INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ROMMEL ASSAD BATISTA MONTEIRO

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM PRECATÓRIOS

RIO DE JANEIRO
2018

ROMMEL ASSAD BATISTA MONTEIRO

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM PRECATÓRIOS

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Orientador: Prof. Danilo Monteiro de Castro

RIO DE JANEIRO

2018

MONTEIRO, Rommel Assad Batista. *Compensação de débitos tributários com precatórios*, 2018. Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET.

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto a compensação de débitos tributários com precatórios. Trata-se a compensação de uma das modalidades de extinção de crédito tributário, cuja previsão está contida no art. 156, II, do Código Tributário Nacional – CTN. Sua ocorrência se dá quando duas pessoas são ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra. Nesse sentido, o contribuinte é devedor de uma dívida tributária em face da Fazenda Pública, mas também é credor, decorrente de um precatório em face da mesma Fazenda Pública. Muito se questionou acerca da possibilidade, ou não, de compensação de débitos tributários com créditos inscritos em precatórios, em virtude da exigência de lei específica do respectivo ente público que expressamente a autorizasse. Com a pretensão de discutir o tema, a pesquisa tem como objetivo analisar as alterações promovidas no ordenamento jurídico na sistemática dos precatórios, bem como evidenciar como ocorre atualmente a utilização de precatórios para fins de compensação tributária. Assim, a metodologia empregada para atender esse propósito foi a pesquisa bibliográfica por meio de uma análise fundamentada de doutrina, lei e julgados dos diversos tribunais. Sobre o tema, a recente Emenda Constitucional 99, de 2017, acrescentou os §§ 2º e 3º ao art. 105 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), estipulando prazo para que os entes federados, que estejam incluídos no regime especial de pagamento de precatórios, regulamentem por lei a compensação. A pesquisa concluiu que alguns entes federativos já editaram respectiva regulamentação, porém, decorrido o prazo sem a regulamentação, os credores de precatórios estão autorizados a realizar a compensação mesmo sem lei.

Palavras-chave: Compensação. Débito tributário. Precatório.

MONTEIRO, Rommel Assad Batista. *Compensation of tax debts with precatory,* 2018. Monograph presented at the Specialization Course on Tax Law, IBET.

ABSTRACT

The present work has as its object the compensation of tax debts with precatory This is the offsetting of one of the modalities of extinction of tax credit, whose forecast is contained in art. 156, II, of the National Tax Code - NTC. Its occurrence occurs when two people are both lender and debtor of each other. In this sense, the taxpayer is liable for a tax debt in the face of the Public Treasury, but is also a creditor, due to a precatory in the face of the same Public Treasury. Much questioned about the possibility, or not, of compensation of tax debts with credits registered in precatory due to the requirement of specific law of the respective public entity that expressly authorized it. With the purpose of discussing the theme, the research aims to analyze the changes promoted in the legal system in the system of precatory, as well as to show how currently the use of precatory for tax compensation purposes. Thus, the methodology used to meet this purpose was the bibliographic research through a grounded analysis of doctrine, law and judgments of the various courts. On the subject, the recent Constitutional Amendment 99, of 2017 added the §§ 2 and 3 to the art. 105 of the Temporary Constitutional Provisions Act (TCPA), stipulating a term so that federated entities, which are included in the special regime of payment of precatory, regulate by law the compensation. The research concluded that some federative entities have already published their regulations, but after the deadline without regulation, creditors of precatory are authorized to carry out compensation even without law.

Keywords: Compensation. Tax debt. Predatory.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT	-	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	-	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AgRg	-	Agravo Regimental
CC	-	Código Civil
CF	-	Constituição Federal
CNI	-	Confederação Nacional das Indústrias
CNJ	-	Conselho Nacional de Justiça
CPC	-	Código de Processo Civil
CTN	-	Código Tributário Nacional
EC	-	Emenda Constitucional
OAB	-	Ordem dos Advogados do Brasil
RE	-	Recurso Extraordinário
REsp	-	Recurso Especial
RPV	-	Requisições de Pequeno Valor
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO **7**
1. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS **9**
1.1 Extinção do crédito no Direito Tributário **9**
1.2 Instituto da compensação no Direito Privado **10**
1.3 Instituto da compensação no Direito Tributário **11**
1.3.1 Compensação e reserva de lei 14
1.3.2 Requisitos essenciais 17
2. NOÇÕES GERAIS SOBRE PRECATÓRIOS **19**
2.1 Origem do instituto **19**
2.2 Emendas constitucionais sobre o tema **20**
3. EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS COM TRIBUTOS **23**
3.1 A compensação com fundamento no art. 78, § 2º do ADCT **23**
3.2 A compensação após a EC 62/2009 ..... **31**
3.3 A compensação do art. 100, § 9º da CF **32**
3.4 A compensação do art. 105 do ADCT **34**
CONCLUSÃO **37**
BIBLIOGRAFIA **40**

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objeto de estudo a compensação de débitos tributários com precatórios. Trata-se de uma possibilidade de compensação de créditos que surgiu com o advento da EC 30/2000 e que apresentou acentuada evolução ao longo dos anos por meio de emendas constitucionais, as quais alteraram a Constituição Federal de 1988, bem como o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A compensação tem sua gênese no Direito Civil, arts. 368 e 369, a qual se caracteriza pela quitação, total ou parcial, de obrigações, sejam líquidas, vencidas e de coisas fungíveis, entre sujeitos que atuam, ao mesmo tempo, como credores e devedores uns dos outros.

No Direito Tributário, o instituto da compensação se opera quando o sujeito passivo, devedor de tributos, é detentor de créditos perante a mesma Fazenda Pública credora, efetuando-se a compensação dos valores. Está disciplinado nos arts. 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, determinando a necessidade de lei estipuladora para aplicação e requisitos na compensação, concedendo à autoridade administrativa a atribuição para efetuá-los diante de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Com efeito, o tema é de extrema relevância para a sociedade moderna pelo fato de a discussão não se limitar ao contribuinte e aos entes federados, uma vez que envolvem aspectos jurídicos, alcançando ainda aspectos econômicos, sociais, éticos, morais, políticos, entre outros. O tema desperta posicionamentos divergentes na doutrina e nos tribunais, os quais discutem pontos polêmicos envolvendo a constitucionalidade dos dispositivos que regulam a matéria, bem como a importância que tem o instituto para o contribuinte e para os entes federados. Logo, a atualidade do tema justifica a escolha para seu estudo por suscitar questões relacionadas à regulamentação da matéria por lei da entidade política devedora.

Assim, a pesquisa visa demonstrar as alterações promovidas no ordenamento jurídico na sistemática dos precatórios, razão pela qual buscou evidenciar como atualmente ocorre a utilização de precatórios para fins de compensação tributária. Com o propósito de discutir a temática, a pesquisa restou estruturada em três capítulos para abordar seus pontos mais importantes.

O primeiro capítulo trouxe uma abordagem abrangendo a extinção dos créditos tributários. Inicialmente tratou-se da extinção do crédito no Direito Tributário, sistematizando os modos de extinção do referido crédito. Na sequência, tratou-se do instituto da compensação sob a ótica do Direito Civil e do Direito Tributário com destaques aos requisitos essenciais para o procedimento que envolve Fisco e contribuinte.

O segundo capítulo apresentou as noções gerais sobre precatórios. Em um primeiro momento, analisou-se a origem do instituto no ordenamento jurídico pátrio, cuja gênese deu-se no fim do século XIX pela legislação processual civil. Por conseguinte, buscou-se identificar seu teor nas emendas constitucionais que inovaram o ordenamento jurídico ao instituir as espécies de compensação, além das constantes modificações implementadas ao regime de pagamento de precatórios.

O terceiro capítulo discorreu sobre a evolução do instituto da compensação de precatórios com tributos. Logo, buscou identificar a razão da existência dos precatórios enfatizando o posicionamento dos doutrinadores e dos Tribunais Superiores no que concerne à exigência de lei para regulamentar o que a norma constitucional outorgou de forma ampla, ou seja, a utilização do crédito de precatório para pagar tributos.

Para cumprir esse desiderato, a pesquisa utilizada foi a do tipo bibliográfica por ser essencial e de importante cunho para a fundamentação precisa desta monografia jurídica, por isso foram feitas exposições de ideias, posicionamentos e divergências de diferentes doutrinadores. Também foi utilizada a pesquisa qualitativa para interpretar os argumentos utilizados pelos especialistas com o propósito de criar um processo e uma linha de raciocínio a ser seguida, adotando o método dedutivo para se chegar a uma conclusão generalizada acerca dos posicionamentos apresentados.

1. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Antes mesmo de iniciar a discussão acerca da utilização de precatórios na compensação de créditos tributários, importante trazer uma abordagem abrangendo a extinção dos créditos tributários na modalidade compensação para que assim se tenha melhor compreensão sobre as relações jurídicas que envolvem credor e devedor.

1.1 Extinção do crédito no Direito Tributário

A palavra extinção deriva do latim *extinctio*, significando terminação ou desaparecimento. Assim, a extinção do crédito tributário é o desaparecimento definitivo do direito creditício que a Fazenda Pública detinha em face do contribuinte originário da obrigação tributária surgida a partir do fato gerador.

É o fim do vínculo jurídico de natureza tributária entre Fisco e contribuinte decorrente de uma obrigação específica. Yoshiaki Ichihara afirma que a extinção do crédito tributário é qualquer ato ou fato que liberte o devedor da sujeição em que se encontra ao poder jurídico do credor, equivalendo à satisfação da prestação e consequente desaparecimento da obrigação respectiva. (ICHIHARA, 2015, p. 157)

Já Regina Helena Costa prefere a expressão “extinção da obrigação tributária”, pois entende que a extinção do crédito tributário importa a extinção da própria obrigação tributária, ou seja, sendo extinta a obrigação tributária principal, extintos estarão os respectivos crédito e débito. (COSTA, 2014, p. 264)

No que diz respeito ao processo de positivação decorrente da cobrança do crédito tributário, a extinção se verifica na última norma dessa cadeia de normas derivadas umas das outras. Ou seja, a cobrança se extingue junto com o fim do processo de positivação. (VARGAS, 2016, p. 63)

O Código Tributário Nacional trata do assunto no art. 156, referindo-se à extinção do crédito, e não à obrigação tributária. Porém, a definição de crédito tributário nada mais é do que um dos componentes da obrigação, a extinção de um implica necessariamente na extinção do outro. (BRASIL, 1965)

O rol previsto no art. 156 do CTN das hipóteses de extinção do crédito tributário é considerado taxativo por boa parte da doutrina, na medida em que o

próprio Código prescreve (art. 141) que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. Além do mais, o art. 156 do Código Tributário Nacional trata da extinção, elencando, em seus incisos, onze situações em que o crédito tributário não mais subsistiria.

Ademais, há quem lembre, como Luciano Amaro, das possibilidades previstas no Direito Privado (Código Civil de 2002) de confusão (art. 381, CC) e da novação (art. 360, CC) (AMARO, 2014, p. 416-417). Igualmente, se poderia ainda levantar a hipótese de mera impossibilidade do cumprimento da obrigação por ausência de bens, mas, nesse caso, o simples decurso do tempo, sem que seja possível recuperar o crédito, ensejará a prescrição, que já é uma das hipóteses extintivas previstas no CTN.

Leandro Paulsen faz interessante sistematização sobre os modos de extinção do crédito tributário, ao dizer que estes podem ser agrupados em quatro categorias. A primeira categoria trata da satisfação mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas por lei (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III). A segunda categoria trata da desconstituição por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X). A terceira categoria trata do perdão (inciso IV: remissão). Por último, a quarta categoria trata da preclusão do direito do Fisco de lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição). (PAULSEN, 2015, p. 241)

Feitas essas considerações, adentra-se o estudo acerca da compensação, hipótese de extinção do crédito tributário.

1.2 Instituto da compensação no Direito Privado

A compensação é instituto de origem no direito civil que se caracteriza pela quitação, total ou parcial, de obrigações (líquidas, vencidas e de coisas

fungíveis) entre sujeitos que atuam, ao mesmo tempo, como credores e devedores uns dos outros (arts. 368 e 369 do CC). Sinteticamente, a compensação se enquadra como o encontro de contas entre credor/devedor e devedor/credor, compensando-se até os limites de suas recíprocas obrigações. (NOVAIS, 2018)

No caso de duas pessoas sendo, ao mesmo tempo, credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (art. 368 do CC). No Direito Tributário, contudo, ocorre o contrário do Direito Privado, uma vez que a compensação não pode dispensar de autorização legislativa, como estabelecido no art. 170 do CTN que, inovando a legislação civil, possibilita a compensação de créditos vincendos do sujeito passivo.

1.3 Instituto da compensação no Direito Tributário

A compensação somente pode ser feita com créditos entre pessoas que se devam mutuamente, e desde que devidamente autorizada por lei. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, com a compensação ocorre a “extinção de obrigações recíprocas entre as mesmas pessoas que se reputam pagas (totalmente ou parcialmente)”. Ainda segundo o autor, trata-se de modalidade indireta de extinção do crédito tributário, por meio do confronto entre créditos e débitos, evitando-se a desnecessária “multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais”. (MELO, 2008, p. 375)

Em direito tributário, a compensação se opera quando o sujeito passivo devedor de tributos detém créditos perante a mesma Fazenda Pública credora, efetuando-se a compensação dos valores. A matéria está disciplinada nos arts. 170 e 170-A do CTN, determinando a necessidade de lei estipuladora para aplicação e requisitos na compensação, concedendo à autoridade administrativa a atribuição para efetuá-los diante de créditos tributários líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
> Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Para o contribuinte, a vantagem percebida estaria na efetiva quitação de suas obrigações tributárias e a não submissão ao moroso procedimento de precatórios para recebimento de seus créditos (art. 100 da CF).

Contudo, ainda que se detenha da mencionada vantagem, a compensação não deixa de se portar como mera faculdade do sujeito passivo tributário. Nesses termos: Súmula 461 do STJ “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

No que diz respeito ao Fisco, também seria perceptível a vantagem na aplicação do instituto da compensação, pois teria a certeza da quitação dos tributos pelo devedor. Outro benefício estaria na ausência da obrigação de separar valores para pagamento do respectivo precatório.

Atualmente, a jurisprudência nacional aceita, inclusive, a realização de “compensação *ex officio*”, em que a Administração Pública procederá ao ajuste da compensação mesmo sem requerimento do sujeito passivo, devendo apenas ser ele previamente notificado, e desde que não esteja o crédito com a exigibilidade suspensa. (REsp 1.213.082/PR, REsp 1.265.308/SC) Acrescenta-se que se o contribuinte se opor à compensação de ofício, ela não se consuma. Tanto é assim que o STF declarou inconstitucional o § 9º do art. 100 da CF, acrescido pela EC 62/2009. (ADIs 4357; 4372; 4400; e 4425)

Em sentido oposto à previsão civilista, mostra-se possível a realização de compensação tributária com créditos vencidos e também vincendos, quando o Poder Público antecipará o crédito do contribuinte.

O Fisco apenas teria o dever de entregar os valores ao particular em momento posterior, mas realiza a antecipação do vencimento (crédito vincendo), obtendo desconto não superior a 1% (um por cento) ao mês entre a compensação e a data do vencimento (art. 170, parágrafo único, do CTN).

Para fins dessa compensação, os valores podem corresponder a todo o crédito tributário (art. 139 do CTN), englobando-se o tributo e a multa. Assim, se a natureza jurídica do crédito a ser devolvido pelo Fisco for uma penalidade tributária, poderá compensá-lo com eventual débito tributário. (REsp 798.263/PR)

Apesar das excessivas vantagens para efetivação da compensação em matéria tributária, importante barreira foi imposta na sua aplicação no que diz respeito aos créditos ainda discutidos judicialmente. Logo, em determinadas

situações o sujeito passivo obtém a negativa da Fazenda Pública quanto à existência de créditos tributários a serem compensados, forçando-o a propositura de ação judicial para declaração.

Se realizada a negativa da compensação, poderá o sujeito passivo forçar a declaração de seu direito mediante a propositura de ordinárias ações judiciais, bem como impetrar Mandado de Segurança, caso identificado o ato como abusivo por parte da autoridade administrativa.

Veja-se o disposto na Súmula 213 do STJ “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Por outro lado, requerimento de antecipação dos efeitos da tutela judicial, concessão de liminar no MS ou mesmo suscitação de cautelares, não serão permitidos como mecanismo de compensação, conforme dispõe a Súmula 212 do STJ “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”.

A preocupação estaria na natureza precária das cautelares e liminares, pois, na continuidade do processo, poderão sofrer modificações ou serem revogadas/cassadas, perdendo o efeito outrora concedido. Assim, objetivando evitar maiores embaraços, apenas se mostra possível a realização de compensação com créditos definitivamente declarados como existentes.

Por esse motivo, a Lei Complementar 104/2001 acrescentou o art. 170-A no CTN determinando que “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. A esse respeito dispõe Paulo César Conrado:

> A lógica desse dispositivo, quando posto em projeção histórica, é irrecusável: se o indébito era (e é, repise-se) condição para a efetivação da compensação tributária, natural que, tendo sido judicializado seu reconhecimento, a admissão da prática compensatória (com o consequente efeito extintivo preconizado pelo já mencionado art. 156) devesse ficar adstrita ao trânsito em julgado da respectiva sentença. (CONRADO, 2016, p. 518)

Assim, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. O direito de compensação até poderá ser declarado pelo Poder Judiciário, mas não o será convalidado se efetuado previamente.

Em análise à Súmula 461 do STJ, “É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte”. O

entendimento parte do pressuposto de que a convalidação pelo Judiciário do prévio pagamento equivaleria à realização do lançamento, atividade essa privativa da autoridade administrativa fiscal, e não do magistrado.

Finalizando o estudo desta modalidade de extinção, o Superior Tribunal de Justiça sumulou específico entendimento afastando a aplicação do art. 354 do Código Civil, relacionado à ordem de compensação de juros e capital.

Na Súmula 464 do STJ tem-se que “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”. Para a Corte, tratando-se de créditos tributários, não haverá separação entre a natureza que originou a obrigação que será compensada, pouco importando a ordem dos juros ou capital, prestigiando a autonomia da esfera jurídica tributária.

1.3.1 Compensação e reserva de lei

Com a edição da Lei 8.383/1991, Lei 9.430/1996 e Decreto 2.138/1997 que deram novos ares ao art. 170 do CTN, a compensação, especialmente em relação a tributos federais, vem sendo objeto de grande número de procedimentos administrativos e judiciais, que pressupõe a reciprocidade das obrigações.

A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar, cautelar ou antecipatória (Súmula 212 do STJ), nem de tributo objeto de contestação judicial pendente de solução definitiva (art. 170-A do CTN), mas o direito à compensação poderá ser declarado por intermédio de mandado de segurança (Súmula 213 do STJ).

Portanto, o CTN veicula normas gerais de Direito Tributário, razão pela qual a compensação, embora nele genericamente referida, deverá ser disciplinada por lei editada pelo respectivo ente tributante. Já a compensação de tributos estaduais deve ser disciplinada por lei do Estado-membro correspondente, não sendo possível, *a priori*, aplicar-se a legislação federal a respeito do tema.

Nesse sentido há acórdão do Superior Tribunal de Justiça, no qual se afirma que “[...] a compensação de ICMS só é permitida se existir lei estadual que a autorize. Não se aplica o art. 66, da Lei 8.383/91, cuja área de atuação é restrita aos tributos federais. [...]”. (STJ, AgRg no REsp 331.323/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Rel. p/ ac. Min. José Delgado, j. em 26/11/2002, m. v., DJ de 10/3/2003, p. 92)

É importante ressaltar, porém, que no citado aresto o contribuinte pretendia compensar quantias que considerava haver recolhido a maior, no âmbito da substituição tributária “para frente”, por haver praticado preço final inferior ao previsto nas antecipações. Nesse contexto, embora o voto vencedor, do Min. Delgado, tenha se fundado na falta de lei estadual a autorizar a compensação, os demais Ministros que o acompanharam, negando provimento ao recurso do contribuinte, o fizeram por outro fundamento, vale dizer, pela inexistência de direito à devolução do excesso, reconhecida pelo STF no julgamento da ADI 1.851/AL. Contudo, esse entendimento foi recentemente alterado pela Suprema Corte, conforme ADI 2.777/SP.

A rigor, parece que nada impede que a Lei 8.383/91, ou mesmo o Código Civil, sejam aplicados por analogia no âmbito de Estado-membro ou Município que eventualmente não disponham de qualquer previsão legal para a realização de uma compensação, tendo em vista o fundamento constitucional do direito de compensar.

Segundo Hugo de Brito Machado, o direito de compensar é desdobramento direto de normas constitucionais. Em função dos princípios da isonomia, da moralidade e da razoabilidade, não se pode admitir que alguém, sendo devedor, e também credor, da mesma pessoa, possa exigir dela o pagamento de seu crédito, sem estar também obrigado a pagar o seu débito. Por isso não pode ser objeto de restrições desarrazoadas pela legislação infraconstitucional. (MACHADO, 2005, p. 487)

Há outros acórdãos, porém, nos quais o STJ reitera o entendimento segundo o qual, à luz do princípio da legalidade, somente em face de previsão expressa em lei estadual, seria possível proceder à compensação de tributos estaduais, conforme STJ, 1. T., AgRg no AREsp 6.611/RS, DJe de 10/8/2011.

Na esfera federal, a compensação é regulada no art. 74 da Lei 9.430, de 1996, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Secretaria da Receita Federal. Acerca da evolução da legislação federal, a Lei 8.383/1991, no art. 66, autorizou a compensação para os “casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

A citada lei prescreveu que a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie (§ 1º), facultando ao contribuinte a opção pelo pedido de restituição (§ 2º). O § 3º prescreve que a “compensação ou

restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR". A regulamentação que a Receita Federal fez, com aparente fundamento no § 4º, restringiu em muito o direito à compensação, além de impor índices de correção que não espelham a realidade inflacionária, inviabilizando a aplicação do instituto

A Lei 9.430, 1996, por meio de seus arts. 73 e 74, veio permitir a utilização dos créditos do contribuinte a serem restituídos ou ressarcidos para quitar quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, mediante requerimento do interessado. Com o advento do art. 49 da Medida Provisória 66, de 2002, convertida na Lei 10.637, de 2002, que deu nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96, não há mais necessidade de prévia autorização do Fisco para efetuar a compensação. Todo e qualquer tributo, pago indevidamente, ou seja, aquele pago sem base em lei válida, pode ser compensado diretamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária, com tributos vincendos, desde que pertinentes àqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Não é recente as controvérsias acerca da possibilidade, ou não, de se obter o direito à compensação naqueles entes federados que não façam a previsão legal da mesma como uma das formas de extinção do crédito tributário.

Para Hugo de Brito, o direito de compensar é decorrência natural da garantia do direito de propriedade, tratando-se de um efeito inexorável das obrigações jurídicas. Para o especialista, o direito à compensação independe de previsão legal específica, com base nos princípios constitucionais da moralidade, da isonomia e da razoabilidade. (MACHADO, 2005, p. 473)

Para Luís Eduardo Schoueri:

> [...] é fato que o direito de repetir o indébito tributário pode ser imediatamente extraído do direito de propriedade, do qual decorre que somente se institua tributo nos termos previstos na lei e, de outra parte, que o tributo exigido fora dos parâmetros constitucionais/legais seja devolvido. Entretanto, daí não decorre o direito de compensação. Esta é uma forma de extinção da obrigação tributária. À lei que institui o tributo cabe dispor sobre a forma como a obrigação será extinta; se não foi prevista a compensação, não há como exigi-la. (SCHOUERI, 2018, p. 592)

Em conclusão, defende que naqueles entes federados em que a compensação não foi expressamente prevista como forma de extinção do crédito

tributário, mesmo o sujeito passivo, tendo contra a Fazenda Pública crédito líquido e certo, manterá sua obrigação.

O pedido de compensação e o recurso interposto contra o seu indeferimento suspendem a exigibilidade do crédito tributário, na forma do art. 151, III, do Código Tributário Nacional, desde que haja autorização legal, quer ao pedido de compensação, quer ao recurso contra o seu indeferimento. São preservados os interesses do contribuinte, do qual só serão exigidos os valores após decisão final acerca do pleito realizado na esfera administrativa, bem como da Fazenda Pública, que evitará a propositura de execução fiscal com riscos de reconhecer-se insubsistente (com encargos dos ônus de sucumbência), devido, justamente, ao reconhecimento dos créditos do contribuinte que estavam atrelados ao pedido de compensação.

Neste sentido, posicionam a 1ª Turma do TRF da 4ª Região, AMS n. 2003.70.00.020775-8/PR, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 2 de 15.12.2004, p. 478 e a 2ª Turma di STJ, AgRg no Agravo em REsp n. 252.746/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 26.02.2013.

A compensação pode ser realizada em benefício do contribuinte, assim como em benefício da Fazenda Pública, como naqueles casos em que, apesar de obrigada a restituir valores ao contribuinte, possui contra o mesmo crédito tributário constituído e exigível. Antes de efetuar o pagamento da restituição ao contribuinte, autoriza o art. 7º do Decreto-Lei 2.287/1986 que a Fazenda verifique se o contribuinte é devedor e nestes casos proceda à compensação de ofício. Disposição semelhante se observa no § 8º do art. 89 da Lei 8.212/1991 e no § 9º do art. 100 da CF, inserido pela EC 62/2009.

1.3.2 Requisitos essenciais

O procedimento de compensação trata da situação de duas pessoas – no caso, Fisco e contribuinte – que são, ao mesmo tempo, credora e devedora, reciprocamente, devendo ser efetuado entre dívidas líquidas, vencidas e coisas fungíveis. Segundo Paulo de Barros Carvalho, os requisitos para a compensação das obrigações tributárias são a reciprocidade de obrigações, a liquidez de dívidas, a exigibilidade das prestações e a fungibilidade das coisas. (CARVALHO, 2016, p. 530-531)

Em síntese, pode-se relacionar os requisitos do procedimento da compensação no direito tributário da seguinte forma:

- Reciprocidade: Ambas as partes devem ser, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra. Assim sendo, os créditos e dívidas tributárias municipais, estaduais e federais somente se compensam entre si;

- Liquidez: Deverá existir a certeza da existência da dívida e do crédito (comprováveis de plano) e a determinação de sua quantia, contendo critérios previamente definidos para o cálculo (tais como a base de cálculo, a alíquota, a atualização monetária, a incidência de juros, entre outros);

- Exigibilidade: Ao menos um dos créditos (do Fisco ou do sujeito passivo) deve encontrar-se vencido, mas não é necessário que ambos estejam vencidos, pois o art. 170 do CTN permite também a compensação com obrigações vincendas;

- Fungibilidade: substituição de uma dívida pela outra;

- Lei: A compensação, como procedimento fiscal, deverá estar autorizada e regulada por lei, conforme prevê o próprio Código Tributário Nacional.

2. NOÇÕES GERAIS SOBRE PRECATÓRIOS

2.1 Origem do instituto

A origem do instituto advém da “precatória de vênia”, criado no fim do século XIX pela legislação processual civil brasileira, pelo Decreto 3.084/1898, no qual aprovou a Consolidação das Leis Referentes à Justiça Federal, para requisitar ao Tesouro recursos para o pagamento nas condenações da Fazenda Pública, diante da impenhorabilidade dos bens públicos. (ABRAHAM, 2018, p. 260)

No âmbito constitucional, a primeira previsão do sistema de pagamentos por precatórios consta na Carta de 1934, apesar de limitar aos pagamentos de decisões condenatórias da Fazenda Federal, passando a se aplicar às Fazendas estaduais e municipais somente na Constituição de 1946. (ABRAHAM, 2018, p. 260)

Marcus Abraham define que:

> O precatório é a requisição formal de pagamento que a Fazenda Pública é condenada judicialmente a realizar. Assim, diversamente do particular que, quando condenado, é obrigado a realizar o pagamento imediatamente em dinheiro ao vencedor da demanda judicial, a Fazenda Pública condenada em uma ação realiza o respectivo pagamento apenas no exercício financeiro seguinte, após a inclusão de tal despesa no seu orçamento, desde que apresentada até 1º de julho do ano anterior. (ABRAHAM, 2018, p. 260)

Quanto ao regime jurídico dos precatórios, suas características são: (i) tem sede constitucional; (ii) destina-se unicamente a definir critérios objetivos para pagamento dos débitos oriundos de sentenças judiciais e; (iii) é privativo das Fazendas Públicas e respectivas entidades de direito público (MOREIRA *et al,* 2017, p. 43), bem como se aplica, por interpretação extensiva do STF, às empresas estatais que não competem com pessoas jurídicas privadas ou que não têm por objetivo primordial acumular patrimônio e distribuir lucros. (STF – RE 627242 AgR/DF, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Julgamento: 02/05/2017; RE 592004 AgR/AL, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Julgamento: 05/06/2012)

No Código de Processo Civil de 2015, a previsão expressa nos artigos 535 e 910 reconhece o procedimento de pagamento por precatório no cumprimento de sentença que impuser à Fazenda Pública o dever de pagar quantia certa, ao prever que será expedido, por intermédio do presidente do tribunal competente,

precatório ou requisição de pequeno valor em favor do exequente, em conformidade com o disposto na Constituição Federal de 1988. (BRASIL, 2015)

Já na seara da Justiça Federal, a regulamentação consta da Resolução CJF 458/2017, que prevê os procedimentos relativos à expedição de ofícios requisitórios para o pagamento dos precatórios, ao cumprimento da ordem cronológica dos pagamentos, às compensações, ao saque e ao levantamento dos depósitos. (ABRAHAM, 2018, p.260-261)

Outra regulamentação, a Lei 13.463/2017 prevê regras sobre a gestão dos recursos destinados aos pagamentos de precatórios e de RPV federais, também sobre o cancelamento dos precatórios e RPV federais expedidos, desde que os valores não tenham sido levantados pelo credor e estejam depositados há mais de dois anos em instituição financeira oficial. (ABRAHAM, 2018, p.260-261)

Além disso, a evolução do instituto não se limita a essas previsões, passando ainda pelas emendas constitucionais que trouxeram inovações ao instituir as moratórias constitucionais dos precatórios.

2.2 Emendas constitucionais sobre o tema

Os precatórios eram o único meio de pagamento de débitos de titularidade da Fazenda Pública, independentemente do valor do crédito, até a promulgação da EC 30/2000, que inseriu o art. 78, § 2º, no ADCT, com previsão de um novo regime de parcelamento, além de alterar o artigo 100 da Constituição Federal de 1988 para excepcionar da sistemática dos precatórios os “pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal deva fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado”. (BRASIL, 1988) Logo, o significado do que seria “pequeno valor” deveria ser fixada pelos próprios entes, em virtude das diferentes capacidades das entidades de direito público. (PISCITELLI, 2018, p. 128)

Outra inovação no ordenamento jurídico adveio com a EC 37/2002, na qual estabeleceu o legislador o que seria considerado “pequeno valor”, até que se dê a publicação oficial das respectivas leis pelos entes subnacionais, sendo considerado o valor de 40 (quarenta) salários mínimos para os Estados e o Distrito Federal e 30 (trinta) salários mínimos para os Municípios. No âmbito da União, o

tema já estava disciplinado pela Lei 10.259/2001, denominada Lei dos Juizados Especiais Federais, cujo valor fixado tem como limite 60 (sessenta) salários mínimos. (PISCITELLI, 2018, p. 128)

Ato contínuo, outras alterações constitucionais sobrevieram, contudo, com alterações pouco significativas, mantendo a lógica da EC 30/2000, pois a redação dos §§ 3º e 4º do artigo 100 praticamente repete a fórmula da EC 30, sendo a única modificação relevante a fixação do que deve ser qualificado como “pequeno valor”. Nos termos do § 4º do art. 100, na redação dada pela EC 62/2009, a definição será dada por leis próprias, comportando valores distintos segundo as diferentes capacidades econômicas, observado, porém, um piso, qual seja, no mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social. (PISCITELLI, 2018, p. 128)

A EC 62/2009 instituiu uma espécie de compensação unilateral pela Fazenda Pública dos precatórios com os débitos inscritos, ou não, na dívida ativa, abrangendo, inclusive, aqueles sob execução suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial, inserindo o § 9º no art. 100 da Constituição Federal de 1988. (HARADA, 2018b, p. 706)

Entre as alterações trazidas pela EC 62/2009, houve uma série de modificações ao regime de pagamento de precatórios previsto no artigo 100 da Constituição Federal de 1998, tais como o seu parcelamento em até 15 anos, a criação de leilões “reversos” de deságio, a modificação da forma de atualização monetária, a fixação de limites orçamentários para o seu pagamento pelos entes federativos, a compensação com créditos da Fazenda Pública e a criação de preferências no pagamento de precatórios alimentares. (ABRAHAM, 2018, p. 284)

De fato, a referida Emenda veio a instituir a compensação de ofício de débitos tributários líquidos e certos, inscritos ou não na dívida ativa contra o credor original pela Fazenda devedora, no momento da expedição dos precatórios (art. 100, § 9º, CF). O art. 6º dessa Emenda 62 convalidou as compensações realizadas anteriormente à luz do § 2º, do art. 78 do ADCT destacando-se as discussões jurisprudenciais. Essa circunstância, agrupada à interpretação sistemática do § 9º, do art. 100 da CF, levando em conta a ordem jurídica global conduz à conclusão de que o precatorista, igualmente, por sua iniciativa, pode operar a compensação de seus débitos tributários. (HARADA, 2018b, p. 706)

No que concerne a EC 94/2016, adveio para alterar o texto do § 2º do art. 78 do ADCT, majorando o rol de preferências, incluindo ainda os parágrafos 17, 18, 19 e 20 ao art. 100 da Constituição Federal de 1988, inserindo, ainda, os arts. 101 a 105 no ADCT, passando a introduzir um novo regime especial de precatórios, cuja sistemática atual foi alterada pela EC 99/2017. (ABRAHAM, 2018, p. 267)

Portanto, a EC 99/2017 acrescentou os §§ 2º e 3º ao art. 105 do ADCT, estipulando prazo para que os entes federados, que estejam incluídos no regime especial de pagamento de precatórios, regulamentem por lei a compensação.

3. EVOLUÇÃO DO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS COM TRIBUTOS

A razão da existência dos precatórios se dá pela necessidade de um mecanismo que possibilite a previsão orçamentária de despesas públicas originárias de condenações judiciais, uma vez que há certeza quanto a sua ocorrência, porém, incerteza quanto ao valor e quanto ao momento do seu pagamento. Essa previsibilidade se concretiza a partir do comando constitucional que estabelece ser obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente (§ 5º do art. 100, CF/1988). (ABRAHAM, 2018, p. 262)

3.1 A compensação com fundamento no art. 78, § 2º do ADCT

Como visto, a EC 30 de 2000 inseriu o art. 78, § 2º, no ADCT, momento em que passou a prever a possibilidade de compensação dos precatórios nas hipóteses ali especificadas. Com base neste dispositivo, a compensação seria possível quando inadimplida uma das prestações anuais referente ao crédito submetido ao parcelamento estabelecido pelo *caput* do art. 78, que abrange os precatórios pendentes na data de promulgação da Emenda, bem como os que decorram de ações ajuizadas até 31.12.1999.

Tiveram severas críticas por parte da doutrina esta modalidade de compensação de precatórios com tributos como meio de satisfação dos créditos consubstanciados nos requisitórios. Segundo esses autores, a compensação burlaria o pagamento em obediência à ordem estabelecida pela Constituição, ferindo o princípio da igualdade. Nesta esteira Antônio Flávio de Oliveira:

> O excepcionamento à ordem cronológica, porque não ressalvada a sua possibilidade no art. 100, é de duvidosa constitucionalidade, uma vez que em face das normas constitucionais originárias àquelas expedidas pela legislatura ordinária, sejam emendas, leis complementares ou ordinárias, devem obediência e conformação. (OLIVEIRA, 2007, p. 86-87)

O mesmo modo Bruno Lemos também critica o dispositivo:

> Malgrado a boa intenção, aprece-nos que tal poder liberatório irá trazer mais confusão do que solucionar um problema de extrema gravidade, contudo, somente a prática, diante da utilização do dispositivo em destaque poderá demonstrar o seu acerto. Surge, sim, como uma penitência do legislador diante da moratória concedida de modo pouco criterioso. (LEMOS, 2008, p. 127)

Por outro lado, discorda dessas formulações Leonardo José Carneiro da Cunha, para quem a compensação é vantajosa tanto à entidade de direito público quanto ao jurisdicionado, porque a cobrança de créditos pela Fazenda Pública muitas vezes se mostra ineficaz, enfrentando graves dificuldades estruturais. (CUNHA, 2017, p. 348)

Assim sendo, a Fazenda Pública pode, por meio da compensação, satisfazer o direito material dos exequentes de maneira célere, simultaneamente tem a oportunidade de satisfazer seus créditos numa proporção que seria improvável, na hipótese de ajuizamento da ação de execução fiscal.

Marcus Abraham tem o mesmo entendimento sustentando que a compensação confere maior efetividade e simplificação à recuperação dos créditos públicos, além de homenagear o princípio da moralidade. (ABRAHAM, 2018, p. 86) Além do mais, José Vaz traz argumentos reforçados a favor da compensação do art. 78 do ADCT.

> Isso porque, tendo em vista a diferença de sentido do vetor da relação jurídica (contribuintes vs. Estado, e não Estado vs. Contribuintes), a exigência de ordem cronológica de pagamento não existe, posto não haver violação ao princípio da isonomia, uma vez que todos os contribuintes podem, a qualquer momento, “compensar”. Dessa forma tratando-se de direito potestativo dos contribuintes contra a Fazenda, sendo permitido a todos eles “compensar”, se assim o entenderem, não há ofensa ao princípio da isonomia, pois não se pode obrigar o titular de um direito potestativo a exercê-lo. No caso de “pagamento”, no entanto, a questão é diferente, uma vez que o pagamento fora da ordem ofende o princípio da isonomia. Vê-se, assim, que “pagamento” e “poder liberatório”, por meio de “compensação” não se confundem. Basta ao credor (ou cessionário), destarte, requerer a compensação de seu crédito com a dívida sua. Daí se entender equivocada a interpretação segundo a qual os precatórios em questão somente poderem ser “compensados” na ordem em que tiverem sido inscritos no tribunal. (VAZ, 2007, p. 291)

Juntamente com esses argumentos, o autor comenta acerca do motivo que ensejou a proibição do pagamento de precatórios fora da ordem cronológica, qual seja, a possibilidade de esgotamento da dotação orçamentária, não está presente na “compensação-sanção”, pelo fato de esta não depender da existência de dotação orçamentária, e, portanto, não há risco de se prejudicar o credor

preterido. Através dessa modalidade de extinção das obrigações seria possível abreviar a duração do processo para o exequente. (VAZ, 2007, p. 292)

Por último, ainda tem-se outros dois argumentos importantes para se contestar qualquer ofensa ao princípio da isonomia em razão da compensação-sanção. Inicialmente, o credor, caso descumprido um dos depósitos do parcelamento, poderá valer-se do sequestro para obter a parcela inadimplida. A questão é, se medida tão gravosa mostra-se admissível, porque a compensação estaria a violar direitos fundamentais? Outra, os entes públicos podem aceitar a compensação administrativa, não envolvendo discussões quanto à "quebra" da ordem de pagamento? (VAZ, 2007, p. 293-294)

Em contraposição, pode a Fazenda Federal aceitar administrativamente a compensação de tributos por ela administrados, sem que isso envolva nenhuma discussão acerca de "quebra de ordem de pagamento". No caso, poderia dizer que a compensação é administrativa e que a observância de ordem se refere aos precatórios.

Segundo Cantoario, o argumento, entretanto, é falacioso, pois se o contribuinte pode compensar tributos sem ter de recorrer à via judicial, não se pode exigir que, após o longo trâmite do processo judicial, o exercício de seu direito seja, ainda, dificultado ou obstado por meio da exigência de observância da ordem cronológica para a "compensação". (CANTOARIO, 2016, p. 222)

No que concerne às polêmicas envolvendo referido dispositivo, a primeira seria quanto aos seus créditos e se poderiam ser compensados. Segundo o *caput* do art. 78 do ADCT, restou expressamente excluído do parcelamento os créditos de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os parcelados pelo art. 33 do ADCT e suas complementações, e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados e depositados em juízo.

Devido a isso, consolidou a jurisprudência dos Tribunais Superiores, em especial do STJ, o entendimento de que a compensação prevista no art. 78, § 2º, do ADCT alcança somente os créditos sujeitos ao parcelamento instituído pelo *caput*, quando inadimplida alguma das parcelas. Assim sendo, inexistindo parcelamento e, consequentemente, parcela inadimplida, não há incidência do § 2º do art. 78 do ADCT. (STJ – RMS 26.908/GO, Primeira Turma, Relatora Min. Denise Arruda, Brasília, 24.06.2008; STJ – ROMS 32030/RJ, Segunda Turma, Relator Min. Mauro

Campbell Marques, Brasília, 05.08.2010; STJ - AgRRMS 39569/SP, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves Brasília, 05.02.2013)

A questão é que essa solução foi conferir aos créditos de natureza alimentar um tratamento pior do que o dado aos créditos normais. Isso porque a impossibilidade de compensar os créditos de natureza alimentícia com tributos impediu os credores de cederem seus créditos, pois estes não tinham valor nenhum para fins de compensação.

Na prática, há uma importante consideração a ser observada quanto ao problema da compensação com precatórios, cujo desrespeito à moralidade encontra-se aqui. A maciça maioria dos créditos utilizados nestes procedimentos são cedidos por terceiros, que acabam recebendo bem menos do que deveriam, em razão da morosidade no pagamento, que os obriga a tal cessão. Sem olhar para estes terceiros (cedentes dos créditos), de fato não há problemas ao instituto, na forma como regrado na CF e ADCT. Entretanto, ao analisar quem de fato perde com tudo isso, fica difícil afirmar ser tal postura administrativa harmônica ao princípio da moralidade. Acerca do tema, salienta Sacha Calmon Coêlho:

> Ora, se os precatórios alimentares são objeto de privilégios não dispensados aos precatórios não alimentares, é porque a Constituição lhes confere maior dignidade jurídica, já que essenciais à subsistência de seu credor e, por isso, dignos de uma tutela constitucional preferencial. Impor meio mais oneroso para satisfazer os precatórios alimentares vencidos relativamente aos não alimentares na mesma condição ofende o princípio da proporcionalidade e o da tutela constitucional preferencial dos créditos de natureza alimentar. (COÊLHO, 2016, p. 188)

Parcela da doutrina delineou entendimento segundo o qual o art. 78, § 2º, mesmo antes da EC 62, já permitia a cessão e compensação de precatórios alimentares, sustentando que a ressalva com relação a estes se referia somente ao parcelamento, contudo, não impedia sua cessão, desde que vencidos e não pagos. Outrossim, a mesma doutrina sustenta que após o advento da EC 62, seus dispositivos se integrariam ao art. 78, § 2º, do ADCT, explicitando a possibilidade de cessão e compensação de precatórios alimentares. (COÊLHO, 2016, p. 188)

Kyoshi Harada destaca que:

> A EC 30/00 que acrescentou o art. 78 ao ADCT introduziu compensação dos tributos da entidade devedora se não liquidadas as oito parcelas anuais dos precatórios até final de cada exercício (§ 2º). Como os precatórios alimentícios não foram atingidos por parcelamentos suscitou-se acirrada controvérsia jurisprudencial acerca da possibilidade de compensação

> desses precatórios. O Ministro Eros Grau chegou a admitir essa compensação em decisão monocrática (RE 550.400-RS, *DJ* de 18-9-2007), mas por força do Agravo Regimental essa questão ficou submetida à deliberação do Plenário de Corte Suprema, conforme decisão publicada em 10-10-2008. Atualmente, tanto a questão da autoaplicabilidade do § 2º, do art. 78 do ADCT, como a questão do poder liberatório do precatório alimentar (compensação) são objetos de apreciação pelo Plenário do STF nos autos dos RREE 500.400 e 566.349 onde se reconheceu a existência de repercussão geral dos temas debatidos. (HARADA, 2018b, p. 706)

Evidentemente que a suspensão da eficácia pelo STF do art. 2º da Emenda Constitucional 30 enfraqueceu essa posição, pois lhe retirou o fundamento legal, extirpando a compensação-sanção do art. 78 do ADCT, com efeitos *ex tunc* (STF – Medida Cautelar na ADI 2356/DF, Tribunal Pleno. Relator: Min. Ayres Britto. Medida cautelar na ADI 2356/DF. Brasília, 25.11.2010) Também a declaração de inconstitucionalidade do art. 97, § 10, II, do ADCT teve a mesma consequência.

Portanto, ainda que seja promovida pelo STF a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 97 do ADCT, não será mais possível a compensação-sanção nos moldes do art. 78 dos créditos alimentares, bem como dos créditos parcelados, já que suspensa liminarmente a eficácia do dispositivo. Em que pese esse panorama jurisprudencial, a matéria não deixou de ser relevante em razão das compensações já realizadas.

Cumpre destacar que a suspensão de eficácia do dispositivo pelo STF foi inoportuna, pois cumpridos 10 anos da entrada em vigor da EC 30, os exequentes que não tiveram os precatórios pagos poderiam se beneficiar do sequestro das parcelas não pagas ou da compensação dos tributos. Ao final, o término do prazo decenal implicaria o cumprimento forçado das obrigações dos entes públicos em mora. Em virtude da suspensão da eficácia do art. 78 do ADCT, certamente os exequentes se sujeitarão a prazo ainda maior para receberem seus valores. Talvez fosse melhor a alternativa se o STF apenas tivesse reconhecido a inconstitucionalidade do art. 97 do ADCT, mantendo a higidez do art. 78 do ADCT.

Outro ponto que merece destaque trata-se da necessidade de regulamentação deste dispositivo pelo ente federado. A doutrina de Fernando Facury Scaff sustenta que esse requisito inexiste, pois a eficácia da Constituição não poderia, nesta hipótese, ser condicionada à edição de lei ordinária. O art. 78, § 2º, segundo essa corrente, em conformidade com a tradicional classificação de José Afonso da Silva, traria norma constitucional de eficácia plena e, por tal razão, não

precisaria ser complementada pelo legislador, bem como não poderia ser limitada pela legislação infraconstitucional. (SCAFF, 2009, p. 109)

Em consequência do reconhecimento da eficácia plena dessa norma constitucional, referida doutrina também contesta a perspectiva de o ente público estabelecer qualquer requisito para a compensação que não esteja prevista no art. 78. Isso não quer dizer, aliás, que o ente federado não possa editar "atos normativos regulamentando apenas o procedimento de utilização do crédito de precatório para pagar tributos, desde que esses atos não obstaculizem ou impeçam o exercício do direito". (SCAFF, 2009, p. 109)

Todavia, ainda que se tenham alguns julgados esparsos em sentido contrário, a jurisprudência do STJ é unânime em negar a compensação do art. 78, § 2º, do ADCT na ausência de lei específica do ente federado, ao fundamento de que a autorização da compensação pelo Judiciário violaria a competência do ente federado prevista na Constituição, entendendo que:

> [...] A matéria atinente à compensação está submetida à reserva constitucional de lei complementar no que tange à edição de normas gerais, sendo que o dispositivo que preenche tal qualificativa assevera caber à lei ordinária a sua autorização (CTN, artigo 170). 4. Agravo regimental desprovido. (STJ – AGRRMS 27.769/PR, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de outubro de 2010)

Na doutrina, alguns assinalam que esse entendimento peca ao confundir a compensação prevista no mencionado dispositivo com aquela do art. 170 do CTN, que exige lei do ente federado, pois a autorização para a compensação, no caso de descumprimento do parcelamento do art. 78, § 2º, decorre apenas do texto constitucional, e nada tem a ver com as disposições do CTN. (PIMENTA, 2010, p. 126; COÊLHO, 2016, p. 190)

Sacha Calmon Coêlho ressalta a diferença entre a compensação do CTN e a prevista no art. 78, § 2º, do ADCT. Segundo o autor, a compensação desta última tem como objetivo o controle dos entes estatais, em benefício dos credores dos precatórios, como meio de conter as reiteradas práticas estatais, mitigando a estratégia de postergar a satisfação dos créditos consubstanciados em precatórios. No que diz respeito à compensação prevista no CTN, encerra o escopo de proteger a esfera jurídica dos entes públicos, e, portanto, conferindo a eles, segundo sua própria conveniência, autorizar ou não, nos termos das leis por eles editadas e nos

limites ali previstos, a compensação de tributos sob sua competência. (COÊLHO, 2016, p. 190-191). Para finalizar, o tributarista arremata sustentando que:

> [...] tal grau de liberdade no trato da matéria não foi conferido às ordens jurídicas parciais no caso da compensação de tributos com precatórios, motivada por razões que não guardam qualquer relação com a compensação prevista no CTN, não reclamando, portanto, a edição de lei ordinária aludida no CTN como fundamento de sua aplicabilidade. (COÊLHO, 2016, p. 190)

Esse entendimento é compartilhado por José Vaz, para quem a autorização para a realização da compensação provém da própria Constituição, sendo incoerente exigir-se, no caso, lei para regulamentar o dispositivo, que nada tem a ver com o art. 170 do CTN. (VAZ, 2007, p. 289)

No caso em questão, trata-se de ponto distinto pelo fato de dispor a Constituição de 1988, no § 2º do art. 78 do ADCT, que as prestações devidas a título de precatório, não pagas, “terão poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora”. Como se percebe, a autorização provém da própria Constituição, sendo desnecessário, nesse caso, a exigência de lei para regulamentar o que a norma constitucional outorgou de forma ampla.

Ainda com base no entendimento dos autores acima referenciados, a exigência de lei, aqui, equivale a dar interpretação à Constituição de acordo com o CTN, isto é, o dispositivo anterior e de menor hierarquia prevalece sobre o mais novo e hierarquicamente superior. Nessas condições pode a Constituição dispor que essa forma de extinção envolva compensação, sendo desnecessária a observância do CTN. Logo, outras compensações tributárias que não são provenientes da Constituição devem reger-se pelo disposto no CTN.

Outro ponto de grande relevância trata-se da possibilidade de compensação de créditos tributários da Administração Direta com precatórios emitidos por entidade da Administração Indireta. A polêmica que reside na doutrina e jurisprudência se justifica em razão do termo “entidade devedora”, existente no art. 78, § 2º, do ADCT.

Segundo Paulo Pimenta, o problema deve ser resolvido considerando a fonte orçamentária, isto é, buscando situar o débito de precatório com o crédito de tributos no mesmo orçamento. Assim posiciona o autor:

> Parece-nos que se deve resolver o problema considerando a diferenciação existente entre os tipos de orçamento, prevista pelo art. 165, § 5º do Texto Magno (orçamento fiscal, orçamento de § e orçamento da seguridade social). Como o débito do Poder Público integrará o mesmo orçamento no qual determinado crédito tributário será extinto por meio do uso de precatório, tendo em vista os princípios orçamentários da universalidade e da unidade (CF, art. 165, § 5º), o conceito de entidade devedora deverá levar em conta essa circunstância. Assim, por exemplo, os precatórios das entidades indicadas no art. 165, § 5º, I, da CF podem ser utilizados para pagamento de tributos da Administração direta federal, mas tal possibilidade será afastada se o crédito tributário decorrer das contribuições para a seguridade social, eis que esta possui orçamento diferenciado (art. 165, § 5º, III). (PIMENTA, 2010, p. 128)

Fernando Facury Scaff compartilha de entendimento semelhante, o qual apreende que:

> [...] sendo idêntica a Fazenda Pública, torna-se irrelevante se a organização administrativa é distinta entre autarquia e ente federativo [...] Fazê-lo de maneira distinta será entender que existem vários Fiscos – o que não é razoável. O caixa de cada ente federativo é único, e não dividido entre vários órgãos. Existem vários órgãos ordenadores de despesas – mas só existe um arrecadador. Logo, dividir a compensação dos precatórios através da lógica adotada pelo STJ é inviabilizar a aplicação plena do instituto, pois existem inúmeros ordenadores de despesas – que podem gerar precatórios não pagos, mas existe apenas um único centro de receita – que é o Fisco de cada ente federativo. Logo, o correto é a identificação técnica do que seja ‘entidade devedora’ como a Fazenda Pública de cada ente federativo, e não como cada ordenador de despesas para fins meramente gerenciais. (SCAFF, 2009, p. 112)

Na doutrina, Leonardo José Carneiro da Cunha e Ricardo Camargo sustentam o mesmo entendimento e mencionam que as pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Indireta são distintas do ente federado, gozando de autonomia, e por essa razão não há de se admitir a compensação com o crédito de umas com a de outras. (CUNHA, 2017, p. 348; CAMARGO, 2008, p. 53)

Apesar das opiniões apresentadas, prevaleceu nos Tribunais Superiores posicionamento divergente. A primeira turma do STJ, ao apreciar o recurso ordinário em mandado de segurança 24.450/MG, cuja relatoria coube ao Ministro José Delgado, firmou entendimento no sentido de que é ilegítima a pretensão de se compensar débito tributário devido à Administração Direta com crédito de precatório da Administração Indireta adquirido por cessão. (STJ – RO em MS 24.450/MG, Primeira Turma, Relator: Min. José Delgado. Recurso ordinário em mandado de segurança 24.450/MG. Brasília, 08.04.2008) No mesmo sentido prevaleceu esse entendimento em outros julgados. (STJ – ROMS 27.706/MG, Primeira Turma,

Relator: Min. Denise Arruda, Brasília, 03.12.2009; STJ – AR em RMS 39329/SP, Segunda Turma, Relator: Min. Humberto Martins, Brasília, 19.02.2013)

3.2 A compensação após a EC 62/2009

A EC 62 de 2010 trouxe novos dispositivos prevendo a possibilidade de compensação de precatórios com tributos, na parte permanente e transitória da Constituição. Ainda, convalidou todas as compensações de precatórios com tributos vencidos até 31.10.2009, na forma do art. 78, § 2º, do ADCT. Esse dispositivo demonstrou sua relevância pelo fato de residir a convalidação da compensação realizada administrativamente, pelos entes públicos, uma vez que, em razão do art. 6º da EC 62, as compensações já realizadas pelos Estados não poderão ser revistas, seja no âmbito da administração, seja na seara judicial.

Respectiva convalidação, como observa Sacha Calmon Coêlho alcança, inclusive, os créditos alimentares que foram compensados com tributos. Segundo o tributarista:

> Como ele iria dizer que as parcelas não pagas teriam poder liberatório, se os alimentares não eram fatiados? A Emenda 62 não fez lei nova, vindo confirmar que o poder liberatório para o pagamento de tributos, conferido pelo art. 78 do ADCT, aplica-se a todas as compensações indistintamente. É uma estrutura da mesma Constituição, a única aplicável, porque vigente. Entendemos, assim, que a previsão de poder liberatório alcança tanto os alimentares quanto os não alimentares. (COÊLHO, 2016, p. 189)

Nos tribunais, no dia 14 de março de 2013, o Plenário do STF, por maioria, julgou parcialmente procedentes as ADIs 4.357 e 4.425, propostas pelo Conselho Federal da OAB e pela CNI, para declarar a inconstitucionalidade de parte da EC 62/2009. Com a decisão alguns dispositivos do art. 100 da CF foram declarados inconstitucionais, nos pontos que tratam da restrição à preferência de pagamento a credores com mais de 60 anos, da fixação da taxa de correção monetária e das regras de compensação de créditos. Além disso, julgou-se inconstitucional a íntegra do art. 97 do ADCT, que cria o regime especial de pagamento.

Marcus Abraham destaca os pontos em que foram declaradas a inconstitucionalidade, a saber: a) da expressão “na data de expedição do precatório”, contida no § 2º do art. 100 da CF; b) dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF; c)

da expressão “índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança”, constante do § 12 do art. 100 da CF, do inciso II do § 1º e do § 16, ambos do art. 97 do ADCT; d) do fraseado “independentemente de sua natureza”, inserido no § 12 do art. 100 da CF, para que aos precatórios de natureza tributária se apliquem os mesmos juros de mora incidentes sobre o crédito tributário; e) por arrastamento, do art. 5º da Lei 11.960/2009; e f) do § 15 do art. 100 da CF e de todo o art. 97 do ADCT (especificamente o *caput* e os §§ 1º, 2º, 4º, 6º, 8º, 9º, 14 e 15, sendo os demais por arrastamento ou reverberação normativa). (ABRAHAM, 2018, p. 284)

Ato contínuo, em 25/03/2015, o Plenário do STF modulou os efeitos da decisão que declarou parcialmente inconstitucional o regime especial de pagamento de precatórios estabelecido pela EC 62/09.

3.3 A compensação do art. 100, § 9º da CF

Os parágrafos 9º e 10, do art. 100 da Constituição Federal, previram uma modalidade de compensação prévia e obrigatória, no momento da expedição do precatório, independentemente de regulamentação, a partir de informações prestadas pela Fazenda Pública no prazo de 30 dias, com a seguinte redação no parágrafo 9º do referido artigo:

> Art. 100 [...] § 9º No momento da expedição dos precatórios, independente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial

Essa compensação não pode ser confundida com aquela prevista no art. 78 do ADCT, ou com a do art. 97, § 10, II, do ADCT, pelo fato de não se tratar de uma compensação-sanção, isto é, sua incidência não decorre da inadimplência de uma das parcelas do regime especial de pagamento ao qual se submetem os entes públicos, mas decorre de um dever da Fazenda Pública, antes mesmo da expedição do precatório.

O referido dispositivo constitucional deixou expresso que essa compensação independe de regulamentação, o que deveria evitar debate semelhante ao que ocorreu com relação ao art. 78, § 2º, do ADCT. Também se

contemplou os créditos ainda não inscritos em dívida ativa, superando a jurisprudência construída, relativa à aplicação da compensação introduzida pela EC 30/2000.

A redação do texto constitucional traz essa compensação prévia como um direito do Estado, não como um direito do credor, em utilizar o precatório não pago para satisfazer seu crédito. De modo diverso, ao dispor o § 10 do art. 100 da Constituição, que o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, por intermédio de sua procuradoria, informações sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas para a compensação, no prazo de 30 dias, sob pena de perda do direito de abatimento, permitindo-se, por via oblíqua, que os entes públicos possam esquivar-se da realização dessa compensação, ou até mesmo utilizarem-na como maneira de escolherem o credor que desejam pagar, violando a ordem de pagamento.

Segundo a Resolução 115 de 2010, do CNJ, não é do presidente do tribunal a responsabilidade pela solicitação de informações sobre os débitos pendentes para fim de compensação prévia, mas sim, do juízo da execução. Atentando-se para os incidentes que poderão surgir no momento da compensação, tem-se na doutrina de Fernando Facury Scaff que:

> Certamente nesta fase surgirão muitos problemas em face da compensação de créditos públicos que o credor do precatório não reconhecer como devidos. Na prática, muitos lançamentos são efetuados pela Fazenda Pública sem que o contribuinte tenha conhecimento de sua existência. Basta ver os arquivos da Dívida Ativa da União e a composição de dívidas que é feita nos parcelamentos voluntários que usualmente ocorrem (Refis, Paes, Paex etc.), e constatar a correção desta assertiva. Muitas vezes aparecem débitos acerca dos quais os contribuintes jamais foram intimados – mas constam como créditos fiscais [...]. (SCAFF, 2009, p. 92)

Além disso, prestigiosa doutrina atentou para os problemas que poderiam ser causados caso essa compensação fosse realizada em desrespeito ao contraditório, não apenas em razão dos lançamentos desconhecidos pelo contribuinte, mas, sobretudo, em razão de divergências quanto aos valores lançados, o que poderia gerar sucessivas impugnações. Atento a esse problema, o Conselho Nacional de Justiça disciplinou o procedimento para a compensação de precatórios e estabeleceu o prazo de 10 dias para a manifestação do credor sobre a compensação (art. 6º, § 1º).

Sacha Calmon Coêlho destaca que essa compensação do § 9º do art. 100 deveria contar com a autorização do credor do precatório. Segundo o autor, entender pela obrigatoriedade dessa compensação implicaria a violação da autonomia da vontade e do devido processo legal. (COÊLHO, 2016, p. 191)

kyoshi Harada comenta o referido parágrafo sustentando haver:

> [...] ofensa ao princípio do devido processo legal e da ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF); ofensa ao princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV da CF); ofensa ao princípio da separação dos Poderes (art. 2º da CF); ofensa ao princípio do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI da CF; e vulneração do princípio da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). (HARADA, 2018a, p. 2)

Logo, com a declaração de inconstitucionalidade dos parágrafos 9º e 10º do art. 100 da CF e com a modulação de efeitos, o regime especial de precatórios ganhou sobrevida durante os cinco anos de exercícios financeiros, ou seja, até 25.03.2015. Ainda segundo a decisão modulatória, atribuiu-se ao CNJ a faculdade de disciplinar a compensação de precatórios com tributos da entidade devedora, porém, omitiu-se o órgão, de modo que referida providência veio no bojo da EC 94/16, mediante inclusão do art. 105 ao ADCT o qual passou a prever a compensação, nos seguintes termos:

> Art. 105. Enquanto viger o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado.
> Parágrafo único. Não se aplica às compensações referidas no caput deste artigo qualquer tipo de vinculação, como as transferências a outros entes e as destinadas à educação, à saúde e a outras finalidades.

Com base nesse dispositivo percebe-se que a compensação não é auto-aplicável, dependendo de lei da entidade política devedora, nos termos do que dispõe o art. 170 do CTN.

3.4 A compensação do art. 105 do ADCT

Como já mencionado, o instituto da compensação no Direito Tributário está previsto no artigo 156, inciso II, do CTN como causa de extinção do crédito

tributário. Os artigos 170 e 170-A do referido código disciplinam e estabelece que “essa modalidade de extinção do crédito, para que possa ser exercida, depende, também, da existência de lei que estabeleça os critérios e condições segundo os quais a compensação se realizará”. (PISCITELLI, 2018, p. 125)

Nos tribunais, o STJ já se manifestou, por diversas ocasiões, quanto à impossibilidade de compensação de tributos com precatórios nos casos em que não há previsão legal específica. (STJ - AgRg no REsp 1196680/RS, Rel. Ministro Humberto Martns, Segunda Turma, julgamento em 21/09/2010, *DJe* 06/10/2010; REsp 1192662/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgamento em 24/08/2010, *DJe* 30/09/2010) Na doutrina, Kyoshi Harada reforça que:

> Essa compensação é salutar, pois, de um lado, atende ao justo reclamo dos precatoristas e, de outro lado, contribui inegavelmente para desafogar o Poder Judiciário. A compensação entre precatórios e créditos tributários e não tributários inscritos até o dia 25 de março de 2015 e enquanto vigorar o regime especial de pagamento (até dezembro de 2020) poderá diminuir sensivelmente o ativo tributário estocado dos Estados e Municípios, concorrendo para a redução de demandas judiciais de natureza tributária que hoje representam mais de 60% do total das lides travadas na Justiça. (HARADA, 2018a, p. 3)

No âmbito federal, essa possibilidade está regulamentada pela Lei 12.431/2011. Contudo, não se trata de uma prerrogativa do contribuinte, pois a compensação será realizada de ofício, antes mesmo da emissão do precatório, como forma de reduzir o valor a ser pago pela Fazenda Nacional. (PISCITELLI, 2018, p. 126)

Voltando-se os olhos para o avanço da matéria no que diz respeito à EC 96/16, impende destacar que recentemente o município de São Paulo inovou ao sancionar a Lei 16.953, de 12.07.2018, instituindo o Programa Especial de Quitação de Precatórios e estabelecendo as condições para a sua execução, por meio de compensação, nos termos do art. 105 do ADCT.

Apesar do risco de o Poder Público se omitir no exercício da faculdade, visto que a EC 99/2017 condicionou, temporalmente, tal faculdade do Poder Público em regrar a compensação disposta no art. 105 do ADCT, isto é, se não o fizer em 180 dias contados de 1º de janeiro de 2018, o credor do precatório terá a faculdade de compensar, independentemente de lei (§§ 2º e 3º, do art. 105, ADCT), é forçoso reconhecer pela necessidade de mudança dessa cultura de precatórios que são

empurrados adiante por meio das incontáveis emendas constitucionais. Assim, o que se espera é que outros entes federativos regulamentem a matéria pelo fato de ser essencial para manter o equilíbrio das finanças públicas.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objeto analisar a possibilidade de compensação de precatórios com débitos tributários. Trata-se de um tema que envolve questões jurídicas, sociais, morais, políticas, entre outros, portanto, de extrema importância para acadêmicos da área, juristas, estudiosos do Direito, bem como para a sociedade de modo geral, porquanto o instituto em análise devidamente regulamentado mantém o equilíbrio das finanças públicas.

Com base no texto legal, viu-se que a compensação de débitos gerados por precatórios judiciais surgiu com o advento da EC 30/2000 e que constantes modificações foram implementadas ao regime de pagamento de precatórios pelas emendas posteriores. Não se pode deixar de destacar que sobrevieram ganhos e avanços após diversas emendas tratando da matéria, ocupando grande espaço perante os tribunais para dirimir os aspectos polêmicos.

Com base na doutrina e nas decisões dos Tribunais Superiores, merece destaque a necessidade de regulamentação da matéria por lei do ente federado devedor. Na doutrina há quem sustente que tal requisito inexiste pelo fato de a previsão estar contida em dispositivo constitucional, pois a eficácia da Constituição não poderia, nesta hipótese, ser condicionada à edição de lei ordinária. Por outro lado, ainda que se tenham alguns julgados em sentido contrário, a jurisprudência do STJ é unânime em negar a compensação na ausência de lei específica do ente federado, ao fundamento de que a autorização da compensação pelo Judiciário violaria a competência do ente federado prevista na Constituição.

Alguns doutrinadores discutiram essa questão da regulamentação, distinguindo a compensação do CTN com aquela prevista no art. 78, § 2º, do ADCT. Para esses autores, a compensação desta última visa o controle dos entes estatais, em benefício dos credores dos precatórios, como meio de conter as reiteradas práticas estatais, mitigando a estratégia de postergar a satisfação dos créditos consubstanciados em precatórios. Já a compensação com previsão no CTN, tem como objetivo encerrar o escopo de proteger a esfera jurídica dos entes públicos, e, portanto, conferindo a eles, segundo sua própria conveniência, autorizar ou não, nos termos das leis por eles editadas e nos limites ali previstos, a compensação de tributos sob sua competência.

Nesse contexto, percebeu-se que a exigência de lei, nesse caso, equivale a dar interpretação à Constituição de acordo com o CTN, o que significa que dispositivo anterior e de menor hierarquia prevalece sobre o mais novo e hierarquicamente superior. Nesse aspecto pode a Constituição dispor que essa forma de extinção envolva compensação, sendo desnecessária a observância do CTN. Logo, outras compensações tributárias que não são provenientes da Constituição devem reger-se pelo disposto no CTN.

Também destacou-se a possibilidade de compensação de créditos tributários da Administração Direta com precatórios emitidos por entidade da Administração Indireta. A razão da polêmica que reside na doutrina e jurisprudência se justifica em razão do termo “entidade devedora”, existente no art. 78, § 2º, do ADCT.

Na doutrina, sustentam que o problema deve ser resolvido considerando a fonte orçamentária, isto é, buscando situar o débito de precatório com o crédito de tributos no mesmo orçamento. Para essa corrente, as pessoas jurídicas de direito público integrantes da Administração Indireta são distintas do ente federado, gozando de autonomia, e por essa razão não há de se admitir a compensação com o crédito de umas com a de outras. Em sentido contrário, a jurisprudência firmou entendimento no sentido de que é ilegítima a pretensão de se compensar débito tributário devido à Administração Direta com crédito de precatório da Administração Indireta adquirido por cessão.

Outra questão importante que envolveu os tribunais, trata-se do julgamento das ADIs 4.357 e 4.425, no dia 14 de março de 2013, pelo Plenário do STF, que por maioria julgou parcialmente procedentes as respectivas ADIs para declarar a inconstitucionalidade de parte da EC 62/2009. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade dos parágrafos 9º e 10º do art. 100 da CF juntamente com a modulação de efeitos, ganhou sobrevida o regime especial de precatórios durante os cinco anos de exercícios financeiros seguintes.

Ainda segundo a decisão modulatória, restou atribuída ao CNJ a faculdade de disciplinar a compensação de precatórios com tributos da entidade devedora, o que não ocorreu, de modo que referida providência veio com a inclusão do art. 105 ao ADCT pela EC 94/16. Em análise ao referido dispositivo, percebeu-se que a compensação não é auto-aplicável, dependendo de lei da entidade política devedora, em conformidade com o disposto no art. 170 do CTN, assim como já se

manifestou o STJ por diversas ocasiões, quanto à impossibilidade de compensação de tributos com precatórios nos casos em que não há previsão legal específica.

Portanto, o que se espera é que os entes federativos regulamentem a matéria pelo fato de ser essencial para manter o equilíbrio das finanças públicas, assim como fez o município de São Paulo ao sancionar a Lei 16.953, de 12.07.2018, instituindo o Programa Especial de Quitação de Precatórios e estabelecendo as condições para a sua execução.

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. **A compensação de precatórios com créditos da Fazenda Pública na Emenda Constitucional 62/2009**. *In:* Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **Curso de direito financeiro brasileiro.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Promulgada em 5 de novembro de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **Emenda Constitucional 99, de 14 de dezembro de 2017.** Altera o art. 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir novo regime especial de pagamento de precatórios, e os arts. 102, 103 e 105 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília: Senado Federal, 2017.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado Federal, 1966.

_____. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Brasil: Senado Federal, 2002.

_____. **Lei 16.953, de 12 de julho de 2018.** Institui o Programa Especial de Quitação de Precatórios e estabelece as condições para a sua execução, por meio de compensação, nos termos do art. 105 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. São Paulo, SP: Diário Oficial da Cidade de São Paulo, 13/07/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão Julgador: Corte Especial. Recurso especial 1143677/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 02.12.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão julgador: primeira turma. Relator: Min. José Delgado. Recurso ordinário em mandado de segurança 24.450/MG. Brasília, 08.04.2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão julgador: primeira turma. Agravo regimental nos embargos de declaração em recurso especial 962.582/RS. Brasília, 06.12.2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão julgador: primeira turma. Relator: Min. Denise Arruda. Recurso ordinário em mandado de segurança 27.706/MG. Brasília, 03.12.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão julgador: primeira turma. Agravo regimental no recurso especial 1462859/SC 2014/0151841-5. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 16.03.2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Órgão julgador: segunda turma. Relator: Min. Humberto Martins. Agravo regimental no RMS 39329/SP. Brasília, 19.02.2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ayres Britto. Medida cautelar na ADI 2356/DF. Brasília, 25.11.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Órgão julgador: Tribunal Pleno. ADI 2.777/SP. Relator Ministro Cezar Peluso, Brasília, 21.09.2017

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Mercado de precatórios e crédito tributário.** Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CONRADO, Paulo César. O novo código de processo civil e a compensação tributária. **Parahyba Judiciária**. p. 515-538. Vol. 10, nº 10, ano 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda em juízo.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Compensação de precatórios com débitos tributários ou não no âmbito do Município de São Paulo.** São Paulo, 2018a. Disponível em: <https://tributario.com.br/harada/compensacao-de-precatorios-com-debitos-tributarios-ou-nao-no-ambito-do-municipio-de-sao-paulo/ >. Acesso em: 29 jul 2018.

_____. **Direito financeiro e tributário.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018b.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário.** Atualizado até EC 85/15 e LC 149/15. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2005. Vol. 3.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, Egon Bockmann; GRUPENMACHER, Betina Treiger; KANAYAMA, Rodrigo Luís; AGOTTANI, Diogo Zelak. **Precatórios: o seu novo regime jurídico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

OLIVEIRA, Antônio Flávio. **Precatórios. Aspectos Administrativos, Constitucionais, Financeiros e Processuais.** 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo.** 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O pagamento de tributos por meio de créditos relativos aos precatórios judiciais.** Revista Dialética de Direito Tributário. n. 177, junho 2010.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro.** 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. **O uso de precatórios para o pagamento de tributos.** *In*: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). 13º volume, São Paulo: Dialética, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

VAZ, José Otávio de Vianna. **O pagamento de tributos por meio de precatórios.** São Paulo: Del Rey, 2007.