



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

A Conversão de Embargos à Execução em Ação Anulatória como Garantia de Defesa dos Contribuintes em Casos de Compensação Indeferida Administrativamente: repercussão do entendimento firmado pelo STJ no EREsp 1.795.347/RJ, tendo em vista a tese fixada no julgamento do Tema Repetitivo 294.

Monografia apresentada à Banca Examinadora na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Thiago Alves de Lucena

Brasília – DF

2025

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a **viabilidade jurídica da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória**, especialmente nos casos em que os contribuintes buscaram discutir compensações tributárias não homologadas administrativamente. A pesquisa parte da **mudança jurisprudencial consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, que vedou a utilização dos embargos à execução para contestar compensações indeferidas, obrigando os contribuintes a ajuizar ação anulatória para essa finalidade.

Inicialmente, o estudo examina os **embargos à execução fiscal**, sua função processual e sua relação histórica com a defesa dos contribuintes em execuções fiscais. Em seguida, aborda a **compensação tributária**, diferenciando compensações homologadas e não homologadas, além de detalhar o **Tema 294 do STJ (2009)**, que, por mais de uma década, permitiu a alegação de compensação nos embargos.

A pesquisa demonstra que a nova interpretação do STJ **impôs obstáculos significativos à defesa dos contribuintes**, gerando **risco de preclusão do direito de contestação judicial**, além da necessidade de ajuizamento de nova ação, o que **multiplica litígios e compromete a segurança jurídica**. A conversão dos embargos em ação anulatória surge como **solução processual adequada**, permitindo o aproveitamento dos atos já praticados e garantindo que os contribuintes possam continuar discutindo a legalidade da cobrança sem prejuízo.

A fundamentação da conversão baseia-se nos princípios da **instrumentalidade das formas, economia processual, primazia da decisão de mérito, contraditório e ampla defesa, além da confiança legítima**. Esses princípios asseguram que a conversão é **juridicamente possível e necessária para evitar prejuízos indevidos aos contribuintes**, que confiaram na jurisprudência anterior e agora enfrentam a extinção de suas defesas sem análise de mérito.

Por fim, a pesquisa conclui que a conversão dos embargos à execução em ação anulatória deve ser **amplamente aceita pelo Poder Judiciário** como forma de resguardar direitos fundamentais, evitar litígios desnecessários e garantir a efetividade do devido processo legal no contencioso tributário.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal feasibility of converting tax execution embargoes into an annulatory action, particularly in cases where taxpayers sought to contest tax compensations that were not administratively approved. The research is based on the jurisprudential shift consolidated by the **Superior Court of Justice (STJ)** in **EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, which prohibited the use of execution embargoes to challenge denied compensations, requiring taxpayers to file an annulatory action for this purpose.

Initially, the study examines tax execution embargoes, their procedural function, and their historical role in the defense of taxpayers in tax executions. Next, it addresses tax compensation, differentiating between approved and non-approved compensations, while detailing **STJ's Theme 294 (2009)**, which for over a decade allowed the claim of compensation in embargoes.

The research demonstrates that **STJ's new interpretation has imposed significant obstacles to taxpayers' defense**, increasing the risk of preclusion of the right to judicial contestation and requiring the filing of a new lawsuit, which multiplies litigation and compromises legal certainty. The **conversion of embargoes into an annulatory action emerges as a suitable procedural solution**, allowing the utilization of procedural acts already performed and ensuring that taxpayers can continue discussing the legality of the tax claim without undue harm.

The legal basis for conversion is grounded in the principles of **procedural instrumentality, procedural economy, primacy of merit decisions, adversarial proceedings, broad defense, and legitimate trust**. These principles ensure that conversion is legally possible and necessary to prevent undue harm to taxpayers, who relied on previous jurisprudence and now face the **extinction of their defenses without a merit review**.

Finally, the study concludes that **the conversion of execution embargoes into an annulatory action should be widely accepted by the Judiciary** as a means of safeguarding fundamental rights, avoiding unnecessary litigation, and ensuring the effectiveness of due process in tax disputes.

SUMÁRIO

I. Introdução.....	5
I.I. Apresentação do tema e sua relevância.....	5
I.II. Problema de Pesquisa.....	6
I.III. Justificativa (Social e Científica)	7
I.IV. Objetivos (Geral e Específicos)	9
I.V. Metodologia.....	9
II. Embargos à Execução Fiscal e a Compensação Tributária.....	11
II.I. Embargos à Execução Fiscal.....	11
II.I.A. Definição e Função Processual.....	11
II.I.B. Requisitos.....	12
II.I.C. Embargos à Execução Fiscal como Meio de Defesa do Contribuinte.....	16
II.II. Compensação Tributária e sua Homologação.....	18
II.II.A. Conceito e Previsão Legal.....	18
II.II.B. Diferença entre Compensação Homologada e Não Homologada.....	21
II.III. A Mudança Jurisprudencial sobre a Compensação Tributária Indeferida em Embargos à Execução Fiscal.....	24
II.III.A. O Tema Repetitivo 294 do STJ e a Possibilidade de Alegação da Compensação em Embargos à Execução Fiscal.....	25
II.III.B. A Nova Interpretação do STJ: O EREsp 1.795.347/RJ e a Vedação da Compensação Indeferida nos Embargos à Execução Fiscal.....	26
II.III.C. Impactos da Nova Orientação para o Contribuinte.....	29
III. A Ação Anulatória como Alternativa.....	31
III.I. Conceito e Previsão Legal da Ação Anulatória.....	31

III.II. Diferenças e Semelhanças entre Ação Anulatória e Embargos à Execução Fiscal.....	34
IV. A Conversão dos Embargos à Execução Fiscal em Ação Anulatória.....	37
IV.I. Fundamentos Jurídicos para a Conversão dos Embargos em Ação Anulatória.....	37
IV.II. Riscos e prejuízos ao contribuinte decorrentes da extinção dos Embargos à Execução Fiscal, no caso da não conversão.....	41
V. Conclusão.....	44
VI. Referências Bibliográficas.....	45

I. INTRODUÇÃO

II. APRESENTAÇÃO DO TEMA E SUA RELEVÂNCIA

A presente monografia analisa a viabilidade da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória quando a defesa do contribuinte se fundamenta em compensação tributária indeferida administrativamente. O tema se insere no contexto das recentes mudanças jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que impactam diretamente os direitos dos contribuintes e a efetividade dos instrumentos processuais disponíveis para contestar cobranças fiscais. Tradicionalmente, os embargos à execução foram amplamente utilizados como meio de defesa para alegar a extinção do crédito tributário pela compensação. No entanto, a recente guinada jurisprudencial do STJ impôs restrições significativas a essa estratégia, exigindo a busca por alternativas processuais adequadas para garantir o direito de defesa.

Inicialmente, o Tema Repetitivo 294, fixado pelo STJ em 2009, estabeleceu que a compensação tributária efetuada antes do ajuizamento da execução fiscal poderia ser utilizada como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal. Essa interpretação permitiu que contribuintes alegassem a extinção do crédito tributário por compensação nos próprios embargos, desde que fossem observados os requisitos de existência de crédito tributário compensável, configuração do indébito tributário e existência de lei específica autorizativa. Durante anos, essa posição orientou a atuação dos contribuintes e dos tribunais, consolidando-se como um importante precedente na defesa dos executados fiscais.

Contudo, em 2021, no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, o STJ alterou substancialmente esse entendimento, restringindo a aplicação do Tema 294. A Corte passou a considerar que apenas as compensações previamente homologadas poderiam ser alegadas em embargos à execução, vedando a utilização daquelas que foram indeferidas administrativamente. Essa mudança gerou insegurança jurídica para os contribuintes que já haviam utilizado essa via processual e se viram impossibilitados de discutir a compensação nos embargos. Com isso, a conversão dos embargos à execução em ação anulatória surge como alternativa viável para garantir a análise do mérito da compensação e evitar a perda do direito de defesa.

Diante desse cenário, esta pesquisa tem como objetivo analisar a viabilidade jurídica da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória como forma de assegurar o direito de defesa dos contribuintes. Para tanto, realiza-se uma abordagem doutrinária e jurisprudencial

sobre os embargos à execução, a compensação tributária e o novo posicionamento do STJ, além de examinar os fundamentos jurídicos que sustentam a conversão dos embargos em ação anulatória. A pesquisa também avalia os impactos dessa mudança na segurança jurídica e na instrumentalidade do processo, com base nos princípios constitucionais da ampla defesa, do devido processo legal e da segurança jurídica.

A relevância do estudo se justifica não apenas pelo impacto prático da nova interpretação do STJ na atuação dos contribuintes e advogados tributaristas, mas também pela necessidade de promover um debate acadêmico sobre os limites e possibilidades da conversão processual como meio de garantir a efetividade da defesa em execuções fiscais. Dessa forma, a presente monografia busca contribuir para a compreensão das consequências da mudança jurisprudencial e apontar soluções que conciliem a segurança jurídica com o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa.

I.II. PROBLEMA DE PESQUISA

A problemática central desta monografia reside na possibilidade e nas implicações jurídicas da conversão de embargos à execução fiscal em ação anulatória quando a defesa do contribuinte se fundamenta em compensação tributária indeferida administrativamente.

A mudança jurisprudencial ocorrida com o julgamento do EREsp 1.795.347/RJ pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 2021, ao restringir a aplicação do Tema 294, gerou um novo cenário de insegurança para os contribuintes. Antes, sob a orientação do STJ no repetitivo REsp 1.008.343/SP (2009), os embargos à execução eram amplamente utilizados para discutir compensações não homologadas. Contudo, a nova interpretação do STJ vedou essa possibilidade, permitindo a alegação de compensação apenas quando previamente reconhecida administrativamente ou judicialmente.

Esse novo posicionamento trouxe sérias consequências para os contribuintes que já haviam adotado os embargos à execução como estratégia processual. A principal preocupação decorre da possibilidade de extinção dessas defesas sem resolução do mérito, deixando o contribuinte sem alternativa processual para questionar a legalidade da cobrança fiscal. Além disso, pode gerar a condenação dos contribuintes ao pagamento custas processuais e honorários advocatícios.

Ainda, em muitos casos, o prazo prescricional para a propositura de uma ação anulatória autônoma já terá expirado, impossibilitando qualquer forma de contestação judicial do débito.

Diante disso, a pesquisa busca responder às seguintes questões:

- É viável a conversão de embargos à execução fiscal em ação anulatória para discutir compensações tributárias indeferidas administrativamente?
- Quais são os impactos dessa conversão na proteção dos direitos dos contribuintes e na aplicação das normas tributárias?
- Quais prejuízos decorrem da extinção dos embargos à execução sem a possibilidade de conversão?
- A conversão dos embargos em ação anulatória representa uma solução eficaz para garantir a ampla defesa e evitar a perda do direito de questionamento do débito tributário?

A relevância dessa análise se justifica pela necessidade de assegurar aos contribuintes uma via processual que permita a efetiva contestação de exigências fiscais indevidas, respeitando os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica. Além disso, a conversão dos embargos à execução em ação anulatória pode ser um instrumento essencial para evitar o enriquecimento indevido do Fisco, garantindo que os contribuintes possam seguir discutindo os débitos na via judicial.

I.III. JUSTIFICATIVA

- **Justificativa Social**

A relevância social desta pesquisa está na necessidade de garantir um sistema tributário justo e equilibrado, que assegure aos contribuintes meios adequados para o exercício da ampla defesa e do contraditório nas execuções fiscais. A mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o julgamento do EREsp 1.795.347/RJ (2021), trouxe prejuízos diretos aos contribuintes, que passaram a enfrentar a extinção sumária dos embargos à execução quando fundamentados em compensações tributárias indeferidas administrativamente. Esse cenário pode levar à violação de direitos fundamentais, como o devido processo legal e a segurança jurídica, além de gerar ônus financeiro significativo para empresas e indivíduos que acreditavam estar exercendo seu direito legítimo de defesa.

Além disso, o impacto da nova interpretação jurisprudencial pode resultar em cobranças indevidas, aumentando o número de contribuintes que perdem a oportunidade de discutir a legalidade dos débitos fiscais. Isso gera um ambiente de insegurança jurídica, no qual os

contribuintes são surpreendidos por uma restrição que não existia no momento em que decidiram apresentar sua defesa via embargos à execução.

A conversão dos embargos em ação anulatória representa uma solução jurídica viável para evitar que a mudança de entendimento do STJ elimine completamente a possibilidade de defesa, permitindo que os contribuintes continuem discutindo a compensação indeferida sem serem penalizados com a extinção do processo. Dessa forma, a pesquisa contribui para a proteção dos direitos dos cidadãos, a redução de litígios desnecessários e a harmonização da jurisprudência tributária, beneficiando tanto os contribuintes quanto o próprio sistema judicial.

- **Justificativa Científica**

Do ponto de vista científico, esta pesquisa preenche uma lacuna relevante no debate sobre os efeitos das mudanças jurisprudenciais no direito tributário e processual tributário. O Tema Repetitivo 294 do STJ (2009) estabeleceu que a compensação tributária poderia ser discutida nos embargos à execução fiscal, desde que fosse efetuada antes do ajuizamento da execução. No entanto, a nova interpretação consolidada no EREsp 1.795.347/RJ (2021) alterou substancialmente esse entendimento, restringindo a possibilidade de defesa aos casos em que a compensação já tenha sido homologada administrativamente. Essa mudança não foi precedida de um amplo debate acadêmico e jurisprudencial, tornando-se um desafio para contribuintes e operadores do direito.

A pesquisa se justifica cientificamente ao propor uma análise detalhada das implicações dessa guinada jurisprudencial, explorando a compatibilidade entre os embargos à execução e a ação anulatória. Busca-se investigar se a conversão dos embargos em ação anulatória é uma solução juridicamente sólida e se essa possibilidade encontra amparo nos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e da instrumentalidade do processo.

Além disso, o estudo contribui para a evolução da doutrina e da jurisprudência tributária, fornecendo embasamento para futuras discussões legislativas ou até mesmo para a eventual modulação dos efeitos da nova interpretação do STJ. Ao analisar casos concretos e precedentes que já reconheceram essa conversão, a pesquisa pode fornecer subsídios práticos para advogados, magistrados e contribuintes que buscam resguardar seus direitos diante da nova realidade processual tributária.

I.IV. OBJETIVOS

- **Objetivo Geral**

- Analisar a viabilidade jurídica da conversão de embargos à execução fiscal em ação anulatória como alternativa para garantir a defesa dos contribuintes, diante da mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a possibilidade de alegação de compensação tributária indeferida nos embargos à execução fiscal.

I.IV.B. Objetivos Específicos

- Examinar o conceito e a função dos embargos à execução fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, destacando sua natureza jurídica, finalidade e aplicação na defesa dos contribuintes em execuções fiscais.
- Analisar a compensação tributária e sua homologação administrativa, discutindo os fundamentos normativos que condicionam sua utilização como forma de extinção do crédito tributário e sua viabilidade como argumento de defesa nos embargos à execução.
- Investigar a evolução jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a compensação tributária em embargos à execução fiscal, com ênfase no Tema Repetitivo 294 e na guinada jurisprudencial ocorrida com o julgamento do EREsp 1.795.347/RJ (2021).
- Avaliar os impactos da mudança de entendimento do STJ para os contribuintes, considerando os prejuízos da extinção dos embargos à execução fiscal e a necessidade de alternativas processuais para mitigar tais efeitos.
- Verificar a viabilidade da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória, destacando os fundamentos jurídicos que amparam essa conversão, sua compatibilidade com o sistema processual e os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica.
- Identificar precedentes judiciais e decisões dos tribunais que reconheceram a conversão dos embargos em ação anulatória, analisando os critérios utilizados pelos magistrados e os impactos dessa conversão na prática processual tributária.
- Propor soluções que garantam maior segurança jurídica aos contribuintes, evitando prejuízos decorrentes da nova interpretação jurisprudencial e preservando o direito de defesa no âmbito das execuções fiscais.

I.V. METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa foi conduzida a partir de uma abordagem qualitativa, de caráter analítico e descritivo, com o objetivo de examinar as implicações jurídicas da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória. A análise foi fundamentada na interpretação normativa,

doutrinária e jurisprudencial, considerando a evolução do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria.

- **Tipo de Pesquisa**

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, baseada na revisão de literatura especializada e na análise de jurisprudência. A investigação concentrou-se na interpretação do ordenamento jurídico tributário e processual, observando os efeitos práticos das mudanças jurisprudenciais do STJ e sua repercussão para os contribuintes.

- **Procedimentos de Coleta de Dados**

A pesquisa foi realizada por meio dos seguintes procedimentos:

Revisão Bibliográfica

Foram analisadas obras doutrinárias, artigos acadêmicos e dissertações sobre execução fiscal, embargos à execução, compensação tributária e ação anulatória.

As fontes foram obtidas em bases acadêmicas como SciELO, CAPES, Google Acadêmico e Repositório UNB, garantindo um embasamento teórico sólido para a discussão.

Análise de Jurisprudência

Foram consultadas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), dos Tribunais Regionais Federais (TRFs) e da Justiça Federal, com ênfase no julgamento do Tema 294/STJ e do EREsp 1.795.347/RJ.

A pesquisa jurisprudencial identificou divergências e consolidações no entendimento dos tribunais sobre a possibilidade de conversão dos embargos à execução em ação anulatória.

Estudo de Casos

Foram examinados casos concretos nos quais a conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória foi analisada pelos tribunais.

A comparação entre decisões que aceitaram e rejeitaram a conversão permitiu identificar os principais argumentos utilizados pelo Judiciário.

Análise dos Dados

Os dados coletados foram analisados de forma qualitativa, utilizando uma abordagem comparativa e interpretativa. A análise seguiu os seguintes passos:

Exame do quadro normativo: Foram identificadas e analisadas as normas aplicáveis à compensação tributária, embargos à execução e ação anulatória.

Estudo da evolução jurisprudencial: A pesquisa demonstrou como a mudança de entendimento do STJ afetou a defesa dos contribuintes, destacando os impactos práticos da decisão do EREsp 1.795.347/RJ.

Avaliação da compatibilidade entre embargos à execução e ação anulatória: Foram verificados os fundamentos jurídicos que sustentam a possibilidade de conversão, com base nos princípios da instrumentalidade do processo, segurança jurídica, devido processo legal e ampla defesa.

Discussão sobre a viabilidade da conversão: Os resultados demonstraram que a conversão dos embargos em ação anulatória representa uma alternativa juridicamente viável para evitar a perda do direito de defesa dos contribuintes.

A abordagem adotada permitiu uma compreensão aprofundada da problemática, evidenciando os prejuízos causados pela extinção dos embargos à execução sem a possibilidade de conversão e a necessidade de um tratamento processual mais adequado à nova realidade jurisprudencial.

II. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Este capítulo se destina a uma análise aprofundada dos embargos à execução fiscal e da compensação tributária no contexto do direito tributário brasileiro. A discussão parte da definição dos embargos como meio de defesa processual dos contribuintes, detalhando seus requisitos e suas funções, para, em seguida, abordar a compensação tributária e sua homologação administrativa, demonstrando a distinção entre compensação homologada e não homologada e seus reflexos na execução fiscal. Além disso, será analisada a evolução jurisprudencial sobre a possibilidade de alegação da compensação nos embargos à execução fiscal, desde a fixação do Tema Repetitivo 294 do STJ até a mudança de entendimento ocorrida com o julgamento do EREsp 1.795.347/RJ em 2021, que restringiu significativamente essa defesa.

II.I. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

II.I.A. DEFINIÇÃO E FUNÇÃO PROCESSUAL

Os **embargos à execução fiscal** representam um dos principais instrumentos processuais de defesa do contribuinte contra a cobrança judicial de débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa. Trata-se de um meio processual que visa à **desconstituição da Certidão de**

Dívida Ativa (CDA), funcionando como uma ação autônoma de conhecimento dentro do procedimento da execução fiscal.

Regulados pelo **artigo 16 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980 - LEF)**, os embargos à execução permitem ao contribuinte contestar a legitimidade do crédito tributário, apresentando alegações que podem variar desde erros formais na constituição da dívida até discussões sobre a própria legalidade da cobrança.

A função processual dos embargos à execução está diretamente relacionada à garantia do **devido processo legal** e da **ampla defesa**, princípios fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro. Sem essa via processual, o executado não teria a oportunidade de impugnar a cobrança realizada pelo Fisco antes da efetivação de atos expropriatórios sobre seu patrimônio.

Os embargos à execução possuem natureza de **ação constitutiva negativa**, pois buscam anular ou modificar a obrigação contida no título executivo fiscal. Diferente de uma simples contestação dentro da execução fiscal, trata-se de um novo processo, com a produção de provas e a possibilidade de instrução probatória.

Dentre as principais matérias que podem ser alegadas em embargos à execução, destacam-se:

- **Prescrição e decadência do crédito tributário;**
- **Inconstitucionalidade da exação fiscal ou ilegalidade da cobrança;**
- **Erro na constituição do crédito tributário, como compensações indeferidas indevidamente;**
- **Excesso de execução e cobrança indevida de valores;**
- **Nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) por vícios formais;**
- **Divergências quanto à interpretação da legislação aplicável ao caso.**

A importância dos embargos à execução fiscal reside na sua capacidade de assegurar que a cobrança realizada pelo Fisco seja submetida ao controle do Judiciário, permitindo que o contribuinte possa exercer plenamente seu direito de defesa.

II.I.B. REQUISITOS

Para que os embargos à execução fiscal sejam admitidos e regularmente processados, o contribuinte deve observar uma série de **requisitos legais e procedimentais**, os quais estão

estabelecidos na **Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980 - LEF)** e no **Código de Processo Civil (CPC/2015)**. Esses requisitos visam garantir que a defesa apresentada pelo executado tenha fundamento jurídico e processual válido, assegurando que a execução fiscal ocorra dentro dos princípios do **devido processo legal** e da **ampla defesa**.

A oposição dos embargos à execução fiscal envolve três requisitos fundamentais: **(i) a garantia do juízo, (ii) o respeito ao prazo legal para apresentação, e (iii) a observância dos limites materiais impostos pelo ordenamento jurídico para a defesa em sede de embargos**. Esses elementos são essenciais para que o juízo da execução possa processar e julgar os embargos, determinando a validade do crédito tributário questionado

- **Garantia do Juízo**

Um dos requisitos mais relevantes para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal é a **garantia do juízo**, prevista no **artigo 16, § 1º, da LEF**. O dispositivo legal estabelece que a oposição dos embargos só pode ocorrer **se o contribuinte já tiver garantido a execução fiscal**, ou seja, se houver um **depósito judicial, penhora de bens, fiança bancária ou seguro-garantia judicial** em valor suficiente para cobrir o débito em cobrança.

A exigência de garantia do juízo decorre do **princípio da indisponibilidade do crédito tributário**, pelo qual o Estado detém o direito de executar seus créditos de forma célere, impedindo que a oposição dos embargos se torne um artifício meramente protelatório para evitar a satisfação do débito. No entanto, essa regra tem sido objeto de controvérsias, uma vez que pode representar uma barreira excessiva ao **direito de defesa do contribuinte**, especialmente em casos de cobranças indevidas.

O **Supremo Tribunal Federal (STF)** e o **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** já enfrentaram essa questão em diversas ocasiões. Em alguns precedentes, tribunais têm admitido, **em situações excepcionais**, a oposição de embargos mesmo sem a garantia integral do juízo, desde que fique demonstrado que a exigência inviabilizaria completamente o exercício da defesa. No entanto, a regra geral ainda é a obrigatoriedade da garantia, sob pena de **inadmissibilidade dos embargos**.

A forma mais comum de garantir a execução é por meio da **penhora de bens**, que pode recair sobre dinheiro, imóveis, veículos, faturamento da empresa ou outros ativos do contribuinte. Outra alternativa amplamente utilizada é o **seguro-garantia judicial**, que permite que o contribuinte apresente uma apólice de seguro como garantia do débito, sem precisar

comprometer imediatamente seu patrimônio. Esse mecanismo está previsto na **Lei nº 13.043/2014** e tem sido cada vez mais utilizado pelos contribuintes.

É importante ressaltar que, enquanto os embargos estiverem em tramitação, **a Fazenda Pública não pode levantar valores penhorados nem adjudicar bens** antes do **trânsito em julgado** da decisão, conforme disposto nos **artigos 19, 24 e 32, § 2º, da LEF**. Isso impede que o Fisco promova a expropriação definitiva do patrimônio do contribuinte antes que a discussão judicial esteja encerrada.

- **Prazo para Oposição**

Outro requisito essencial para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal é o respeito ao **prazo legal para sua interposição**. O **artigo 16, caput, da LEF** estabelece que o prazo para oposição dos embargos é de **30 dias**, contados a partir:

- **Da intimação da penhora** realizada sobre bens do contribuinte;
- **Da juntada da prova da garantia da execução nos autos**, nos casos em que o devedor já tenha oferecido garantia antes da intimação.

A contagem do prazo deve ser feita de acordo com as regras do **Código de Processo Civil (CPC/2015)**, aplicável de forma subsidiária à execução fiscal. Assim, se o último dia do prazo cair em um **feriado ou fim de semana**, o prazo se prorroga para o primeiro dia útil subsequente. Além disso, quando o prazo começa a contar a partir da intimação, esta deve ser realizada **de forma válida**, sob pena de nulidade.

Caso o contribuinte deixe de apresentar os embargos dentro do prazo legal, **perde a oportunidade de contestar a execução por meio dessa via processual**, restando-lhe apenas a possibilidade de buscar outros instrumentos processuais, como a **ação anulatória de débito fiscal**. No entanto, essa alternativa pode ser limitada pela ocorrência da prescrição para a propositura da anulatória, além de exigir um novo ajuizamento da demanda em outro juízo competente.

- **Matérias que Podem Ser Alegadas**

Os embargos à execução fiscal não são um meio irrestrito de defesa do contribuinte. A **Lei de Execução Fiscal**, em seu **artigo 16, § 3º**, impõe algumas restrições sobre as alegações que podem ser formuladas nos embargos, vedando expressamente:

- **Reconvenção:** O contribuinte não pode apresentar **pedidos contra a Fazenda Pública** dentro dos embargos à execução. Caso queira pleitear ressarcimentos ou discutir créditos que teria perante o Fisco, deve ajuizar uma ação própria, como a **ação de repetição de indébito** ou a **ação anulatória de débito fiscal**.
- **Compensação tributária:** O dispositivo veda a utilização da compensação como defesa nos embargos, **salvo se houver previsão legal ou decisão administrativa que reconheça o crédito compensável**. Esse ponto foi amplamente discutido na jurisprudência, sendo um dos principais temas analisados no **Tema Repetitivo 294 do STJ**.

A vedação à compensação nos embargos à execução sempre foi objeto de intensa controvérsia, pois a interpretação do artigo 16, § 3º, da LEF pode restringir indevidamente o **direito de defesa dos contribuintes**. Em 2009, no julgamento do **Tema 294**, o STJ decidiu que a compensação poderia ser alegada nos embargos desde que tivesse ocorrido **antes do ajuizamento da execução** e que fossem preenchidos os requisitos legais.

Contudo, em 2021, no julgamento do **EREsp 1.795.347/RJ**, o STJ **mudou seu entendimento**, passando a exigir que a compensação alegada nos embargos já tivesse sido **homologada administrativamente pelo Fisco**. Com essa decisão, os contribuintes que tiveram compensações indeferidas perderam a possibilidade de discutir essa questão nos embargos à execução, ficando obrigados a ajuizar uma **ação anulatória**.

Além das matérias expressamente vedadas, os embargos à execução permitem a discussão de **diversos aspectos do crédito tributário**, como:

- **Inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo;**
- **Nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA);**
- **Erro material no lançamento do débito;**
- **Excesso de execução, quando há cobrança superior ao devido;**
- **Prescrição e decadência do crédito tributário.**

Dessa forma, os embargos à execução fiscal constituem um importante instrumento processual para que o contribuinte possa exercer sua defesa contra a cobrança indevida de tributos. No entanto, as recentes mudanças jurisprudenciais, especialmente no que se refere à compensação tributária, impuseram restrições significativas a essa modalidade de defesa, o que tem levado

ao debate sobre a **possibilidade de conversão dos embargos em ação anulatória**, como forma de mitigar os prejuízos causados pela nova interpretação do STJ.

II.I.C. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL COMO MEIO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Os **embargos à execução fiscal** representam o **principal mecanismo de defesa** do contribuinte no âmbito das execuções fiscais, assegurando que ele possa contestar a exigibilidade do débito, bem como eventuais irregularidades na constituição do crédito tributário ou na própria execução fiscal.

Historicamente, os embargos à execução têm desempenhado papel fundamental na **proteção do patrimônio do executado**, permitindo que o contribuinte **apresente argumentos e provas** capazes de demonstrar a improcedência da cobrança. Por meio dos embargos, o contribuinte pode alegar diversas matérias de defesa, como:

- **Inexistência do débito ou erro na sua constituição;**
- **Prescrição ou decadência do crédito tributário;**
- **Nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) por falta de requisitos essenciais;**
- **Cobrança excessiva ou já quitada;**
- **Violação ao princípio da legalidade tributária.**

Além da possibilidade de contestação do débito, **os embargos à execução impedem a prática de atos executórios irreversíveis antes da análise do mérito da defesa**, garantindo que o contribuinte não sofra prejuízos irreparáveis enquanto o litígio ainda estiver pendente de solução.

Efeito Suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal

Um dos aspectos mais relevantes dos embargos à execução fiscal como instrumento de defesa do contribuinte é a possibilidade de obtenção de **efeito suspensivo**, mecanismo que **interrompe temporariamente os atos de expropriação de bens enquanto se discute a legalidade da execução fiscal**.

O **Código de Processo Civil (CPC/2015)**, em seu **artigo 919, § 1º**, estabelece que os embargos à execução **não possuem efeito suspensivo automático**. No entanto, o contribuinte pode

requerer ao juiz a concessão do efeito suspensivo **se preencher cumulativamente** os seguintes requisitos:

1. **Probabilidade do direito alegado** (*fumus boni iuris*): O embargante deve demonstrar que há indícios sólidos de que sua defesa tem fundamento jurídico plausível e que a execução fiscal pode estar cobrando um débito indevido ou excessivo.
2. **Risco de dano irreparável ou de difícil reparação** (*periculum in mora*): O contribuinte precisa comprovar que, caso a execução continue, sofrerá prejuízos graves e irreversíveis, como a expropriação de bens essenciais para a continuidade de suas atividades empresariais ou o comprometimento de sua subsistência financeira.

Dessa forma, o efeito suspensivo **não é automático**, mas pode ser concedido pelo juiz **sempre que a continuidade da execução puder causar prejuízo desproporcional ao executado**. Isso garante uma maior proteção ao contribuinte contra cobranças indevidas ou apressadas por parte da Fazenda Pública.

Limitação aos Atos de Construção Mesmo Sem Efeito Suspensivo

Ainda que o juiz **não conceda o efeito suspensivo** aos embargos à execução, **existem restrições legais à prática de atos expropriatórios** antes do trânsito em julgado da sentença dos embargos. Isso significa que, **mesmo nos casos em que a execução prossiga**, a Fazenda Pública **não pode se apropriar definitivamente dos bens do contribuinte até que a discussão judicial seja encerrada**.

Essa proteção está prevista **nos artigos 19, 24 e 32, § 2º, da Lei de Execução Fiscal (LEF - Lei nº 6.830/1980)**, que estabelecem as seguintes **restrições à Fazenda Pública**:

- **Os bens penhorados não podem ser levados a leilão antes da decisão final** sobre os embargos, evitando a alienação antecipada de patrimônio do contribuinte sem que haja certeza sobre a legalidade da dívida.
- **Os depósitos judiciais não podem ser convertidos em renda da Fazenda Pública antes do trânsito em julgado**, garantindo que os valores depositados para garantir a execução não sejam utilizados pelo Fisco antes da decisão definitiva.
- **As garantias apresentadas pelo contribuinte (fiança bancária, seguro-garantia, etc.) não podem ser liquidadas antecipadamente**, assegurando que não haja perda de patrimônio antes da resolução da controvérsia judicial.

Essa limitação imposta à Fazenda Pública é de extrema relevância, pois impede que o contribuinte tenha **seus bens adjudicados, leiloados ou convertidos em favor do Fisco** antes da finalização do julgamento dos embargos. Dessa forma, evita-se que a execução **cause danos irreversíveis** ao contribuinte **caso sua defesa seja posteriormente acolhida** pelo Judiciário.

Garantia Contra Danos Irreparáveis ao Contribuinte

As limitações impostas pela **Lei de Execução Fiscal** protegem o contribuinte contra eventuais abusos por parte da Fazenda Pública, garantindo que **a execução fiscal ocorra de maneira justa e proporcional**. Essas proteções evitam situações como:

- **O encerramento de atividades empresariais em razão da perda de bens essenciais ao funcionamento da empresa;**
- **A apropriação indevida de valores que podem ser necessários para o pagamento de outras obrigações fiscais e trabalhistas;**
- **O comprometimento do direito de defesa, caso a Fazenda Pública execute o débito antes do trânsito em julgado dos embargos.**

A limitação imposta aos atos expropriatórios da Fazenda Pública reflete o princípio da **instrumentalidade do processo**, garantindo que **o contribuinte tenha oportunidade real de contestar a exigência tributária antes de sofrer medidas definitivas de execução**.

Dessa forma, **os embargos à execução fiscal não apenas constituem um mecanismo processual de contestação do débito**, mas também **funcionam como uma salvaguarda contra atos abusivos**, impedindo que o Fisco realize a execução de forma arbitrária antes que a legalidade da dívida tenha sido definitivamente analisada pelo Judiciário.

II.II. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA HOMOLOGAÇÃO.

II.II.A. CONCEITO E PREVISÃO LEGAL

A **compensação tributária** é um dos meios de **extinção do crédito tributário**, sendo expressamente prevista no **artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN)**. Essa forma de extinção do débito ocorre quando **o contribuinte detém créditos tributários perante o Fisco e os utiliza para quitar tributos devidos**, evitando assim a necessidade de pagamento em dinheiro.

A compensação tributária é um mecanismo amplamente utilizado pelos contribuintes, especialmente por empresas, como forma de reduzir o impacto financeiro da carga tributária. A possibilidade de compensação confere maior eficiência ao sistema tributário, permitindo que créditos de tributos pagos indevidamente ou a maior sejam utilizados para quitar débitos fiscais, sem necessidade de reembolso ou restituição direta por parte do Fisco.

No entanto, a compensação **não é um direito absoluto do contribuinte**, dependendo de **autorização expressa na legislação tributária**. O **artigo 170 do CTN** determina que a compensação **somente pode ocorrer nos casos e condições estabelecidos em lei**, cabendo aos entes federativos regulamentarem sua aplicação. Isso significa que cada esfera do Poder Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) pode estabelecer suas próprias regras para permitir ou restringir a compensação de créditos tributários.

Normas Aplicáveis à Compensação Tributária

No âmbito **federal**, a **Lei nº 9.430/1996** estabelece as diretrizes gerais para a compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Segundo essa legislação, o contribuinte pode compensar **créditos de tributos federais contra débitos de tributos da mesma espécie e administrados pelo mesmo ente tributante**.

As principais exigências estabelecidas pela legislação para a compensação tributária são:

1. O crédito deve estar devidamente declarado pelo contribuinte:

- O contribuinte deve indicar, por meio de declaração própria, a existência do crédito que pretende utilizar na compensação.
- Para créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior, a compensação só é possível se houver comprovação desse direito nos registros fiscais e contábeis.

2. A compensação deve ser informada à Receita Federal por meio do PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Declaração de Compensação):

- Esse sistema eletrônico foi criado para padronizar o procedimento de compensação, garantindo maior controle da administração tributária sobre os créditos utilizados pelos contribuintes.
- O PER/DCOMP deve ser preenchido detalhadamente, com a indicação do crédito a ser utilizado e do débito que será quitado.

3. A compensação só produz efeitos após a homologação pelo Fisco:

- A Receita Federal tem o prazo de **cinco anos** para analisar e homologar ou não a compensação realizada pelo contribuinte.
- Caso o Fisco não se manifeste dentro desse período, ocorre a **homologação tácita**, consolidando definitivamente o direito do contribuinte à compensação.
- Se a compensação for indeferida, o débito tributário será considerado **não quitado**, podendo gerar cobrança por meio de execução fiscal.

No âmbito **estadual e municipal**, a compensação tributária segue as regras estabelecidas **pelas legislações próprias de cada ente federativo**, podendo variar conforme a estrutura administrativa e a política fiscal de cada Estado ou Município. Alguns entes tributantes permitem a compensação de créditos do ICMS e do ISS, enquanto outros impõem restrições severas à utilização desse mecanismo.

Evolução do Entendimento Sobre a Necessidade de Homologação da Compensação

O ponto mais relevante na aplicação da compensação tributária diz respeito à necessidade de **homologação administrativa** para que a compensação tenha eficácia jurídica.

Nos primeiros anos de regulamentação da compensação tributária, havia divergências quanto à necessidade de homologação expressa pelo Fisco para que a compensação fosse considerada válida. No entanto, com o tempo, consolidou-se o entendimento de que a compensação **não produz efeitos imediatos, dependendo da análise e homologação da Receita Federal ou do ente tributante competente**.

Esse entendimento foi reforçado pelo **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** ao estabelecer que **a simples declaração de compensação pelo contribuinte não equivale ao pagamento do tributo**, pois a compensação só se concretiza **com a anuência da administração tributária**. Assim, se a compensação for indeferida, o débito continua existente e pode ser cobrado por meio de execução fiscal.

Esse ponto tornou-se crucial para o debate sobre a **possibilidade de alegação da compensação como matéria de defesa em embargos à execução fiscal**, pois a distinção entre **compensação homologada e não homologada** passou a ser determinante para definir a validade desse argumento defensivo.

Diante desse cenário, surge a necessidade de aprofundar a distinção entre compensação homologada e não homologada, bem como seus impactos no direito de defesa dos contribuintes, questão que será abordada no próximo tópico.

II.II.B. DIFERENÇA ENTRE COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA E NÃO HOMOLOGADA

A compensação tributária, embora seja um meio legítimo de extinção do crédito tributário, pode se apresentar sob duas formas distintas: **compensação homologada** e **compensação não homologada**. Essa distinção é essencial, pois determina se a compensação pode ser utilizada como defesa em embargos à execução fiscal e influencia diretamente a segurança jurídica dos contribuintes.

Compensação Homologada

A **compensação homologada** é aquela que **foi expressamente validada pelo Fisco**, o que significa que a autoridade administrativa reconheceu a existência do crédito do contribuinte e permitiu sua utilização para extinguir débitos tributários. Esse tipo de compensação ocorre em dois cenários principais:

1. Homologação Expressa:

- O Fisco analisa a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte e profere um ato administrativo aprovando a compensação.
- Após essa homologação, o débito tributário é extinto, e o contribuinte não pode mais ser cobrado pelo valor compensado.

2. Homologação Tácita:

- Nos casos em que a administração tributária **não se manifesta no prazo de cinco anos** sobre o pedido de compensação, ocorre a **homologação tácita** (art. 150, § 4º, do CTN).
- Se o Fisco não impugnar a compensação dentro desse prazo, presume-se que a operação foi aceita, tornando-se definitiva a extinção do crédito tributário.

A compensação homologada **confere segurança jurídica ao contribuinte**, pois impede que a Fazenda Pública questione posteriormente a validade da compensação ou execute o débito compensado. Se houver tentativa de cobrança do tributo já compensado, o contribuinte pode

alegar essa compensação em **embargos à execução fiscal**, pois a homologação administrativa é prova inequívoca da extinção do crédito tributário.

Compensação Não Homologada

A **compensação não homologada** ocorre quando a administração tributária **rejeita a compensação declarada pelo contribuinte**, por entender que não há crédito válido ou que não foram cumpridos os requisitos exigidos pela legislação. As principais razões para o indeferimento de uma compensação incluem:

- **Inexistência de crédito tributário compensável:** O Fisco pode entender que o contribuinte não possuía crédito suficiente ou que o crédito não era válido para compensação.
- **Descumprimento dos requisitos formais:** A compensação pode ser recusada por erros no preenchimento do PER/DCOMP ou pelo descumprimento das normas específicas de compensação.
- **Utilização indevida de créditos não reconhecidos:** Se o crédito tributário alegado pelo contribuinte for considerado indevido, a compensação será automaticamente rejeitada.
- **Decisão administrativa contrária:** Quando há um procedimento administrativo em andamento e a Receita Federal indefere o pedido de compensação, a compensação é considerada não homologada.

Quando a compensação não é homologada, o débito tributário que se pretendia extinguir **continua existente e pode ser objeto de execução fiscal**. Isso significa que, para o Fisco, o tributo **ainda está em aberto**, e a Fazenda Pública pode ajuizar uma execução fiscal para cobrar o valor devido.

Se o contribuinte apresentar embargos à execução alegando a compensação, e essa compensação tiver sido **indeferida administrativamente**, o STJ entende que **não é possível utilizá-la como matéria de defesa**. Esse foi o entendimento consolidado no julgamento do **EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, que restringiu a possibilidade de alegar compensação não homologada nos embargos à execução fiscal.

Consequências da Não Homologação para o Contribuinte

A negativa de homologação da compensação pode gerar **graves consequências** para o contribuinte, tais como:

1. Execução Fiscal do Débito Compensado:

- Como a compensação não foi reconhecida, o Fisco continua considerando o débito como existente e exigível, podendo inscrevê-lo em dívida ativa e ajuizar uma execução fiscal.

2. Impedimento de Alegação da Compensação em Embargos:

- Com o novo entendimento do STJ, o contribuinte não pode mais utilizar a compensação indeferida como argumento de defesa nos embargos à execução.
- Isso significa que, se os embargos forem julgados improcedentes, o débito será cobrado integralmente, mesmo que a compensação fosse legítima.

3. Multas e Acréscimos Legais:

- Caso a compensação não homologada tenha sido feita para quitar um débito, e esse débito seja posteriormente cobrado, poderão ser aplicados juros e multa de mora sobre o valor original.

4. Risco de Perda do Direito de Defesa:

- Se o contribuinte não ajuizar tempestivamente uma **ação anulatória** para discutir a negativa de homologação, poderá perder definitivamente a possibilidade de questionar a cobrança fiscal.

A Importância da Distinção para o Direito de Defesa

A distinção entre **compensação homologada e não homologada** foi um dos elementos centrais na mudança de entendimento do STJ sobre a possibilidade de utilização da compensação como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal.

Até 2021, o Tema Repetitivo 294 permitia a alegação da compensação em embargos à execução, independentemente de sua homologação. No entanto, com a decisão do **EREsp 1.795.347/RJ**, o STJ passou a exigir que a compensação fosse previamente homologada para que pudesse ser utilizada como defesa.

Essa mudança impôs **restrições severas** ao direito de defesa do contribuinte, pois:

- Impede que o contribuinte alegue a compensação indeferida nos embargos, mesmo que haja evidências de que a compensação foi legítima.

- Exige que o contribuinte ajuíze uma ação anulatória para discutir a compensação, sob pena de ter seu débito cobrado sem possibilidade de defesa.
- Pode levar à perda de prazos e ao pagamento indevido de tributos, caso o contribuinte não atue de forma rápida para contestar o indeferimento da compensação.

A distinção entre compensação homologada e não homologada, portanto, **não é apenas uma questão administrativa, mas afeta diretamente o direito de defesa e a segurança jurídica dos contribuintes**. Diante desse cenário, a conversão dos embargos à execução em ação anulatória **se apresenta como uma solução necessária para mitigar os impactos da mudança jurisprudencial e preservar o direito de contestação do contribuinte**.

Esse debate será aprofundado nos próximos capítulos, com a análise do **Tema 294 do STJ** e das consequências da mudança de entendimento para os contribuintes.

II.III. A MUDANÇA JURISPRUDENCIAL SOBRE A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA INDEFERIDA EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

A jurisprudência do **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** sobre a possibilidade de alegação da **compensação tributária** em embargos à execução fiscal passou por uma significativa transformação ao longo dos anos. **Inicialmente, o Tema Repetitivo 294, fixado no julgamento do REsp 1.008.343/SP (2009), consolidou o entendimento de que a compensação efetuada pelo contribuinte antes do ajuizamento da execução fiscal poderia ser utilizada como matéria de defesa nos embargos**, desde que respeitados determinados requisitos. No entanto, essa interpretação foi substancialmente alterada pelo julgamento dos **Embargos de Divergência no REsp 1.795.347/RJ (2021)**, que passou a restringir essa possibilidade **apenas às compensações previamente homologadas administrativamente**.

Essa guinada jurisprudencial trouxe **graves impactos para os contribuintes**, que, durante mais de uma década, utilizaram os embargos à execução como meio legítimo de contestação de débitos oriundos de compensações não homologadas. A mudança de entendimento **resultou na impossibilidade de utilização desse meio de defesa e impôs novas exigências** para a discussão judicial da compensação tributária, exigindo que os contribuintes **ajuizassem ações anulatórias** para evitar a **extinção dos embargos sem análise do mérito**.

II.III.A. O TEMA REPETITIVO 294 DO STJ E A POSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

A definição do **Tema 294 do STJ**, no julgamento do **REsp 1.008.343/SP, em 2009**, representou um marco na jurisprudência tributária, ao consolidar o entendimento de que a **compensação tributária realizada pelo contribuinte antes do ajuizamento da execução fiscal poderia ser alegada como matéria de defesa nos embargos à execução**. Esse posicionamento se fundamentava na premissa de que a **compensação tributária, uma vez realizada, teria o efeito de extinguir o crédito tributário**, o que, por consequência, impediria sua cobrança por meio da execução fiscal.

A interpretação do STJ baseava-se na ideia de que a **presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa (CDA)** poderia ser afastada caso o contribuinte demonstrasse a realização da compensação. Segundo essa tese, **se o crédito tributário houvesse sido extinto por compensação antes do ajuizamento da execução**, a execução fiscal perderia seu objeto, cabendo ao contribuinte a possibilidade de provar essa extinção por meio dos embargos à execução fiscal.

A tese fixada pelo STJ no **Tema 294** foi a seguinte:

"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."

Essa decisão trouxe um **importante avanço para os contribuintes**, pois reconheceu que a **compensação tributária, quando realizada dentro dos requisitos legais, poderia ser questionada nos próprios embargos à execução fiscal**, sem a necessidade de uma ação autônoma. Isso permitia que o contribuinte **evitasse a onerosidade de um novo processo judicial, acelerando a solução do litígio e reduzindo os custos processuais**.

Além disso, a possibilidade de alegação da compensação nos embargos à execução **tornava a defesa do contribuinte mais eficiente**, evitando o risco de cobranças indevidas e garantindo que a análise do direito ao crédito compensável fosse feita dentro do próprio processo executivo.

Divergências na Aplicação do Tema 294

Embora o entendimento consolidado pelo **Tema 294** tenha sido amplamente utilizado pelos contribuintes como meio de defesa nas execuções fiscais, sua aplicação não foi uniforme ao longo dos anos. Isso porque as turmas do STJ responsáveis pela matéria tributária **passaram a adotar interpretações divergentes quanto ao alcance da decisão de 2009**:

- **A 1ª Turma do STJ**, em diversas decisões, manteve uma interpretação **mais ampla**, permitindo que **compensações não homologadas fossem discutidas nos embargos à execução**, desde que o contribuinte comprovasse a existência do crédito tributário compensável.
- **A 2ª Turma do STJ**, por outro lado, passou a adotar um entendimento **mais restritivo**, argumentando que **somente compensações homologadas administrativamente poderiam ser alegadas nos embargos**.

A partir dessas divergências, formou-se um cenário de **insegurança jurídica**, no qual os contribuintes **não tinham certeza sobre a possibilidade de utilizar os embargos como meio de defesa**. Essa falta de uniformidade **gerou decisões conflitantes nos tribunais regionais federais**, dificultando a previsibilidade das estratégias processuais dos contribuintes.

Essa instabilidade culminou na necessidade de **pacificação do entendimento pelo STJ**, o que foi feito no julgamento dos **Embargos de Divergência no REsp 1.795.347/RJ (2021)**. Essa decisão **não representou uma mudança abrupta, mas sim a consolidação da tendência jurisprudencial restritiva** que já vinha sendo adotada progressivamente nos anos anteriores.

Dessa forma, o **EResp 1.795.347/RJ** representou o **desfecho dessa evolução jurisprudencial**, consolidando a **vedação à alegação de compensação não homologada nos embargos** e obrigando os contribuintes a buscar **outra via processual para contestar a exigência tributária**, como a **ação anulatória de débito fiscal**.

II.III.B. A NOVA INTERPRETAÇÃO DO STJ: O ERESP 1.795.347/RJ E A VEDAÇÃO DA COMPENSAÇÃO INDEFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

O julgamento do **EResp 1.795.347/RJ**, ocorrido em **2021**, representou a **consolidação de uma tendência jurisprudencial restritiva** quanto à possibilidade de discutir compensações não homologadas em embargos à execução fiscal. Embora a mudança de entendimento não tenha ocorrido de forma abrupta, essa decisão **foi responsável por pacificar a questão**, consolidando a **impossibilidade de se alegar compensação indeferida nos embargos à execução**.

A **Primeira Seção do STJ**, ao julgar os Embargos de Divergência no **EREsp 1.795.347/RJ**, afastou a interpretação anterior que permitia a alegação da compensação nos embargos à execução, reforçando que **somente compensações homologadas administrativamente poderiam ser utilizadas como matéria de defesa** nesse tipo de ação. Com isso, o contribuinte que teve uma compensação **indeferida administrativamente não poderia mais contestar a cobrança do tributo via embargos à execução**, devendo recorrer à **ação anulatória** para buscar a revisão da exigência fiscal.

Essa decisão foi influenciada por uma série de precedentes que **gradualmente foram restringindo a aplicação do Tema 294 do STJ**. Desde **2010**, a jurisprudência passou a diferenciar compensações homologadas e não homologadas, e algumas turmas do STJ já **vinham afastando a possibilidade de discutir compensações indeferidas em embargos à execução**, mesmo antes do julgamento do EREsp 1.795.347/RJ. **Esse julgamento, portanto, não foi uma reviravolta abrupta, mas sim o desfecho de uma tendência interpretativa que vinha se consolidando nos anos anteriores.**

A nova interpretação fundamentou-se nos seguintes aspectos:

- **A necessidade de homologação administrativa da compensação para produção de efeitos jurídicos**

O STJ reafirmou que **a compensação tributária não se opera automaticamente**, pois **depende de homologação administrativa para que seus efeitos sejam reconhecidos**. O fundamento central dessa tese encontra-se no artigo **170 do Código Tributário Nacional (CTN)**, que determina que a compensação somente pode ocorrer **se houver previsão legal**, atribuindo à administração tributária a competência para verificar sua regularidade.

No âmbito federal, a **Lei nº 9.430/1996** prevê expressamente que **toda compensação tributária deve ser submetida à homologação da Receita Federal**. Assim, **enquanto não houver essa homologação**, a compensação **não terá eficácia jurídica** para extinguir o crédito tributário, permitindo à Fazenda Nacional seguir com a execução fiscal do débito.

Com base nessa premissa, o STJ concluiu que **a compensação indeferida não pode ser usada como argumento de defesa nos embargos à execução**, uma vez que, **sem homologação administrativa**, o crédito tributário continua exigível e a **presunção de certeza e liquidez da CDA permanece íntegra**.

- **Interpretação restritiva do artigo 16, § 3º, da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/80)**

Outro ponto central do novo entendimento foi a **interpretação mais rígida** do artigo 16, § 3º, da LEF, que dispõe que *"não será admitida reconvenção, nem compensação"* nos embargos à execução, **salvo previsão legal expressa**.

Antes do julgamento do **EREsp 1.795.347/RJ**, essa vedação era **interpretada de forma mais flexível**, permitindo que os contribuintes **alegassem compensação como defesa**, desde que demonstrassem a existência de um crédito tributário legítimo. Essa interpretação fundamentava-se no próprio **Tema 294 do STJ**, que havia reconhecido que **a compensação realizada antes do ajuizamento da execução poderia ser arguida nos embargos**.

No entanto, **a nova decisão adotou uma leitura mais restritiva**, determinando que **a vedação à compensação nos embargos à execução fiscal deveria ser aplicada de maneira absoluta**, salvo nos casos expressamente previstos em lei. Assim, **se a compensação ainda não tivesse sido homologada pela Receita Federal, não poderia ser arguida nos embargos**, pois **a exigibilidade do tributo ainda se manteria intacta**.

Essa mudança de interpretação tornou-se um **ponto de ruptura** na jurisprudência, pois, na prática, **encerrou definitivamente a possibilidade de se alegar compensação não homologada como argumento de defesa nos embargos à execução fiscal**.

- **Preservação da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa (CDA)**

O STJ também fundamentou sua decisão no princípio da **presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa (CDA)**, previsto no artigo 3º da LEF. Segundo essa norma, a CDA **goza de presunção relativa de certeza e liquidez**, ou seja, **cabe ao contribuinte demonstrar que o crédito tributário exigido é indevido**.

Antes do **EREsp 1.795.347/RJ**, o entendimento predominante era de que **a simples existência de um pedido de compensação** poderia ser suficiente para **afastar a presunção de certeza e liquidez da CDA**, desde que o contribuinte demonstrasse a existência do crédito compensável.

Contudo, com a nova interpretação, o STJ **restringiu essa possibilidade**, afirmando que, **sem uma homologação administrativa ou decisão judicial prévia reconhecendo a compensação**, o crédito tributário continuaria íntegro e exigível. Dessa forma, **a alegação de**

compensação indeferida não poderia ser usada para afastar a presunção de certeza e liquidez da CDA nos embargos.

- **Distinção entre compensação como extinção do crédito tributário e compensação como argumento de defesa**

Outro ponto relevante da decisão foi a **diferença entre a compensação como forma de extinção do crédito tributário e sua utilização como argumento de defesa nos embargos**.

O STJ passou a interpretar que **somente a compensação homologada administrativamente pode gerar a extinção do crédito tributário**, sendo **irrelevante** se o contribuinte tenha realizado a compensação antes do ajuizamento da execução fiscal.

Dessa forma, se **o crédito tributário ainda é exigível administrativamente**, sua contestação **deve ocorrer por meio de ação anulatória**, e **não nos embargos à execução**. Esse entendimento reforçou a necessidade de que os contribuintes **ajuizassem ações autônomas para discutir a validade da compensação indeferida**, eliminando **qualquer possibilidade de sua alegação nos embargos**.

II.III.C. IMPACTOS DA NOVA ORIENTAÇÃO PARA O CONTRIBUINTE

A decisão do **EREsp 1.795.347/RJ**, ao consolidar a vedação da alegação de compensação tributária não homologada nos embargos à execução fiscal, trouxe impactos profundos para os contribuintes. A principal consequência dessa mudança jurisprudencial foi a impossibilidade de contestação do débito tributário por meio dos embargos, obrigando os contribuintes a buscarem outros meios processuais, como a **ação anulatória de débito fiscal**. Isso gerou uma situação de grande insegurança jurídica, pois os contribuintes que confiavam na jurisprudência anterior passaram a enfrentar a extinção dos seus embargos sem análise do mérito, comprometendo a sua defesa.

Essa nova interpretação passou a ser aplicada **de forma retroativa**, afetando não apenas novos casos, mas também **processos já em andamento**, o que gerou um impacto ainda maior. Contribuintes que já haviam utilizado os embargos como meio de defesa, confiando no entendimento consolidado pelo **Tema 294 do STJ**, viram-se **surpreendidos pela mudança** e passaram a enfrentar **o risco de extinção da sua defesa sem que houvesse qualquer possibilidade de discutir a compensação realizada**. Isso representou **um prejuízo significativo**, uma vez que, sem a análise de mérito, a Fazenda Pública pode seguir com a

cobrança do débito, independentemente da legalidade da compensação realizada pelo contribuinte.

Com a impossibilidade de alegar a compensação nos embargos, **a ação anulatória tornou-se a única via processual disponível para questionar a legalidade da cobrança tributária**. No entanto, essa alternativa processual **impõe desafios adicionais**, como o alto custo de garantia do juízo e a dilação temporal para o julgamento do mérito. Enquanto os embargos à execução são processados no próprio juízo da execução fiscal, permitindo uma tramitação mais célere, a ação anulatória exige um novo processo, que pode levar anos até sua resolução definitiva. Além disso, **existe o risco de decadência e prescrição do direito de contestação**, pois a ação anulatória deve ser ajuizada dentro do prazo de **cinco anos**, contados a partir da notificação do lançamento do débito. Isso significa que **muitos contribuintes que tiveram seus embargos extintos podem já não ter mais tempo hábil para ajuizar uma nova ação, ficando impossibilitados de contestar a exigência fiscal**.

Outro ponto preocupante diz respeito à **violação do princípio da segurança jurídica**. Durante mais de uma década, os contribuintes atuaram com base na interpretação do **Tema 294 do STJ**, que permitia a utilização da compensação como fundamento de defesa nos embargos. A alteração abrupta desse entendimento, sem qualquer modulação de efeitos, criou **um cenário de incerteza**, no qual aqueles que seguiram a jurisprudência consolidada passaram a enfrentar **sérios prejuízos processuais e financeiros**. A aplicação retroativa da nova interpretação **ignora a confiança legítima que os contribuintes depositaram na orientação anterior do STJ**, resultando em uma mudança de regras no meio do jogo e comprometendo a previsibilidade e estabilidade do ordenamento jurídico tributário.

Diante desse cenário, **passou-se a discutir a possibilidade de conversão dos embargos à execução em ação anulatória**, como forma de **mitigar os prejuízos** causados pela nova orientação do STJ. Essa solução permitiria **o aproveitamento dos atos processuais já praticados nos embargos**, evitando a necessidade de um novo processo e reduzindo o risco de prescrição do direito de defesa. A conversão dos embargos em ação anulatória encontra respaldo nos **princípios da instrumentalidade do processo, da economia processual e da primazia do julgamento de mérito**, pois viabiliza a continuidade da discussão da compensação tributária sem a necessidade de iniciar um novo litígio.

A viabilidade jurídica dessa conversão e os argumentos que sustentam essa possibilidade serão analisados nos próximos capítulos, com destaque para os precedentes que já reconheceram essa alternativa e os impactos dessa solução para a segurança jurídica dos contribuintes.

III. A AÇÃO ANULATÓRIA COMO ALTERNATIVA

Com a consolidação da jurisprudência do **STJ no EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, que vedou a alegação de compensação tributária não homologada nos embargos à execução fiscal, a **ação anulatória** passou a ser a única alternativa viável para os contribuintes que desejam contestar a exigibilidade de débitos fiscais resultantes de compensações indeferidas. Diante da extinção dos embargos sem julgamento de mérito, a ação anulatória surge como **mecanismo processual essencial para evitar que contribuintes sejam compelidos ao pagamento de tributos que entendem indevidos, sem a devida análise judicial da questão**.

Essa mudança no cenário processual tributário reforça a importância de compreender **a natureza jurídica, os fundamentos legais e a aplicabilidade da ação anulatória**, bem como suas diferenças em relação aos embargos à execução fiscal. Além disso, é essencial discutir o prazo prescricional aplicável à ação anulatória, pois **a extinção dos embargos à execução pode gerar a preclusão do direito de defesa**, caso o contribuinte não ajuíze a ação anulatória dentro do prazo legal.

III.I. CONCEITO E PREVISÃO LEGAL DA AÇÃO ANULATÓRIA

A ação anulatória de débito fiscal é um instrumento processual de conhecimento utilizado pelos contribuintes para impugnar a validade de um lançamento tributário ou qualquer ato administrativo que tenha constituído um crédito fiscal indevido. Sua principal finalidade é desconstituir total ou parcialmente o débito tributário contestado, permitindo que o Poder Judiciário analise a legalidade da cobrança imposta pelo Fisco. Trata-se de um meio eficaz para contestar decisões administrativas que resultaram na constituição de tributos indevidos, como a glosa de compensações tributárias ou o indeferimento de pedidos de restituição.

Diferentemente dos embargos à execução, que são manejados dentro do próprio processo de execução fiscal e buscam contestar a exigibilidade do crédito tributário já inscrito em dívida ativa, a ação anulatória possui um escopo mais amplo, pois visa impugnar a legalidade do próprio ato administrativo que originou a cobrança. Assim, enquanto os embargos à execução discutem a exigibilidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) em um processo executivo, a ação anulatória permite ao contribuinte questionar a própria formação desse débito, atuando de

maneira preventiva ou corretiva contra atos da Administração Tributária que possam ser considerados ilegais ou abusivos.

A previsão legal da ação anulatória encontra respaldo no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/1980) e no artigo 169 do Código Tributário Nacional (CTN). O artigo 38 da LEF estabelece que a ação anulatória do ato declarativo da dívida é um dos meios processuais disponíveis para contestar a cobrança de créditos tributários, ao lado do mandado de segurança e da ação de repetição de indébito. Esse dispositivo, no entanto, prevê que a ação anulatória deve ser precedida de depósito prévio do valor do débito atualizado monetariamente e acrescido de juros e multa de mora. O objetivo desse requisito é evitar que contribuintes ajuízem demandas infundadas e garantir que a Fazenda Pública tenha segurança quanto à liquidação do crédito tributário.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Tema Repetitivo 241, pacificou o entendimento de que o depósito prévio exigido pelo artigo 38 da LEF **não é uma condição de procedibilidade da ação anulatória**, mas sim uma faculdade do contribuinte para que a ação tenha efeito suspensivo. Isso significa que o ajuizamento da ação anulatória **não depende do depósito integral do débito**, mas, na ausência dessa garantia, a exigibilidade do crédito tributário permanecerá ativa e a Fazenda Pública poderá adotar medidas de cobrança, como a penhora de bens e o bloqueio de valores. Caso o depósito seja realizado, o crédito tributário ficará suspenso até o julgamento da ação, impedindo a continuidade da execução fiscal.

Outro aspecto fundamental da ação anulatória de débito fiscal é o seu prazo prescricional, estabelecido pelo artigo 169 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse dispositivo determina que a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição prescreve no prazo de dois anos, contados da decisão administrativa definitiva. A jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que **o mesmo prazo bienal também se aplica às ações anulatórias propostas contra o indeferimento de compensações tributárias**, considerando que a compensação indeferida é equiparada à negativa de restituição de valores indevidamente pagos. Dessa forma, o contribuinte que teve um pedido de compensação negado administrativamente **tem dois anos para ingressar com a ação anulatória**, sob pena de decadência do seu direito de contestação judicial da exigência tributária.

Esse aspecto ganha especial relevância diante da mudança jurisprudencial imposta pelo STJ no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ (2021), que proibiu a utilização dos embargos à execução

para discutir compensações tributárias não homologadas. Com essa restrição, a ação anulatória passou a ser a única alternativa processual viável para os contribuintes que buscam impugnar compensações indeferidas, exigindo atenção redobrada quanto ao prazo prescricional de dois anos. Caso o contribuinte perca esse prazo, ele poderá ficar impossibilitado de questionar judicialmente a legalidade da cobrança, consolidando a exigência fiscal em favor da Fazenda Pública.

Além do indeferimento de compensações tributárias, a ação anulatória pode ser utilizada para impugnar diversos atos administrativos que resultem na constituição indevida de crédito tributário. Entre as principais hipóteses de cabimento da ação anulatória, destacam-se os casos de erro na constituição do tributo, como falhas no cálculo da base de incidência, aplicação incorreta de alíquotas e cobrança de valores já quitados pelo contribuinte. Também é possível impugnar a exigência de tributos lançados sem respaldo legal, violando o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como decisões administrativas que negam o direito à compensação sem justificativa adequada. Além disso, a ação anulatória pode ser utilizada para contestar cobranças de tributos prescritos ou decadentes, impedindo que a Fazenda Pública exija valores cujo prazo de exigibilidade já expirou.

Diante da impossibilidade de discutir compensações tributárias não homologadas nos embargos à execução fiscal, a ação anulatória passou a desempenhar um papel ainda mais relevante na defesa dos contribuintes. Além de garantir a revisão judicial da legalidade da cobrança fiscal, esse instrumento processual permite uma análise mais aprofundada do mérito da exigência, possibilitando a produção de provas que demonstrem a irregularidade do lançamento ou a ilegalidade da negativa de compensação. Essa característica faz da ação anulatória um meio processual adequado para impugnações substanciais, diferenciando-se dos embargos à execução, que possuem um escopo mais restrito e voltado à contestação da exigibilidade do débito já inscrito em dívida ativa.

A relevância da ação anulatória se torna ainda mais evidente em razão do efeito que o reconhecimento de sua procedência pode gerar no âmbito do crédito tributário. Se a ação for julgada procedente, o débito contestado será anulado, afastando-se a sua exigibilidade e, consequentemente, extinguindo a cobrança fiscal indevida. Isso significa que o contribuinte pode não apenas evitar o pagamento do tributo indevido, mas também afastar a incidência de penalidades e encargos moratórios associados ao débito. Dessa forma, a ação anulatória se

configura como um mecanismo essencial para garantir a aplicação correta das normas tributárias e proteger os direitos dos contribuintes contra cobranças fiscais indevidas ou arbitrárias.

Diante desse cenário, torna-se essencial que os contribuintes tenham conhecimento sobre a ação anulatória e sua importância como ferramenta processual para a defesa de seus interesses. O correto manejo desse instrumento jurídico pode evitar execuções fiscais indevidas, garantir a revisão judicial de atos administrativos ilegais e assegurar que as compensações tributárias sejam analisadas de forma justa e equitativa pelo Poder Judiciário. Com a vedação da alegação de compensação não homologada nos embargos à execução, a ação anulatória passou a ser a via processual disponível para impugnar compensações rejeitadas pelo Fisco, exigindo atenção especial quanto aos prazos e requisitos processuais aplicáveis.

III.II. DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA E EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

A ação anulatória de débito fiscal e os embargos à execução fiscal são instrumentos processuais distintos, mas ambos podem ser utilizados pelos contribuintes para impugnar a exigibilidade de um crédito tributário. No entanto, quando se trata da **ação anulatória proposta contra uma decisão administrativa que indeferiu um pedido de compensação tributária**, as diferenças entre os dois instrumentos tornam-se ainda mais evidentes, sobretudo após a mudança jurisprudencial consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ (2021).

A principal distinção entre os embargos à execução e a ação anulatória nesse contexto reside no **objeto de impugnação**. Enquanto os embargos à execução têm como objetivo questionar a **exigibilidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA)** no curso de uma execução fiscal já instaurada, a ação anulatória de decisão administrativa visa impugnar o ato do Fisco que indeferiu o pedido de compensação, buscando desconstituir esse indeferimento e, por consequência, afastar a cobrança do tributo compensado.

Outra diferença fundamental entre os dois instrumentos diz respeito ao **momento processual e à exigência de garantia**. Os embargos à execução só podem ser opostos **dentro de uma execução fiscal já ajuizada**, ou seja, quando o débito já está consolidado na dívida ativa e o contribuinte foi citado para pagamento. Além disso, sua interposição exige a **garantia do juízo**, seja por meio de depósito, penhora ou outras formas de caução, conforme prevê o artigo 16, §

1º, da Lei de Execuções Fiscais (LEF). Já a ação anulatória pode ser ajuizada **antes ou depois do início da execução fiscal**, sem a necessidade de garantia prévia, embora, na prática, seja recomendável ajuizá-la preventivamente para evitar o início da execução e as consequentes medidas constritivas.

Uma diferença crucial entre as duas ações refere-se ao **efeito suspensivo**. De acordo com o artigo 919, § 1º, do Código de Processo Civil (CPC), **os embargos à execução não possuem efeito suspensivo automático**, de modo que o contribuinte pode ter seus bens penhorados e sofrer outras restrições enquanto o processo tramita, salvo se obtiver decisão judicial específica concedendo o efeito suspensivo. Apesar disso, mesmo quando os embargos não têm efeito suspensivo, **a Fazenda Pública não pode levantar valores ou adjudicar bens penhorados antes do trânsito em julgado da sentença dos embargos**, conforme previsão expressa nos artigos 19, 24 e 32, § 2º, da LEF.

Já na ação anulatória, **o efeito suspensivo só será concedido se o contribuinte realizar o depósito integral do débito**, conforme previsto no artigo 38 da LEF. No entanto, o STJ, no julgamento do Tema Repetitivo 241, decidiu que esse depósito **não é um requisito obrigatório para o ajuizamento da ação**, sendo apenas uma faculdade do contribuinte para evitar medidas de execução fiscal enquanto a ação estiver pendente. Isso significa que a ação anulatória pode ser proposta sem depósito, mas, nesse caso, **a exigibilidade do crédito tributário não será suspensa, permitindo que a Fazenda Pública adote medidas de execução contra o contribuinte**.

Outro aspecto importante de distinção entre os dois instrumentos é o **prazo para ajuizamento**. Para os embargos à execução, o prazo é de **30 dias contados da intimação da penhora ou da garantia do juízo** (artigo 16, III, da LEF). Já no caso da ação anulatória em face do indeferimento de um pedido de compensação, **o prazo prescricional para sua propositura é de dois anos**, conforme estabelece o artigo 169 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe que *"Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição."*

O STJ tem aplicado essa regra aos casos em que a compensação tributária é indeferida administrativamente, entendendo que **a negativa de homologação da compensação equipara-se ao indeferimento de um pedido de restituição**, o que atrai o prazo bienal para impugnação judicial. Assim, caso o contribuinte não ajuíze a ação anulatória dentro desse período, poderá perder definitivamente o direito de questionar a cobrança.

Outra distinção importante entre as ações reside na **extensão do debate permitido em cada uma delas**. Nos embargos à execução, o escopo de defesa do contribuinte é mais limitado, pois só é possível discutir **questões que afetem a exigibilidade do crédito tributário**, como a decadência, a prescrição ou a ilegalidade do lançamento. Já na ação anulatória, o contribuinte tem **maior amplitude de argumentação**, podendo questionar não apenas a validade do débito, mas também a legalidade do procedimento administrativo que levou ao indeferimento da compensação. Isso permite uma análise mais profunda dos fundamentos utilizados pelo Fisco para rejeitar a compensação, possibilitando a produção de provas mais amplas e uma maior revisão judicial sobre a matéria.

Por fim, com a decisão do STJ no EREsp 1.795.347/RJ (2021), a **ação anulatória passou a ser a única via processual possível para discutir compensações tributárias indeferidas**, uma vez que os embargos à execução não mais podem ser utilizados para esse fim. Antes dessa decisão, muitos contribuintes contestavam o indeferimento da compensação nos próprios embargos, alegando que o crédito tributário havia sido extinto pela compensação realizada antes da inscrição em dívida ativa. Contudo, com a nova orientação do STJ, **somente as compensações previamente homologadas podem ser alegadas nos embargos**, tornando a ação anulatória o único meio judicial disponível para questionar a negativa de homologação da compensação.

Entretanto, apesar dessas diferenças, **a identidade funcional entre os embargos à execução e a ação anulatória permite a conversão de uma ação na outra**. Embora os instrumentos tenham peculiaridades processuais distintas, ambos possuem **natureza cognitiva**, possibilitando a ampla análise da legalidade do crédito tributário e permitindo a produção de provas para sustentar a defesa do contribuinte.

A conversão dos embargos em ação anulatória surge como uma solução viável diante da mudança de entendimento do STJ, **garantindo a continuidade da discussão sobre a compensação indeferida sem que o contribuinte perca seu direito de defesa judicial**. Como será demonstrado nos capítulos seguintes, diversos tribunais já reconheceram a possibilidade de conversão, aplicando os princípios da instrumentalidade das formas, da fungibilidade processual e da primazia do julgamento do mérito para assegurar que a discussão sobre a compensação não seja extinta sem análise da legalidade do débito fiscal.

IV. A CONVERSÃO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL EM AÇÃO ANULATÓRIA

A mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à impossibilidade de alegação da compensação tributária não homologada em embargos à execução fiscal trouxe uma série de desafios para os contribuintes, que passaram a enfrentar a extinção de suas defesas sem que houvesse análise de mérito sobre a compensação alegada. Diante desse cenário, a conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória surge como solução processual viável e necessária para garantir a efetividade do direito de defesa dos contribuintes e a coerência do sistema jurídico-tributário.

A conversão permite que o mérito da compensação indeferida seja devidamente analisado pelo Poder Judiciário, evitando que contribuintes sejam prejudicados pela mudança jurisprudencial do STJ e garantindo que não fiquem sem meios de impugnar judicialmente cobranças indevidas. Além disso, a conversão está fundamentada em princípios processuais essenciais, como a instrumentalidade das formas, a economia processual, a primazia do mérito e a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Neste capítulo, serão analisados os fundamentos jurídicos que sustentam a conversão dos embargos em ação anulatória, os precedentes que vêm reconhecendo essa possibilidade e os riscos da extinção dos embargos sem a conversão, evidenciando a necessidade de adoção dessa medida como forma de preservar a segurança jurídica e a eficiência do sistema processual.

IV.1. FUNDAMENTOS JURÍDICOS PARA A CONVERSÃO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO EM AÇÃO ANULATÓRIA

A conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória encontra respaldo em uma série de princípios e normas processuais que orientam o sistema jurídico brasileiro, garantindo que a forma não prevaleça sobre o direito material e que o processo seja conduzido de maneira eficiente, justa e proporcional.

- Princípio da Instrumentalidade das Formas

O **princípio da instrumentalidade das formas** rege o direito processual ao estabelecer que as formalidades processuais devem servir como meio para alcançar um objetivo e não como um fim em si mesmas. Esse princípio orienta a aplicação das normas processuais de forma pragmática, evitando a anulação de atos que tenham atingido sua finalidade, mesmo que tenham sido praticados de forma diversa da prevista na lei.

Nos termos do **artigo 277 do Código de Processo Civil (CPC/2015)**, o juiz deve evitar a repetição de atos processuais desnecessários e adaptar o procedimento quando necessário para

garantir a efetividade da prestação jurisdicional. Esse dispositivo reafirma que a forma dos atos processuais **não pode se sobrepor à sua finalidade**, e, sempre que possível, devem ser aproveitados os atos já praticados, evitando decisões baseadas em formalidades excessivas.

O **artigo 4º do CPC/2015** reforça essa diretriz ao determinar que o Estado deve garantir às partes uma solução justa e tempestiva para o litígio, priorizando a análise do mérito. No contexto da conversão dos embargos em ação anulatória, impedir essa adaptação equivaleria a extinguir o processo **sem análise do mérito**, contrariando a lógica do ordenamento processual. Dessa forma, a conversão dos embargos se mostra uma solução compatível com a **instrumentalidade do processo**, pois permite a continuidade da discussão sobre a compensação tributária indeferida, sem a necessidade de ajuizamento de nova ação.

Além disso, ao permitir a conversão dos embargos em ação anulatória, o juiz evita a produção desnecessária de novos atos processuais e garante a adaptação procedimental necessária para assegurar o direito de defesa do contribuinte, **preservando a razoabilidade e a eficiência do processo**.

- Princípio da Economia Processual

Outro fundamento essencial para a conversão dos embargos em ação anulatória é o **princípio da economia processual**, segundo o qual o processo deve ser conduzido da forma menos onerosa possível para as partes e para o Poder Judiciário, evitando atos inúteis e desnecessários.

A extinção dos embargos sem julgamento de mérito obrigaria o contribuinte a ajuizar nova ação anulatória do débito fiscal, repetindo os atos processuais já praticados e desperdiçando recursos do sistema judiciário. Tal solução contraria o artigo 6º do CPC/2015, que determina que os processos devem ser conduzidos de maneira eficiente e sem desperdício de tempo e recursos.

Além disso, a conversão dos embargos evita a multiplicação de processos, garantindo que os atos já praticados no bojo dos embargos possam ser aproveitados na nova ação, o que reduz o tempo de tramitação do processo e impede a sobrecarga desnecessária do Judiciário com demandas repetitivas.

- Princípio da Primazia da Decisão de Mérito

O **princípio da primazia da decisão de mérito**, previsto no **artigo 4º do CPC/2015**, determina que o processo deve sempre ser conduzido para possibilitar uma decisão de mérito, evitando sua extinção por questões formais. Esse princípio está diretamente relacionado à **efetividade**

da prestação jurisdicional, pois busca garantir que o litígio seja resolvido em sua essência, e não por formalidades que impeçam a análise do direito pleiteado.

No contexto da conversão dos embargos à execução em ação anulatória, esse princípio é essencial para evitar que a defesa do contribuinte **seja extinta sem que o mérito da compensação tributária indeferida seja analisado**. A mudança de entendimento do STJ sobre a impossibilidade de discutir compensação não homologada nos embargos **não pode ser utilizada para impedir a apreciação do direito do contribuinte**, devendo o Poder Judiciário adaptar o rito para garantir a análise do mérito da controvérsia.

A conversão dos embargos, portanto, **não apenas assegura que o mérito seja analisado, como também impede que o contribuinte perca a possibilidade de contestar a exigência fiscal apenas por conta de uma alteração jurisprudencial que não pôde ser prevista no momento da interposição dos embargos**.

- Garantia do Contraditório e da Ampla Defesa

A **garantia do contraditório e da ampla defesa**, assegurada pelo **artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal**, estabelece que todas as partes em um processo judicial devem ter **oportunidade plena de apresentar seus argumentos, produzir provas e contestar as alegações da parte contrária**. Esse princípio impede que decisões sejam proferidas sem que haja um processo justo e equilibrado, permitindo que os litigantes possam se defender adequadamente.

No caso da conversão dos embargos em ação anulatória, esse princípio se torna ainda mais relevante, pois a extinção dos embargos **sem conversão impediria que o contribuinte pudesse exercer sua defesa judicialmente**, privando-o do direito de contestar a cobrança do tributo. A alteração do entendimento do STJ **não pode retirar o direito de defesa dos contribuintes** que confiaram na jurisprudência anterior e apresentaram embargos como meio adequado para discutir a compensação tributária.

A conversão dos embargos **assegura a continuidade da defesa do contribuinte, preservando seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa**, garantindo que o Poder Judiciário analise a legalidade da compensação indeferida.

- Princípio da Confiança Legítima

aaaaaOutro fundamento essencial para a conversão dos embargos à execução em ação anulatória é o **princípio da confiança legítima**, o qual decorre do **princípio da segurança jurídica** e visa proteger os administrados contra mudanças abruptas e imprevisíveis na interpretação e aplicação do direito. Esse princípio, amplamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), assegura que os cidadãos possam **confiar na estabilidade das normas e interpretações jurídicas adotadas pela administração e pelo Judiciário**, evitando prejuízos decorrentes de mudanças inesperadas.

No contexto da compensação tributária e da possibilidade de sua alegação em embargos à execução fiscal, a **confiança legítima dos contribuintes foi diretamente afetada pela mudança de entendimento jurisprudencial do STJ no julgamento do EREsp 1.795.347/RJ (2021)**. Antes dessa decisão, a tese fixada no **Tema Repetitivo 294 do STJ**, consolidada desde 2009, reconhecia que a compensação efetuada antes do ajuizamento da execução fiscal poderia ser alegada como defesa nos embargos.

Com base nessa interpretação consolidada por mais de uma década, **diversos contribuintes estruturaram suas defesas processuais e adotaram estratégias jurídicas confiando na jurisprudência firmada pelo STJ**. Assim, muitos embargos à execução foram interpostos sob a legítima expectativa de que a compensação indeferida administrativamente poderia ser discutida como matéria de defesa nesses processos.

Contudo, a decisão proferida pelo STJ em 2021 alterou essa orientação, restringindo a alegação da compensação nos embargos apenas aos casos em que houvesse **homologação prévia** pela administração tributária. Essa mudança **afetou diretamente contribuintes que já haviam se defendido com base no entendimento anterior**, colocando-os em uma posição de insegurança jurídica, uma vez que **passaram a correr o risco de ter seus embargos extintos sem análise de mérito e sem possibilidade de conversão em ação anulatória**.

A aplicação retroativa desse novo entendimento, sem qualquer modulação de efeitos, viola diretamente o princípio da confiança legítima, pois penaliza contribuintes que, **agindo de boa-fé, confiaram na jurisprudência anteriormente consolidada** para formular suas defesas. Esse cenário reforça a necessidade da conversão dos embargos em ação anulatória como medida para **evitar que a mudança jurisprudencial prejudique contribuintes de maneira desproporcional e injusta**.

Além disso, a jurisprudência brasileira reconhece que mudanças abruptas na interpretação das normas jurídicas devem **preservar a segurança jurídica e a previsibilidade das relações**

jurídicas, evitando que novas teses sejam aplicadas de maneira retroativa em prejuízo dos administrados. O próprio STF, em diversas decisões, tem adotado a técnica da **modulação de efeitos** justamente para **evitar prejuízos excessivos aos contribuintes e garantir a proteção da confiança legítima**.

Portanto, a conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória **é uma solução processual que resguarda a confiança legítima dos contribuintes**, permitindo que aqueles que se basearam na interpretação anterior do STJ não sejam prejudicados por uma mudança súbita e imprevisível. Ao assegurar essa possibilidade, o Poder Judiciário estará não apenas garantindo a **continuidade da defesa dos contribuintes**, mas também respeitando um princípio fundamental do direito, que busca impedir que mudanças inesperadas na jurisprudência causem prejuízos irreparáveis àqueles que **seguiram de boa-fé as orientações anteriormente fixadas pelos tribunais**.

Dessa forma, a conversão dos embargos em ação anulatória se mostra **não apenas uma alternativa processual adequada, mas também uma exigência de justiça e coerência jurídica**, assegurando que os contribuintes não sejam penalizados por uma mudança jurisprudencial que não poderiam prever no momento da interposição de seus embargos.

IV.II. RISCOS E PREJUÍZOS AO CONTRIBUINTE DECORRENTES DA EXTINÇÃO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, NO CASO DA NÃO CONVERSÃO

A extinção dos embargos à execução fiscal sem a possibilidade de conversão em ação anulatória gera consequências graves para os contribuintes e para o próprio sistema jurídico. A mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no **EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, ao vedar a discussão de compensações tributárias não homologadas nos embargos à execução, criou um novo cenário processual em que os contribuintes passaram a depender exclusivamente da ação anulatória para contestar tais compensações. No entanto, a exigência de ajuizamento de nova ação após a extinção dos embargos impõe **riscos concretos à defesa do contribuinte**, especialmente devido à possibilidade de perda do prazo prescricional, ao aumento da insegurança jurídica e à multiplicação desnecessária de litígios.

A impossibilidade de conversão dos embargos em ação anulatória **não apenas compromete o direito fundamental de defesa do contribuinte, como também resulta em um desperdício de atos processuais já praticados**, criando um ônus desproporcional tanto para as partes envolvidas quanto para o próprio Poder Judiciário. Esses riscos evidenciam a necessidade de

uma abordagem processual mais pragmática, permitindo a conversão dos embargos em ação anulatória como forma de evitar danos irreparáveis ao contribuinte e à segurança jurídica.

Um dos principais problemas resultantes da extinção dos embargos sem conversão é a **preclusão do direito de defesa em razão do transcurso do prazo prescricional para ajuizamento da ação anulatória**. Conforme estabelece o artigo 169 do Código Tributário Nacional (CTN), a ação anulatória para impugnar uma decisão administrativa que indefere pedido de compensação deve ser proposta no prazo de **dois anos**, contados da decisão final no processo administrativo.

Se o contribuinte interpôs **embargos à execução confiando na jurisprudência consolidada pelo Tema 294 do STJ (2009)** e posteriormente teve seus embargos extintos sem julgamento do mérito após o novo entendimento do STJ em 2021, ele pode ter **perdido definitivamente o prazo para ajuizar a ação anulatória**. Isso porque, enquanto os embargos tramitavam, **o prazo prescricional para a ação anulatória continuava fluindo**, sem qualquer suspensão automática. Como resultado, ao ser surpreendido com a extinção dos embargos, o contribuinte pode se encontrar sem qualquer alternativa processual para questionar a cobrança fiscal, consolidando a exigibilidade do tributo e tornando definitiva a cobrança indevida.

Esse cenário configura uma **grave violação ao direito de defesa e ao princípio do acesso à justiça**, uma vez que a mudança jurisprudencial **não pode retroativamente privar os contribuintes de um meio de impugnação que, à época da interposição dos embargos, era plenamente aceito pela jurisprudência**. A conversão dos embargos em ação anulatória é a **única solução processual capaz de evitar a preclusão e garantir que o contribuinte não perca seu direito de defesa em decorrência de uma reinterpretação posterior da norma**.

Além da preclusão do direito de defesa, a **mudança abrupta de entendimento do STJ no EREsp 1.795.347/RJ trouxe graves consequências para a segurança jurídica**, um dos princípios fundamentais do Estado de Direito. O princípio da segurança jurídica exige que **as normas e interpretações jurisprudenciais sejam previsíveis e estáveis**, de modo que os cidadãos e empresas possam tomar decisões baseadas em expectativas legítimas de continuidade da jurisprudência.

Durante mais de uma década, os contribuintes confiaram no entendimento consolidado pelo Tema 294 do STJ e adotaram os embargos à execução como via adequada para impugnar compensações indeferidas. No entanto, a decisão de 2021 alterou drasticamente esse cenário,

resultando na **extinção sumária de embargos sem qualquer modulação dos efeitos da mudança de interpretação**. Isso gerou uma situação de extrema insegurança, na qual os contribuintes foram surpreendidos com a perda de uma via de defesa que, até então, era plenamente aceita pelos tribunais.

Além disso, a impossibilidade de conversão dos embargos em ação anulatória **força os contribuintes a ajuizarem novas ações para discutir os mesmos fatos e fundamentos já expostos nos embargos**, o que gera um aumento expressivo na litigiosidade tributária. A necessidade de recomeçar todo o processo em uma nova ação implica **repetição de atos processuais, aumento dos custos para as partes e maior tempo de tramitação dos processos**, sobrecarregando ainda mais o Poder Judiciário.

Esse aumento da litigiosidade **não apenas prejudica os contribuintes, como também representa um retrocesso para a administração da justiça**, pois exige que os tribunais analisem demandas idênticas em processos distintos. O princípio da economia processual, consagrado no artigo 6º do Código de Processo Civil (CPC/2015), determina que o processo deve ser conduzido da maneira mais eficiente possível, evitando a repetição desnecessária de atos. No entanto, ao negar a conversão dos embargos em ação anulatória, o Judiciário acaba violando esse princípio e incentivando a fragmentação do litígio.

A conversão dos embargos em ação anulatória **é a solução mais racional para mitigar os impactos da mudança jurisprudencial do STJ**, pois **preserva os atos processuais já praticados, evita a perda do direito de defesa e impede a multiplicação desnecessária de processos**. Além disso, essa conversão está em plena consonância com os princípios da instrumentalidade das formas, da primazia do julgamento do mérito e da proteção da confiança legítima dos contribuintes, conforme já demonstrado anteriormente.

Ao permitir a conversão, o Poder Judiciário também reconhece **a necessidade de atenuar os efeitos negativos da mudança jurisprudencial e de garantir uma solução justa e eficiente para os litígios tributários**, assegurando que **nenhum contribuinte seja privado de sua defesa devido a uma reinterpretação posterior das normas processuais**.

Dessa forma, a extinção dos embargos sem conversão **compromete o direito de defesa, amplia a insegurança jurídica e contribui para a ineficiência do sistema judicial**. Por outro lado, a conversão representa uma alternativa viável e necessária para garantir que os contribuintes não sejam prejudicados por uma mudança inesperada na jurisprudência, permitindo a continuidade

da discussão judicial sobre a compensação tributária e assegurando a efetividade da tutela jurisdicional.

V. CONCLUSÃO

O presente estudo analisou a viabilidade da conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória como alternativa processual para os contribuintes que buscaram impugnar compensações tributárias não homologadas administrativamente. A mudança jurisprudencial do **Superior Tribunal de Justiça (STJ) no EREsp 1.795.347/RJ (2021)**, que vedou a possibilidade de alegação de compensação indeferida em embargos à execução, impôs novas barreiras à defesa dos contribuintes, gerando riscos de preclusão do direito de contestação judicial e aumentando a insegurança jurídica no contencioso tributário.

Ao longo do trabalho, foram analisadas as diferenças e semelhanças entre embargos à execução e ação anulatória, demonstrando-se que, embora sejam procedimentos distintos, ambos têm como objetivo permitir a impugnação de exigências fiscais indevidas. Os embargos, tradicionalmente utilizados como defesa do contribuinte no âmbito da execução fiscal, foram reconhecidos pela jurisprudência como meio legítimo para discutir compensações tributárias, conforme consolidado no **Tema 294 do STJ (2009)**. No entanto, a nova interpretação adotada pelo STJ restringiu essa possibilidade, forçando os contribuintes a buscar exclusivamente a ação anulatória para essa finalidade.

O estudo demonstrou que a extinção dos embargos sem conversão **gera riscos severos à defesa do contribuinte**, principalmente devido à **perda do prazo prescricional para ajuizamento da ação anulatória**, o que pode resultar na impossibilidade definitiva de contestar a exigência tributária. Além disso, a multiplicação de litígios decorrente dessa nova exigência processual sobrecarrega o Poder Judiciário, contrariando princípios fundamentais do processo, como a **instrumentalidade das formas**, a **economia processual** e a **primazia da decisão de mérito**.

A conversão dos embargos em ação anulatória surge, assim, como **medida de justiça processual**, garantindo que o contribuinte possa continuar discutindo a legalidade da cobrança sem ser penalizado pela mudança jurisprudencial inesperada. A possibilidade de conversão fundamenta-se em princípios essenciais do Direito Processual, tais como:

- **Princípio da instrumentalidade das formas**, que orienta a adaptação dos procedimentos para garantir a efetividade da prestação jurisdicional, evitando a repetição de atos processuais desnecessários.

- **Princípio da economia processual**, que busca evitar o desperdício de tempo e recursos na tramitação de processos, permitindo o aproveitamento dos atos já praticados nos embargos à execução.
- **Princípio da primazia da decisão de mérito**, que impede a extinção prematura de processos sem julgamento do mérito, assegurando que a legalidade da cobrança tributária seja efetivamente analisada pelo Judiciário.
- **Garantia do contraditório e da ampla defesa**, protegida pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que assegura que nenhum contribuinte pode ser privado de contestar uma exigência fiscal sem um processo adequado.
- **Princípio da confiança legítima**, que resguarda os contribuintes que interpuseram embargos à execução confiando no entendimento então vigente do STJ, evitando que sejam surpreendidos por uma alteração jurisprudencial que inviabilize sua defesa.

Diante desses fundamentos, conclui-se que a **conversão dos embargos à execução em ação anulatória é a solução mais adequada e justa** para mitigar os impactos da nova interpretação do STJ. Essa conversão permite a continuidade da discussão judicial sobre a compensação indeferida, assegurando que os contribuintes não sejam prejudicados por uma mudança abrupta na jurisprudência e garantindo a segurança jurídica no âmbito das execuções fiscais.

Portanto, a conversão dos embargos em ação anulatória deve ser reconhecida como **um mecanismo legítimo de adaptação processual**, compatível com os princípios do direito processual e constitucional. A adoção dessa solução pelo Poder Judiciário contribuirá para a harmonização do sistema tributário e processual, garantindo um tratamento equitativo aos contribuintes e assegurando a efetividade do direito de defesa no contencioso fiscal.

VI. REFERÊNCIAS

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

DE BRITO, Hugo; SEGUNDO Machado. **Processo Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN

PAULSEN, Leandro; BERGMANN ÁVILA, René; SCHRODER SLIWKA, Ingrid. **Leis de Processo Tributário Comentadas**. 9. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2018.

HELENA COSTA, Regina. **Curso de Direito Tributário: Constituição de Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. ed. 13. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

FUX, Luiz. **Curso de Direito Processual Civil**. ed. 6. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. ed. 22. Salvador: Juspodivm, 2025.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Código de Processo Civil Anotado**. ed. 27. Rio de Janeiro: Grupo Gen, 2024.

DE MOURA BORGES, Antônio; PEREIRA VALADÃO, Marco Aurélio; ANGELOTTI MEIRA Liziane. **Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes**. ed. 1. São Paulo: Almedina, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584930937/pageid/0>. Acesso em: 16 jan. 2025.

SANTOS ROSA, Íris Vânia. **Embargos à Execução Fiscal e Compensação Tributária: alternativas à jurisprudência restritiva do STJ**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2024/04/Iris-Vania-Santos-Rosa.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2025.