

**Universidade Anhanguera-Uniderp**  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº  
62/2009 – INOVAÇÕES NORMATIVAS E INTERPRETAÇÃO SOB OS  
ASPECTOS TEÓRICO E PRÁTICO**

**GUILHERME DURAND ALVES**

**SÃO PAULO – SP  
2011**

**GUILHERME DURAND ALVES**

**COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009 –  
INOVAÇÕES NORMATIVAS E INTERPRETAÇÃO SOB OS ASPECTOS TEÓRICO  
E PRÁTICO**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhanguera-Uniderp  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

**Orientador: Prof. Anderson Stefani**

**SÃO PAULO – SP  
2011**

## DEDICATÓRIA

Para Debora, ao meu lado em todos os momentos.  
Para Gustavo, filho amado e desejado, cuja vinda aguardamos ansiosamente.  
Para minha família, pelo suporte desde a tenra idade.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pelas oportunidades e inspiração. Agradeço, especialmente, à minha esposa, pelas trocas de ideias, paciência e apoio incondicionais. Agradeço igualmente aos professores do curso, particularmente o Professor Eduardo Sabbag, por sua dedicação na elaboração e coordenação, bem como cooptação de excelentes professores convidados, em relação aos quais a convivência mostrou-se inestimável.

## RESUMO

Compensação tributária e Emenda Constitucional nº 62/2009. Inovações normativas, interpretação sob os aspectos teórico e prático, e indicação de soluções para pontos polêmicos. Análise de evolução histórico-normativa, doutrinária e jurisprudencial. Análise da normatização vigente. Compensação constitucional como evolução do instituto em si e das regras orçamentárias. Compensação constitucional como direito do contribuinte. Possibilidade de compensação após expedição do requisitório. Possibilidade de compensação com precatórios adquiridos de terceiros. Critério de atualização dos débitos antes e após a decretação judicial de compensação. Momento da compensação. Possibilidade de ampliação da compensação entre entidades políticas nacionais distintas em razão da metodologia normativa de implementação da compensação e limitações em virtude da apresentação do texto constitucional.

**Palavras-chave:** constitucional; tributário; compensação; precatório; Emenda Constitucional nº 62/2009.

## ABSTRACT

Tax compensation and Constitutional Amendment nº 62/2009. Normative innovations, interpretation under theoretical and practical aspects and indication of solutions for controversial points. Analysis of historical-normative, doctrinal and jurisprudential evolution. Analysis of the norms in force. Constitutional compensation as evolution of the institute in itself and of the budgetary rules. Constitutional compensation as potestative right of the contributor. Possibility of compensation after expedition of the requisitory craft. Possibility of compensation with “precatórios” acquired of third parties. Criterion of indexation of the debits before and after the judicial decreement of compensation. Moment of the compensation occurrence. Possibility of extension of the compensation to distinct national political entities based on the normative methodology of implementation of the compensation and further limitations in virtue of the presentation of the constitutional text.

**Keywords:** constitutional; tributary; compensation; “precatório”; Constitutional Amendment nº 62/2009.

## **LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Provisórias

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CJF – Conselho da Justiça Federal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação das Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

L – Lei Ordinária

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)

OGU – Orçamento Geral da União

PAES – Parcelamento Especial

PAEX – Parcelamento Excepcional

PRC – Precatório

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

RPV – Requisição de Pequeno Valor

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS .....	7
SUMÁRIO.....	8
INTRODUÇÃO .....	9
1. PROBLEMA DE PESQUISA .....	11
2. OBJETIVO.....	12
3. METODOLOGIA.....	13
4. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
5. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009 – INOVAÇÕES NORMATIVAS E INTERPRETAÇÃO SOB OS ASPECTOS TEÓRICO E PRÁTICO .....	16
5.1. CONCEITO, DEFINIÇÃO E DELIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	16
5.2. CONEXÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM O DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO .....	20
5.3. BREVE HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA – EVOLUÇÃO CONCOMITANTE ÀS INOVAÇÕES NORMATIVAS DE ORDEM ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E ORGANIZACIONAL .....	22
5.4. EC Nº 62/2009 COMO RESULTADO DA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO INSTITUTO .....	26
5.5. INSTITUTO DEFINITIVO OU GERADOR DE NOVA POLÊMICA? .....	27
5.6. CARACTERÍSTICAS E ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA EC Nº 62/2009.....	29
5.6.1. <i>Instrumento de higidez orçamentária</i> .....	30
5.6.2. <i>Auto-aplicabilidade da norma constitucional</i> .....	33
5.6.3. <i>Aplicabilidade a Ofícios Requisitórios ou tão-somente a Precatórios</i> .....	36
5.6.4. <i>Possibilidade de apresentação dos débitos pelo contribuinte –         interpretação constitucional protetiva</i> .....	39
5.6.5. <i>Intimação para apresentação necessidade e consequências</i> .....	42
5.6.6. <i>Débitos aptos a apresentação pela Fazenda Pública e consequências         da apresentação pelo contribuinte</i> .....	43
5.6.7. <i>Limites objetivos da compensação individualmente considerada e         consequências da compensação insuficiente</i> .....	46
5.6.8. <i>Possibilidade de compensação após a expedição do precatório e         cessão de créditos para fins de compensação</i> .....	47
5.6.9. <i>Delimitação do conceito de Fazenda Pública devedora, pessoa jurídica         devedora do precatório, entidade executada e entidade devedora, para fins da         compensação constitucional.</i> .....	57
5.7. CONCLUSÕES .....	62
6. REFERÊNCIAS.....	65

## INTRODUÇÃO

A compensação tributária sempre se mostrou instituto em franco desenvolvimento, geradora de polêmica, com constantes alterações legislativas e discussões judiciais.

Sua evolução mostra-se intimamente ligada às modificações históricas relativamente às normas de Direito Financeiro e Orçamentário, posto que se tratam, o Direito Tributário e as searas jurídicas citadas, de ramos intimamente ligados, não só pela concepção sistêmica do direito pátrio em si, mas também por constituir o Direito Tributário arcabouço normativo que regula a fonte de recursos concertados pelas normas de orçamento e finanças públicas.

No curso desse progresso, sobreveio a compensação tributária instituída pela EC nº 62/2009, que inseriu dispositivos ao artigo 100 da CF/88, de modo a possibilitar a compensação de créditos representados por precatórios judiciais com débitos tributários do contribuinte beneficiário do precatório.

Referida emenda surgiu como resposta ao combalido desequilíbrio das contas públicas, representado de um lado por um acervo virtualmente impagável de precatórios judiciais e, de outro, por uma carga tributária excessivamente alta e, por via de consequência, repleta de receitas tributárias não realizadas, traduzida por um estoque significativo de créditos tributários a recuperar.

Embora repleta de boas intenções, como toda obra humana que é, referida emenda apresenta imperfeições.

O presente trabalho visa demonstrar os pressupostos colocados nos parágrafos anteriores, bem como delimitar o campo de eficácia da norma, sempre com uma visão da aplicabilidade prática das normas trazidas ao ordenamento, mas sem descurar do olhar abstrato, para fins de trazer uma interpretação sistêmica e condizente com a característica primordial do ordenamento jurídico constitucional brasileiro, a saber, a vocação protetiva do cidadão/contribuinte em relação ao Estado, bem como o privilégio, no processo hermenêutico, à intenção do legislador, sempre em respeito e harmonizando-se aos axiomas constitucionais.

Espera-se, com isso, contribuir com o aplicador do direito que, não raras vezes, imagina-se, será chamado à atuação na execução e discussão do instituto em estudo – seja na posição do advogado, do juiz ou do administrador –, o qual, não

só por suas deficiências, mas também em razão de envolver interesses econômicos de grande vulto, certamente impulsionará discussões, contestações e tentativas, de parte a parte e de acordo com os respectivos interesses, no elastecimento ou restrição da aplicabilidade e eficácia desta nova forma de compensação tributária.

## **1. PROBLEMA DE PESQUISA**

Apresentação da compensação tributária introduzida pela EC nº 62/2009 como evolução do instituto da compensação tributária, dentro da inter-relação que este ramo guarda com o direito financeiro e orçamentário.

Definição do efetivo alcance da norma, objetivos do legislador, efeitos práticos, limitações na aplicação, possibilidade de interpretações extensivas e demais desafios especialmente ligados à consubstanciação da norma à realidade.

Exposição de soluções e caminhos viáveis ao aplicador do direito, consoante entendimento doutrinário e jurisprudencial.

## 2. OBJETIVO

Traçar, em breve estudo, a evolução histórica recente da compensação tributária (após a promulgação da CF/88), com ênfase à íntima relação entre referido instituto e as normas relativas a orçamento e finanças públicas (instituto da vinculação/destinação de receitas a despesas), relação esta traduzida nas inúmeras limitações normativas impingidas a referido instituto, histórico este culminado com a criação, por meio de EC, da DRU – Desvinculação das Receitas da União, combinado com a criação da chamada Super Receita, inovações que possibilitaram a abertura do leque compensatório, de maneira a permitir a edição da EC nº 62/2009 neste particular aspecto.

Descrever as inovações normativas trazidas pela EC nº 62/2009, especificamente no que toca à compensação tributária anteriormente à expedição de ofício requisitório, definir a possibilidade de aplicação imediata de seus dispositivos normativos, estabelecer o efetivo enquadramento ou não no conceito do instituto da compensação, delimitar o momento de verificação da compensação – fato jurídico instantâneo –, aferir a possibilidade de ser invocado pelo particular, definir a obrigatoriedade ou não de sua utilização ao ente público, demarcar quais créditos podem ser objeto de compensação, balizar índice de correção a ser observado, dentre outros aspectos polêmicos, sempre apresentando soluções e caminhos passíveis de adoção pelo operador do direito.

### **3. METODOLOGIA**

Estudo resultado de pesquisa bibliográfica e documental, com característica exploratória e explicativa, em textos doutrinários, legais e jurisprudenciais, com o objetivo de aferir o panorama histórico da compensação tributária genericamente tratada, bem como a situação atual, com ênfase à compensação entre tributos e créditos consubstanciados em precatórios.

## 4. REFERENCIAL TEÓRICO

Marcelo Fortes de Cerqueira (2006, pp. 400-402), em estudo realizado em momento anterior à EC 62/2009, evidencia que a situação atual mostra-se flagrantemente diversa, uma vez que a compensação tributária, ainda que cingida aos casos de existência de créditos em face da Fazenda Pública a serem adimplidos em sede de precatórios, ganhou previsão e *status* constitucional.

Prossegue, referido autor, demonstrando a evolução normativa infraconstitucional do instituto da compensação com base no mesmo fundamento teórico supra-retratado. Olvida-se, contudo, referido autor, do que se pretende consolidar no presente estudo, a saber, a íntima relação entre a evolução do direito à compensação tributária e as mutações ocorridas nas normas constitucionais e infraconstitucionais, relativamente ao direito financeiro orçamentário público, que confere mais harmonia e sentido ao progresso do instituto em estudo.

Muito embora a CF/88, em seu art. 100, § 10, fale em perda do direito ao abatimento, o parágrafo anterior (§ 9º) atesta que os débitos apresentados deverão ser abatidos, pelo que se entende que a compensação instituída se encaixa no conceito de compensação legal descrita por Orlando Gomes posto que inafastável e vinculativa, tanto ao ente público credor quanto ao Juízo.

Resta ausente, contudo, ao menos aparentemente, um dos pressupostos ou requisitos de tal modalidade de compensação, consoante apontado por Orlando Gomes, qual seja, a necessidade de ambas as dívidas estarem vencidas e exigíveis. Com efeito, o crédito constituído na sentença condenatória transitada em julgado, apesar de vencido, não é exigível de imediato. Isso porque há prazos constitucionais para que a Fazenda Pública realize o pagamento, consistente no exercício financeiro em que o débito foi inscrito, ou então aos exercícios financeiros relativos ao parcelamento previsto no art. 78 do ADCT, dentro dos quais o débito não é exigível por meio da medida adequada, o sequestro de rendas públicas.

Referidas verificações influenciam, ainda, na efetiva constatação de se tratar de compensação, posto que se presume como fato jurídico instantâneo e, no caso dos precatórios, mostra-se diferido no tempo.

No tocante à disposição constitucional, em seu art. 100, § 10, em que o direito à compensação seria poder-dever exclusivo do ente fazendário credor e

devedor, têm-se ensinamentos como o de Hugo de Brito Machado Segundo (2009, p. 350), que nos conduzem o raciocínio em sentido contrário.

Portanto, no sopesamento, interpretação e harmonização de normas e princípios constitucionais, prevalece o caráter protetivo ao contribuinte em relação ao Estado arrecadador, de modo que se faz forçoso admitir que, ao contribuinte credor do precatório a ser expedido, é lícito apresentar débitos que se encaixem nos requisitos da norma constitucional, a fim de que sejam compensados.

O professor Hugo Segundo (2009, pp. 354-355), na mesma obra, cita a possibilidade, referendada pela jurisprudência do STJ, de o contribuinte optar pela compensação – na ação de repetição de indébito tributário.

Em se tratando de obra editada anteriormente à EC nº 62/2009, resta saber se a hipótese aventada mostra-se compatível com as normas trazidas pela emenda, ou perder-se-á no campo da inutilidade, posto que, em certa medida, aparenta ser uma síntese dos dois caminhos apontados como possíveis pelos julgados trazidos na obra citada.

A compensação descrita no art. 100, §§ 9º e 10 da CF/88, aparentemente, difere daquela contida no art 170 do CTN. Isso porque a compensação constitucional, extraordinária e específica aos casos em que haja iminência de expedição de ofício requisitório de valores em face da Fazenda Pública, é tratada como autoaplicável, independente de regulamentação, ao passo que a compensação ordinária do CTN está sujeita à reserva legal e, necessariamente, exige a edição de lei ordinária que a regule, conforme ensina Leandro Paulsen (2008, p. 1119).

Tem-se que a compensação instituída pela EC 62/2009 veio a sanar a lacuna apontada por Leandro Paulsen (2008, p. 1120), de que o art. 78 do ADCT poderia ser interpretado extensivamente, no tocante ao efeito liberatório de tributos no caso de precatórios parcelados que estivessem em atraso, autorizando-se a cessão dos créditos e a compensação.

Anote-se que, os fatos e a história recente indicam que referida emenda à constituição veio, muito certamente como linimento ao combalido sistema de precatórios, que sobrecarrega os orçamentos das Pessoas Jurídicas de Direito Público interno, maiores rés e devedoras judiciais do país.

## 5. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009 – INOVAÇÕES NORMATIVAS E INTERPRETAÇÃO SOB OS ASPECTOS TEÓRICO E PRÁTICO

### 5.1. Conceito, definição e delimitação da compensação tributária.

A conceituação gradual da compensação como proposta faz-se indispensável para a fixação de premissas sobre as quais o presente trabalho será desenvolvido.

A definição vernacular de Antonio Houaiss assim se apresenta:

- 1-ato ou efeito de compensar.
- 2 qualidade ou estado de igual; equilíbrio.
- (...)
- 5 Rubrica: termo jurídico.  
anulação recíproca de débitos, mediante prestações mútuas de valores equivalentes. (2009, 1 CD)

O conceito de compensação é intuitivo, sendo certo que a conceituação jurídica do instituto não inovou nesse sentido, mas sim, delimitou seu campo de ação. Trata-se de verdadeiro encontro de vetores contrapostos, caracterizados por relações jurídicas nas quais o credor em uma é devedor em outra e vice-versa. A identidade dos coobrigados cada qual na posição alternada de credor e devedor – dívidas recíprocas – é essencial, sendo igualmente necessária, em princípio, a identidade no referente ao *quantum debeatur*, consoante se infere das expressões “estado de igual, equilíbrio” e “valores equivalentes”.

Orlando Gomes (1998, p. 129) ensina que “a compensação ‘*ipso iure*’ visa a eliminar um ‘*circuito inútil*.’”, de modo a extirpar do sistema jurídico uma “dupla transferência de bens, perfeitamente dispensável.”

Referido jurista classifica a compensação em três espécies distintas, a saber, legal, judicial ou voluntária (1998, p. 130). A primeira espécie pressupõe mesmas pessoas, título diverso, dívidas homogêneas, líquidas e exigíveis, requisitos estes que, uma vez presentes, implica operação da compensação de pleno direito, posto que necessária. A compensação judicial, por sua vez, prescinde do caráter de liquidez e/ou exigibilidade, atributos estes que serão supridos pelo Juiz competente. Finalmente, a compensação voluntária ou convencional, uma vez fundada na liberdade de contratação, prescinde de quase todos os requisitos, a exceção

daqueles referentes às pessoas envolvidas e a reciprocidade das dívidas, originadas de títulos diversos, uma vez que estes últimos são pressupostos à própria existência de fato jurídico que enseje compensação.

Orlando Gomes impõe, ainda, nos casos de compensação legal e judicial, a necessidade da fungibilidade dos objetos das prestações, cuja homogeneidade apresenta-se nas suas expressões pecuniárias, as quais devem ser, em princípio, coincidentes.

Referido autor faz menção, ao tratar dos efeitos da compensação (GOMES, 1998, p. 131), à extinção total ou parcial das dívidas recíprocas. Note-se que, pela lógica apresentada pelo ilustre professor, somente ocorreria extinção parcial nos casos de compensação convencional, posto que a única modalidade em que se prescinde do caráter de homogeneidade – ou equivalência – das dívidas recíprocas é a voluntária.

Finalmente, Orlando Gomes (1998, p. 133) salienta o momento de ocorrência do fenômeno jurídico denominado compensação. No caso da legal, quando da reunião, no mundo fenomênico, de seus pressupostos e requisitos, ainda que declarada posteriormente em juízo, caso em que a sentença será declaratória. Em se tratando de compensação judicial, verificam-se seus efeitos a partir do momento em que a decisão que a reconhece é proferida, pois somente a sentença pode estabelecer a liquidez de uma das dívidas. Já a modalidade convencional surte efeitos a partir do momento em que o contrato está perfeito e acabado.

Tem-se, portanto, que a compensação é modalidade não usual de extinção de obrigações, que tem por objetivo a eliminação, no mundo jurídico de negócios jurídicos redundantes entre si, de maneira a liberar o sistema de um ruído que o tornaria menos eficiente.

A compensação tributária não se desvia das considerações supratratadas, mas possui algumas peculiaridades, especialmente em razão da natureza jurídica de uma das partes envolvidas no instituto.

O art. 156 do CTN, em seu inciso II, relaciona a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário. Pressupõem-se, portanto, crédito do contribuinte em relação ao ente tributante e débito daquele em relação a este, advindos de relações jurídicas distintas.

A grande peculiaridade, neste caso, é a de que uma das partes envolvidas é a Fazenda Pública, cujo crédito tributário em aberto é bem público –

fração do erário – em haver e, assim, sujeito a estritas e extensas limitações em sua disposição.

E como à administração pública só cabe agir quando a lei expressamente determina ou autoriza, tem-se que em Direito Tributário somente poderá ocorrer compensação legal ou judicial, nesta última modalidade caso haja necessidade de sua declaração como direito, liquidação, ou mesmo decretação de sua exigibilidade.

Nessa esteira, foi introduzido art. 170 do CTN, objeto de regulamentação progressiva por parte do legislador ordinário, complementada por atos normativos emanados pelo Poder Executivo, a ser estudado posteriormente, em breve histórico da evolução da compensação tributária.

O que cabe ressaltar, pelo momento, é a expressa necessidade de previsão legal, consequência inafastável em razão da qualidade de uma das partes envolvidas nesse instituto, consoante ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (1999, pp. 310-311) e Hugo de Brito Machado (1998, pp. 143-144).

Coroando o entendimento de seu genitor, Hugo Segundo sacramenta a compensação como efetivo direito do contribuinte, derivado do sistema constitucional pátrio, confira-se:

**2. Fundamento constitucional do direito à compensação** – 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 seu débito. Assim, em princípio, não pode ser objeto de restrições desarrazoadas pela legislação infraconstitucional. Nesse sentido: Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: Atlas, 2005, v. 3, p. 487. (2009, p. 350) <sup>1</sup> (grifos do autor)

As interpretações apresentadas, que parecem mais acertadas, consideram o art. 170 do CTN, numa analogia à conceituação efetivada por José Afonso da Silva (2003), como norma de eficácia contida, com aplicabilidade plena, imediata e irrestrita, independentemente de regulamentação. Eventual normatização ulterior por parte do legislador ordinário poderia restringir o instituto, por razões financeiras, orçamentárias, ou mesmo organizacionais.<sup>2</sup>

Referido posicionamento se coaduna com uma harmonização constitucional do instituto, na medida em que a vocação da CF/88 – não por acaso cognominada Constituição Cidadã – é protetiva do cidadão em relação ao amplo

<sup>1</sup> Em sentido contrário, v., CERQUEIRA, 2006, pp. 399-406.

<sup>2</sup> No mesmo sentido, v., PAULSEN, 2008, pp. 1120-1121. Em sentido contrário, v., PAULSEN, 2008, pp. 1119-1120.

espectro de poder concedido ao Estado em interferir na vida privada correspondente ao campo das liberdades individuais e sociais.

Dentro da classificação de compensação ora tratada, portanto, o primeiro questionamento a se fazer seria se a compensação tributária instituída pela EC nº 62/2009 é legal, judicial, ou espécie inovada híbrida, *sui generis*.

Trata-se de compensação legal.

A compensação judicial, em qualquer caso, não se encontra paralela à consensual e legal, mas sim em subcategoria em relação à legal.

Ao Juiz cabe aplicar a lei, interpretando e integrando as lacunas do sistema, com efeito, mas sempre de modo a aplicar a legislação vigente.

Assim, ainda que dependente de pronunciamento judicial por qualquer motivo que seja, a compensação judicial será sempre, antes de tudo, legal, constituindo, portanto, subespécie desta última.

Uma vez que depende de pronunciamento do Juízo de origem, antes mesmo da expedição do ofício requisitório, para sua efetiva consecução, tem-se que a compensação tributária introduzida pela EC nº 62/2009, trata-se de compensação legal, na modalidade judicial.

## 5.2. Conexão do Direito Tributário com o Direito Financeiro e Orçamentário

O Direito Tributário e, portanto, todos os seus institutos correlatos como a compensação, ora objeto de estudo, possuem profunda conexão com o Direito Financeiro e Orçamentário. Ainda que se trate de ramos do conhecimento jurídico autônomos, na prática possuem raízes fincadas um no outro, uma vez que o Direito Tributário operacionaliza a arrecadação estatal, que por sua vez é instrumentalizada, em sua execução, para a consecução das finalidades do Estado, pelas regras de orçamento e direito financeiro.

Como evidência histórica de referida inter-relação, tem-se o chamado princípio da anualidade, vigente até a Constituição Brasileira de 1946. De acordo com referido princípio, “(...) tributo instituído em data posterior à sanção do orçamento não poderia ser cobrado (STF, Pleno, RE 42.703, rel. Min. Lafayette de Andrada, j. em 22/1/1962, *ementário STF* v. 448, p. 256).” (SEGUNDO, 2009, p. 41-42), ou seja, a cobrança de tributos somente poderia ser efetivada com a prévia autorização, anualmente renovada, pelo Poder Legislativo, quando da aprovação da Lei Orçamentária Anual. É verdadeira autorização da cobrança dos tributos indispensáveis para fins de viabilizar as despesas previstas e apresentadas no projeto de lei orçamentária, com viés evidentemente democrático, como leciona Hugo de Brito Machado (1998, pp. 31-32).

Hoje, a CF/88 ainda prevê a necessidade de previsão de todas as receitas em referida peça legal orçamentária (art. 165, §§ 5º e 8º), sem, contudo, inibição da cobrança do tributo, caso não seja observada. Os tributos atualmente possuem caráter perene, sujeitos apenas à anterioridade, se assim houver previsão constitucional (CARVALHO, 1999, p. 115)<sup>3</sup>.

Como bem assinala Misabel Derzi, trazida a lume por Leandro Paulsen (2008, p. 219)<sup>4</sup>, o princípio da anualidade encontra-se mantido em nosso sistema, ainda que sob outro enfoque.

Ainda como indicativo da interação entre direito financeiro e tributário, tem-se o art. 167 da CF/88, que assim dispõe:

---

<sup>3</sup> No mesmo sentido, v. OLIVEIRA e HORVATH, 1997, pp. 60-61.

<sup>4</sup> Para diversos autores, o princípio da anterioridade conforme posto na CF/88 consiste verdadeiro estágio evolutivo da anualidade. Para maior detalhamento desse histórico, confira-se: PAULSEN, 2008, pp. 218-226.

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

O inciso IV trata do princípio da não afetação<sup>5</sup>, aplicável tão-somente aos impostos, ao passo que o inciso XI ilustra a exceção a tal regra, que é a vinculação das receitas obtidas com a arrecadação de contribuições e demais figuras tributárias, que não os impostos, às finalidades orçamentárias instituídas em lei.

A relação entre os dois ramos do direito é tão forte, que a majoração de imposto com vinculação a finalidade específica já foi considerada inconstitucional pelo STF, considerando-se indevido o pagamento de acordo com a nova alíquota, como ensina Leandro Paulsen (2008, p. 433).

---

<sup>5</sup> Sobre o fundamento e finalidades de referido princípio, confira-se: OLIVEIRA e HORVATH, 1997, pp. 80-81; PAULSEN, 2008, pp. 433-437.

### **5.3. Breve Histórico da Compensação Tributária – Evolução concomitante às inovações normativas de ordem orçamentária, financeira e organizacional.**

Com base na relação íntima entre tributação e orçamento apontada no título anterior, nota-se que a evolução da compensação, em seus requisitos e limitações, acompanhou, em certa medida, a evolução do orçamento público em seus mais variados aspectos, a saber, controle (sistemas), atribuições organizacionais da capacidade tributária ativa (fiscalização e arrecadação) e institutos jurídicos (Desvinculação das Receitas da União – DRU, art. 76 do ADCT).

A propósito do histórico recente da legislação federal atinente à compensação tributária, a fim de se evitar maiores delongas em assunto preparatório á discussão que se pretende dar maior atenção neste trabalho, cabe a transcrição de trecho da obra de Hugo Segundo, cuja precisão é cirúrgica para o presente trabalho, confira-se:

É o que esclarece o seguinte julgado, que inclusive faz didático histórico da legislação federal a respeito de compensação tributária: “1. A compensação, modalidade excepcional de extinção do crédito tributário, foi introduzida no ordenamento pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, limitada a tributos e contribuições da mesma espécie. 2. A Lei nº 9.430/96 trouxe a possibilidade de compensação entre tributos de espécies distintas, a ser autorizada e realizada pela Secretaria da Receita Federal, após a análise de cada caso, a requerimento do contribuinte ou de ofício (Decreto nº 2.138/97), com relação aos tributos sob administração daquele órgão. 3. Essa situação somente foi modificada com a edição da Lei nº 10.637/02, que deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, autorizando, para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a compensação de iniciativa do contribuinte, mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. 4. Além disso, desde 10.01.2001, com o advento da Lei Complementar nº 104, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A, segundo o qual “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”, agregou-se novo requisito para a realização da compensação tributária: a inexistência de discussão judicial sobre os créditos a serem utilizados pelo contribuinte na compensação. 5. Atualmente, portanto, a compensação será viável apenas após o trânsito em julgado da decisão, devendo ocorrer, de acordo com o regime previsto na Lei nº 10.637/02, isto é, (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. 6. É inviável, na hipótese, apreciar o pedido à luz do direito superveniente, porque os novos preceitos normativos, ao mesmo tempo em que ampliaram o rol das espécies tributárias compensáveis, condicionaram a realização da compensação a outros requisitos, cuja existência não constou da causa de pedir e nem foi objeto de exame nas instâncias ordinárias. 7. Assim, tendo em vista a causa

de pedir posta na inicial e o regime normativo vigente à época da postulação (1995), é de se julgar improcedente o pedido, o que não impede que a compensação seja realizada nos termos atualmente admitidos, desde que presentes os requisitos próprios. [...]” (STJ, 1ª S., EREsp 488992/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 26/5/2004, DJ de 7/6/2004, p. 156). (2009, p. 351)

É de se observar que a flexibilização das normas outrora limitativas da compensação tributária evoluiu conforme as exigências de um orçamento mais maleável, embora sob controle.

A globalização econômica e a dinamização da economia brasileira impuseram a necessidade de respostas rápidas por parte do Estado, seja na alocação de recursos, seja na equalização do orçamento. Um estado mais moderno surge em consequência disso, sem tantas amarras orçamentárias – outrora forma de domínio para a alocação de recursos –, sem que isso signifique menos controle, dada a implementação de inovações tecnológicas e centralização gradativa dos órgãos federais de arrecadação e fiscalização.

Assim, tem-se a implementação gradual do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, que permitiu melhor controle da teia orçamentária federal. Com ele centralizou-se o Orçamento Geral da União – OGU, num movimento de concentração dos orçamentos das entidades pertencentes ao OGU, denominadas entidades orçamentárias, cujos dados orçamentários são extensamente detalhados no SIAFI. Tal grau de controle permitiu uma melhor equalização financeira, ao menos em nível federal, com consequente possibilidade de se flexibilizar a compensação de tributos de espécies diversas.

A criação da Desvinculação das Receitas da União, concretizada no art. 76 do ADCT<sup>6</sup>, introduzida pela EC<sup>o</sup> 56/2007, ao desafetar 20% da arrecadação da União de quaisquer órgãos, fundos ou despesas, da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até 31 de dezembro de 2011, dilatou a possibilidade de aumento na flexibilização da compensação tributária.

Isso porque a desvinculação significa a ampliação e concretização dos fundamentos da não afetação, que nos ensinamentos de Regis Oliveira assim se mostra:

---

<sup>6</sup> “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007)”.

O salutar princípio significa que não pode haver mutilação das verbas públicas. O Estado deve ter disponibilidade da massa de dinheiro arrecadado, destinando-o a quem quiser, dentro dos parâmetros que ele próprio elege como objetivos preferenciais. Não se pode colocar o estado dentro de uma camisa de força, minguando seus recursos, para que os objetivos traçados não fiquem ou não venham a ser frustrados. Deve haver disponibilidade para agir. (OLIVEIRA, 1997, p. 81)<sup>7</sup>

Não há que se ponderar aqui a desvirtuação da destinação das verbas públicas, posto que, embora se apresente como característica endêmica na gestão pública brasileira, trata-se de elemento acidental, não desejável pelo ordenamento em tese e que deve ser perseguido, investigado e punido, quando cabível. A regra deve ser a não vinculação, de modo a atender ao princípio da universalidade, e viabilizar o planejamento financeiro e alocação de recursos consoante o surgimento de prioridades, poder-dever inerente às funções atribuídas ao Poder Executivo para a gestão do Estado e suas finalidades.

E qual a relação da destinação e vinculação de arrecadação-despesa com a compensação, pode-se perguntar. Ora, o princípio primeiro ao orçamento público, senão requisito de existência, como ensina Regis Oliveira<sup>8</sup>, é o equilíbrio. Ao se criarem destinações específicas e vinculações entre receitas – que via de regra são tributárias – e despesas, criam-se, em verdade, micro-orçamentos que devem manter seus respectivos equilíbrios, de tal modo que a compensação ampla entre espécies tributárias e até mesmo obrigações acessórias torna-se inviável, sob pena de, autorizada, observarem-se situações caóticas de desequilíbrio orçamentário, com excessiva demanda de ajustes entre os órgãos estatais.

A criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 constitui outro marco para a evolução no sentido de se garantir a compensação tributária, ao menos em nível federal, em um patamar o mais próximo possível da amplitude do art. 170 do CTN, posto que unificou em um só órgão atribuições relativas a mais de uma espécie tributária.

Acerca da ampliação do espectro de compensação, finalmente, dada a evolução legislativa, cabe trazer outro excerto de Hugo Segundo:

**3. Crédito tributário e multa** – O STJ chegou a considerar inviável a compensação entre quantias pagas indevidamente, a título de penalidade

---

<sup>7</sup> No mesmo sentido, v. PAULSEN, 2008, p. 434.

<sup>8</sup> “Giuliano Founrouge erige, como primeiro, o princípio do equilíbrio. Diremos que não se cuida de princípio. Antes, é pressuposto do orçamento. O equilíbrio deve haver em decorrência lógica da própria existência do orçamento. Se este significa um plano de ação mediante ponderação das receitas e despesas, óbvio está que deve haver equilíbrio entre gastos e receitas, sob pena de aniquilamento do próprio estado, ou seu endividamento.” (OLIVEIRA, 1997, pp. 77-78).

pecuniária, com outras, devidas a título de tributo: “Inviável a compensação de crédito oriunda de cobrança indevida de multa moratória com o tributo propriamente dito, em virtude na natureza jurídica diversa desses institutos. [...]” (STJ, 2ª T., REsp 610.554/PR, Rel. Min. Peçanha Martins, j. em 15/12/2005, DJ de 6/3/2006, p. 305). Sem razão. Correto é o entendimento, em sentido contrário, que afirma: “a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, originariamente admitida apenas em hipóteses estritas, submete-se, atualmente, a um regime de virtual universalidade. O art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, autoriza o aproveitamento de quaisquer 'créditos relativos a tributos ou contribuições' que sejam passíveis de restituição, para fins de compensação com 'débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão'. Ora, o conceito de crédito tributário abrange também a multa (CTN, art. 113, §§ 1º e 3º e art. 139; Lei nº 9.430/96, art. 43), razão pela qual, no atual estágio da legislação, já não se pode negar a viabilidade de utilizar os valores indevidamente pagos a título de crédito tributário de multa para fins de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. Tal possibilidade é reconhecida, inclusive, pelas autoridades fazendárias (arts. 2º, § 1º, 26, 28, §§ 1º e 2º, 35, par. único e 51, § 8º, da Instrução Normativa-SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004). [...]” (STJ, 1ª T., REsp 798.263/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 15/12/2005, DJ de 13/2/2006, p. 717). Aliás, na expressão *crédito tributário*, a que alude o art. 170 do CTN, estão abrangidos os tributos e as penalidades, não fazendo qualquer sentido a distinção estabelecida no aresto inicialmente citado. Aliás, esse entendimento, correto, foi o que posteriormente prevaleceu na Primeira Seção (REsp 760.290-PR, j. em 13/6/2007). (2009, p. 350) (grifos do autor)

#### **5.4. EC nº 62/2009 como resultado da evolução histórica do Instituto**

Com o fundamento histórico apresentado no título anterior, pode-se afirmar que a figura da compensação tributária trazida pela EC nº 62/2009, mais do que seu caráter polêmico em tentar eximir a responsabilidade estatal de adimplemento, ainda que por vias oblíquas, para fins de resolver o grande problema nacional que constitui o passivo em aberto devido por todos os entes da Federação em sede de precatórios – o que lhe rendeu a alcunha de emenda do calote –, representa consecução, ainda que em sua via estreita, pontual e específica, da plena amplitude do alcance das disposições do art. 170 do CTN.

Significa dizer, permite o encontro entre créditos tributários, por parte do erário, e créditos de qualquer natureza do contribuinte em face da Fazenda Pública, independentemente de espécie tributária, de um lado, e origem do crédito, de outro, consoante esposado por Hugo Machado (1998, p. 145) ao tratar do art. 170 do CTN.

## 5.5. Instituto definitivo ou gerador de nova polêmica?

A apresentação de precatórios judiciais para o pagamento de dívidas tributárias sempre foi objeto de polêmica na doutrina e jurisprudência pátrias, especialmente em razão do entendimento no sentido da não auto-aplicabilidade do art. 170 do CTN.

Nesse sentido, surge a questão de se as inovações trazidas pela EC nº 62/2009 teriam sacramentado o direito de se apresentarem referidos títulos para fins de compensação tributária.

Não parece, em princípio, ser possível a afirmação em sentido positivo. Isto porque o texto introduzido pela emenda constitucional citada faz menção à apresentação dos créditos em momento anterior à expedição do ofício requisitório por parte do Juízo de origem e, ainda que a efetiva compensação somente se aperfeiçoe no momento do efetivo adimplemento do precatório por parte do ente público requerido, não há menção expressa na constituição federal a referido permissivo.

Assim, permanece a polêmica, que deverá ser objeto de nova regulamentação e, entretantes, caberá ao Poder Judiciário apontar o caminho mais adequado.

O que se pode afirmar com segurança é de que a CF/88 dá indicativos no sentido da possibilidade da apresentação de precatórios para fins de compensação tributária, uma vez que há expressa menção à possibilidade de cessão parcial ou total de créditos objetos de precatórios, consoante dispõe o § 13 do art. 100 da CF/88<sup>9</sup>.

Em complemento ao dispositivo anterior, a potestade contida no § 11 do art. 100 da CF/88<sup>10</sup>, que possibilita ao credor a apresentação de precatórios para a compra de imóveis públicos dos entes federados, ainda que dependente de regulamentação legal pela pessoa jurídica de direito público alienante do imóvel, é claro indicativo da liberdade de agir conferida ao particular pelo ordenamento jurídico

---

<sup>9</sup> “§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).”

<sup>10</sup> “§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).”

brasileiro, ainda que sujeita a algumas limitações nessa espécie, uma vez que se estará tratando, sempre, como já apontado neste trabalho, de patrimônio e ente públicos em um dos pólos das relações jurídicas contrapostas.

Nessa esteira de pensamento, se a um indivíduo é lícito adquirir créditos em precatórios, com ou sem deságio, para depois apresentá-los na adjudicação de imóvel público, não há que se presumir impeditivo de que a mesma aquisição de créditos em requisitórios se dê para a compensação tributária em momento oportuno.

Natural que, neste caso, por não ser o titular originário do precatório, e por não ter sido o crédito apresentado antes da expedição do ofício requisitório, a atualização dos créditos contrapostos dar-se-á, em princípio – ao menos até o momento da efetiva apresentação –, de forma distinta, a saber, a dos precatórios de acordo com o § 12 do art. 100 da CF/88<sup>11</sup>, e do débito tributário, de acordo com taxa SELIC, consoante remansosa jurisprudência do STJ.

Como aparente autorizador da compensação de créditos de precatórios alienados e fomentador da questão colocada no parágrafo anterior, a respeito da atualização dos débitos tributários e dos créditos em precatórios, têm-se, ainda as disposições dos artigos 39 e 43 da Lei nº 12.431, de 27 de junho de 2011.

Como se observará ao longo deste trabalho, se não for dada ao instituto uma interpretação mais ampla, sua efetividade em relação à evidente *mens legis* será excessivamente estreita, pendendo à inutilidade jurídica.

Caberá, portanto, aos intérpretes, na doutrina, aos advogados na provocação do Judiciário e a este, na jurisprudência, emprestar ao novel comando constitucional a efetividade que merece, como saneador do ineficiente e intrincado sistema de pagamento de precatórios e recuperação de créditos tributários.

---

<sup>11</sup> “§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitórios, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).”

## **5.6. Características e aspectos controvertidos da compensação tributária na EC nº 62/2009**

Antes de se entrar na discussão específica deste capítulo, cabe a postulação de alguns pressupostos para fins de facilitar o trabalho.

Primeiramente, há que se diferenciar entre ofício requisitório, precatório e requisição de pequeno valor.

Entende-se por ofício requisitório gênero onde estão inseridas as espécies precatório e requisição de pequeno valor. Assim, na área federal, ofício requisitório da espécie precatório é aquele cujo valor solicitado excede o limite máximo de sessenta salários mínimos, conforme delimitado pelos artigos nº 3º e 17 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001. Ofícios requisitórios na modalidade requisição de pequeno valor, por exclusão, são todos aqueles que não ultrapassam referido valor. Em relação aos demais entes federados, a espécie define-se por legislação própria ou, em sua ausência, pelas regras do artigo 100, § 4º da CF/88, combinado com os artigos 87 e 97, § 12, do ADCT.

Em segundo lugar, deve-se definir o momento da expedição do ofício requisitório e qual o órgão competente para expedi-lo.

O texto constitucional pode dar a entender que o ofício requisitório é expedido pelo Presidente do Tribunal que recebe a solicitação o Juízo originário, o que consiste verdadeiro equívoco, como se verá a seguir.

O Presidente do Tribunal, ao processar os ofícios requisitórios expedidos pelos Juízos de origem de sua jurisdição, está a exercer atividade unicamente administrativa. O efetivo detentor do poder jurisdicional, e que determina ao ente público o pagamento do débito é o Juízo da execução, este sim, plenamente no exercício da atividade judicante.

A atividade desenvolvida pelo Presidente do Tribunal no processamento de precatórios judiciais, destarte, é de natureza administrativa, não ensejando, inclusive, resolução de quaisquer incidentes ou recursos de natureza jurisdicional, a teor do enunciado da Súmula nº 311 do E. Superior Tribunal de Justiça, a saber: "Os atos do presidente do Tribunal que disponham sobre processamento e pagamento de precatório não têm caráter jurisdicional".

Os atos e decisões da Presidência dos Tribunais em sede de requisições de pagamento não possuem caráter decisório, sendo meros reflexos às

determinações legais, ou seja, constituem atos administrativos concatenados a um fim precípuo, no caso, o cumprimento das obrigações pecuniárias por parte do Erário, destacando-se o estrito cumprimento da ordem cronológica de pagamentos e o efetivo adimplemento das requisições, com a ultimação da entrega da prestação jurisdicional na origem.

O procedimento administrativo que se constitui com a autuação do ofício requisitório perante os tribunais é suporte físico a ato administrativo complexo vinculado direta e unicamente aos pressupostos fáticos previstos na Lei e as consequências lógicas e obrigatórias que a configuração daqueles eventos acarreta.

Cabe ao Presidente do Tribunal competente receber as requisições de pagamento – estas sim, cada qual uma determinação de pagamento individualmente expedida pelos Juízos de origem –, organizá-las por ordem de expedição, classificá-las de acordo com os critérios constitucionais e legais, consolidá-las e encaminhar os dados para inclusão nos orçamentos dos entes públicos requisitados.

Assim, decidirá acerca da compensação o Juízo competente – detentor de competência jurisdicional, essencial para decretação de compensação judicial –, Juízo da origem e expedidor do precatório, e não o Presidente do Tribunal detentor da atribuição administrativa de processamento dos ofícios requisitórios.

Nesse sentido seguiram todas as normatizações – salvo isoladas exceções –, em nível federal, acerca da atuação dos órgãos do Poder Judiciário, no tocante ao processamento de ofícios requisitórios, inclusive no tocante à compensação, cabendo destacar Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010, Resolução CJP/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011 e a Lei nº 12.431, de 27 de junho de 2011, em seus artigos 30 a 44.

### **5.6.1. Instrumento de hígidez orçamentária**

Um dos aspectos mais evidente e digno de nota da compensação tributário instituída pela EC 62/2009 é a sua instrumentalidade como facilitador de maior hígidez orçamentária.

Já salientou Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

A sistemática de pagamentos de créditos por meio de precatórios é uma fórmula brasileira criada com o propósito de possibilitar o pagamento dos créditos contra o Poder Público de forma cautelosa, respeitando-se as regras orçamentárias. (2010, p. 122)

Em razão de uma deturpação fática, tanto por parte da não satisfação do crédito fazendário por parte dos contribuintes inadimplentes quanto pelo absoluto descaso dos governantes no sentido de fazer valer a regra de pagamento dos precatórios, adimplindo-os a tempo adequado e a contento, a EC nº 62/2009 veio introduzir permissivo legal apto a sanar as irregularidades surgidas na prática.

No ensinamento de Marcus Abraham:

A intenção do legislador constituinte derivado foi a de zelar pelo Erário, conferindo maior efetividade e simplificação à recuperação dos créditos públicos, além de homenagear o princípio da moralidade, já que pagar ao seu próprio devedor não é algo que se pretenda razoável. (2010, p. 86)

Com efeito, a compensação nos moldes em que trazida pela EC nº 62/2009 implica a anulação de um ônus futuro para o erário, com a contrapartida de regularizar um orçamento já encerrado, ou ainda em execução, em que haja débitos pendentes de adimplemento pelos contribuintes, hígidez esta que atende aos princípios da eficiência, economia e transparência da administração, bem como demais axiomas constitucionais relativos à gestão do patrimônio público.

A compensação evita a movimentação da máquina arrecadatória, em especial sob aspecto de inibir uma dupla provocação do Judiciário – execução fiscal e repetição de indébito tributário, por exemplo –, concentrando-se em um processo somente a atuação do Judiciário no sentido de concertar o encontro entre créditos e débitos.

Um dos maiores problemas da atualidade nas contas públicas, além da ampla corrupção e má gestão, é o passivo representado por precatórios, em especial nos Estados e Municípios, cujo espectro de poder de tributar é significativamente inferior ao da União. Aliás, cumpre salientar que a quase totalidade de referido passivo resulta da má gestão pública, não só na atuação insipiente e incipiente dos agentes do Poder Executivo, mas também do total despreparo e ignorância dos membros do Poder Legislativo, que elaboram leis falhas, quando não inconstitucionais, as quais, uma vez contestadas judicialmente, acabam por gerar passivos vultosos a serem adimplidos pelo Estado em relação aos cidadãos.

De outro lado, tem-se observado um sucessivo aumento, não só da carga tributária, mas do montante efetivamente arrecadado em tributos, com sucessivos recordes de arrecadação – resultado da modernização dos processos de

fiscalização arrecadatária –, de modo a conferir margem para os ajustes nas contas públicas advindos das compensações constitucionalmente instituídas.

Confira-se a preleção Rogério Wanderley Guasti:

Neste sentido, após a publicação da LC 101, de 04.05.2000, que estabelece normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e que dispôs sobre a integração do precatório não pago na dívida líquida, assim, sobre a matéria, em seu art. 30, § 7º, expõe-se: “Os precatório judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.” (2008, p. 263)

Em relação ao argumento de que a compensação de precatórios com tributos consistiria renúncia fiscal inviável, vale analisar o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Primeiramente, em análise puramente gramatical, não parece que a compensação de créditos de precatórios com débitos tributários do contribuinte constitua renúncia fiscal, uma vez que o texto legal, ao delimitar o que consistiria renúncia fiscal, cinge referida definição a situações em que o fisco abdica efetivamente de receita em prol do contribuinte, em situações de cristalina extrafiscalidade, ou em respeito aos princípios da moralidade e economicidade.

A compensação com precatórios, por seu turno, não significa renúncia fiscal propriamente dita, nos termos da LRF, posto que se opera *ex-lege* – ainda que dependente de pronunciamento judicial – e não configura benefício de forma imediata, nem ao fisco, tampouco ao contribuinte, ambos recebendo o que lhes é devido pela via da compensação, do encontro de créditos e débitos recíprocos.

Mesmo em se admitindo, contudo, por um lapso interpretativo, que referido fato jurídico consista renúncia de receita, as medidas compensatórias encontram-se cristalinamente já demonstradas neste trabalho.

De fato, uma vez que os créditos em precatórios configuram previsões de despesas futuras a serem realizadas em orçamento, e os créditos tributários apresentados pela Fazenda constituem receitas já frustradas em razão de sua não arrecadação e recolhimentos no tempo devido, o encontro de referidos créditos e débitos recíprocos significa a anulação de receita pendente com despesa futura, exatamente a espécie de equilíbrio que deflui de análise do dispositivo legal supracitado, isso porque, embora o inciso II do art. 14 da LC 101/2000 faça menção a compensação mediante ampliação de receita, pode-se entender que a anulação de despesa certa decorrente de condenação judicial transitada em julgado traduzida

em título executivo líquido e certo possui o mesmo efeito sob o ponto de vista financeiro-contábil.

Sob outro enfoque, a compensação também interessa aos contribuintes, posto que lhes possibilita a equalização de seus orçamentos, com o encontro de ativos e passivos, bem assim permite a regularização mais ágil de suas situações perante o fisco, de forma a comportar a emissão de certidões negativas, com a consequente admissão para participação em certames, licitações, acesso a crédito, dentre outras facilidades que um registro fiscal hígido concede.

Como arremate, mais uma transcrição de Rogério Wanderley Guasti:

E melhor, ir-se-á promover uma forma de acabar com a inadimplência fiscal cada dia maior, não tendo mais que se recorrer a processos na maioria das vezes desvantajosos para as Fazendas e para as próprias máquinas: federal, estaduais e municipais, que são aas modalidades de moratória como o REFIS, PAES e outras, que não deixam de ser verdadeiras renúncias fiscais. (2008, p. 268)

## **5.6.2. Auto-aplicabilidade da norma constitucional**

Aspecto importante a ser abordado é a eficácia da norma instituidora da compensação tributária. Importante indagar, portanto, se seriam as disposições constitucionais do artigo 100, §§ 9º a 14 da CF/88 e art. 97, § 10, inc. II, e § 16 do ADCT de aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação e, em caso positivo, se poderiam ser posteriormente regulamentadas e restringidas.

De acordo com a classificação elaborada por José Afonso da Silva (2003), pois, encaixar-se-iam referidos dispositivos na categoria de normas constitucionais de eficácia plena, limitada ou contida?

A posição mais acertada seria enquadrá-las na terceira categoria, como se verá a seguir.

Primeiramente, confira-se a redação dos dispositivos do artigo 100:

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

(...)

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preenchem as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitórios, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

Note-se que a norma contém elementos suficientes para a sua aplicabilidade plena e imediata – haja vista a expressão “independentemente de regulamentação” –, mesmo porque se deve levar em consideração que há dois aspectos que impulsionam em relação a referida conclusão.

O primeiro é de que a norma é de interesse público, posto que, como já apontado anteriormente, uma vez sendo instrumento que possibilita a regularização dos orçamentos e, conseqüentemente, das contas públicas, possibilita melhor gestão do erário, com maior eficácia e transparência.

Em segundo lugar, a norma constitucional trouxe uma possibilidade ao contribuinte de saldar as dívidas perante a Fazenda Pública de forma mais racional e simplificada. Trata-se de verdadeira garantia trazida ao contribuinte, devendo-se lembrar que a vocação constitucional, conforme já apontado em momento anterior do presente estudo, é de proteção do cidadão em relação aos desmandos de um Estado detentor de poder de intervenção nas esferas privadas da vida de cada um que, ainda que com o único intuito de alcançar os objetivos da nação e o bem comum, encontra-se sujeito a falhas e excessos, posto que operado por seres humanos imperfeitos.

Assim, tem-se que os próprios vetores axiológicos constitucionais impõem a aplicabilidade imediata e irrestrita do instituto.

Em contrapartida, há que se recordar que o resguardo do erário contra a sua eventual dilapidação é também axioma constitucional e de igual relevância, com reflexos nos princípios da moralidade, eficiência e transparência administrativas.

Da mesma forma que o cidadão não pode ficar a mercê do Estado, este último não pode se curvar a todo e qualquer interesse individual, que nem sempre se encontra em sintonia com o interesse coletivo, norte primeiro da atuação estatal e direcionador da consecução de todos os seus objetivos propostos.

Assim, podem o legislador infraconstitucional e os agentes administrativos, quando da edição de atos administrativos normativos, restringirem o espectro de eficácia da compensação tributária instituída pela EC nº 62/2009, modulando-a com o único fito de emprestar a cada fato jurídico concreto a segurança jurídica necessária, com o efetivo resguardo e boa gestão que se impõe à *res publica*.

Trata-se, no caso, de verdadeira cláusula implícita de redutibilidade, com base nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, os quais implicam a assertiva de que não existe a possibilidade de direito absoluto, que não possa ser restringido para fins de concertar a coexistência de todos os direitos conferidos pelo ordenamento, bem como o respeito aos valores acolhidos pela constituição.

Dessa forma, tem-se que a categoria mais adequada para a classificação das normas constitucionais relativas à compensação tributária instituídas pela EC nº 62/2009 é, de fato, a de normas constitucionais de eficácia contida, ou restringível.

Em atenção aos poucos argumentos no sentido de que a compensação constitucional necessitaria de regulamentação em homenagem à disposição contida no art. 170 do CTN, oportuna é a doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta que, apesar de direcionada às disposições de compensação tributária referentes ao art. 78, § 2º do ADCT, possui raciocínio plenamente aplicável à compensação tributária introduzida pela EC nº 62/2009, confira-se:

Na hipótese em estudo, o parágrafo 2º do art. 78 do ADCT diz expressamente que as prestações anuais devidas pelo Poder Público como crédito de precatório judicial, inadimplidos até o final do exercício a que se referem, terão 'poder liberatório' do pagamento de tributos da entidade devedora, autorizando, como salientado anteriormente, a compensação de duas dívidas de dinheiro, fungíveis, portanto.

Como nesse caso a compensação foi diretamente regulada no texto constitucional, por meio de uma norma de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, vale reafirmar, não depende de edição de lei do ente federado para ser efetivada. Isso significa que a previsão do art. 170 do CTN é inaplicável à hipótese do art. 78, parágrafo 2º, do ADCT, pois norma infraconstitucional não pode retirar ou reduzir a eficácia e a aplicação de

norma constitucional. Entendimento contrário importa em burla ao princípio da supremacia da Constituição. (2010, p. 127)<sup>12</sup>

Cristalino também o entendimento esposado por Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho:

A CR/88, em nenhum momento, remete à lei a competência para disciplinar ou delimitar o direito à compensação de precatório segundo a conveniência dos entes estatais tributantes, devendo a matéria estar estritamente adstrita ao comando constitucional.

A dita "compensação" de precatórios vencidos com tributos tem o seu conteúdo bem delimitado pela norma constitucional e contém todos os elementos e prescrições necessários ao seu exercício, sendo despicienda a edição de lei para cumprir tal função. Ou seja, não há previsão, nem necessidade de lei, para regular, complementar ou viabilizar a aplicação do comando constitucional.

A compensação em apreço, em verdade, é um instituto distinto da compensação tributária prevista no CTN, tanto formalmente, já que tem sede constitucional, quanto materialmente, pois a previsão constitucional confere aos precatórios poder liberatório, ou seja, atribui a eficácia de pagamento, como se moeda fossem, de curso forçado e oponível às Fazendas, com o fim específico de extinguir obrigações tributárias.

Não encontra, portanto, o seu alcance limitado pelas diversas leis ordinárias exaradas por força do disposto no art. 170 do CTN – que trata da compensação tributária –, as quais, em geral, não admitem a compensação de tributos com créditos não tributários, ao contrário da "compensação" prevista no art. 78, parágrafo 2o, do ADCT, que não traz esta restrição.

Ademais, a finalidade da compensação em apreço não tem qualquer relação com a compensação prevista no CTN. Dirige-se precipuamente ao controle dos entes estatais, em benefício dos credores dos precatórios, como meio de conter as reiteradas práticas estatais de postergar o exercício do direito consubstanciado em tais precatórios, ao passo que na compensação tributária, a preocupação do legislador foi proteger a esfera jurídica dos entes estatais, conferindo a eles, segundo sua própria conveniência, autorizar ou não, nos termos das leis por eles editadas e nos limites ali previstos, a compensação dos tributos sob sua competência. 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 à sua aplicabilidade. (2010, p. 190)

### **5.6.3. Aplicabilidade a Ofícios Requisitórios ou tão somente a Precatórios**

Conforme já explanado anteriormente, ofício requisitório é gênero do qual precatórios e requisições de pequeno valor são espécies.

Os parágrafos insertos no art. 100 da CF/88 pela EC nº 62/2009, relativamente à compensação tributária, utilizam-se do vocábulo precatório, do que se depreende, ao menos em princípio, que a norma somente se aplicaria a esta modalidade de ofício requisitório.

---

<sup>12</sup> No mesmo sentido, v. HARADA, 2011, pp. 8-11.

Ocorre, contudo que o legislador constitucional, aparentemente, utiliza a expressão precatório sem critério técnico como, por exemplo, no *caput* do art. 100 e em seu § 3º, da CF/88, tratando-a como gênero de ofício requisitório em face da Fazenda Pública, o que gera dúvida em relação à aplicabilidade do instituto.

Dadas as características do instituto já apontadas anteriormente, de instrumentalizador de higidez orçamentária e proteção do contribuinte, é de se supor pela amplitude da aplicação do instituto, tanto a requisições de pequeno valor quanto a precatórios, até mesmo por uma questão de isonomia de oportunidade entre os contribuintes titulares de créditos objetos de procedimentos de adimplemento, pelo Estado, diversos.

Contudo, a necessidade de intimação da Fazenda Pública, para resposta no prazo de trinta dias, consoante disposto no § 10 do art. 100 da CF/88, mostra-se, em um primeiro momento, incompatível com a celeridade inerente às requisições de pequeno valor, cujo pagamento deve ser realizado no prazo máximo de sessenta dias.

Afinal, referida modalidade de pagamento de débitos pelo ente público tem como intuito justamente amainar as inúmeras oportunidades de procrastinação existentes na legislação processual, de modo a garantir a efetividade e presteza da prestação jurisdicional, com uma duração minimamente razoável.

Desse modo, a intenção do legislador aparenta ter sido, efetivamente, a de restringir o instituto, em nível constitucional, somente aos ofícios requisitórios na modalidade de precatório.

Nesse sentido é o argumento de Marcus Abraham (2010, pp. 241-243), fundado justamente na intenção do legislador ao estabelecer o regime célere de pagamento das RPVs, bem como na literalidade das normas que regulamentam os regimes de pagamento de PRC e RPV.

Ocorre, contudo, que os vetores axiológicos que fundamentaram a criação da compensação constitucional de precatórios não se aparentam colidentes com aqueles que se encontram na gênese do regime de pagamento das RPVs.

Com efeito, são basilares à ideia de RPV os princípios da eficiência, moralidade e razoável duração do processo, aliados a uma situação peculiar de créditos considerados como de pequeno valor que, por implicarem impacto menos vultoso no orçamento público, autorizam a existência de referido regime privilegiado, fazendo parte de, como já se salientou neste trabalho, estimativas anuais inseridas

em orçamento anual de forma não individualizada, tal qual ocorre com os precatórios.

Note-se que há compartilhamento de vetores axiológicos, e não colidência, a saber, moralidade e eficiência, como já salientado, bem assim, por que não, a razoável duração do processo, isso porque a compensação abrevia a existência inútil de uma execução fiscal.

De outro lado, o procedimento de compensação perante o Juízo de origem do crédito a ser requisitado em RPV, conforme regulamentado pela EC nº 62/2009, Lei nº 12.431/2011, Resolução CNJ nº 115/2010 e a Resolução CJF/STJ nº 168/2011, não obstante configure mais uma etapa antes do efetivo adimplemento do crédito, é, na hipótese legal, abreviado o suficiente para que não haja ofensa aos princípios elencados nos parágrafos anteriores e, muito pelo contrário, os homenageia em razão do resultado final que proporciona.

Assim, tem-se que referida restrição aparenta, todavia, estar ligada mais a uma limitação logística que a qualquer outra motivação, uma vez que a intimação da Fazenda Pública para manifestação, bem como a operacionalização das compensações junto aos Tribunais Competentes demanda forte mobilização – e consequente readequação estrutural – de órgãos ligados a dois Poderes da república.

Note-se, ainda, que dada a dubiedade das disposições constitucionais, nada impede que a regulamentação posterior, ou mesmo o intérprete, ampliem a aplicabilidade do instituto.

Assim, caso haja aparelhamento adequado dos órgãos envolvidos, bem como avanço tecnológico que venha a agilizar os processos envolvidos na compensação, de modo a conciliar a celeridade imanente às RPVs aos benefícios da possibilidade de compensação, tanto para o ente público quanto aos contribuintes, nada impede que a compensação tributária constitucional seja estendida às requisições de pequeno valor.

Por ora, a normatização editada para a regulamentação do instituto limita a aplicabilidade da compensação aos ofícios requisitórios na modalidade precatório, assim a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, em seu art. 44, a Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010, em suas Seções II, IV e V, e a Resolução CJF/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011, no seu art. 13 e em diversos dispositivos contidos por ela espreitados.

A própria operacionalização existente na normatização supracitada, contudo, já enseja eventual ampliação da aplicabilidade do instituto, não obstante façam expressa menção a precatórios, na medida em que a intimação da Fazenda Pública para manifestação deve ocorrer antes da expedição do ofício requisitório, o valor a ser compensado constará de campo próprio do ofício a ser expedido, cujo pagamento se dará na integralidade do valor da condenação, devendo o recolhimento relativo à compensação ocorrer quando do pagamento da requisição, mediante emissão de guia contendo os códigos de recolhimento pertinentes<sup>13</sup>.

De todo modo, cabe trazer o comentário de Marcio Basso, ao analisar a compensação tributária com créditos de precatórios à luz do art. 170 do CTN:

Segundo o autor anteriormente citado, agora, em outra obra<sup>8</sup>, afirma que a lei, *in casu*, de fato pode tão somente 'impor restrições de ordem formal destinadas a assegurar a lisura do procedimento de compensação, assim como o controle das compensações pela Autoridade tributária' (MACHADO, 2005, p. 214, *in* BASSO, 2011, pp. 29-30) e nada mais! (2011, pp. 29-30) (grifo do autor)

#### **5.6.4. Possibilidade de apresentação dos débitos pelo contribuinte – interpretação constitucional protetiva**

Esta sem dúvida é uma questão de suma importância em relação à compensação tributária constitucional instituída pela EC nº 62/2009.

Uma leitura superficial e apressada tanto da constituição quanto dos documentos normativos que se seguiram para fins de regulamentação podem fazer supor que a apresentação de débitos para compensação seria de interesse exclusivo da Fazenda Pública, constituindo verdadeiro “direito”, como inserido no art. 100, § 10 da CF/88.

De fato, os documentos normativos infraconstitucionais atentaram-se aos aspectos gramaticais e formais dos dispositivos constitucionais, mas deixaram de observá-los sob um aspecto sistêmico, como veremos.

A norma constitucional é confusa, posto que em um primeiro momento, no § 9º do art. 100, impõe a compensação dos débitos pendentes e, num segundo momento, fala em intimação da Fazenda Pública devedora para manifestação no prazo de trinta dias, sob pena de perda de suposto direito – pretensamente exclusivo

---

<sup>13</sup> Nesse sentido, confirmam-se os arts. 36 a 38, da Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, arts. 4º a 7º da Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010 e arts. 8º a 15 da CJF/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011.

– de apresentação de débitos, ao passo que, em um terceiro momento (art. 100, § 11), faculta ao credor a apresentação de precatórios para a aquisição de imóveis públicos.

No tocante à correção dos débitos, impõe ao credor do ente público uma taxa de caráter imoral, tamanho o descompasso com a correção dos débitos tributários, remunerados que são pela elevadíssima taxa SELIC, daí um dos motivos da famigerada alcunha de “emenda do calote”.

Ocorre que a normatização infraconstitucional relativa à compensação ora tratada regulamentou a correção dos débitos tributários apresentados, equalizando-a à correção emprestada aos precatórios, conforme disposto no art. 39 da Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, válida a partir do memento do trânsito em julgado da decisão que determinar a compensação dado o caráter de compensação legal-jurisdicional.

Dada a lógica adotada, não poderia ocorrer de forma diferente. Tratando-se de compensação legal, opera-se de plano. No caso em estudo, como se trata de subespécie judicial, opera-se plenamente com a manifestação judicial passada em julgado emitida pelo Juízo competente.

Com efeito, o art. 36 da Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 atesta que a compensação se opera com a decisão definitiva do Juízo competente para a expedição do precatório, sujeita a condição resolutiva para seu integral aperfeiçoamento, a saber, a disponibilização financeira dos valores integrais solicitados no ofício requisitório.

Tem-se, assim, que a compensação já ocorreu, restando formalmente os créditos e débitos recíprocos por mera formalidade da verificação da condição resolutiva, pelo que sua correção deverá ser homogênea.

Ainda que em respeito à lógica atinente deste fato jurídico, trata-se de norma protetiva do contribuinte, com efetivo atendimento ao princípio da equidade.

A omissão constitucional, nesse caso, jamais poderia significar a correção dos créditos requisitados por meio da remuneração da poupança e os débitos tributários por meio da taxa SELIC, sob pena de ofensa ao princípio da equidade, bem assim, de desvirtuamento da vocação protetiva da CF/88, do cidadão em relação ao Estado.

Por este mesmo motivo, impossível atribuir a apresentação de créditos exclusivamente à Fazenda Pública, uma vez que a legislação tributária não impede

a denúncia espontânea, bom como estimula e infere como regra natural o pagamento espontâneo e correto dos tributos devidos pelos contribuintes.

Some-se a isso o fato de que a apresentação de débitos tributários antes da expedição do precatório, para compensação com os créditos a serem solicitados em face da Fazenda Pública, beneficia o contribuinte com uma correção de seus débitos tributários significativamente inferior àquela legalmente prevista.

Dessa forma, tem-se norma de caráter processual com efeitos materiais benéficos ao contribuinte, de maneira que o entendimento mais adequado seria o da extensão do direito de apresentação dos débitos, pelo contribuinte, no mesmo prazo conferido à Fazenda, com fundamento no princípio da aplicação da legislação mais benéfica ao contribuinte.

Ainda que desconsiderada a fundamentação do parágrafo supra, por se tratar de norma processual, caberia a extensão dos mesmos direitos ao contribuinte, como forma de se atender ao princípio da paridade de armas, que garante a igualdade no processo civil.

Pensar o contrário seria consignar ao Estado potestade abusiva que lhe conferiria o “direito” de, ao quedar-se silente, enriquecer ilicitamente em face do contribuinte, haja vista o descompasso entre as correções atribuídas legalmente ao precatório e aos débitos tributários.

Desse modo, entende-se como imprescindível a intimação, tanto do autor beneficiário do precatório a ser expedido, quanto da Fazenda Pública demandada, para fins de manifestação acerca da existência de débitos a serem compensados, de modo a se atender satisfatoriamente a norma insculpida no art. 100, § 9º da CF/88, o que, como já apontado no presente trabalho, atenderá a diversos axiomas constitucionais.

Cabe ressaltar, ainda, que dada a estrutura normativa dos dispositivos constitucionais transcritos, não se trata de potestade do ente público em apresentar os débitos tributários para fins de compensação, mas sim de poder-dever. Trata-se de ato administrativo vinculado, ainda que submetido a provocação formal do Juízo expedidor do precatório por meio da intimação. Vale dizer, uma vez intimado e efetivamente existentes os débitos a serem compensados, **deverá** o agente administrativo fazendário apresentar os débitos perante o Juízo, sob pena de inobservância de dever funcional ou, até mesmo, em situações extremas, incorrer em prevaricação e/ou improbidade administrativa.

Por derradeiro, tendo em vista que a norma constitucional menciona a apresentação de débitos não inscritos em dívida ativa, o que, consoante se verá no decorrer deste trabalho, não se mostra juridicamente correto segundo a melhor doutrina, nada impede, para fins de adequação interpretativa da norma, que se outorgue ao contribuinte a possibilidade de, entendendo devidos os débitos tributários, ainda que não inscritos em dívida ativa, de sua responsabilidade, os apresente para fins de compensação com o crédito a ser requisitado por meio de precatório.

### **5.6.5. Intimação para apresentação necessidade e consequências**

Colocada a necessidade da intimação de ambas as partes processuais envolvidas para apresentação de débitos tributários, resta saber qual a consequência jurídica no caso de ausência de intimação.

A intimação é absolutamente necessária, dada a compulsoriedade da norma insculpida no art. 100, § 9º da CF/88, de tal modo que a consequência de seu não atendimento configuraria, de fato, impeditivo em razão de nulidade absoluta.

Ocorre que tanto a Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010, em seu artigo 5º, incisos X e XIII, quanto a Resolução CJF/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011, em seus artigos 7º, incisos XIV, XV e XVI, e 8º, incisos XIII, XIV e XV, explicitam a necessidade de indicação, pelo Juízo de origem, em campos específicos, dos seguintes dados:

Art. 8º. (...)

XIV – em se tratando de precatório, a data da intimação do órgão de representação judicial da entidade executada para fins do art. 100, §§ 9º e 10, da CF (compensação de débitos), ou data da decisão judicial que dispensou tal intimação;

XV – caso seja precatório, a data do trânsito em julgado da decisão que deferiu o abatimento para fins de compensação;

A Resolução CJF/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011 ainda dispõe:

Art. 10. Tratando-se de precatórios ou RPVs, o juiz da execução, antes do encaminhamento ao tribunal, intimará as partes do teor do ofício requisitório.

Art. 11. Ausentes quaisquer dos dados especificados, o ofício requisitório não será considerado para efeito algum, cabendo ao tribunal restituí-lo à origem.

Desse modo, tem-se que a não intimação implica devolução do ofício requisitório, pelo não preenchimento dos requisitos normativos essenciais ao seu processamento perante o Tribunal competente.

Demais disso, a norma oportuniza, ainda, às partes, fiscalização da estrita observância, pelo Juízo de origem, das normas procedimentais atinentes à expedição do ofício requisitório, atividade esta em relação à qual eventuais falhas deverão ser apontadas ao Juízo, para a necessária correção antes do encaminhamento ao Tribunal, sob pena de devolução do documento.

Assim, ainda que, em tese, a não intimação de ambas as partes, como já assinalado, pudesse ser causa de nulidade absoluta do ofício, tem-se barreira objetiva à concretização de referida hipótese, consistente de campo específico em formulário – eletrônico ou físico – de uso obrigatório pelos Juízos expedidores de ofícios requisitórios.

#### **5.6.6. Débitos aptos a apresentação pela Fazenda Pública e consequências da apresentação pelo contribuinte**

São débitos tributários aptos a serem apresentados, de acordo com o art. 100 da CF/88:

Art. 100. (...)

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente 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.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (grifo nosso)

Note-se que, em se tratando de norma direcionada exclusivamente à Fazenda Pública, somente poderão ser apresentados os débitos líquidos e certos, o que equivale dizer aqueles regular e definitivamente lançados, sem qualquer pendência de discussão, tanto em âmbito administrativo quanto judicial, em outras palavras, cuja exigibilidade não se encontre suspensa.

Ocorre que conforme entendimento esposado neste estudo é lícito ao contribuinte apresentar débitos para fins de compensação, fato este que amplia o rol apresentado na norma supratranscrita.

Isso porque poderá o contribuinte apresentar débitos tributários não lançados, e vincendos, caso deseje, a fim de aproveitar o crédito a ser requisitado com os débitos que possui.

No primeiro caso, ter-se-á a figura da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN.

No segundo caso, o não vencimento da obrigação tributária poderá ser suprido judicialmente, quando do procedimento prévio à expedição do ofício requisitório, de apresentação de débitos para fins de compensação, consoante regulamentado pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 em seus artigos 30 a 44.

A abertura de oportunidade para apresentação de débitos pelo contribuinte não há como ser afastada, tampouco limitada, enquanto não houver legislação regulamentadora restritiva, posto se tratar de norma constitucional de eficácia contida, de tal modo que, enquanto não houver inovação normativa em sentido contrário, será perfeitamente lícito ao contribuinte, como estratégia de planejamento tributário, utilizar-se da interpretação ampliativa, realizando a denúncia espontânea ou mesmo antecipando o vencimento de dívidas tributárias, mediante apresentação para finalidade de compensação tributária quando da expedição de precatório judicial.

A melhor doutrina desafia crítica acertada à possibilidade da Fazenda Pública apresentar créditos tributários ainda não inscritos em dívida ativa, destacando-se, nesse ponto, as cristalinas colocações de Marcus Abraham, que em seus pontos principais assim leciona:

Não há dúvidas de que os créditos inscritos em dívida ativa são dotados de liquidez, certeza e exigibilidade, requisitos para qualquer compensação.<sup>7</sup> Já os créditos ainda não inscritos em dívida ativa carecem de tais atributos, que se concretizam a partir do ato de controle administrativo da legalidade e da legitimidade da dívida, realizado pela autoridade pública competente, como dispõem os artigos 2º, parágrafo 3º, e 3º da Lei nº 6.830/1980.<sup>8</sup> Esse ato – de inscrição em dívida ativa – é uma garantia ao cidadão de que aquele crédito, originário de uma obrigação não adimplida em tempo e forma devidos, foi devidamente apurado e teve sua existência confirmada pelo procedimento de controle administrativo sobre a legalidade e legitimidade.

(...)

Apurar a liquidez e certeza da dívida ativa, examinando prazos legais e verificando a correta aplicação da lei, para poder ordenar a inscrição respectiva, não é tarefa simples e nem sem relevância jurídica alguma. Ao receber o processo ou expediente relativo à dívida ativa, a Fazenda Pública deverá examinar seu aspecto formal e, uma vez verificada a inexistência de erros, falhas ou irregularidades que possam comprometer a cobrança da dívida, determinará que se proceda à inscrição da dívida nos registros próprios. Na hipótese de ser verificada a existência de falhas ou irregularidades a serem sanadas, deverá ser solicitada à repartição

competente a providência cabível, sob pena de responsabilidade. Portanto, afirma Bernardo Ribeiro de Moraes: “a inscrição da dívida ativa não é mera formalidade burocrática, mas, ao contrário, relevante ato de autoridade pública”.<sup>11</sup> (MORAES, 2004, pp. 64-66 e 69, in ABRAHAM, 2010, p. 90)

Não se discute que o crédito já existia antes mesmo da inscrição em dívida ativa, porém ainda não era dotado de liquidez e certeza. Portanto, a ausência de inscrição em dívida ativa retira a certeza e liquidez da dívida, necessárias a viabilizar a compensação.

Talvez a única ressalva que se possa tecer a respeito destes créditos que ainda não foram objeto de inscrição é a relativa aos que se originaram do *autolancamento* realizado pelo próprio contribuinte. Isso porque os tributos declarados e não pagos no seu vencimento foram constituídos pelo próprio contribuinte, a partir da sua “confissão” em declaração dirigida à Fazenda Pública, o que levaria à conclusão da desnecessidade do procedimento de controle da legalidade, decorrente da inscrição, como mecanismo de legitimação e validação do crédito público.

Por fim, aspecto que não pode ser desconsiderado em relação aos créditos da Fazenda Pública não inscritos em dívida ativa refere-se à ausência da publicidade. Isto porque, segundo o que dispõe o inciso II do parágrafo 3º do artigo 198 do Código Tributário Nacional, somente os créditos inscritos em dívida ativa são passíveis de divulgação pública, vez que aos demais é vedada a sua divulgação por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores. (2010, pp. 88-90) (grifos do autor)

Aliando-se a acertada crítica doutrinária supratranscrita a uma interpretação sistemática da normatização acerca do assunto, levando-se em consideração, ainda, as conclusões a que se chegou ao final do **capítulo nº 5.6.5**, sabendo-se que a lei não traz em si palavras inúteis, pode-se concluir pela possibilidade de apresentação de débitos tributários não inscritos em dívida ativa para fins de compensação com precatórios, desde que haja anuência do contribuinte devedor, ou então que este mesmo traga referidos débitos a colação, de modo a emprestar aos mesmos liquidez, certeza e exigibilidade por parte do ente fazendário.

Saliente-se, finalmente que a hipótese ora descrita encaixa-se perfeitamente no procedimento a ser realizado perante o Juízo originário do crédito a ser requisitado por meio de precatório, uma vez que há possibilidade de manifestação do titular do crédito<sup>14</sup> e, por via de consequência a impugnação de créditos apresentados e não inscritos em dívida ativa – os quais podem ser objeto de contestação administrativa, judicial, ou mesmo reconhecidos como efetivamente devidos pelo contribuinte, consoante já apontado neste trabalho.

---

<sup>14</sup> Note-se que, consoante as disposições dos arts. 30, §3º, e 31-35, da Lei nº 12.431, art. 6º *caput* e §§ 1º-3º, da Resolução CNJ nº 115/2010, e art. 12 *caput* e §§ 1º-2º da Resolução CJF-STJ nº 168/2011, instaura-se verdadeiro contraditório tendente à decisão judicial final acerca da compensação a ser realizada entre o crédito do precatório e aquele apresentado pelo ente devedor.

### **5.6.7. Limites objetivos da compensação individualmente considerada e consequências da compensação insuficiente**

Na medida em que se trata de crédito autônomo ao débito tributário a ser compensado, evidentemente que sobre ele incidirão todos os tributos cabíveis, a depender da origem e natureza do crédito a ser solicitado por meio de precatório.

Desse modo, o montante do débito tributário a ser adimplido por meio da compensação não será superior ao montante líquido a que fará jus o requerente, quando da disponibilização financeira de montantes suficientes à liquidação do precatório ou de parcela do mesmo, quando sujeito ao regime especial de parcelamento, também introduzido pela EC nº 62/2009.

Nos casos em que o débito apresentado seja inferior ao montante líquido devido, recolhe-se o *quantum* devido ao Fisco e o saldo será levantado pelo seu titular.

Caso o montante do débito tributário seja superior ao crédito líquido constante do ofício requisitório, o saldo remanescente consistirá débito tributário vencido e não pago, consoante apontado anteriormente, na medida em que à Fazenda Pública só é lícito apresentar débitos dentro dos critérios de liquidez e certeza, e, logo, exigíveis, enquanto os débitos eventualmente apresentados pelo contribuinte, ainda que não líquidos, certos ou vincendos e, portanto, ainda não exigíveis, terão referidas lacunas preenchidas pelo ulterior pronunciamento jurisdicional transitado em julgado, que determine a compensação.

Vale recordar que somente o Juízo deprecante poderá se pronunciar nesse sentido, por ser o único detentor de competência para tanto, ao passo que o Presidente do Tribunal, conforme apontado neste estudo, exerce mera atribuição administrativa de concertação.

Desse modo, em relação ao saldo remanescente de compensação em que o débito apresentado supere o montante líquido requisitado por meio de precatório, correrá somente prazo prescricional, e não decadencial, por se tratarem de débitos líquidos e certos, definitivamente constituídos.

O termo inicial do prazo prescricional, em relação aos débitos apresentáveis pela Fazenda Pública, consistirá da data em que definitivamente lançados, ao passo que em relação aos débitos passíveis de apresentação pelo

contribuinte, a saber, não líquidos, certos ou vincendos, o termo inicial será a data do trânsito em julgado que determinou a compensação.

Note-se que, ainda que haja compensação imediata sujeita a condição resolutiva, na ausência de expressa disposição legal nesse sentido, muito embora o melhor caminho para o interesse do fisco fosse o da suspensão da fluência do prazo prescricional até a efetiva disponibilização financeira no precatório, a única interpretação possível, para o momento, é de que o prazo prescricional corre em relação à integralidade do débito – uma vez que pode haver o cancelamento ulterior do precatório já expedido com a previsão de compensação, que restará insubsistente – a contar dos termos iniciais já apontados, pelo período quinquenal previsto no artigo 174, *caput*, do CTN.

A correção do saldo remanescente, obviamente, por não estar vinculado a qualquer compensação com precatório, dar-se-á pela regra geral, aplicável aos demais débitos tributários.

#### **5.6.8. Possibilidade de compensação após a expedição do precatório e cessão de créditos para fins de compensação**

Questão importante a se abordar é a do momento de apresentação dos débitos para fins da compensação introduzida pela EC nº 62/2009.

As disposições constitucionais falam em abatimento e compensação antes da expedição do precatório, ocorrendo o mesmo com a Resolução CNJ nº 115, de 29 de junho de 2010, e a Resolução CJF/STJ nº 168, de 05 de dezembro de 2011.

Já a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, ainda que trate de todo o procedimento jurisdicional em momento anterior à expedição do precatório, abre em seu artigo 43 uma possibilidade de apresentação posterior, para fins de amortização de débito tributário sujeito a parcelamento, nos termos do art. 7º da Lei nº 11.941/2009.

De uma análise mais acurada e sistemática da normatização, contudo, deflui-se a possibilidade da compensação ser deferida pelo Juízo expedidor do requisitório, após a lavratura do precatório, como se verá a seguir.

Por razão de lógica hermenêutica, deve-se iniciar a análise pelas normas constitucionais, a saber, a constituição federal e a EC nº 62/2009, respectivamente, assim dispostas:

Art. 100. (...).

**§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).**

**§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).**

**§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).**

**Art. 5º Ficam convalidadas todas as cessões de precatórios efetuadas antes da promulgação desta Emenda Constitucional, independentemente da concordância da entidade devedora. (grifos nossos)**

São dignos de nota alguns elementos.

Primeiramente, a expressa permissão constitucional à cessão de créditos traduzidos em precatórios, bem como a convalidação, também expressa, no corpo da EC nº 62/2009, de toda e qualquer cessão efetuada anteriormente a sua promulgação.

Somado referido permissivo – ainda que absolutamente desnecessário sob o ponto de vista jurídico, posto que a alienação de título creditório a credor alheio, ainda que possua como devedor a fazenda pública, encontra-se dentro do âmbito da liberdade absoluta de agir do particular – à possibilidade de entrega dos precatórios para compra de imóveis públicos, nota-se que a amplitude do instituto pode, indubitavelmente, ser estendida.

Ora, ainda que dependente de regulamentação legal expedida pelo respectivo ente federado, a apresentação de precatórios para aquisição de imóveis públicos não é, em última instância, outra coisa que efetiva compensação. O adquirente do imóvel público assume, perante a entidade requisitada em precatório de sua titularidade, a obrigação de pagar determinado valor em moeda pelo imóvel posto a venda pela pessoa jurídica de direito público, gerando-se um crédito da Fazenda Pública em relação à pessoa física ou jurídica que já lhe é credor. Há, portanto, créditos e débitos recíprocos, ainda que surgidos de relações ou fatos jurídicos distintos, que impõem compensação, ao se encontrarem.

Trata-se de compensação legal específica para os casos de aquisição de imóvel, e que se opera após a expedição do precatório.

Cumprе ressaltar, neste momento, que a CF/88, neste caso, não faz qualquer distinção acerca da titularidade do crédito a ser apresentado por meio de precatório, de modo que se pode concluir que não importa se o adquirente do imóvel público é o titular originário ou derivado do crédito insculpido no ofício requisitório, mas sim, e simplesmente, que seja o efetivo e legítimo titular daquele título, devidamente comprovado pelos meios próprios.<sup>15</sup>

Já a exigência constitucional de comunicação da cessão ao tribunal de origem e ao devedor cumpre papel importante na correlação com as demais normas de nível hierárquico inferior que se analisará a seguir. Vale antecipar, todavia, que nesse caso específico, a expressão tribunal de origem deve ser entendida como indicativo da apresentação não de uma, mas duas petições, uma encaminhada ao juízo expedidor do precatório, e outra ao Presidente do Tribunal processante do precatório, posto que cada qual desempenha papel diverso no processamento dos requisitórios em que houve cessão do crédito.

Em relação às disposições contidas na Lei nº 12.431/2011 e Resoluções CNJ nº 115/2010 e CJF/STJ nº 168/2011, merecem transcrição, primeiramente, as disposições relativas ao procedimento de compensação previsto na Lei nº 12.431/2011, que seguem:

**Art. 36. A compensação operar-se-á no momento em que a decisão judicial que a determinou transitar em julgado, ficando sob condição resolutória de ulterior disponibilização financeira do precatório.**

§ 1º A Fazenda Pública Federal será intimada do trânsito em julgado da decisão que determinar a compensação, com remessa dos autos, para fins de registro.

§ 2º No prazo de 30 (trinta) dias, a Fazenda Pública Federal devolverá os autos instruídos com os dados para preenchimento dos documentos de arrecadação referentes aos débitos compensados.

§ 3º Recebidos os dados para preenchimento dos documentos de arrecadação pelo juízo, este intimarà o beneficiário, informando os registros de compensação efetuados pela Fazenda Pública Federal.

§ 4º Em caso de débitos parcelados, a compensação parcial implicará a quitação das parcelas, sucessivamente:

I - na ordem crescente da data de vencimento das prestações vencidas; e

II - na ordem decrescente da data de vencimento das prestações vincendas.

§ 5º Transitada em julgado a decisão que determinou a compensação, os atos de cobrança dos débitos ficam suspensos até que haja disponibilização financeira do precatório, sendo cabível a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa.

---

<sup>15</sup> Nesse sentido, autores como Marcio Basso indicam a realização da cessão de crédito não só formalizada em contrato, mas também submetida a registro em escrituração pública. (2011, pp. 35-36)

§ 6º Os efeitos financeiros da compensação, para fins de repasses e transferências constitucionais, somente ocorrerão no momento da disponibilização financeira do precatório.

§ 7º Entende-se por disponibilização financeira do precatório o ingresso de recursos nos cofres da União decorrente dos recolhimentos de que trata o § 4º do art. 39.

§ 8º Os valores informados, submetidos ao abatimento, serão atualizados até a data do trânsito em julgado da decisão judicial que determinou a compensação, nos termos da legislação que rege a cobrança dos créditos da Fazenda Pública Federal.

(...)

**Art. 38. O precatório será expedido pelo Tribunal em seu valor integral**, contendo, para enquadramento no fluxo orçamentário da Fazenda Pública Federal, informações sobre os valores destinados à compensação, os valores a serem pagos ao beneficiário e os dados para preenchimento dos documentos de arrecadação.

**Art. 39. O precatório será corrigido na forma prevista no § 12 do art. 100 da Constituição Federal.**

**§ 1º A partir do trânsito em julgado da decisão judicial que determinar a compensação, os débitos compensados serão atualizados na forma do caput.**

**§ 2º O valor bruto do precatório será depositado integralmente na instituição financeira responsável pelo pagamento.**

**§ 3º O Tribunal respectivo, por ocasião da remessa dos valores do precatório à instituição financeira, atualizará os valores correspondentes aos débitos compensados, conforme critérios previstos no § 1º, e remeterá os dados para preenchimento dos documentos de arrecadação à instituição financeira juntamente com o comprovante da transferência do numerário integral do precatório.**

**§ 4º Ao receber os dados para preenchimento dos documentos de arrecadação de que trata o § 3º, a instituição financeira efetuará sua quitação em até 24 (vinte e quatro) horas.**

(...)

**Art. 43. O precatório federal de titularidade do devedor, inclusive aquele expedido anteriormente à Emenda Constitucional nº 62, de 9 de dezembro de 2009, poderá ser utilizado, nos termos do art. 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para amortizar a dívida consolidada.**  
(grifos nossos)

É de se salientar que, ainda que os trâmites de apuração do valor a ser compensado, por regra, ocorram anteriormente à expedição do precatório, o requisitório é expedido pelo seu valor integral, com o recolhimento dos montantes apresentados pelo fisco somente quando da disponibilização financeira no precatório – condição resolutiva do fato jurídico instantâneo compensação, decretado pelo Juízo expedidor do precatório.

Da mesma forma, tem-se a disposição do art. 43 da mesma lei, que autoriza a utilização dos precatórios expedidos antes da promulgação da EC nº 62/2009 para amortização da dívida consolidada, nos termos do art. 7º da Lei nº 11.941/2009, o que nada mais é do que compensação de precatórios já expedidos com débitos tributários vencidos, sujeitos a programas especiais de parcelamento, como REFIS, PAES e PAEX.

Tomem-se, agora, as disposições da Resolução CJF/STJ nº 168/2011:

Art. 13. A compensação se operará definitivamente no momento do efetivo recolhimento dos valores compensados pela instituição financeira, que ocorrerá quando do depósito realizado pelos tribunais, incidindo o imposto de renda retido na fonte – IRRF sobre o valor recolhido.

§ 1º No caso de compensação em favor da Fazenda estadual, da distrital, da municipal e de suas respectivas autarquias e fundações, bem assim dos conselhos de fiscalização profissional e da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT (DL n. 509/1969, art. 12), o depósito integral do valor requisitado será feito à ordem do tribunal, que o colocará à disposição do juízo da execução.

§ 2º A liberação dos valores de que trata o parágrafo anterior será feita mediante alvará ou meio equivalente, em favor do beneficiário com relação à parcela de seu crédito e em favor da entidade devedora com relação à compensação.

(...)

Art. 26. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor.

Art. 28. Havendo cessão total ou parcial de crédito após a apresentação do ofício requisitório, o juiz da execução comunicará o fato ao tribunal para que, quando do depósito, coloque os valores requisitados à sua disposição, com o objetivo de liberar o crédito cedido diretamente ao cessionário mediante alvará ou meio equivalente.

Art. 29. A cessão de crédito não transforma em alimentar um crédito comum nem altera a modalidade de precatório para requisição de pequeno valor.

(...)

Art. 49. No caso de penhora, arresto, sequestro, cessão de crédito posterior à apresentação do ofício requisitório e sucessão *causa mortis*, os valores requisitados ou depositados serão convertidos em depósito judicial, indisponível, à ordem do juízo da execução, até ulterior deliberação deste sobre a destinação do crédito.

(...)

Art. 57. Nos precatórios da proposta orçamentária de 2011 nos quais foram apresentados, pela entidade executada devedora, débitos a serem compensados, o tribunal colocará à disposição do juízo os valores depositados para que ele delibere acerca da compensação.

§ 1º Sendo deferida a compensação, o juízo da execução intimará o órgão de representação judicial da entidade executada para que informe os valores atualizados relativamente aos débitos deferidos, discriminando-os por código de receita, devendo a data da atualização do valor a ser compensado ser igual ou anterior a 1º de julho de 2010.

§ 2º Com base nas informações fornecidas pelo órgão de representação judicial da entidade executada, o juízo da execução emitirá o respectivo documento de arrecadação.

§ 3º Caso seja indeferida a compensação ou reste saldo em favor do beneficiário, o juízo da execução expedirá o alvará de levantamento ou meio equivalente.

Conveniente ressaltar que referida resolução, em seu art. 13. considera como efetivamente ocorrida a compensação quando do recolhimento dos montantes devidos, por parte da Instituição Bancária Depositária, após o repasse pelo Tribunal competente dos valores integrais referentes ao precatório.

O mesmo artigo também determina que nos casos de compensação em favor da Fazenda estadual, da distrital, da municipal e de suas respectivas autarquias e fundações, bem assim dos conselhos de fiscalização profissional e da

Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, o depósito será efetivado à ordem do Juízo de origem, que destinará a parcela à entidade devedora/credora por alvará ou outro meio pertinente, de acordo com a orientação dada pela própria entidade requerida.

Já os artigos 28 e 49 da Resolução CJF/STJ nº 168/2011 trazem em si o caminho a ser tomado caso haja cessão após a expedição do precatório, a saber, a conversão do valor requisitado no precatório em depósito à ordem do Juízo de origem, a fim de que seja dada a destinação adequada, naquela sede.

E ainda que o art. 56 da resolução ora em estudo excetue a compensação em relação aos precatórios expedidos anteriormente à proposta orçamentária de 2010, encerrada anteriormente à promulgação da EC nº 62/2009, sendo a questão de cunho estritamente operacional, o artigo subsequente já abre a possibilidade de adaptação.

Com efeito, o art. 57 abre caminho, em relação aos precatórios já apresentados em momento anterior à promulgação da emenda, mas cujo cumprimento se dará durante sua plena vigência, para que haja a compensação dos créditos nos requisitórios da proposta orçamentária em elaboração (2011), sendo a saída, justamente, a resolução do incidente de compensação pelo Juízo da execução no curso do processamento do precatório, e a disponibilização, pelo Tribunal, da integralidade dos montantes requisitados, em depósito à ordem do Juízo de origem, a fim de que seja dada, naquela sede, a destinação específica para fins da compensação decretada, a saber, comando à Instituição Bancária Depositária para que realize o recolhimento dos valores consoante indicação do órgão fazendário.

E como prova de que a opção pelo procedimento de compensação anteriormente à expedição do precatório foi meramente política, sendo perfeitamente operável caso houvesse desejo nesse sentido, tem-se a disposição do art. 6º, § 5º, da Resolução CNJ nº 115/2010, que permite o reconhecimento, da compensação, posteriormente à expedição do precatório e sua respectiva inscrição em proposta orçamentária. Certo é que referida norma é pontual e refere-se a situação de transição para o orçamento em aberto quando da promulgação da EC nº 62/2009, mas de todo modo serve como demonstração de que, havendo vontade política, a compensação posteriormente à expedição do precatório, sob qualquer circunstância, mostra-se viável, inclusive sob o ponto de vista operacional.

De outro lado, tem-se a incompatibilidade evidente entre a disposição contida no art. 56 da Resolução CJF/STJ nº 168/2011 e o quanto estatuído no art. 43 da Lei nº 12.431/2011, norma hierarquicamente superior.

Por derradeiro, grassando o arcabouço normativo que permite a cessão de créditos consubstanciados em precatórios a qualquer momento, temos as disposições da Resolução CNJ nº 115/2010:

**Art. 16. O credor de precatório poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário a preferência de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 100 da CF.**

**§ 1º O disposto no caput não obsta o gozo, pelo cessionário, da preferência de que trata o § 1º do art. 100, quando a origem do débito se enquadrar em uma das hipóteses nele previstas.**

(...)

**§ 4º A cessão de créditos não alterará a natureza comum ou alimentar do precatório e não prejudicará a compensação, sendo considerado, para esse fim, o credor originário.** (grifos nossos)

Consoante já salientado neste trabalho, a atividade de caráter judicante em relação aos precatórios fica adstrita ao Juízo originário que o expede, restando ao Presidente do Tribunal destinatário apenas a atividade administrativa plenamente vinculada, consistente na apreciação, organização e pagamento dos ofícios requisitórios.

O procedimento da compensação é, obviamente, de natureza judicial, posto que demanda oitiva das partes, envolve contraditório e demanda pronunciamento de cunho decisório – sujeito a agravo – acerca da compensação, a ser emanado pelo Juízo da execução, expedidor do precatório.

Trata-se, como já dito, de compensação legal dependente de pronunciamento judicial.

Se nos casos de cessão de crédito após a emissão do ofício requisitório, cuja transferência de titularidade deverá ser conhecida e homologada pelo Juízo de origem, não há outra alteração no curso do precatório além daquela referente à realização do depósito à ordem ao Juízo da execução, com a destinação por meio de alvará ao legítimo e novel titular do crédito, não se podem vislumbrar impeditivos para que o mesmo ocorra em relação à compensação.

A título de ilustração, tome-se como exemplo um titular de precatório já expedido, no aguardo de adimplemento, que, em determinado momento, verifica a existência de débito tributário em seu nome, devidamente inscrito em dívida ativa. Com base nos argumentos traçados neste trabalho, o advogado peticiona,

solicitando a compensação. O Juízo, em interpretação extensiva, defere a compensação, e a decisão transita em julgado, momento a partir do qual o débito tributário passa a ser corrigido pelos mesmos índices aplicáveis ao precatório em haver. Há comunicação por parte do Juízo da execução ao Tribunal, que efetua o depósito à sua ordem. No momento do pagamento, o Juízo originário determina à Instituição Bancária depositária que efetue o recolhimento do montante devido mediante expedição de guia e aplicação dos códigos de receita fornecidos pela Fazenda Pública requerida. Ocorre o termo resolutivo, portanto, e a compensação se materializa, com o cumprimento de todas as formalidades legais, ainda que o incidente de compensação tenha se iniciado posteriormente à expedição do ofício requisitório.

O exemplo dado acima, muito embora aparentemente apresente diversas “infringências” à normatização, na prática, atende à intenção do legislador e empresta plena eficácia ao instituto moralizador que se pretendeu instituir, de modo a agilizar a recuperação e créditos tributários do Estado e, de outro lado, garantir o usufruto, de certo modo, por parte dos cidadãos, dos resultados advindos de condenações de cunho pecuniário, aos entes públicos, a que fazem jus, moralizando, em certa medida, a obtenção de resultados na justiça (duração razoável) e a atividade administrativa.

Estabelecida esta premissa, nada impede que a compensação ocorra em relação a créditos adquiridos de terceiros, uma vez que o procedimento de compensação, ainda que vinculado normativamente, por opção puramente político-administrativa, a momento anterior à expedição do precatório, mostra-se perfeitamente autônomo em relação a sua execução.

Demais disso, não há qualquer ressalva normativa que possa ser encontrada nos dispositivos supratranscritos, que limite os créditos a compensar àqueles em que o titular seja o beneficiário originário do precatório.

A cessão de créditos, total ou parcial, por sua vez, é amplamente admitida em todos os diplomas normativos trazidos a este trabalho.

O intuito de se permitir referida cessão, certamente, não é referendar a criação de um mercado no campo privado que tenha como fundamento a desídia estatal no cumprimento de obrigações de dar imposta aos entes públicos, transitas em julgado e, portanto, definitivas.

Com efeito, o caminho da compensação e nomeação a penhora em execuções fiscais, como se verá em seguida, aparenta ser o mais acertado, uma vez que possibilita a drástica redução do acervo de precatórios – grande mal que assola as finanças públicas na atualidade – ao mesmo tempo em que auxilia na recuperação de créditos tributários, os quais constituem passivo de igual vulto, além de garantir, como convém recordar, a razoável duração do processo, efetividade da prestação jurisdicional, eficiência, moralidade, economicidade e transparência da gestão pública.

Assim concluiu Kiyoshi Harada (2011, p.19), ao tratar da compensação do art 78, § 2º do ADCT, mas com argumentos igualmente válidos à modalidade instituída pela EC nº 62/2009

A medida possibilita, inclusive, a recuperação dos débitos tributários inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) tendo em vista que o art. 20 da Lei nº 10.522/2002<sup>16</sup> refere-se apenas à execução fiscal, não cabendo, neste caso, interpretação extensiva, ainda que em benefício do contribuinte, posto que implicaria evidente prejuízo ao erário.

Alguns autores, como Marcus Abraham (2010, pp. 240-241), Marcio Basso (2011, pp. 30-31), Clayton Rafael Batista (2006, pp. 19-20) e Francisco Wildo Lacerda Dantas (2007, pp. 20-22), trazem a lume a argumentação muito utilizada pelos órgãos fazendários públicos – em especial no momento histórico anterior à promulgação da EC nº 62/2009, e ainda utilizado por aqueles que a pretendem ver derrubada por meio de ações constitucionais –, de que a compensação de débitos tributários com precatórios poderia ter o condão de ferir o princípio constitucional que garante o pagamento dos débitos de acordo com a ordem cronológica de apresentação, isto porque a compensação, enquanto fato jurídico instantâneo, significaria antecipação do recebimento dos montantes requisitados em precatório, com evidente quebra da ordem cronológica.

Ocorre, contudo, consoante se depreende da normatização que regulamenta o procedimento de compensação, que não existe referida quebra, posto que a compensação judicialmente decretada fica suspensa, vinculada a condição

---

<sup>16</sup> “Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

§ 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.”

resolutiva, a saber, a disponibilização financeira integral do precatório, com o consequente recolhimento dos montantes relativos ao débito tributário a ser compensado.

Assim, tanto o credor sem débito a compensar, quanto o credor que os possui, ambos terão de aguardar o “longo trâmite para a liquidação e respectivo recebimento dos valores a serem pagos através de precatórios” (ABRAHAM, 2010, p. 241), com absoluto e rigoroso respeito á ordem cronológica de apresentação de seus ofícios requisitórios.

Com relação ás preferências constitucionais, acerca de sua eventual manutenção quando da cessão do crédito solicitado, cumpre observar que aquela relativa à natureza do crédito solicitado, caso seja alimentar, em princípio, persiste independentemente da modificação de titularidade, porque ligada ao objeto da demanda originária, que permanece imutável.

Referido entendimento é inerente a uma visão de lógica jurídica, em face da definição do § 1º, art. 100, da CF/88, e se encontra cristalizado no § 13 do art. 100 da CF/88, e nos artigos 16, §§ 1º e 4º, da Resolução CNJ nº 115/2010, e 29 da Resolução CJF/STJ nº 168/2011.

Não obstante a contundência do posicionamento supradelineado, atender-se-ia melhor ao princípio da justiça a perda do caráter alimentar quando da cessão onerosa do precatório.

Com efeito, o caráter alimentar é objetivamente ligado à verba pleiteada em juízo, mas a característica alimentar só se presta, efetivamente, ao titular originário de referida verba. Há, portanto, natureza uma ligada a um duplo condicional, a saber, a natureza objetiva da verba pleiteada e concedida em juízo e sua utilidade ao titular. Uma vez transferido, o precatório, a título oneroso, a titularidade do crédito, entendemos que o caráter alimentar se esvai juntamente com a instrumentalidade e essencialidade não mais existentes em relação ao adquirente. Tal caráter transfere-se ao numerário recebido em contraprestação à entrega do título representado pelo precatório.

Importante ressaltar que a grande maioria das cessões de créditos representados por precatórios se faz, na atualidade, justamente por pessoas físicas a empresas, que intentam a utilização de referidos “títulos de crédito” para a realização de compensação com débitos tributários e, portanto, planejamento tributário, haja vista a aquisição dos precatórios, em mercado, com deságio.

Nesse sentido, faz-se conveniente a apresentação do pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho:

Ou seja, vencido e cedido o precatório à Consulente, ele perde sua natureza alimentar, pois, para o cessionário, o direito subjacente não tem o caráter alimentar que se verificava em relação ao titular original, constituindo-se por força da aquisição do direito de crédito originariamente conferido a outrem. (COELHO e DERZI, 2010, p. 187)<sup>17</sup>

Já no tocante às preferências de pagamento com ligação a caracteres personalíssimos do titular originário do crédito, a exemplo da idade e doença grave, não restam dúvidas de que estas caducam quando da transferência de titularidade, independentemente do momento de sua ocorrência – anterior ou posterior à expedição do precatório –, e não poderão ser alegadas pelo novel titular – à exceção dos casos de sucessão *causa mortem* –, sob pena de subversão das regras de preferência, com a implementação de artifícios e simulações jurídicas para fins de antecipação de recebimento de créditos, com grande risco de prejuízos irreparáveis ao erário.

#### **5.6.9. Delimitação do conceito de Fazenda Pública devedora, pessoa jurídica devedora do precatório, entidade executada e entidade devedora, para fins da compensação constitucional.**

Elemento essencial para a garantia da amplitude que a novel compensação merece, a fim de que atinja seus objetivos primordiais, é a definição de quais créditos em precatórios podem ser compensados com quais débitos tributários, sob a ótica da titularidade.

Isso significar definir se a entidade requerida no precatório deve ser exatamente a mesma pessoa jurídica de direito público detentora de créditos tributários, para que haja a compensação, ou se o conceito seria mais amplo, levando-se em consideração a fazenda do ente federativo a que pertence a pessoa jurídica de direito público requerida.

Mais uma vez a inter-relação com o direito financeiro se faz necessária para a solução do problema, tendo em vista que esta definição está intimamente ligada à dinâmica orçamentária, com eventuais vinculações de receita a órgãos e despesas.

---

<sup>17</sup> No mesmo sentido, v. BASSO, 2011, p. 36.

Nesse sentido, muito elucidativos os ensinamentos de Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

#### **6. O Significado da Expressão "Entidade Devedora"**

A norma inserida no parágrafo 2º do art 78 do ADCT prescreve que o crédito relativo ao precatório não adimplido terá poder liberatório do pagamento de tributos da "entidade devedora". Discute-se na jurisprudência se as autarquias, fundações públicas e os órgãos da Administração direta devem ser considerados entidades devedoras distintas para os fins previstos em tal enunciado constitucional. Determinada corrente posiciona-se no sentido de diferenciar tais entes, não admitindo, portanto, que precatório de autarquia possa ser utilizado para pagamento de tributos devidos à Administração direta.

Outro abalizado setor da doutrina defende que a expressão deve ser interpretada como sinônimo de Fazenda Pública do ente federativo, pois o caixa deste "é único, e não dividido entre vários órgãos. Existem vários órgãos ordenadores de despesas - mas só existe um arrecadador."<sup>11</sup> (SCAFF, 2009, p. 112, *in* PIMENTA, 2010, p. 127)

Parece-nos que se deve resolver o problema considerando a diferenciação existente entre os tipos de orçamentos, prevista pelo art. 165, parágrafo 5º do Texto Magno (orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social). Como o débito do Poder Público integrará o mesmo orçamento no qual de terminado crédito tributário será extinto por meio do uso de precatório, tendo em vista os princípios orçamentários da universalidade e da unidade (CF, art. 165, parágrafo 5º), o conceito de entidade devedora deverá levar em consideração essa circunstância. Assim, por exemplo, os precatórios das entidades indicadas no art. 165, parágrafo 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, parágrafo 5º, III). Deve-se, levar em conta, pois, a fonte orçamentária, buscando-se situar o débito de precatório com o crédito de tributos no mesmo orçamento.

No âmbito dos estados e municípios o mesmo posicionamento deverá ser adotado.

Sendo assim, entidade devedora não significa necessariamente a Fazenda Pública do ente federativo. Tudo dependerá do orçamento envolvido na questão.

Cabe notar, entretanto, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça perfilha outro posicionamento sobre a matéria. A Corte entende que "entidade devedora" é o órgão da Administração direta ou indireta, réu na execução judicial que motivou a expedição do precatório e credor do tributo, não se admitindo a utilização de crédito de precatório de autarquia para pagamento de tributo devido ao ente tributante. (2010, pp. 127-128) (grifos do autor)

A CF/88, em seu art. 100, § 9º, utiliza a expressão Fazenda Pública devedora, extremamente ampla, até mesmo em relação ao entendimento supra-esposado, coadunando-se melhor com a corrente doutrinária que entende a expressão como Fazenda Pública do ente federativo.

Já a Lei nº 12.431/2011, em seu art. 30, §§ 3º e 5º fala em Fazenda Pública Federal, expressão direcionada ao poder de regulamentação que referida Lei possui, porém revestida da mesma amplitude da expressão constitucional. O mesmo art. 30 da Lei nº 12.431/2011, porém, em seu § 6º, limita a compensação a

créditos e débitos atribuídos à mesma pessoa jurídica devedora do precatório. Note-se que, neste caso, há uma limitação expressiva da amplitude da norma constitucional, a qual, como já estudado, possui eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Certo é que a norma infraconstitucional pode vir a regulamentar procedimento de compensação, até mesmo para fins de garantir o contraditório e a ampla defesa quando da apresentação de débitos a compensar com precatórios, essenciais para que se afaste o caráter confiscatório do instituto.

Todavia, a excessiva limitação quando da regulamentação procedimental, sem qualquer justificativa válida, a saber, eventual resguardo e observância, respectivamente, de garantias e valores constitucionais, ou mesmo coordenação com demais regras pertencentes ao ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional, a exemplo das normas relativas à formação e execução do orçamento público, acaba por eivar de ilegalidade a norma posta.

É o que ocorre com a norma insculpida no art. 30, § 6º, da Lei nº 12.431/2011, que acaba por ultrapassar os limites de regulamentação, de modo a tornar quase inviável a aplicação prática do instituto da compensação constitucional instituída pela EC nº 62/2009, aproximando referido comando constitucional do conceito de letra morta, retirando-lhe qualquer eficácia no campo dos fatos.

Já a resolução CNJ nº 115/2010, em seu art. 6, *caput* e § 1º, não obstante faça uso das expressões “entidade devedora” e “entidade executada”, não retira a amplitude da norma constitucional, uma vez que somente se refere à intimação para apresentação de débitos a compensar, ato este que obviamente deve ser dirigido ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica de direito público que figura como ré na ação que originou o crédito a ser requerido por meio de precatório, bem assim à resposta, a qual obviamente será feita sempre em nome da entidade executada, posto que intimada na pessoa de seu representante judicial.

A mesma situação supra descrita ocorre em relação ao art. 12, *caput* e § 1º, da Resolução CJF/STJ nº 168/2011.

Não obstante o entendimento de Fazenda Pública do ente federativo seja o que confere maior amplitude da eficácia da norma constitucional, certo é que o meio termo apontado por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2010) no trecho supratranscrito aparenta ser o mais adequado sob o ponto de vista da harmonização do instituto da compensação com a demais regras constitucionais acerca do

orçamento público, ressalvando-se, sempre, as recentes modificações legislativas, relativamente à criação da Super Receita e DRU, consoante já salientado.

Obviamente, não há que se falar em compensação entre créditos cujo adimplemento caiba um ente federativo com os débitos de outro distinto. Isto porque a compensação pressupõe a identidade entre os credores e devedores reciprocamente considerados.

Chama atenção, no entanto, o permissivo constitucional contido no art. 100, § 16, da CF/88, que acarreta a situação de que caso a União assumira débitos oriundos de precatórios de Estados, Distrito Federal ou Municípios, haverá transferência da titularidade do responsável pelo pagamento, de modo a possibilitar, com base nos fundamentos traçados neste trabalho, a compensação com débitos tributários da União Federal.

Nada impede, contudo, que em sede de execuções fiscais, sejam apresentados precatórios de responsabilidade de entes federativos diversos, ou mesmo de pessoas jurídicas de direito público vinculadas ao ente federativo da fazenda executante, mas que, segundo o critério de *discrimen* explicitado por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, não poderiam ser compensados.

Ousando-se ainda mais, nada impede a tentativa de oferecimento de precatórios como garantia para a discussão de exação tributária, seja em juízo, seja administrativamente, ou mesmo a apresentação de precatório para adimplemento de obrigação tributária, uma vez que o precatório se exprime em dinheiro, em valor monetário.

Consoante colocado por Marcio Basso (2011, pp. 27 e 33), há entendimento do próprio STJ no sentido de que o precatório equivale a dinheiro.

Esse entendimento, de apresentação de precatórios à penhora em sede de execução fiscal é, em certa medida, referendado por entendimento majoritário no STJ, o que pode ser encontrado na obra de Clayton Rafael Batista (2006, p. 22).

Caberá ao contribuinte buscar em sede administrativa ou em juízo a interpretação extensiva legal nesse sentido, com a possibilidade, inclusive, de se intentar a extensão dos efeitos da correção do débito tributário àquela aplicável ao crédito apresentado por meio de precatório, com fundamento na isonomia e equidade.

Caso o Poder Judiciário ousasse nesse sentido, entendemos que restaria gerado um clima ainda mais salutar para a regularização do pagamento de ofícios

requisitórios (especialmente na modalidade precatório), posto que as administrações públicas dos entes federativos e respectivos órgãos de administração direta e indireta – em regra desidiosas para com o pagamento de suas obrigações pecuniárias – ver-se-iam umas credoras das outras, dependendo do pagamento de seus precatórios, para fins de realização de receita tributária.

Não se trata de incentivo a geração de conflito entre os entes federados, mas sim de estímulo a uma situação que encarne um impasse com amplas possibilidades de um fim mais construtivo, posto que fundado em entes com paridade de armas, ao passo que a luta do contribuinte contra o Estado, ao menos no Brasil, mostra-se dia a dia uma consecução de batalhas inglórias, uma vez que em relação aos “súditos”, o *princeps* tudo pode ao exercer seu *jus imperii*.

## 5.7. Conclusões

Com base em todo o esposado neste trabalho, concluiu-se que a compensação tributária instituída por meio da EC nº 62/2009 trata-se de instituto autônomo àquele previsto no art. 170 do CTN, mais amplo e auto-aplicável, sem qualquer sujeição à exigência de regulamentação por lei insculpida em referido artigo do CTN.

Trata-se, outrossim, de instituto intimamente ligado a uma tentativa, por parte do legislador, de regularizar o caótico e excessivamente oneroso sistema de pagamento de precatórios, bem assim, de acelerar e emprestar maior eficácia à recuperação de créditos tributários por parte das Fazendas Públicas e, consoante entendimento trazido na obra de Rogério Wanderley Guasti (2008, pp. 256-278), instituto que traz em si uma potencial – ainda que não isolada – solução para o equilíbrio fiscal.

Salienta-se, daí, a característica mais marcante do instituto, a recordar, como instrumento de consecução de hígidez orçamentária.

Desse modo, mostra-se, profundamente conectado ao direito financeiro e orçamentário, revelando-se, em certa medida, como resultado da evolução do instituto da compensação tributária, juntamente com as regras atinentes à seara da formação e execução do orçamento público.

Não se trata, contudo, de instituto definitivo, contendo diversas imperfeições que podem ser sanadas ao se aplicar um processo hermenêutico integrativo e sistêmico.

Nas palavras de Marcus Abraham:

Não se questiona a necessidade da instituição de mecanismos que garantam a moralidade aos pagamentos que o Estado deva fazer e que, simultaneamente, deem efetividade à recuperação dos créditos públicos. Porém, tais instrumentos devem ser cuidadosamente criados em observância aos direitos fundamentais do cidadão, que precisam ser diuturnamente preservados e garantidos.

As reformas à nossa Constituição não podem comprometer a sua integralidade e a unidade do ordenamento jurídico. Afinal, o poder reformador encontra limites para sua atuação nos postulados constitucionais que conferem coesão e unidade ao ordenamento jurídico, nutrindo-se da ordem constitucional preestabelecida e condicionando-se pelos parâmetros nela estabelecidos. (2010, p. 93)

Assim, a aplicabilidade também a RPs, a possibilidade de apresentação de débitos tributários pelo contribuinte, e não só pela Fazenda requerida, bem como

a exclusão dos créditos não inscritos em dívida do rol de apresentação – a não ser que referendados pelo contribuinte ou que se enquadrem na categoria de autolancamento.

Destaca-se, da mesma forma, o elastecimento da interpretação da norma visando autorizar a compensação após a expedição de precatórios o que, aliado aos expressos permissivos legais no sentido da possibilidade de cessão de créditos consubstanciados em precatórios, aceleraria o resultado pretendido de utilização dos precatórios para fins de compensação, de modo a conduzir a um equilíbrio orçamentário, com a redução drástica do estoque de precatórios a pagar e, de outro lado, a recuperação de créditos tributários, no mais das vezes em haver, resultado de expectativa de receita tributária já frustrada (não realizada).

Como contraponto à posição mormente pró-contribuinte que muitas vezes se é forçado a adotar, posto que são muitas as falhas legais que desfavorecem essa parte hipossuficiente frente ao conjunto de poderes do Estado, tem-se a premência de que o caráter alimentar do precatório cedido a terceiro se esvaia, posto que a verba ora a ser adimplida não se lhes presta mais à finalidade de subsistência.

Ainda, a ampliação ao máximo possível do conceito de “Fazenda Pública devedora”, expressão adotada pela CF/88, com o devido respeito às normas financeiro-orçamentárias, empresta maior efetividade ao instituto, de modo a possibilitar o alcance, ou a maior aproximação possível, do ideal de compensação tributária propugnado por Ricardo Braghini (2010, pp. 64-80), ampla, livre e irrestrita.

Do mesmo modo, a possibilidade de apresentação de precatórios de um ente federativo a outro, como efetiva dação em pagamento, ou melhor, efetivo pagamento, dada a equivalência de dinheiro emprestada aos precatórios segundo entendimento do STJ, e com correção do débito pago pelo mesmo critério de atualização do título oferecido, mostra-se como alternativa viável e panacéia ao desrespeito reiteradamente praticado pelos administradores públicos no Brasil, tanto no estabelecimento de carga tributária escorchante, quanto na sistemática inadimplência dos precatórios.

De um modo geral, ainda que sem as modificações interpretativas sugeridas neste trabalho, a grande maioria dos autores aplaude a EC nº 62/2009, a exemplo de Leonardo José Carneiro da Cunha (2010, pp. 18-37), no tocante à modalidade de compensação tributária inserida, criticando-a duramente em relação

ao regime especial de pagamento de precatórios, que rendeu á emenda o cognome de “emenda do calote”.

Trata-se de normatização recente, em franca fase de implementação, geradora de inúmeras polêmicas, a serem estudadas e maturadas com o tempo e sua aplicação prática.

Espera-se, com o presente trabalho, ter contribuído para que a evolução do instituto, em sua aplicação ao mundo fático caminhe no sentido de trazer moralização ao pagamento de precatórios no Brasil, de modo ao atingimento total da *mens legis* quando da elaboração do texto constitucional reformador traduzido na EC nº 62/2009.

## 6. REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A compensação de precatórios com créditos da fazenda pública na emenda constitucional nº 62/2009. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 86-93, nov. 2010.

ABRAHAM, Marcus. Reflexões sobre a EC 62/2009: a compensação de precatórios com créditos da Fazenda Pública. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 94, p. 226-253, set./out. 2010.

BAPTISTA, Antônio Sérgio. Precatórios x emenda constitucional 62: a polêmica continua. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, v. 14, n. 334, p. 66, dez. 2010.

BASSO, Marcio. (In) Utilização de créditos oriundos de precatórios na compensação tributária. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 13, n. 78, p. 21-41, mar./abr. 2011.

BATISTA, Clayton Rafael. Utilização de precatórios para quitação de débitos tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 129, p. 17-25, jun. 2006.

BATISTA, Hugo Fidélis. Requisições de pequeno valor e a revogação de leis federativas pela EC n. 62/09. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, v. 14, n. 329, p. 64-65, out. 2010.

BIANCO, Dânae Dal. Vinculação de receitas públicas no orçamento. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 72, p. 89-113, jul./dez. 2010.

BRAGA, Verusca Citrini; BRUM, Gildázio Saldanha. Precatórios e requisições de pequeno valor. **Interesse Público: Revista Bimestral de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 12, n. 63, p. 193-212, set./out. 2010.

BRAGHINI, Ricardo. Amplitude da compensação tributária na Receita Federal do Brasil: uma visão constitucional sobre a legislação em vigor. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 13, n. 76, p. 64-80, nov./dez. 2010.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Resolução nº 168, de 05 de dezembro de 2011**. Regulamenta, no âmbito da Justiça Federal de primeiro e segundo graus, os procedimentos relativos à expedição de ofícios requisitórios, ao cumprimento da ordem cronológica dos pagamentos, às compensações, ao saque e ao levantamento dos depósitos. Disponível em: [http://www.trf3.jus.br/trf3r/fileadmin/docs/precatorios/2011/RESOLUO\\_CJF\\_N\\_168\\_DE\\_05\\_DE\\_DEZEMBRO\\_DE\\_2011.pdf](http://www.trf3.jus.br/trf3r/fileadmin/docs/precatorios/2011/RESOLUO_CJF_N_168_DE_05_DE_DEZEMBRO_DE_2011.pdf)>. Acesso em 15/12/2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 115, de 29 de junho de 2010**. Dispõe sobre a Gestão de Precatórios no âmbito do Poder Judiciário. Disponível em: [http://www.trf3.jus.br/trf3r/fileadmin/docs/precatorios/2010/RESOLUCAO\\_CNJ\\_115\\_NOVA\\_REDAO.pdf](http://www.trf3.jus.br/trf3r/fileadmin/docs/precatorios/2010/RESOLUCAO_CNJ_115_NOVA_REDAO.pdf)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 62, de 9 de dezembro de 2009**. Altera o art. 100 da Constituição Federal e acrescenta o art. 97 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo regime especial de pagamento de precatórios pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc62.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc62.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 10/11/2011.

BRASIL. **Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001.** Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10259.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Lei nº 12.431, de 27 de junho de 2011.** Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica; altera as Leis nºs 11.478, de 29 de maio de 2007, 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.248, de 23 de outubro de 1991, 9.648, de 27 de maio de 1998, 11.943, de 28 de maio de 2009, 9.808, de 20 de julho de 1999, 10.260, de 12 de julho de 2001, 11.096, de 13 de janeiro de 2005, 11.180, de 23 de setembro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, 11.909, de 4 de março de 2009, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 10.312, de 27 de novembro de 2001, e 12.058, de 13 de outubro de 2009, e o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967; institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares (Renuclear); dispõe sobre medidas tributárias relacionadas ao Plano Nacional de Banda Larga; altera a legislação relativa à isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);

dispõe sobre a extinção do Fundo Nacional de Desenvolvimento; e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2011/lei/l12431.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12431.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 10/10/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 311.** Os atos do presidente do Tribunal que disponham sobre processamento e pagamento de precatório não têm caráter jurisdicional. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/VerbetesSTJ.txt](http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ.txt)>. Acesso em 10/10/2011.

CALANDRA, Henrique Nelson. A emenda constitucional nº 62/2009 à luz do princípio constitucional da separação dos poderes. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 31, n. 111, p. 24-31, abr. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros, 1938-. **Curso de Direito Tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 11. ed. ver. – São Paulo: Saraiva, 1999.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Extinção da Obrigação Tributária: Compensação e Repetição do Indébito. *in* **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** / Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. – Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 371-406.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Precatórios, tributos e a emenda constitucional n. 62/2009. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 180, p. 182-191, set. 2010.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A execução contra a Fazenda Pública e as alterações impostas pela emenda constitucional n. 62/2009. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 85, p. 18-37, abr. 2010.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. Novos questionamentos surgidos a partir das reformas da disciplina do precatório. **Revista do Tribunal Regional Federal 5. Região**, n. 68, p. 13-35, abr./jun. 2007.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Compensação no direito tributário e as sumulas 212 e 213 do STJ. **Revista do Tribunal Regional Federal 3. Região**, n. 39, p. 19-31, jul./set. 1999.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro. Forense. 1998.

GUASTI, Rogério Wanderley. A cessão de débito de precatório e compensação de tributos. **Revista Tributaria e de Finanças Publicas**, v. 16, n. 79, p. 256-278, mar./abr. 2008.

HARADA, Kiyoshi. Compensação de créditos vencidos representados por precatórios. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 13, n. 78, p. 7-20, mar./abr. 2011.

HOUAISS, Antônio (1915-1999) e VILLAR, Mauro de Salles (1939-). **Dicionário Houaiss da língua portuguesa** / Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado pelo Instituto Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. 1. Ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. 1 CD.

LOUREIRO FILHO, Lair da Silva. Considerações a respeito da EC nº 62/09 e a questão dos precatórios. **Boletim de Direito Administrativo**, São Paulo, v. 26, n. 5, p. 552-572, maio 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed.. São Paulo. Malheiros. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 214. *In*: BASSO, Marcio. (In) Utilização de créditos oriundos de precatórios na compensação tributária. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 13, n. 78, p. 21-41, mar./abr. 2011.

MORAES, Bernardo ribeiro de. **Dívida Ativa**. São Paulo: Quartier Latin. 2004. pp. 64-66 e 69. *In*: ABRAHAM, Marcus. A compensação de precatórios com créditos da fazenda pública na emenda constitucional nº 62/2009. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 182, p. 86-93, nov. 2010.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de, 1944-. **Manual de direito financeiro** / Regis Fernandes de Oliveira, Estevão Horvath. –2. ed. rev. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** / Leandro Paulsen. 10. ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O pagamento de tributos por meio de créditos relativos aos precatórios judiciais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 177, p. 121-129, jun. 2010.

SCAFF, Fernando Facury. O uso de precatórios para pagamento de tributos após a EC 62. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 175, p. 88-105, abr. 2010.

SCAFF, Fernando Facury. **O Uso de Precatórios para Pagamento de Tributos**. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 13º Volume. São Paulo. Dialética. 2009. pp. 102-116. p. 112. *In*: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O pagamento de tributos por meio de créditos relativos aos precatórios judiciais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 177, p. 121-129, jun. 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6a ed., São Paulo, Malheiros, 2003.

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, 13 de janeiro de 2012.