



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10707.000478/2007-11
Recurso nº 143.372 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.451 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de julho de 2010
Matéria COMPENSAÇÕES DIVERSAS
Recorrente RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1987

CRÉDITO CEDIDO JUDICIALMENTE. VINCULAÇÃO DA ESFERA ADMINISTRATIVA À DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. JURISDIÇÃO UNA.

Não cabe à esfera administrativa negar restituição de crédito concedida judicialmente, bem como denegar a correspondente compensação. A Administração Pública está vinculada às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, por força do Princípio Constitucional da Jurisdição Una.

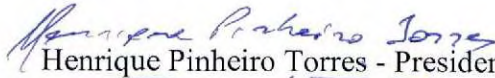
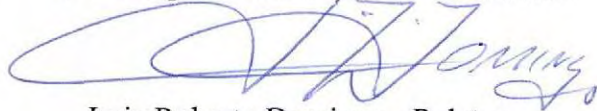
AÇÃO JUDICIAL. CESSÃO DE CRÉDITOS. SUBSTITUIÇÃO DO POLO ATIVO DA AÇÃO. TITULARIDADE. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A decisão judicial que defere a substituição do pólo ativo da ação, homologando a cessão de crédito, ratifica a transmissão da titularidade e habilita o cessionário ao direito à restituição do indébito e/ou a compensação, nos termos do caput do art. 74 da Lei 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, para reconhecer o direito à compensação pleiteada e determinar o retorno dos autos ao órgão julgador de primeira instância para que analise a suficiência de crédito para compensação. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

EDITADO EM: 27/07/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corintho Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da DRJ/RJ (fls. 677/683), que, por unanimidade de votos, decidiu pelo não reconhecimento do direito creditório da Recorrente e, conseqüentemente, entendeu pela não-homologação da declaração de compensação, formulado nos termos das PER/DCOMP de fls.03/50.

O direito creditório pleiteado pela Recorrente tem origem a cessão de crédito judicial de cota café obtido pela empresa Bozzo Brasil Comércio, Importação e Exportação Ltda nos autos da Ação Ordinária de Repetição de Indébito nº 99.0000269-5, da, que tramitou perante a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária do Espírito Santo, cujo decisão transitada em julgado, em 10/11/2003, sentenciou:

Fls. 100 – Isto posto, e à vista do que mais dos autos consta, e em sendo desnecessárias outras considerações, julgo procedente o pedido, nos termos em que foi formulado, condenando a ré a devolver à autora os valores indevidamente recolhidos a título de “quota de contribuição”, e de “quota leilão” [...]

Ato contínuo, em 11/11/2003, a empresa Bozzo, por meio de instrumento público de cessão (fls.83/86), transferiu à Recorrente a titularidade sobre esses créditos, permitindo que esta requeresse sua inclusão no pólo ativo da referida Ação Ordinária, em substituição à empresa BOZZO BRASIL S/A, conforme decisão judicial:

Fls. 79 e 80 – Mediante instrumento público a Bozzo Brasil S.A. cedeu parte do crédito documentado pelo título executivo judicial à Rio de Janeiro Refrescos Ltda. [...]

Isto posto, aceito a inclusão da Rio de Janeiro Refrescos Ltda. no pólo ativo do processo, ao lado da Bozzo Brasil S.A [...]

Uma vez homologada por sentença a referida cessão e substituído o pólo ativo da Execução oriunda da ação ordinária acima, a Recorrente requereu a desistência da Execução e, ato contínuo, declarou a compensação desses créditos com os débitos que tinha perante a União, conforme se observa pelas PER/DCOMP (fls. 03/50).

A Administração pública, ao analisar as declarações de compensação, intimou a Recorrente (fls.51) para que apresentasse *cópia autenticada do inteiro teor das decisões judiciais informadas nas referidas DCOMP, bem como cópia das respectivas certidões de trânsito em julgado*.

Por meio do Parecer DERAT/RJO-DIMCO nº 003, de 22/02/2008 (fls.482/491), a Administração, depois de ter analisado a documentação entregue pela Recorrente, entendeu por bem **não homologar** as compensações declaradas até o advento da Lei 11.051/04, sob o argumento de que se tratam de créditos de terceiro, o que obstaría a compensação pretendida.

E, com a entrada em vigor da Lei 11.051/04, em 30/12/2004, passaram a ser **consideradas não declaradas** as compensações baseadas em créditos de terceiro, o que redundou no fato de que as compensações pretendidas pela Recorrente, após essa data, foram consideradas não declaradas, tendo como consequência a aplicação da multa prevista pela Lei 10.833/03, em seu art. 18, §4º.

Das compensações consideradas não declaradas, a Recorrente manejou Recurso Hierárquico, que se sujeitou a rito processual próprio nos termos da Lei 9.874/99.

Com relação às declarações não homologadas, a Recorrente apresentou sua manifestação de inconformidade (fls. 573/590), que foi julgada improcedente pela DRJ do Rio de Janeiro, conforme a ementa abaixo:

Assunto: Normas de Administração Tributária.

Ano-Calendário: 1987

Ementa:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (PERDCOMP).

É vedada a compensação de tributos e contribuições federais com créditos adquiridos de terceiros, descabendo a homologação das compensações efetuadas sob essa égide (art. 74 da Lei 9.430/96). Deferida a substituição de parte, motivada na cessão de crédito de terceiros, no pólo ativo de ação ordinária já transitada em julgado, de forma a que nele venha a constar a recorrente, e não tenha sido estabelecida nem referida no despacho judicial a permissão para compensação de tributos, há que se entender o direito como hábil para qualquer outra modalidade de aproveitamento, exceto aquela decorrente do instituto de compensação previsto no art. 170 do CTN.

Solicitação indeferida.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a Recorrente ofereceu o presente Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese que a decisão judicial que homologa a cessão de crédito torna indiscutível sua titularidade, que, somado à desistência da execução (condição prevista pelo §2º art. 37 da IN/SRF 210/02), satisfaz os requisitos autorizadores da compensação tributária entre créditos e débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É relatório

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário, por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Destaca-se nos autos a discussão acerca da titularidade dos créditos oriundos de decisão judicial transitada em julgado em face da substituição do pólo ativo, conforme as decisões judiciais transitadas em julgado.

Conforme a informação constante dos autos, a Recorrente ingressou no pólo ativo de Ação Ordinária de Repetição de Indébito, que tramitou perante a Justiça Federal do Estado do Espírito Santo, na qual foi reconhecido o direito à restituição dos valores pagos a título da chamada *Cota Contribuição de Café*, declarada inconstitucional pelo STF.

Tal qual ocorre nos casos de renúncia a via administrativa, pela concomitância de discussão no âmbito judicial e administrativo, sempre deverá haver prevalecer da decisão judicial ao entendimento da administração.

Se no caso da concomitância, a motivação da renúncia está alicerçada na razoável a possibilidade de a Fazenda Nacional ter contra si decisão transitada em julgado na esfera administrativa e decisão judicial favorável, que deveria prevalecer, a simples existência de decisão judicial transitada em julgado impõe à administração o cumprimento da norma individual e concreta.

Aliás, pela sistemática constitucional, todo ato jurídico está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este, em relação à esfera administrativa, instância superior e autônoma. Superior, porque tem competência para revisar, cassar, anular ou confirmar o ato administrativo, e autônoma, porque o contribuinte não está obrigado a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em juízo.

De outro lado, a decisão judicial transitada em julgado contra a Fazenda não pode ser descumprida pela Administração sob pena de negar vigência à norma individual e concreta em desacato à ordem judicial.



Conforme manifestou-se a DRJ-São Paulo/SP nos autos do PAF nº 10880.004343/94-83 (Ac. DRJ/SPOI nº 8092, de 14 de outubro de 2005):

12.6. A Secretaria da Receita Federal já se manifestou expressamente sobre o tema da concomitância entre processo administrativo e judicial. Nesse sentido, foi expedido o ADN nº 3/96, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, esclarecendo que a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

12.7. Tal entendimento se deve ao fato de que a coisa julgada a ser proferida no âmbito do Poder Judiciário jamais poderá ser alterada no processo administrativo, pois tal procedimento feriria a Constituição Federal, que adota o modelo de jurisdição una, onde são soberanas as decisões judiciais. A título meramente expositivo, transcrevo decisões do Conselho de Contribuintes:

COISA JULGADA - DISCUSSÃO DO TEMA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - A coincidência entre a causa de pedir, constante no fundamento jurídico da ação judicial, e o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos mesmos fundamentos, de modo a prevalecer a solução judicial do litígio. (Acórdão n.º 108-06.090, de 13/04/2000, 1.º CC)

FINSOCIAL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO JUDICIAL COM PROCESSO ADMINISTRATIVO - Com a eleição da via judicial pelo contribuinte, ainda que anterior ao procedimento fiscal, há a possibilidade de divergência de entendimento dos órgãos judicantes, não sendo razoável a possibilidade de a Fazenda Nacional ter decisão contra ela transitada em julgado na esfera administrativa e decisão judicial que deveria prevalecer favorável. Recurso não conhecido. (Acórdão n.º 202-13493, Rel. Luiz Roberto Domingo, em 05/12/2001)

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL, E PROCESSO ADMINISTRATIVO. A propositura de ação judicial implica a renúncia à via administrativa, quando ambos os procedimentos versam sobre o mesmo objeto. Recurso não conhecido por unanimidade. (Acórdão n.º 302-36047, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, em 14/04/2004)

12.8. Com efeito, conforme já ressaltado, a concomitância tem como efeito natural a renúncia à via administrativa, pois a decisão a ser proferida pelo Poder Judiciário prevalece e deve ser observada pela autoridade administrativa [...]

Portanto, é indiscutível a questão concernente à vinculação da administração quanto às decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

Desta forma, indiscutível o dever de a administração acatar o direito creditório objeto da ação judicial em comento, bem como a cessão do crédito homologada pela autoridade judicial.

A questão que merece tratamento para por fim ao dissídio, encontra-se, no entanto, na interpretação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em face do embate acerca da origem do crédito e o direito à compensação. Vejamos o enunciado prescritivo do art.74:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Que a compensação de débitos do contribuinte com créditos de terceiros é impossível, não se discute. Contudo, afirmar que os créditos apresentados pela Recorrente são créditos de terceiro já vai uma grande distância.

O paradoxo que se revela de forma flagrante, é minimizado por uma interpretação mais apurada, do que seja “crédito de terceiro”, apesar de o Fisco não fazer essa distinção de forma explícita. Ou seja, pelo que se pode deduzir da interpretação do Fisco, é que o direito à compensação não pode efetivar-se uma vez que o crédito originariamente era de terceiro.

Contudo, entendo que não é possível o alargamento interpretativo para incluir na classe dos “créditos de terceiro” a qualificação da “origem” do crédito, pois a norma trouxe como elemento conotativo a “titularidade”. Não se pode confundir a origem do crédito com sua titularidade, de modo que, mesmo tendo origem em patrimônio alheio, nada impede que eles sejam negociados e adquiridos por qualquer pessoa plenamente capaz para tanto, passando a integrar o patrimônio do adquirente e cortando qualquer vínculo, de fato ou de direito, com o titular originário.

Aliás, nesse diapasão, é de apontar-se que o texto prescritivo aduz que o direito à restituição, ao ressarcimento e à compensação, advém: (i) da apuração de crédito, nesse caso originalmente próprios decorrentes da verificação de pagamento a maior e indevido ou de direito creditório por meio do ressarcimento; e, (ii) de decisões judiciais com trânsito em julgado, neste caso, não necessariamente próprios, podendo ser originariamente de terceiros, mas que foram adquiridos no curso do processo, na forma em que a lei processual autoriza.

A partir da cessão, o crédito cedido passa a ser de titularidade do cessionário.

O conceito e a definição de *cessão*, são obtidos do direito privado, sendo interessante apontar o que Maria Helena Diniz, em seu Dicionário Jurídico¹ explica:

¹ DINIZ, Maria Helena. DICIONÁRIO JURÍDICO. Vol. 1. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.678.

CESSÃO. 1. "Direito Civil". transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, de um dever, de uma ação ou de um complexo de direitos, deveres e bens, com conteúdo predominantemente obrigatório, de modo que o adquirente (cessionário) exerça posição jurídica idêntica à do antecessor (cedente).

CESSÃO DE CRÉDITO. "Direito Civil". É o negócio jurídico bilateral, gratuito ou oneroso, pelo qual o credor de uma obrigação (cedente) transfere, no todo ou em parte, a terceiro (cessionário), independentemente do consentimento do devedor (cedido), sua posição na relação obrigacional, com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário, sem que se opere a extinção do vínculo obrigacional.

A cessão de créditos se consubstancia, portanto, no negócio jurídico, através do qual alguém transmite seu crédito a outrem, onerosamente ou não, de modo que este passe a ocupar o pólo ativo da relação obrigacional em substituição àquele.

Doutrinadores de direito privado lecionam que a cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos²

É interessante ressaltar, todavia, que a cessão de crédito tem como efeito primordial a substituição da titularidade do crédito. Maria Helena Diniz, mais uma vez, é conclusiva³:

Trata-se de um negócio jurídico bilateral, ou melhor, um contrato, visto que nela devem figurar, imprescindivelmente, o "cedente", que transmite seu direito de crédito no todo ou em parte, e o "cessionário", que os adquire assumindo sua titularidade.

Transferir a titularidade é equivalente a transferir a propriedade de algum bem corpóreo ou dirieto.

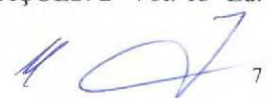
Não há que falar-se, portanto, em crédito de terceiro, quanto à titularidade, quando o titular dos créditos utiliza-os para pleitear a compensação de débitos próprios.

O art. 74 da Lei nº 9.430/96, como vimos, encontramos a possibilidade de o titular do crédito – independentemente da origem deste direito – compensar com os débitos que apurar perante a Secretaria da Receita Federal, ainda mais que cumpre o requisito de os créditos serem advindos de decisão judicial.

Tenho convicção de que a compensação é instituto de direito privado, cujos pressupostos jurídicos devem ser atendidos no âmbito do direito tributário.

² RODRIGUES, Silvio. DIREITO CIVIL - Parte Geral das Obrigações . 2º Vol. 28ª Ed. São Paulo, Saraiva: 2000, p. 291.

³ DINIZ, Maria Helena. CURSO DE DIREITO CIVIL - TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES. 2º Vol. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.411



Originariamente, a compensação surge como um instituto de direito civil, positivado para solucionar conflitos intersubjetivos de direito privado⁴. O termo compensação deriva do latim *compensatio*, que significa balança, remuneração, e advém do verbo *compensare* (compensar, remunerar, colocar na balança, contrabalançar), que tem por raiz *compendere* (pesar com, pesar juntamente).

Ao desvendar as origens etimológicas do termo compensação, surge-nos a imagem da balança, da contraposição e de duas partes que se equilibram pelo peso⁵. O instituto da compensação, como elemento do Direito Civil, foi absorvido pelo Direito Constitucional (quando trata da não-cumulatividade, por exemplo) e pelo Direito Tributário com o mesmo conteúdo semântico de sua origem. Essa conclusão é fruto da interpretação dos institutos de direito privado nas normas constitucionais edificada por Geraldo Ataliba que ensina: “quando a Constituição emprega conceitos de direito privado, o legislador tributário entra de mãos amarradas, pelo legislador privado, e é obrigado a respeitar a articulação que o legislador privado já tenha feito, para fins de direito privado, daquela matéria”⁶. O mesmo corre com o Direito Tributário.

Reconhece-se, da mesma forma, uma significação mínima dos termos e institutos de direito utilizados na Constituição e nas normas tributárias.

É pressuposto da compensação que duas pessoas sejam ao mesmo tempo credoras e devedoras uma da outra (reciprocamente) e, ao fazer o encontro dos núcleos obrigacionais das relações jurídicas, “as obrigações extinguem-se, até onde se compensem”. Existe uma contraposição de direitos e obrigações que, colocados na balança e equilibrados, se extinguem. Tal extinção assemelha-se a pagamento, mas um pagamento indireto pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito; pela exclusão do dever de pagar em face do direito de receber. Extinguem-se simultaneamente o débito e o crédito como que por um pagamento recíproco⁷, subsistindo a dívida somente na parte não resgatada pelo crédito.

Doutrinariamente, a compensação é dividida em duas categorias, a **legal** – “que atua automaticamente por força de lei, independente da manifestação da vontade dos interessados, *sine facto hominis*”⁸ – e **convencional** – “que decorre da manifestação da vontade das partes”, ou seja, ainda que falte um dos pressupostos legais da compensação automática (*sine facto hominis*), as partes podem manifestar, voluntariamente, o desejo de compensar⁹. A compensação adotada pelo direito tributário é a legal. A compensação, no âmbito das relações jurídicas tributárias, não está na esfera do poder discricionário da autoridade administrativa fiscal. Encontra-se alojada no rol dos deveres da administração obrigatória e vinculada a exemplo do dever de constituir o crédito tributário (art. 142 do CTN).

⁴ Código Civil artigos 1009 e seguintes.

⁵ Diniz, Maria Helena, in Curso de Direito Civil Brasileiro, 15ª ed., Saraiva, São Paulo, 2000, 2º Volume, p. 298; Álvaro Villaça Azevedo, Compensação, in Enciclopédia Saraiva do Direito, v. 16, p. 323.

⁶ ATALIBA, Geraldo. ICMS na Constituição. RDT nº 57. São Paulo, RT, p.103.

⁷ Rodrigues, Silvio. Direito Civil, 28ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2000, Volume 2 - Parte Geral das Obrigações, p. 219 e seguintes.

⁸ Silvio Rodrigues, op. Cit. p. 220.

⁹ Op. cit. p. 221 e nota 256.

O conteúdo semântico do termo compensação, adotado pelo Código Tributário Nacional tem os mesmos contornos do conceito juridicamente consolidado em nosso direito positivo.

Mormente, os termos e conceitos jurídicos solidificados historicamente no Direito Privado, tendem a ter um mesmo perfil. Na busca dessa concretude cultural, que se apoiou o legislador do CTN, que positivou princípio pelo qual a *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”* (art. 110 do CTN)¹⁰.

Se assim, imperioso recorrer ao (e reconhecer o) conceito da Compensação, fixado pelo Código Civil Brasileiro, cuja norma foi consagrada como origem do sentido, conteúdo e alcance desse instituto, para aplicá-la no âmbito tributário. O instituto da compensação no Código Civil é disciplinado pelos enunciados contidos nos artigos 368 a 373¹¹, cuja interpretação sistêmica atrelada à interpretação teleológica nos fornece algumas conclusões a respeito de seus conteúdo, sentido e alcance.

A primeira conclusão relaciona-se à qualidade dos sujeitos ativo e passivo (Sa e Sp) das relações jurídicas (RJ), cuja compensação seja objeto: O Sp' em uma determinada RJ' deverá ser obrigatoriamente Sa'' na RJ'', em contrapartida o Sa' na RJ' deverá, obrigatoriamente ser Sp'' na RJ''.

$$RJ'(Sa', Sp') \equiv RJ''(Sa'', Sp'') \therefore Sa' = Sp'' \cdot Sp' = Sa''$$

A segunda conclusão surge do objeto obrigacional. De um lado, o núcleo obrigacional de cada relação jurídica deverá encontra-se líquido e exigível, ou seja, deve-se ter a exata dimensão quantitativa e qualitativa da obrigação. Deverá estar habilitado à

¹⁰ Oportuno ratificar nosso entendimento metafórico a respeito do Direito Tributário que como nuvem busca nos lagos, rios, mares e oceanos (outros ramos do Direito) vapor de água (normas jurídicas) para poder existir.

¹¹ “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 370. Embora sejam do mesmo gênero as coisas fungíveis, objeto das duas prestações, não se compensarão, verificando-se que diferem na qualidade, quando especificada no contrato.

Art. 371. O devedor somente pode compensar com o credor o que este lhe dever; mas o fiador pode compensar sua dívida com a de seu credor ao afiançado.

Art. 372. Os prazos de favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam a compensação.

Art. 373. A diferença de causa nas dívidas não impede a compensação, exceto:

I - se provier de esbulho, furto ou roubo;

II - se uma se originar de comodato, depósito ou alimentos;

III - se uma for de coisa não suscetível de penhora.”

exigibilidade, por parte do Sa (direito subjetivo pleno), de ver cumprido o dever jurídico acometido ao Sp¹².

Ainda em relação ao objeto, o gênero do objeto da obrigação há que ser de mesma identidade. A compensação é um fenômeno jurídico possível somente entre elementos de igual essência e caráter, melhor dizendo, ao se pretender compensar um crédito deve, em contra partida, opor-se um débito de igual natureza jurídica, a fim de que a estrutura lógica da operação seja possível.

Não se poderia pretender compensar uma obrigação de dar coisa certa com uma obrigação oposita de fazer, pois tal não ocorreria entre coisas diversas. As coisas de natureza distintas perdem, entre si, a identidade e qualidade que as aproximaria para a compensação. Como são de naturezas diversas não encontram aquela característica principal que lhes concede valoração, a fungibilidade. A fungibilidade requer a mesma espécie, qualidade e quantidade.

A compensação de coisas infungíveis e de coisas fungíveis, mas de espécies distintas, é reservado para outro instituto jurídico.

No âmbito do direito tributário, tendo como premissa que o tributo é o núcleo obrigacional da relação jurídica, não se pode falar em outro tipo de compensação senão a que ocorre entre elementos de mesma natureza, qual seja, a natureza tributária.

A terceira conclusão advém da origem da Relação Jurídica, ou seja, para que ocorra, a **compensação não exige que haja identidade entre os fatos que deram causa à origem das obrigações**, desde que as obrigações (recíprocas) guardem identidade quanto ao objeto. A exigência de identidade da causalidade não interfere na compensação dos objetos das relações jurídicas.

A quarta conclusão centra-se nos limites da compensação, ou seja, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Não é possível extinguir obrigação além dos limites dos valores levados ao encontro de contas.

A compensação absorvida pelo Direito Tributário é a mesma disciplinada pelo Direito Civil. Contudo, é necessária implementar uma interpretação sistêmica, sopesando os valores e as limitações de cada disciplina, para trazer, do campo do Direito Privado, beneficiado das faculdades e das liberdades da vontade, para o campo do Direito Público acometido de rígidos controles da legalidade e da indisponibilidade por parte do ente público.

Quanto às Pessoas

No que tange às relações jurídicas passíveis de compensação o Sa' da RJT' resultante da incidência da NJT' sobre o fato imponible, detém o direito subjetivo de exigir do Sp' o cumprimento de determinada obrigação. A seu turno, o Sa'' da RJT'' resultante da

¹² Roque Carraza explica que: "O princípio da não-cumulatividade do ICMS faz nascer uma relação de crédito em favor dos contribuintes e, por via de consequência, uma relação de crédito contra os Estados e o Distrito Federal." (in, Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 25, p. 147/169).

incidência da NJT'', que lhe concedeu o direito ao crédito tributário, detém o direito subjetivo de exigir do Sp'' o cumprimento dessa obrigação.

$$RJT'(Sa', Sp') \equiv RJT''(Sa'', Sp'') \therefore Sa' = Sp'' \cdot Sp' = Sa''$$

RJT' - Relação Jurídica Tributária, oriunda incidência da NJT resultado do exercício da competência tributária outorgada pela Constituição;

Sa' - Sujeito Ativo, detentor do direito subjetivo em face do Sp', é titular da capacidade tributária ativa que lhe foi conferida por um dos entes políticos constitucionais;

Sp' - Sujeito Passivo, acometido do dever jurídico de adimplir o núcleo obrigacional da RJT, contribuinte;

RJT'' - Relação Jurídica Tributária, oriunda da incidência da NJT'' que dá ao Sa'' o direito ao crédito (indébito) passível de compensação;

Sa'' - Sujeito Ativo da RJT'', Sp' da RJT' titular do direito creditório em face do Sp'';

Sp'' - Sujeito Passivo da RJT'', titular da capacidade tributária ativa, Sa' da RJT', está acometido do dever jurídico de realizar a compensação antes da restituição.

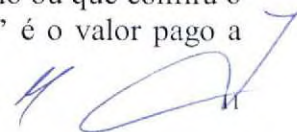
A Relação Jurídica Tributária, na qual uma das pessoas jurídicas de direito constitucional (ente tributante) encontra-se investida na sujeição ativa (Sa), detentor do direito subjetivo, deverá ter por objeto, obrigatoriamente, um crédito tributário resultante da incidência da norma jurídica tributária relativa ao núcleo obrigacional em questão. A relação jurídica resultante, para a qual designamos RJT', é uma Relação Jurídica Tributária típica do exercício da competência tributária outorgada pela Constituição.

A seu turno, na Relação Jurídica Tributária designada por RJT'', o sujeito ativo será assim qualificado pela NJT'. Somente poderá ocupar o pólo ativo da RJT'' aquele que for sujeito passivo da RJT', de modo que somente pode requerer a compensação aquele for sujeito passivo de uma RJT'.

Quanto ao Objeto

Dada a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato "F" hipoteticamente descrito na NJT' (regra-matriz de incidência), deve ser a RJT'. O núcleo obrigacional da RJT' é o resultado da operação matemática que determina a parcela do valor econômico do fato jurídico que será devida pelo Sp' (contribuinte do tributo) ao Sa' (Fisco); é a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Da mesma forma, ocorre com a NJT'' (do direito a crédito para compensação): dada a ocorrência do fato "F" (pagamento a maior ou indevido ou que confira o direito a ressarcimento), deve ser a RJT''. O núcleo obrigacional da RJT'' é o valor pago a



maior ou indevido ou o resultado econômico conferido pelo direito ao ressarcimento, ou decisão judicial transitada em julgado.

O valor do crédito é determinado, uma vez que a RJT'' tem como escopo um valor que, apesar de estar com o Fisco por conta da aplicação de uma RJT' (qualquer), não deve permanecer com o Fisco, seja porque excedeu ao escopo da estrita legalidade (pagamento a maior ou indevido ou decisão judicial transitada em julgado) seja porque não se enquadra no princípio da capacidade contributiva (verificada no ressarcimento).

Nesse aspecto, inegável a natureza tributária do núcleo obrigacional da RJT'', pois o valor do crédito deve corresponder a um *quantum* determinado que represente os limites da tributação.

Impende ressaltar que o objeto da compensação no âmbito do Direito Tributário não está limitado às prestações vencidas uma vez que o contribuinte, no mais das vezes, é sujeito passivo de obrigações tributárias sucessivas. Por conta disso o art. 170 do CTN refere-se à "*compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos*".

Quanto à Origem da Relação Jurídica.

Ainda que sobejamente demonstrado que tanto a RJT' como a RJT'' tem a mesma natureza, orientada pela regra-matriz de incidência tributária, a origem e nexo causal de ambas não é coincidente. Uma (RJT') advém do fato impositivo clássico (fato gerador) e a outra (RJT'') advém do fato de haver pago imposto a maior ou indevido ou de ter o contribuinte direito ao ressarcimento ou decisão judicial transitada em julgada que lhe confira direito creditório.

A origem das relações traz para a compensação, no âmbito das normas editadas pela Receita Federal, a relevância de que o crédito do contribuinte tenha se originado numa dada relação jurídica tributária, não admitindo a compensação de créditos contra o Tesouro ou oriundos de outras relações, tais como as de vendas de bens e serviços ou decorrentes de desapropriações (exceção feita às desapropriações de terras rurais pagas em Títulos da Dívida Agrária – TDAs, passíveis de compensação com 50% do ITR devido).

Quanto ao Limite da Compensação

As obrigações extinguem-se até onde se compensem. O limite da compensação deve guardar equivalência ao limite de uma operação matemática de subtração, ou seja, o dever jurídico de pagar relativo à RJT' deve ser reduzido até o limite do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação da RJT''. O saldo remanescente é a obrigação que deve ser adimplida.

Do ponto de vista do contribuinte, que leva a efeito a compensação tributária no âmbito do lançamento por homologação, o cotejo dos valores positivo (total dos créditos das entradas) e negativo (total dos débitos das saídas) acarretará a formação de uma operação matemática de subtração. Se os valores (créditos e débitos) forem de mesma grandeza, extinguir-se-ão ambas as obrigações à integralidade. Se não, haverá resultado positivo ou

negativo em face da extinção das obrigações até onde se compensem, permanecendo ativa a relação jurídica na parte não extinta.

O resultado da fórmula $(RJT' \cap RJT'')$ deve ser o valor a ser pago pelo sujeito passivo que remanesceu com um saldo de dever jurídico a ser cumprido; parte da obrigação que não foi compensada.

Operacionalmente o devedor de uma obrigação que detém créditos compensáveis em face de seu credor, sabe o valor de seu débito. Ao manifestar a intenção de compensar seu crédito com aquele débito específico o devedor, implicitamente, reconhece o débito. É de lembrar-se que a norma civil já estabelecia esta pressuposição de que aquele que pleiteia a compensação contra seu credor o faz consciente de que é devedor. Conclui-se, portanto, que só é possível admitir a compensação manifestada pelo devedor-credor se este reconhece a existência, liquidez, certeza e exigibilidade de seu débito.

A grande inovação trazida pela Lei nº. 9430/96 foi a autorização legal para compensação de tributos de espécie distintas, no âmbito dos pedidos administrativos, bem como, posteriormente, a possibilidade de compensação de créditos judiciais transitados em julgado.

Ora, é a decisão judicial que fornece ao titular do crédito a aptidão para que haja a compensação dos créditos com os débitos administrados pela Receita Federal, uma vez que, naquela esfera autônoma e hierarquicamente superior, resolveu-se, definitivamente a lide acerca do direito creditório. De modo que, aquele qualificado na ação judicial como credor, ainda que por meio de substituição do pólo ativo, estará habilitado pela Justiça a realizar a compensação, ainda que seja na execução administrativa do indébito tributário.

Desta forma, entendo que, em relação às decisões judiciais transitadas em julgado que conferem ao contribuinte direito creditório contra a Fazenda, não pode a administração tributária opor-se à compensação, seja porque a substituição do pólo ativo da ação foi autorizada, também, por decisão judicial transitada em julgado, seja porque a norma contida no art. 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza expressamente tal compensação, haja vista que decorre de crédito próprio, no que concerne à titularidade, não podendo ser oposto, nesse caso, a origem do direito creditório como critério para classificação do chamado “crédito de terceiro”.

É de ser afastada, ainda a alegação de que o negócio jurídico de cessão de créditos esteja sendo oposto à Fazenda Pública, em afronta ao disposto pelo art. 123 do CTN, pois, este artigo é expresso no sentido de que as convenções particulares concernentes à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda, *para modificar a definição legal do sujeito passivo*, inaplicável, portanto, ao presente caso cujo credor é o contribuinte em face da Fazenda Nacional por exigência de tributo de forma irregular, já reconhecida por decisão judicial transitada em julgado.

No que tange ao requisito exigido pelo §2º art. 37 da IN/SRF 210/02, entendo que também foi cumprido, uma vez que está consignado que a Recorrente desistiu da execução que movia contra a União nos autos do processo judicial.

Com isso, entendo satisfeitos os requisitos legais previstos para a formalização da compensação tributária, de modo que é perfeitamente possível sua homologação.

Este entendimento já foi exarado em outras oportunidades por esta 3ª Seção de Julgamento, conforme as seguintes ementas:

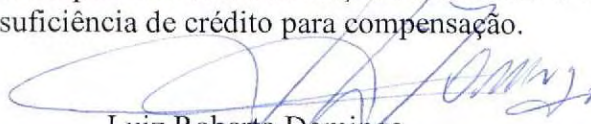
ACÓRDÃO 302-39.115, de 06.11.2007 COTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DO CAFÉ Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/09/1988 a 30/04/1990 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIRO. CESSÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. A cessão de créditos homologada judicialmente é válida, passando ao cessionário todos os direitos sobre os valores cedidos, como se dele fossem, viabilizando, então, a compensação de valores, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não cabendo discutir na via administrativa decisão proferida na esfera judicial. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. Decisão: Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Corinto Oliveira Machado. JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente da Câmara. Publicado no DOU em: 11.02.2008 Relator: LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES Recorrente: RDC FOCCAR FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA. Recorrida: DRJ-FLORIANOPOLIS/SC

Acórdão 303-34.903, de 08/11/2007 . [...] CESSÃO DE CRÉDITO RECONHECIDA JUDICIALMENTE. A decisão tomada pelo Juízo Federal da 4ª Vara da Seção Judiciária do Espírito Santo não apenas homologou a substituição processual, mas reconheceu expressamente à empresa ora recorrente a titularidade do crédito contra a União Federal, cedido legalmente pela Bozzo Brasil S.A. É incontestável que neste processo administrativo o credor do direito reconhecido judicialmente contra a União é efetivamente CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A, e não a cedente. Incabível a objeção posta pelo acórdão recorrido, pois não se trata de pedido de homologação de compensação de débitos tributários com crédito de terceiro, mas sim com crédito de titularidade do próprio recorrente.

Acórdão 303-34.917, de 08/11/2007 CESSÃO DE CRÉDITO RECONHECIDA JUDICIALMENTE. A decisão tomada por Juízo Federal na Seção Judiciária do Espírito Santo não apenas homologou a substituição processual, mas reconheceu expressamente à empresa ora recorrente a titularidade do crédito contra a União Federal, cedido legalmente pela empresa Rio Doce Café S.A Importadora e Exportadora. É incontestável que neste processo administrativo o credor do direito reconhecido judicialmente contra a União é efetivamente CERVEJARIA KAISER BRASIL S/A, e não a cedente. Incabível a objeção posta pelo acórdão recorrido, pois não se trata de pedido de homologação de compensação de débitos tributários

com crédito de terceiro, mas sim com crédito de titularidade do próprio recorrente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para, diante da reconhecida titularidade do direito creditório objeto da Ação Ordinária de Repetição de Indébito nº 99.0000269-5 à Recorrente, e diante das decisões judiciais transitadas em julgado, reconhecer a possibilidade de compensação com os crédito tributários administrados pela Receita Federal, determinando o retorno dos autos à DRJ, a fim de que analise a suficiência de crédito para compensação.



Luiz Roberto Domingo

