equivale a proceder à compensação em sede de embargos, o que é vedado, consoante o art. 16, § 3º da Lei nº 6.830/804.

4. Embora o art. 332 do CPC permita a produção de todos os meios de prova legais, bem como os moralmente legítimos, de forma a demonstrar a verdade dos fatos, é certo que a referida norma não autoriza a realização da prova que se mostre desnecessária ou impertinente ao julgamento do mérito da demanda, não constituindo a negativa hipótese de cerceamento de defesa.

5. Verificada a impossibilidade de validação de créditos compensáveis em embargos à execução fiscal, desnecessária a produção de prova pericial para os fins pretendidos pela embargante, não havendo qualquer irregularidade quanto ao seu indeferimento.

6. Recurso desprovido.”

No dia 02 de abril de 2019, o Ministro Relator Og Fernandes do Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao referido recurso especial. Contra esta decisão, foi interposto agravo regimental, ao qual foi negado provimento no dia 19 de maio de 2020, nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO



FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO INDEFERIDO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. ART. 16, § 3º, DA LEF. ENTENDIMENTO DA CORTE DE ORIGEM EM HARMONIA COM O RESP 1.008.343/SP.

1. Inexiste contrariedade ao art. 535, II, do CPC/1973 quando a Corte local decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu exame. Ademais, não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional.

2. É assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a orientação de que é possível a alegação de extinção do crédito pelo instituto da compensação em embargos à execução, desde que reconhecida administrativa ou judicialmente.

3. O entendimento adotado pelo Tribunal de origem não destoa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça de que, nos termos do art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980, indeferida a compensação na esfera administrativa, não é possível "homologar a pleiteada compensação em sede de embargos à execução fiscal, conforme o entendimento desta Corte. É 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 1.008.343/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º/2/2010), não sendo esse o caso dos autos, eis que a compensação foi indeferida na via administrativa" (AgInt no REsp 1.694.942/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 2/3/2018).

4. Precedentes: AgRg no Ag 1.352.136/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 2/2/2012; AgRg no AgRg no REsp 1.487.447/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/2/2015; AgRg no Ag 1.364.424/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 6/9/2011. 5. Agravo interno a que se nega provimento.”



Em face deste acórdão, a empresa contribuinte opôs embargos de divergência, o qual foi admitido em 26 de agosto pelo Ministro Relator Gurgel de Faria, mas posteriormente não foi conhecido (29/03/2021).

Foram opostos embargos de declaração contra a referida decisão, os quais foram acolhidos no dia 26 de maio de 2021, com efeitos infringentes, para tornar sem efeito a decisão embargada, razão pela qual atualmente os embargos de divergência em tela aguardam inclusão em pauta para que o Superior Tribunal de Justiça possa analisar novamente a possibilidade da alegação de compensação indeferida administrativamente no âmbito dos embargos à execução fiscal.

Desta forma, por mais este motivo é recomendada a aprovação do Projeto de Lei nº 2.243/2021 a fim de deixar explícito na LEF a possibilidade de o contribuinte alegar compensação tributária feita previamente ao ajuizamento da execução fiscal, quando o crédito executado se origina de ato que rejeitou a compensação no âmbito administrativo, de forma a pacificar o entendimento sobre este tema nos nossos tribunais superiores, trazendo segurança jurídica a todos os jurisdicionais.

Por fim, é importante mencionar que o artigo 2º do Projeto de Lei nº 2.243/2021 estabelece que, caso seja aprovada, a lei entrará em vigor na data da sua publicação, aplicando imediatamente aos processos de execução fiscal e aos seus respectivos embargos atualmente em trâmite.

Conclusão

Diante do acima exposto, este Relator submete o presente parecer e opina pela **APROVAÇÃO DO PROJETO DE LEI Nº 2.243/2021**, que altera o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/1980 - Lei de Execuções Fiscais, para deixar explícita a possibilidade da apresentação de embargos à execução fiscal alegando a extinção do crédito tributário por meio de compensação administrativa, pelas seguintes



razões: (i) é a interpretação correta do art. 16, § 3º, da LEF; (ii) também é a interpretação histórica; (iii) é a única interpretação possível à luz dos princípios da (iv) Inafastabilidade da Jurisdição, (v) Instrumentalidade das Formas, (vi) Devido Processo Legal (Ampla Defesa) e (vii) Eficiência, além de (viii) atingir o propósito de pacificar os conflitos entre contribuinte e Fazenda Pública nos tribunais.

Tendo em vista essas considerações submeto o presente parecer para conhecimento e apreciação do Egrégio Plenário do Instituto dos Advogados Brasileiros.

Finalmente, uma vez aprovado pelo Egrégio Plenário do IAB, requer o encaminhamento do presente Parecer ao Exmo. Presidente da Câmara dos Deputados, de modo que tome ciência de seu inteiro teor, e encaminhe ao relator e às Comissões responsáveis pela análise da presente proposição.

É o que nos parece.

Rio de Janeiro, 17 de agosto de 2021.

Janssen Murayama
Membro da Comissão Permanente de Direito Financeiro e
Tributário